

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNTEMLERİNİN
UYGULANMASINA TÜRK AKADEMİSYENLERİN BAKIŞI:
FAALİYET TABANLI MALİYETLEME ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Cuma FİDAN

Enstitü Anabilim Dalı : Sağlık Yönetimi

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Sema AKPINAR

MART – 2017

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ




SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNTEMLERİNİN
UYGULANMASINA TÜRK AKADEMİSLENLERİN BAKIŞI:
FAALİYET TABANLI MALİYETLEME ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Cuma FİDAN

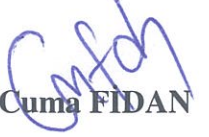
Enstitü Anabilim Dalı: Sağlık Yönetimi

“Bu tez 31 /03 /2017 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Doç. Dr. Mahmut AKBOLAT	BAŞARILI	
Yrd. Doç. Dr. Sena AKPINAR	BAŞARILI	
YARD. DOÇ. DR. SUATÇI P. DOĞUŞ DEMİRCİ	BAŞARILI	

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, elde edilen verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.


Cuma FİDAN

31.03.2017

ÖNSÖZ

Yüksek lisans öğrenimim süresince vermiş olduğu rehberlik, yardım ve desteklerinden dolayı değerli hocam ve danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Sema AKPINAR'a şükranlarımı ve saygılarımı sunarım.

Akademik hayata başlamama vesile olan ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen değerli hocalarım Sayın Doç. Dr. Oğuz IŞIK ve Sayın Yrd. Doç. Dr. Nesrin AKCA'ya teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Tecrübeleri ve bilgileriyle farklı bakış açıları sunarak çalışmaya katkılar sağlayan kıymetli hocalarım Sayın Doç. Dr. Mahmut AKBOLAT, Sayın Yrd. Doç. Dr. Nesrin AKCA, Sayın Yrd. Doç. Dr. Sema AKPINAR ve Sayın Arş. Gör. M. Akif ERİŞEN'e teşekkür ederim.

Eğitimim süresince her daim, maddi ve manevi yardımlarını üzerimden esirgemeyen sevgili anneme, babama ve kardeşlerime teşekkürü bir borç bilirim. Her zaman yanımda olan ve destekleri ile bana güç veren, akademik hayata beraber başladığım sevgili kardeşlerim Funda AYDOĞAN ve M. Akif ERİŞEN'e gönülden teşekkürlerimi sunarım.

Cuma FİDAN

31.03.2017

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iii
TABLO LİSTESİ	iv
ŞEKİL LİSTESİ	vi
ÖZET	vii
SUMMARY	viii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİ.....	4
1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Tanımı	4
1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi İle İlgili Temel Kavramlar.....	6
1.2.1. Kaynak	6
1.2.2. Faaliyet	7
1.2.3. Faaliyet Analizi	9
1.2.4. Faaliyet Hiyerarşisi.....	10
1.2.5. Maliyet Havuzu.....	10
1.2.6. Maliyet Sürücü	11
1.2.7. Maliyet Objesi	12
1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Gelişimi	13
1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Yararları ve Yetersiz Olduğu Noktalar	16
1.5. Dünyada ve Türkiye’de Sağlık Sektöründe Yapılan Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi Uygulamaları ve Araştırma Örnekleri	21

BÖLÜM 2: FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİNİN YAPISI VE TASARLANMASI	24
2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Genel Yapısı.....	24
2.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Maliyet ve Süreç Boyutu	28
2.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Amaçları.....	31
2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Tasarlanması	33
2.2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	37
2.2.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması	39
2.2.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi	42
2.2.4. Maliyet Sürücülerinin Seçimi	44
2.2.5. Maliyetlerin Ürünlere Yüklenmesi.....	46
BÖLÜM 3: SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNTEMLERİNİN UYGULANMASINA TÜRK AKADEMİSYENLERİN BAKIŞI: FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	47
3.1. Araştırmanın Yöntemi	48
3.1.1. Veri Toplama Süreci	48
3.1.2. Veri Analiz Süreci	49
3.1.3. Araştırmanın Geçerlilik ve Güvenirliği	50
3.2. Bulgular	50
3.3. Bulguların Değerlendirilmesi	64
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	69
KAYNAKÇA	71
EKLER.....	88
ÖZGEÇMİŞ.....	97

KISALTMALAR

EKDA	: Ekonomik Katma Değer Analizi
FTB	: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
GM	: Geleneksel Maliyetleme
GÜGFA	: Genel Üretim Giderleri Fark Analizi
HM	: Hedef Maliyet
KT	: Kısıtlar Teorisi
MHKA	: Maliyet Hacim Kar Analizi
MKA	: Müşteri Karlılık Analizi
MYDM	: Mamul Yaşam Dönemi Maliyeti
TZÜ	: Tam Zamanında Üretim
ZDFTM	: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 : Literatürde Yer Alan Stratejik FTM Tanımları	4
Tablo 1 : Literatürde Yer Alan Stratejik FTM Tanımları (Devamı)	6
Tablo 2 : Yazarların, Tez Danışmanlarının ve Katılımcıların Mesleklerine Göre Dağılımları.....	50
Tablo 3 : Yazarların, Tez Danışmanlarının ve Katılımcıların Alanlarına Göre Dağılımları.....	51
Tablo 4 : Araştırma Kapsamında İncelenen Çalışmaların Yayın Türüne Göre Dağılımları.....	52
Tablo 5 : Araştırma Kapsamında İncelenen Makalelerin Yayınlandığı Dergi Adları ve Sayılarına Göre Dağılımları.....	53
Tablo 6 : Araştırma Kapsamında İncelenen Çalışmaların Yıllara Göre Dağılımı	54
Tablo 7 : Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Amaçlarına Göre Dağılımı	54
Tablo 8 : Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Yöntemlerine Göre Dağılımı	55
Tablo 9 : Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Araştırma Sorusuna Göre Dağılımı	56
Tablo 10 : Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Hipotezlerine Göre Dağılımı	57
Tablo 11 : Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Veri Toplama Araçlarına Göre Dağılımı	58
Tablo 12 : Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında İncelenen Çalışmaların Sektörlere Göre Dağılımı	58
Tablo 13 : FTM Yönteminin Hizmet ve Üretim İşletmelerinde Uygulanmasını Etkileyen Faktörlere Göre Dağılımı.....	59
Tablo 13 : FTM Yönteminin Hizmet ve Üretim İşletmelerinde Uygulanmasını Etkileyen Faktörlere Göre Dağılımı (Devamı)	59
Tablo 14 : Türkiye’de FTM Yönteminin Sağlık İşletmelerinde Uygulanmasını Etkileyen Faktörlere Göre Dağılımı.....	60
Tablo 15 : Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Önemine Göre Dağılımı	62

Tablo 16: FTM Yönteminin Sağlık İşletmelerinde Daha Verimli Bir Şekilde
Uygulanmasının Çözüm Önerilerine Göre Dağılımı..... 63



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: FTM Yönteminin Yapısı	25
Şekil 2: FTM'nin Prensipler ve Adımları.....	26
Şekil 3: FTM'nin Mantıksal Modeli	29
Şekil 4: İkinci Kuşak FTM Modeli.....	30
Şekil 5: FTM Yönteminin Yapısı	34
Şekil 6: Sağlık İşletmelerinde FTM Tasarımı	35
Şekil 7: Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması	41



Tezin Başlığı: Sağlık İşletmelerinde Maliyet Yöntemlerinin Uygulanmasına Türk Akademisyenlerin Bakışı: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üzerine Bir Araştırma

Tezin Yazarı: Cuma FİDAN **Danışman :** Yrd. Doç. Dr. Sema AKPINAR

Kabul Tarihi: 31 Mart 2017 **Sayfa Sayısı:** viii (ön kısım) + 97

Anabilimdalı: Sağlık Yönetimi **Bilimdalı :** Sağlık Yönetimi

Bu araştırmada, Türkiye’de faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırma durum çalışması deseninde nitel bir araştırma kapsamında gerçekleştirilmiştir. Araştırmada verilerin toplanmasında doküman incelemesi ve yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada birden fazla veri toplama tekniğinin bir arada kullanılması ve bu yöntemlerden elde edilen verilerin geçerliliği ve güvenilirliği artırılmıştır. Türkiye’de FTM yöntemine yönelik ulaşılan akademik çalışmalar (47 araştırma makalesi, 48 yüksek lisans ve 18 doktora tez çalışması olmak üzere 113 araştırma) ve katılımcılar ile yapılan mülakatlara ait 26 adet yarı yapılandırılmış formdan elde edilen veriler çalışma kapsamına alınmıştır. Veriler içerik analizi ile analiz edilmiştir. Araştırmada elde edilen bulgulara göre, FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörler; maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması, sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması, personelin muhasebe alanındaki bilgilerinin yetersiz olması, sağlık işletmelerinin veri paylaşımı konusunda endişelerinin olması, veri temininin zor olması, sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyulan verileri paylaşmayı kabul etmemesi veya bir kısmını kabul etmesi, araştırma izninin alınmaması veya izin alma sürecinin uzun olması, maliyet çalışmalarının zaman ve maliyet gerektirmesi ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının güç olması’dır. Analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yönteminin sağlık kurumlarında uygulanmasını etkileyen faktörlerin çoğunluk ile maliyet muhasebesi sisteminin olmadığı veya yetersiz olduğu (% 22), sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olduğu (% 19) ve personelin muhasebe alanındaki bilgilerinin yetersiz olduğu (% 13) sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Faaliyete Dayalı Yönetim, Nitel Analiz, İçerik Analizi, Yarı Yapılandırılmış Mülakat Yöntemi.

Title of the Thesis: The View Of Turkish Academicians To Implementation On Of Cost Methods In Health Managements: A Research On Activity Based Costing Method	
Author : Cuma FİDAN	Supervisor : Assist. Prof. Sema AKPINAR
Date : 31March 2017	Nu. of pages: viii (ön kısım) + 97
Department: Health Management	Subfield : Health Management
<p>In this study, it is aimed at determining the factors which affect application of costing methods in Healthcare Enterprises (ABC) in Turkey. The study was carried out with the case study pattern within the scope of a qualitative research. Document review and semi-structured interview method were used to collect data in the study. Use of more than one data collection technique and validity and reliability of data obtained from these methods were increased in study. Academic studies for ABC method in Turkey (47 research papers, 48 master's thesis and 18 Ph.D. thesis studies) and data obtained from 26 semi-structured forms pertaining to interviews had with participants were included in study. Data were analysed with content analysis. According to the findings obtained in study, the factors influencing the application of ABC method in healthcare enterprises are as follows; lack and insufficiency of cost accounting system, complex structured systems of healthcare enterprises, lack of accounting information of personnel, concerns of health enterprises about data sharing, difficulty in data supply, acceptance or partial acceptance of sharing of needed data by healthcare enterprises, inability to obtain research survey permit or the lengthiness of process to take a permit, the cost and time requirements of cost studies and difficulty in the calculation of service costs. As a result of the analysis, it was concluded that the factors influencing the implementation of ABC method in healthcare institutions in Turkey were mostly nonexistence or insufficiency of cost accounting system (22%), complex structured systems of healthcare enterprises (19%) and lack of accounting information of personnel (13%).</p>	
Keywords: Activity Based Costing, Activity Based Management, Qualitative Analysis, Content Analysis, Semi-Structured Interview Method.	

GİRİŞ

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yönteminin çıkış noktasını, geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin eksik kaldığı yerleri tamamlaması ve faaliyetlerin maliyetlerini sağlıklı bir şekilde inceleyerek doğru mamul ve hizmet maliyet verisi sağlaması oluşturmaktadır. FTM yöntemi ilk olarak üretim işletmelerinde uygulanmaya başlamış, ardından bankalar, taşımacılık şirketleri ve sağlık işletmeleri gibi işletmeler de FTM yöntemini uygulamaya başlamıştır.

FTM yöntemi, işletmelerin faaliyetlerinin belirlenerek, bu faaliyetlerin maliyetleri ile mamul ve hizmetler ile ilişkilendirilmesini ifade etmektedir. FTM yöntemi işletme faaliyetlerinin belirlenmesi ile başlamakta, faaliyetlerin maliyetlerinin mamul ve hizmetlere yüklenmesi ile sona ermektedir.

FTM yöntemi işletmelerin stratejik kararlar almasında ve ileriye yönelik planlama yapmasında önemli faydalar sağlamaktadır. FTM yönteminin bir diğer önemli faydası ise doğru mamul ve hizmet maliyet verisi sağlamasıdır.

FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasının önemi, sağlık işletmelerinde faaliyetlerin birden fazla ve çeşitli olmasından kaynaklanmaktadır. FTM yöntemi çeşitli faaliyetlerin olduğu ortamlarda işletmenin kaynaklarını farklı şekilde tüketmesi, bu tür işletmelerin özellikle sağlık kurumlarının FTM yöntemine daha fazla ihtiyaç duyulabileceğini göstermektedir.

Çalışmanın İçeriği

Çalışma giriş ve sonuç bölümleri hariç toplam üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın bölümleri, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi”, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yapısı ve Tasarlanması” ve “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Yöntemlerinin Uygulanmasına Türk Akademisyenlerin Bakışı: Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi Üzerine Bir Araştırma” olmak üzere üç başlıktan oluşmaktadır.

Birinci bölümde öncelikle literatürde yer alan FTM yöntemine yönelik tanımlamalara yer verilerek, sonrasında FTM'nin temel kavramları, yöntemin gelişimi, yararları ve yetersiz olduğu noktalarına değinilmiştir. Ayrıca, Dünya’da ve Türkiye’de sağlık alanında yapılan FTM çalışmalarından bazılarında yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle FTM'nin genel yapısı ortaya konmuştur. Sonrasında yöntemin maliyet ve süreç boyutu, amaçları ve sistemin tasarlanmasına yer verilerek açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, nitel araştırma desenlerinden betimlemeye dayalı bir durum çalışması ile, Türkiye'de FTM kapsamında yapılan akademik çalışmaların ve katılımcılar ile yapılan mülakatların formlarının incelenmesi ile Türkiye'de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörleri belirlemeye yönelik analizler yapılarak analiz sonucunda elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

Çalışmanın Önemi

Uluslararası literatürde sağlık sektörü ile birlikte diğer sektörlerde FTM ile ilgili olarak yapılmış birçok çalışma mevcuttur. Ancak ulusal literatürde FTM yöntemi ile farklı sektörlerde çalışmalar yapılmasına rağmen sağlık sektöründe fazla çalışma yapılmadığı görülmüştür. Bu nedenle FTM yönteminin sağlık kurumlarında uygulanmasını etkileyen faktörlerin neler olduğunun belirlenmesi ile literatüre katkı sağlanması planlanmaktadır.

Bu çalışmanın hem araştırmacılara hem de uygulayıcılara yol göstereceği ve sosyal bilimler içinde muhasebe ve finansman alanında da nitel çalışmaların yapılabileceğine yönelik bir fikrin oluşmasında yardımcı olacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın Amacı

Çalışmanın amacı, FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlerin belirlenmesidir. Aynı zamanda, literatürde FTM yöntemi kapsamında şimdiye kadar nitel bir çalışmanın yapılmaması nedeniyle, bu çalışma ile literatüre katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışma, durum çalışması deseninde bir nitel araştırmadır. Araştırmada veri toplama tekniği olarak doküman incelemesi ve yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi kullanılmıştır. Türkiye'de FTM yöntemi kapsamında yapılan akademik çalışmalar (47 makale, 48 yüksek lisans ve 18 doktora tez çalışması) ve katılımcılar ile yapılan mülakatlara ait 26 adet yarı yapılandırılmış formdan elde edilen veriler çalışma kapsamına alınmıştır. Çalışmada birden fazla veri toplama tekniğinin bir arada

kullanılması ve bu yöntemlerden elde edilen verilerin geçerliliği ve güvenilirliği arttırılmıştır. Veriler içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiştir.

Çalışmada, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan akademik çalışmaların ve katılımcılar ile yapılan mülakatların formlarının incelenmesi sonucu ulaşılan bulgular konsolide edilerek, ana tema ve alt temaları ile birlikte dağılımlarını gösteren tablolar oluşturulmuştur.

Çalışmanın Varsayımları

FTM yönteminin sağlık sektöründe uygulanabilmesi amacıyla birkaç kez girişimde bulunulmuş, ancak yöntem; *maliyet muhasebesi sisteminin yetersiz olması, sağlık işletmelerinin veri paylaşımı konusunda endişelerin olması, sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyulan verileri paylaşmayı kabul etmemesi veya bir kısmını kabul etmesi, araştırma izninin alınamaması veya izin alma sürecinin uzun olması ve kurum adının açığa çıkacağı endişeleri* gerekçeleri ile uygulanamamıştır.

Araştırma kapsamında Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların ve katılımcılar ile yapılan mülakatların formlarının incelenmesi sonucu ulaşılan bulgular, ana tema ve alt temaları ile birlikte yüzdelerle dağılımların belirlenmesinde Microsoft Office Excel programı kullanılarak, yüzdelerle rakamlar virgülden sonraki kısımlar dikkate alınmadan, rakamların yuvarlanması yapılarak tam sayı olarak hesaplanmıştır.

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların incelenmesinde, bazı çalışmalarda sadece FTM yönteminin kullanıldığı, diğer çalışmalarda ise FTM yönteminin iki veya daha fazla yöntem (ekonomik katma değer analizi, faaliyet tabanlı bütçeleme, geleneksel maliyet, genel üretim giderleri fark analizi, hedef maliyetleme, kısıtlar teorisi, maliyet hacim kar analizi, müşteri karlılık analizi, mamul yaşam dönemi maliyetleme, tam zamanında üretim ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet) ile birlikte kullanıldığı görülmüştür. Bu bağlamda, çalışmada, temaların belirlenmesinde FTM yöntemi esas alınmıştır ve diğer yöntemler ile ilgili temalar ayrı temalar altında toplanmıştır.

BÖLÜM 1: FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİ

Bu bölümün amacı, FTM yöntemini tanıtmaktır. Bu amaçla, öncelikle bir yönetim muhasebesi yöntemi olarak literatürde yer alan FTM ile ilgili tanımlamaların bazıları, FTM ile ilgili temel kavramlar, FTM'nin gelişimi, yararları ve yetersiz olduğu noktalar açıklanmıştır. Sonrasında, sağlık sektörü ile ilgili Dünya'da ve Türkiye'de yapılan FTM uygulama ve araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.

1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Tanımı

FTM kavramının temeli, “faaliyet tabanlı bilgi” ve “faaliyet tabanlı yönetim” kavramlarına dayanmaktadır (Karacan ve Aslanoğlu, 2005: 3).

FTM, faaliyetler aracılığı ile maliyetleri çıktılara yüklemektir (Ostrange, 1990: 43). FTM, amaçların tanımlanması ile başlayıp uygulanması ile sona eren bir süreçtir (Aslan, 2008: 525). Başka bir ifade ile FTM, işletmede yerine getirilen faaliyetleri yerine getirmektedir (Upchurch, 2002: 150).

FTM, organizasyon içerisinde meydana gelen çeşitli faaliyetleri tanımlayan, faaliyetlerin temelini oluşturan maliyetleri belirleyen ve faaliyetlerin maliyetlerini maliyet sürücülerini yardımı ile mamul, hizmet ve diğer maliyet nesnelere yükleyen bir muhasebe bilgi sistemidir (Rainborn, Barfield ve Kinney, 1993: 154; Horngren ve Sundem, 1993: 116; Şakrak, 1997: 180; Gürsoy, 1999: 243; Horngren, Foster ve Datar, 2000: 140).

FTM, bir organizasyonda yapılan faaliyetleri tanımlar, faaliyetlerin neden ve niçin yapılmaya çalışıldığını kararlaştıran, çeşitli faaliyet düzeyleri ile doğrusal ilişkiler kuran bir maliyetleme sistemidir (Forrest, 1996: 300; Özyürek ve Dinç, 2014: 348; Atkinson, Kaplan ve Young, 2004: 127).

FTM, formal bir muhasebe sisteminden çok stratejik amaçlı bir araçtır (Cooper ve Kaplan, 1988: 97). Literatürde yer alan FTM yönteminin stratejik tanımlamaları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Literatürde Yer Alan Stratejik FTM Tanımları

Akademisyen	Yayın Yılı	Tanım
Edward, Campell ve Baxendale	1991	FTM, stok değerlemesi, kapasite fazlası ve sapma analizleri ile maliyet yönetiminin sağlanması amacı güden bir maliyetleme sistemidir.
Hornngren ve Harrison	1992	FTM, yüksek kar sağlamayı, faaliyetleri planlama ile kontrol etmeyi amaçlar.
Babad ve Balachandran	1993	FTM, müşteri karlılığı, dağıtım kanalları, satıcılar, markalar, bölgeler ve bir şirketin karlılığını doğrudan etkileyen diğer alanlar hakkında bilgi sağlayan bir yöntemdir.
Tanış ve Tuan	1993	FTM, strateji, dizayn, faaliyet kontrol veya mamul grupları ile ilgili tüm maliyetleri sadece ilgili olduğu mamul/mamul gruplarına göre dağıtan bir maliyet yöntemidir.
Christensen ve Sharp	1993	FTM, müşteri ve ürün karlılık analizleri, mamul ve hizmet fiyatlandırılması, süreç iyileştirme gibi stratejik kararlar için doğru bilgi sağlamaktadır
Forrest	1996	FTM, uygulanabilir veriyi elde etmek ve bilgiye dayalı kararlar vermek için kullanılan bir araçtır.
Gündüz	1997	FTM, pazarlama stratejilerinin geliştirilebilmesine olanak sağlayan güçlü bir yönetim aracıdır.
Esen	2002	FTM, birim maliyetleri doğruya en yakın bulan ve yönetimin değerlendirme, bütçeleme ve karar verme açısından ihtiyaç duyulabileceği bir sistemdir.

Tablo 2: Literatürde Yer Alan Stratejik FTM Tanımları (Devamı)

Akademisyen	Yayın Yılı	Tanım
Öker	2003	FTM, toplam kalite yönetimi için gerekli olan alt yapının kurulmasına hizmet eden bir sistemdir.
Dumanoğlu	2005	FTM, işletmenin belli başlı faaliyetleri ile ilgili finansal ve işlemsel performans bilgilerinin toplanması ve hesaplanması ve raporlanması sürecidir.
Kaygusuz ve Dokur	2005	FTM, operasyonel yetersizliklere odaklanmada kullanılan bir araçtır.
Okyay	2006	FTM, performansa yönelik bir değerlendirme yöntemidir.
Şahin	2007	FTM, faaliyetler ile ilgili veri kaynağı oluşturur ve işletmenin fonksiyonlarına ilişkin önemli bilgiler sunar.

Bu tanımlara göre FTM, maliyetleri oluşturan faaliyetlere dayanan, mamul ve hizmetler ile giderler arasında farklı düzeylerde neden-sonuç ilişkisi kuran, mamul ve hizmetlerin kalitesini, performansını, müşteri memnuniyetini, karlılığı ve sürdürülebilirliği amaç edinen işletmedeki tüm süreçlerin doğru yönetilmesi için yöneticilere faydalı bilgiler sağlayan stratejik bir yönetim aracıdır (Atalay, 2014: 33).

1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi İle İlgili Temel Kavramlar

FTM'nin daha iyi anlaşılması açısından, bu yaklaşımın içerisinde önemli araçlar olan temel kavramların tanımlanması ve açıklanması önemlilik arz etmektedir. Bu kısımda, FTM ilgili temel kavramlara; kaynak, faaliyet, faaliyet analizi, faaliyet hiyerarşisi, maliyet havuzu, maliyet sürücü ve maliyet objesi yer verilerek açıklanmıştır.

1.2.1. Kaynak

Kaynaklar, bir mal veya hizmetin üretimi için gerekli olan parçalardır (Aslan ve Varol, 2010: 73). Diğer bir ifade ile faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için başvurulana ya da yönetilen ekonomik unsurları oluşturmaktadır (Akın, 2014: 118). FTM sisteminin ilk finansal girdilerini sağlayan kaynaklar, maliyetlerin temel kaynağını oluştururlar (Alkan,

2005: 44). Bu açıdan sistemin kaynaklarının neler olduğuna karar verirken ve bunların maliyetlerini tespit ederken başvurulacak ilk yer işletmenin büyük defter kayıtlarıdır (Yılmaz, 2009: 24). Örneğin, malzeme, insan gücü, sermaye, elektrik, su, teknoloji vb. şeyler kaynak olarak adlandırılmaktadır (Erdoğan, 2002: 61).

Bir üretim işletmesindeki kaynaklar, direkt işçilik ile direkt ilk madde malzeme maliyetleri, üretime ilişkin indirekt maliyetler ve üretim dışındaki maliyetlerden oluşur (Arzova, 2002: 16). İşletmelerin üretim dışı faaliyetleri ise; ar-ge, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim ve finansman faaliyetleri olarak sıralanabilir. İşletmeler bu faaliyetleri yerine getirirken de çeşitli kaynakları farklı kullanım oranlarında tüketmektedirler (Gelmedi, 2012: 28).

Hastane işletmelerinde ise kaynak kavramını, hasta veya yaralıların eski sağlıklarına kavuşturmak amacıyla tedavi ve bakımlarını üstlenen doktor ve hemşireler, hastalara verilen tıbbi ilaçlar ve doğal kaynaklar oluşturmaktadır (Filiztekin, 2014: 61).

Bir faaliyetin çıktısı diğer bir faaliyetin kaynağı olabilir. Bir faaliyetin yapılabilmesi için gerekli kaynaklar dışarıdan satın alınabileceği gibi diğer departmanlardan da elde edilebilir. Bunun için bir faaliyet maliyeti, diğer faaliyetlerden gelen girdileri de kapsayacak şekilde tüketilen tüm kaynakların maliyetinden oluşur (Büyükşalvarcı, 2006: 170).

1.2.2. Faaliyet

İşletmelerde değişik hammaddelerden her birinin mamul haline gelinceye kadar tabi tutulduğu işlemlerin her birine faaliyet adı verilir (Kocaoğlu, 2014: 5). Cokins (1996: 8) faaliyetleri, kaynakların kullanımını gerektiren ve belirlenmiş bir servisin tamamlanması veya ürünün bir aşamadan diğerine fiziksel dönüşümü ile sonuçlanan görevler veya hizmetler olarak tanımlamıştır.

Faaliyetlerin tanımlanması FTM yönteminin temel adımıdır. FTM, mamul maliyetlerinin saptanmasında faaliyetleri temel olarak almaktadır (Bekçioğlu, Gürel ve Kızıyalçın, 2014: 21). Faaliyetler, belirli bir çıktıyı üretmek için kaynakları tüketen süreçlerdir ve kaynakları tükettikleri için de maliyete neden olurlar (Bibinoğlu ve Gündoğar, 2003: 90).

Faaliyetler, bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç ya da işlemler bütünüdür. Parçaların taşınması, sipariş değişikliklerinin yapılması, satıcılar ile anlaşmalar yapılması gibi süreç

ve işlemler faaliyetleri oluşturmaktadır (Şakrak, 1997: 182). Malzeme tedariki, programın yazılması, makinenin hazırlanması örnek olarak verilebilir (Ülker ve İskender, 2005: 199).

Sistemin temel elemanı olarak faaliyetler, işletmenin amacına ulaşması ve işletme içindeki örgütlerin fonksiyonel hedeflerini gerçekleştirmeleri için yapmaları gerekli eylemler veya görevlerdir (Ülker, 2002: 98). Aynı zamanda faaliyetler, işletmenin amacına ulaşabilmesi için işletme içinde yürütülen tekrarlamalı görevler olarak da tanımlanmaktadır. İşletmenin gerçekleştirdiği tüm faaliyetlerin sistematik bir şekilde ele alınışında “değerler zinciri” kavramı geliştirilmiştir. Bu kavram, maliyetleri oluşturan davranışları anlamak ve rekabet avantajı sağlayacak kaynakları tanımlamak için faaliyetlerin analiz edilmesinde bir araçtır (Yükçü, 1999: 750).

FTM sistemi, bölümler yerine faaliyetler üzerine odaklanır. Maliyetleri ürünlere yüklerken, bu ürünler için gerçekleştirilen faaliyetleri esas almaktadır (Arzova, 2002: 17). Ürünler, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sonucunda üretilmektedir. Faaliyetler, birçok alt faaliyetten oluşmaktadır (Arzova, 2002: 19). Aynı zamanda faaliyetler her bir işletmenin yapısına, büyüklüğüne, yönetim anlayışına ve teknolojik alt yapısına göre faaliyet veya faaliyet grupları değişiklik göstermektedir (Gürdal, 2007: 113).

Faaliyetler, katma değer yaratanlar ve katma değer yaratmayanlar olarak iki gruba ayrılır. Katma değer yaratmayan işlemler, depolama, bekleme, taşıma, kalite kontrol gibi işlemlerdir. Katma değer yaratmayan faaliyetler, faaliyet ölçütü olarak dikkate alınarak dağıtım anahtarları belirlendiğinde, tümüyle faaliyetlerden kaynaklanan genel üretim giderlerinin dağıtımında yanıltıcı sonuçlara yol açabilmektedir. Bu nedenle, faaliyet ölçütü olarak katma değer yaratan faaliyetlerin dağıtım sürecinde kullanılması daha doğru yaklaşım sağlayacaktır. Katma değeri olmayan faaliyetleri belirleyip ortadan kaldırarak, değer katan faaliyetleri de kendi içinde basitleştirip iyileştirerek, bu faaliyetlerin maliyetinden kurtulmak bu yöntemin temel felsefesidir (Bibinoğlu ve Gündoğar, 2003: 90). Sağlık işletmelerinde değer yaratmayan faaliyetlere örnek olarak; tesis, makine ve cihazların bakım onarımı, hastanın hastanede beklemekle geçirdiği bekleme zamanı verilebilir (Koçyiğit, 2006: 10).

Sağlık işletmelerinde faaliyete dayalı yöntemlerin en önemli adımı faaliyet haritalarının çıkarılmasıdır. Çünkü faaliyet haritaları, faaliyetlerin görsel bir biçimde sergilenerek

aralarındaki ilişkilerin daha iyi kavranabilmesi için gerekli zemini hazırlar (Canby, 1995: 51). Faaliyet haritalarının oluşturulabilmesi için ise öncelikle faaliyet merkezlerindeki faaliyetlerin tanımlanması ve gruplanması gerekmektedir (Seldüz, 2013: 153).

Canby (1995: 50) sağlık işletmelerinde faaliyetleri, “birincil ve ikincil faaliyetler” olarak sınıflandırmışlardır. Birincil faaliyetler, departmanların veya maliyet merkezlerinin fonksiyonel amaçlarına doğrudan katkıda bulunan; ikincil faaliyetler ise birincil faaliyetlere destek olan faaliyetler olarak tanımlamıştır.

Devine, O’Clock ve Lyons (2000: 186) ise hastanelerdeki faaliyetleri, hastaları etkileme durumuna göre “hastaları doğrudan etkileyen” ve “hastaları doğrudan etkilemeyen” faaliyetler olarak iki gruba ayırmışlardır. Hemşire bakımı, doktor kontrolü, laboratuvar testleri, röntgen çekimi ve ameliyatın yapılması hastaları doğrudan etkileyen faaliyetlerin kapsamına girmektedir. Hastaları doğrudan etkilemeyen faaliyetlere ise kayıt tutma, amortisman, hastanenin bakımı örnek olarak verilebilir.

1.2.3. Faaliyet Analizi

Faaliyet analizi, işletmede stratejik öneme sahip faaliyetleri ayrıştırmakta ve bu faaliyetlerin maliyet üzerindeki etkisini açıklamaktadır (Bekçi ve Doğru, 2011: 177). Başka bir tanıma göre, faaliyet analizi, işletmede gerçekleşen tüm faaliyetleri ve faaliyetler için kullanılan maliyetlerin daha iyi anlaşılmasını sağlamaktadır (Yükçü, 1999: 904).

FTM, ilk olarak faaliyet analizi ile başlamaktadır. İşletmenin tüm faaliyetleri tanımlanmakta, tüketilen kaynaklar belirlenmekte ve faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini arttıracak bilgiler sağlanmaktadır (Ülker ve İskender, 2005: 196).

Faaliyet analizinin amacı, faaliyetlerin performans ve maliyet açısından fotoğrafını çekmek, düşük performanslı maliyetleri iyileştirmek ya da elimine etmeyi sağlamak ve faaliyetler arasındaki bağlantıları belirlemektir (Karaca, 2008: 57). Bu yönü ile FTM, yöneticilerin faaliyetleri denetleyerek giderleri kontrol altında tutmasına olanak sağlamakta, işletme karlılık ve başarısını olumlu açıdan etkilemekte ve sürekli gelişmeyi desteklemektedir (Ülker ve İskender, 2005: 196).

Bir faaliyet, işletme içinde yapılmış bir işi ifade eder. FTM, faaliyetlerin maliyetlendirilmesi üzerine odaklanır. Bir faaliyet girdisi ve çıktısı ile birlikte ele alınır.

Örneğin, bir hastanenin yapılandırılması sırasında ameliyathanede yapılacak faaliyetler prosedürlere bağlanır. Tıbbi personel girdisi olan cerrahlar, anestezi uzmanları, hemşireler, ameliyathane ekipmanları olan hasta izleme, yaşam destek ünitesi, anestezi ekipmanları ve cerrahi sarf malzemeleri olan eldivenler, enjektörler, ameliyat iplikleri gazlı bezler, bandajlar başarılı bir ameliyatın amacına göre birbirleri ile birleştirilir (İldır, 2008: 64-65).

1.2.4. Faaliyet Hiyerarşisi

Faaliyetlere kimlik kazandırılması ile eş anlamda kullanılan faaliyet hiyerarşisi, maliyetlerin ortaya çıktığı düzeye göre faaliyetlerin sınıflandırılması için oluşturulan bir çerçevedir. Birçok işletme mamul ya da hizmetlerin maliyet yükünü FTM yöntemine göre hesaplamak için faaliyet hiyerarşisinden yararlanmaktadır (Arzova, 2002: 24).

FTM sisteminde, üretim sürecindeki faaliyetler hiyerarşik yapı göz önünde bulundurularak tanımlanan bu faaliyet düzeyleri; “mamul birimleri”, “mamul partileri”, “mamul” ve “fabrika” düzeyindeki faaliyetler olarak dört grupta kategorize edilir (Shapiro, 1999: 297). Faaliyetlerin bu şekilde sınıflandırılmasının nedeni, her bir grup içerisinde ortaya çıkan maliyetlerin kendi grubunu temsil eden bir maliyet sürücü vasıtasıyla ürünlere aktarılmasına olanak sağlamaktır (Tanış, 2005: 37).

1.2.5. Maliyet Havuzu

Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibariyle belirlenmesi işlemine maliyet havuzu oluşturma adı verilir (Aslan ve Varol, 2010: 74). Her maliyet havuzu, faaliyet merkezinde yapılan bir faaliyeti veya faaliyetler kümesini ifade eder (Ülker ve İskender, 2005: 194). Faaliyetler belirlendikten sonra faaliyetlerin indirekt giderler ilişkisine göre aldığı paylar maliyet havuzlarını oluşturmaktadır (Küçüküfekçi, 2014: 22).

Sağlık kuruluşlarında giderleri maliyet havuzlarına toplamanın pek çok değişik yolu bulunmaktadır. Örneğin, hizmet birimleri, programlar ya da sorumluluk merkezleri (maliyet departmanları) oluşturularak giderlerin bu belirtilen yerlerde toplanması sağlanabilir (İldır, 2008: 59). Sağlık işletmelerinde maliyet havuzlarına örnek olarak, hasta kabul işlemleri ile ilgili olarak rezervasyonun yapılması, programın yapılması, hasta hesap ve bilgilerinin doğrulanması, kabul etme işleminin yapılması, oda-yatak ve tıbbi

müdahalenin kaydedilmesi ve çıkış işlemlerinin yapılması gibi faaliyetler verilebilir (Öker, 2003: 151).

Faaliyetlerin belirlenmesi işlemi tamamlandıktan sonra belirlenen bu faaliyetlerin maliyetlerle ilişkilendirilmesi gerekir. Maliyet havuzu oluşturma işleminin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için ise işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların tükettiği maliyetleri iyi bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Arzova, 2002: 26).

1.2.6. Maliyet Sürücü

Maliyet sürücü, maliyet etkeni, maliyet taşıyıcı, faaliyet ölçütü gibi adlarla kullanılmaktadır. Maliyet sürücüleri, bir faaliyeti ortaya çıkartmak için ihtiyaç duyulan çaba ya da iş yükünü belirleyen faktörlere verilen isimdir (Alkan, 2005: 45). Aynı zamanda işletme kaynaklarının tüketimi ile sonuçlanan bir faaliyet ile ilgili bir olaydır (Bekçioğlu, Gürel ve Kızılyalçın, 2014: 22).

FTM'ye göre maliyet sürücü, "faaliyetin maliyetinde bir değişmeye neden olan herhangi bir faktördür" şeklinde tanımlanabilir (Kamışlı, 2015: 15). Başka bir tanıma göre, maliyet sürücüleri, mantıksal ve sayısal bir nedeni açıklayan ve kaynakların gerçekleşmesi, faaliyetlerin performansı ve nihai maliyet unsurları arasındaki ilişkiyi etkileyen değişkenlerdir (Aslan ve Varol, 2010: 74).

FTM ile literatüre giren maliyet sürücü, geleneksel maliyetlemedeki dağıtım anahtarı yerine (Akın, 2014: 118) ve faaliyet maliyetlerini mamullere aktarmada kullanılmaktadır (Alkan, 2005: 45). Bir faaliyetin doğmasına neden olan faktör, aynı zamanda maliyetin de doğmasına neden olur (Bengü, 2005: 189-190).

Sağlık hizmetlerinde verimlilik ve etkinliğin sağlanması için mümkün olduğu kadar maliyet sürücüsünün gücüne ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle sağlık alanındaki rekabet dikkate alındığında maliyet sürücüsünün sayısal olarak artması bir gerekliliktir (İldır, 2008: 60). Hastane işletmelerinde de diğer işletmelerde olduğu gibi çeşitli maliyet sürücüleri kullanılmaktadır. Örneğin, tıbbi cihazların bakım onarım giderleri için tıbbi cihaz sayısı, hemşirelerin hastaları kontrol etmesi ile ilgili olarak kontrol süresi ya da hastanın hazırlanması ile ilgili olarak hazırlık süresi vs. sağlık işletmelerinde maliyet sürücü olarak kabul edilmektedir (Filiztekin, 2014: 62).

Maliyet sürücüleri, “birinci aşama sürücüler” ve “ikinci aşama sürücüler” olmak üzere iki aşamada belirlenmektedir. Birinci aşama sürücüler, kaynak maliyetlerini faaliyetlere yüklerken; ikinci aşama sürücüler ise faaliyetlerde toplanan kaynak maliyetlerini maliyet objelerine yüklerken kullanılmaktadır. Birinci aşama sürücüler “kaynak sürücüsü”, ikinci aşama sürücüler ise “faaliyet sürücüsü” olarak adlandırılmaktadır. Kaynak sürücü belli bir faaliyet ile kaynak grubu arasındaki neden-sonuç ilişkisini; faaliyet sürücüsü ise faaliyetler ile maliyet objeleri arasındaki ilişkiyi temsil etmektedir (İrak, 2013: 86). İlk aşamada belirlenen maliyet sürücüsüne örnek olarak, bina sigorta giderleri için kullanılan alan ya da çamaşırhane giderleri için temizlenen çamaşır ağırlığı verilebilir. Örneğin, hasta kabul faaliyet merkezinde yapılan rezervasyon, yatan hasta kaydı, faturalama, test kabulü, oda tahsisi gibi faaliyetler için belirlenebilecek ikinci aşama maliyet sürücüsü “hasta kabul sayısı” ya da “hasta başvuru sayısı” olabilir (İldır, 2008: 59).

Maliyetleri mamullere yükleyecek maliyet sürücüleri seçilirken mamullerle maliyetler arasındaki sebep- sonuç ilişkisinin sağlanmış olmasına dikkat edilmelidir (Bekçi ve Negiz, 2011: 122). Diğer bir ifade ile FTM sisteminin bir işletmede uygulanabilmesi için yapılması gereken ilk iş, bütün işletme faaliyetlerini belirleyerek gruplara ayırmaktır ve bu nedenle mal ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ilişkin maliyetleri ortadan kaldırmak ya da minimize etmek bu yaklaşımın temel amacıdır (Cokins, 1996: 8). Diğer taraftan her bir faaliyet havuzu için alternatif maliyet sürücüleri sıklıkla ortaya çıkabilir. Alternatif maliyet sürücüler, faaliyet iş yükünün farklı niteliklerini yansıtabilir. Bu durumda objektif bir görüş bildirme gerekli olmaktadır (Kamışlı, 2015: 16).

1.2.7. Maliyet Objesi

Muhasebede maliyeti saptanan şeye “maliyet objesi” denir. Bir işletmede maliyet verilerine duyulan gereksinimlere bağlı olarak çok çeşitli maliyet objeleri ile karşılaşılabilir. Örneğin, satın alınan bir “malın”, üretilen bir “mamulün”, sağlanan bir “hizmetin”, üretim yapan bir “atölyenin” ve daha pek çok şeyin maliyetini saptamak söz konusu olabilir (Büyükmirza, 2006: 44-45). Küçüksavaş’a göre (2002: 15) maliyet objesi, müşteri, ürün, hizmet, sözleşme, proje vs. olabilir.

Maliyet objesi, bir faaliyetin yerine getirilme nedenidir. Tek bir mamul, bir mamul ailesi ya da mamul hattı olabileceği gibi bir maliyet merkezi, sipariş, hastanelerde hastalara sunulan hizmet, bir banka müşterisi, bir makine saati, bir sosyal refah projesi, işletmenin herhangi bir alt birimi de maliyet objesini oluşturabilir (Küçük, 2005: 133).

Maliyetin izlendiği son nokta olan maliyet objesi, FTM'nin maliyet bakış açısının en alt kısmında yer alır. Maliyet objesi, herhangi bir faaliyet, örgütsel birim ya da maliyetin ayrı olarak ölçülmesi arzu edilen diğer iş birimidir. Her bir mamul ya da müşteri için izlenen maliyet, maliyet objesi tarafından kullanılan faaliyetlerin maliyetini yansıtmaktadır (Arzova, 2002: 28).

Sağlık işletmelerindeki temel süreç ve alt süreçler ile ilgili olarak ortaya çıkan ve sürdürülen "iş" ile alakalı sonuçlara maliyet objeleri denilebilir. Üretilen herhangi bir sağlık hizmeti; hizmet sunulan hasta, sağlık hizmetleri ile ilgili kontrat, proje, süreç ve diğer benzeri unsurların tümünün genel anlamda maliyet objeleri olarak ele alınabilir (Seldüz, 2013: 160). Aynı zamanda herhangi bir hasta, tedavi şekli, cerrahi müdahale, bakım hizmeti ya da bir iş birimi maliyet objesi olabilir (İldır, 2008: 58). Kısacası maliyet objesi, ürün, hizmet veya müşterilerdir (Aydın, 2011: 36).

1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Gelişimi

Teknolojinin hızla gelişmesi ve küreselleşme sebebiyle rekabetin yoğun olması sonucunda üretim ve pazarlamadaki gelişmeler, bir yandan tam zamanlı üretim ve müşteri tatminine verilen önemin artmasına, diğer yandan ise işletmelerin maliyetlerinin artmasına ve bunun sonucu olarak da karlılığın düşmesine neden olmuştur (Esen, 2002: 2). Aynı zamanda geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin mamul ve hizmet üretimi sırasında ortaya çıkan faaliyetlerin maliyetlerini sağlıklı bir şekilde incelememesi, doğru mamul ve hizmet maliyet verisi sağlamakta başarısız olması, FTM'nin çıkış noktasını oluşturmaktadır (Karaca, 2008: 11).

FTM, özellikle 90'lı yıllarda geliştirilen bir yöntem olarak ortaya çıkmış ve öncelikle üretim işletmeleri üzerinde ve özellikle ABD'de uygulamaya konulmuştur. Cooper ve Robert S. Kaplan bu konuda öncülük etmişlerdir (Karacan ve Aslanoğlu, 2005: 3). Ardından ABD'de John Deere, Hewlett-Packard ve Textronix, Almanya'da Siemens, İsviçre'de Ericson ve Kanthal FTM'yi uygulayan şirketler oldular. Bankalar, taşımacılık şirketleri, sağlık işletmeleri gibi hizmet sektörüne ait işletmeler de FTM sistematiğini kendi işletmelerine uyarlamaya başladılar (Öker, 2003: 31).

FTM, çıktının tanımlanmasındaki zorluk ve çıktı çeşitliliğinden dolayı sağlık kurumlarında maliyet analizlerinde de kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemi kullanan sağlık yöneticileri, maliyet kontrolünü çıktı olan hizmete değil faaliyetlere müdahale

ederek sağlayabilirler. Maliyetlerin faaliyetlere göre toplanması ve analizi, sağlık yöneticilerine planlama, karar verme ve kontrol açılarındaki stratejik avantaj sağlamaktadır. FTM, verimsiz alanların tespit edilmesi ve doğru maliyet bilgilerinin üretilmesine yardımcı olarak karar verme sürecinde yöneticilere yardımcı olur (Özgülbaş, 2014: 200).

FTM ile ilgili ilk çalışmalara bakıldığında, yaklaşımın genel üretim maliyetleri üzerinde yoğunlaşan, maliyetlere neden olan faktörler hakkında bilgi veren ve bunların yönetim ve kontrolünü sağlayan bir maliyetleme yöntemi olarak geliştirildiği görülmektedir (Cooper ve Kaplan, 1988: 103). Yöntemin temeli ise faaliyet tabanlı bilgi ve faaliyet tabanlı yönetim kavramlarına dayanmaktadır (Eker, 2002: 239).

FTM, ürettiği bilgilerin karlılığı geliştirme, fiyatlandırma, ürün çeşitlendirme, maliyet azaltma, kalite kontrol ve yönetim, ürün geliştirme ve tasarımı gibi birçok yönetim kararlarında kullanılması sonucu etkin bir yönetim aracı haline gelmiştir (Horngren, Foster ve Datar, 2000: 148).

Sistemin hizmet işletmelerinde uygulanabilirliğini ise William Rotch tarafından sağlanmıştır (Karacan ve Aslanoğlu, 2005: 3). Bu bağlamda literatürdeki FTM'nin hizmet işletmelerinde uygulanması ile ilgili çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Innes ve Mitchell (1995) İngiltere'de 251 firma üzerinde yaptığı FTM araştırmasında, FTM'nin maliyet düşürme, ürün ve hizmet fiyatlandırma, performans ölçümü, performans geliştirme ve maliyet modeli işlevlerinde kullandıklarını ifade etmektedir.

Kennedy ve Graves'in (2001), FTM ile firma değeri arasındaki ilişkiyi göstermek için 47 FTM kullanan ve 187 FTM kullanmayan hizmet işletmeleri üzerindeki çalışmalarında, FTM kullanan işletmelerin uygulamaya başladıkları yıldan itibaren üç yıl içinde firma değerini % 27 yükselttiklerini ifade etmiştir.

Karaduman (2004) FTM yönteminin hizmet işletmelerinde uygulanabilirliğini göstermek amacıyla yaptığı çalışmada, bu yöntemi bir hizmet işletmesine uygulayarak FTM yönteminden elde edilen bilgilerin daha gerçekçi ve doğru olduğu sonucuna varmıştır.

Finansal sektörde faaliyet gösteren bankalarda, FTM sisteminin uygulanabilirliğini göstermek, FTM ile ürün ve hizmet maliyetlerinin en doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilebileceğinin önemini ortaya koymak ve bankacılık sektörüne katkı sağlamak

amacıyla birçok çalışma (Büyükşalvarcı, 2004; Uman, 2006; Okyay, 2006; Sarı, 2007; Kurulu, 2009) yapılmıştır.

Baykasoğlu (2006) KOBİ'lerde yaptığı çalışmasında, etkili ürün maliyetlendirmesi için simülasyon ile FTM'nin bir arada nasıl kullanılacağını ortaya koymuştur. Çetin (2006) ise FTM yöntemini seyahat acentelerinde uygulamıştır.

Çalış (2007) İstanbul Tersanesi Komutanlığı'nda yaptığı çalışmasında, askeri tersanelerde doğru mamul maliyetine ulaşmak ve mevcut kaynakları etkin kullanmak amacıyla gemi inşa maliyetlendirilmesini hem geleneksel yöntem hem de FTM sistemi ile inceleyerek sonuçları değerlendirmiştir.

Konaklama işletmelerinde, ürün ve hizmet maliyetlerinin doğru olarak belirlenebilmesi ve FTM yönteminin otel işletmelerinde uygulanabilirliğini göstermek amacıyla yapılan çalışmalar (Soyaltın, 2007; Şen, 2008; Bozkurt, 2010; İrdem, 2010; Köroğlu, 2013), literatürde yerini almıştır.

Karadağ (2007) ise belediyelerde FTM yönteminin bilgi işleme ve paylaşım hızı ve sınırlarını ortadan kaldıran bilgi ve iletişim teknolojilerinin olanaklarından yararlanılarak uygulanabilirliğini fark etmiş ve Türkiye çapında uygulanabilecek bir model önerisi sunmuştur.

FTM sistemini bir liman işletmesinde uygulayan Özkan (2008), işletmenin yeni durum ile mevcut durumu, işgücü maliyetleri ve işletmeye sağlanan faydaları karşılaştırmıştır.

Eğitim sektöründe, FTM sisteminin uygulanabilirliğini incelemek ve kurum maliyetlerinin doğru hesaplanabilmesi amacıyla FTM yöntemi ile ilgili çalışmalar (Yılmaz, 2008; Yılmaz, 2010; Yılmaz ve Aktaş, 2015) yapılmıştır.

Havayolu işletmelerinde FTM çalışması yapan Alpaslan (2010), FTM yöntemi ile havayolu işletmeleri yöneticilerine, işletme kararlarında destek sağlayacak bir model geliştirmiştir.

Gürsoy (2010), çağrı merkezi sektöründe faaliyet gösteren bir firmada, FTM sisteminin nasıl kullanılabileceğini araştırarak, bir çağrı merkezi işletmesi için model oluşturabilecek bir uygulama çalışması yapmıştır.

Türkiye’de haberleşme sektörünün en büyük oyuncusu PTT Genel Müdürlüğü’nde kayıtsız bir mektubun kabulünden dağıtımına kadar olan süreci ele alan Gelmedi (2012), FTM yöntemi yardımı ile hem PTT Genel Müdürlüğü hem de sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerin kullanabileceği bir maliyet ve bütçe sistemi ortaya koymaya çalışmıştır.

FTM sisteminin, hizmet işletmelerinde kullanılmasının yanı sıra, üretim ve sanayi işletmelerinde de uygulandığı, literatür incelendiğinde görülmektedir. Üretim ve sanayi işletmelerinde, FTM sisteminin kullanıldığı alanlar ile ilgili yapılan çalışmalara aşağıda yer verilmiştir:

- Ar-ge (Ayvaz, 2004),
- Müşteri karlılık analizi (Çakır, 2007; Bulat, 2012),
- Lojistik faaliyetleri (Gümüş, 2007),
- Karar verme (Yılmaz, 2007)
- Katma değer analizi (Yıldız, 2008),
- Mamul yaşam seyri (Özminar, 2010),
- Fiyat belirleme (Pazarçeviren ve Şahin, 2013).

Karacan ve Aslanoğlu (2005) çalışmalarında, FTM sisteminin temel mali tablolar üzerindeki etkilerini örnek bir uygulamayla tespit etmeye çalışmışlardır. FTM’nin kalite maliyetlerine uygulanabilirliğini göstermek amacıyla Aslan (2008) yaptığı çalışmasında ise, kalite maliyetleri ile FTM metodunu entegre eden bir maliyet ve performans ölçüm sistemi sunmaya çalışmıştır. Yılmaz ve Karaca (2010) da çalışmalarında, FTM sistemlerini uygulayan veya uygulamayı düşünen işletmelerin faaliyet maliyetlerini muhasebe kayıtlarına ne şekilde yansıtacağına ilişkin bir kayıt sistemi önermişlerdir.

1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Yararları ve Yetersiz Olduğu Noktalar

FTM, ürün ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplama yöntemi olmanın yanı sıra, faaliyetlerle ilgili veri kaynağı oluşturan ve işletmenin fonksiyonlarına ilişkin önemli bilgiler sunan bir yapıya sahiptir (Kırılıoğlu ve Atalay, 2014a: 26). FTM, çalışanlar tarafından yapılan faaliyetlerin nasıl yapıldığını ve faaliyetlerin gerçekleşmesi için yapılan iş ve görevlerin, hem bu faaliyetlerin hem de diğer faaliyetlerin maliyetlerine nasıl etki yaptığını göstermektedir (O’Quin, 1990: 40).

FTM sistemi, mamul karışımının ve mamullerin maliyetinin değerlendirilmesinde, satış fiyatının belirlenmesinde, işletmenin piyasadaki rekabet gücünün ölçülmesinde, pazarlama yöneticilerine yardımcı olmaktadır (Johnson, 1988: 29-30).

FTM tarafından elde edilen maliyet bilgileri, satın alma, ürün tasarımı, üretime hazırlık, hammadde nakliyesi ve üretim gibi konularda kaynak kullanımı hakkında yöneticilere bilgi vermesinin yanı sıra, hangi faaliyetlerin verimsiz olduğunu ve normalden fazla kaynak tükettiklerini yöneticilere göstererek, bu faaliyetlerin kontrolünü sağlamaya olanak verir (Tanış, 2005: 40). Aynı zamanda ürün ve müşteri karlılığının belirlenmesi, bütçeleme ve sapma analizi, maliyet-hacim-kar analizleri, ürün tasarım kararlarının alınmasında yardımcı olur (Karaca, 2008: 67).

Bir maliyet sistemi olarak FTM, karar verme sürecinde kullanılabilen bir araçtır. Karın nasıl arttırılacağı veya hangi ürünlerin üretileceği, hangi müşterilerin karlılığının daha fazla olduğu gibi stratejik yönetim kararları olarak değerlendirilebilecek kararlarda yöneticiler FTM bilgilerini pazarlama ve satış bölümlerinden gelen bilgilerle birleştirerek maksimum fayda sağlayabilmektedir (Öker, 2003: 65).

FTM'nin en önemli avantajı, genel üretim maliyetlerinin izlenebilirliğini geliştirerek yoğun rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmeler için daha doğru ve güvenilir maliyet bilgisi sağlamasıdır (Kaygusuz, 2006: 160).

FTM, işletmelerde tam bütçe ve tam maliyet hesaplamaları ile ilgili verileri sunmakta, her bir faaliyetin kullandığı kaynağı maliyet etkenleri ile faaliyetlere dağıtarak ürün ve hizmetlerin maliyet tahmini yapmaktadır (Federowicz ve diğerleri, 2010: 87). FTM sistemi, işletmelerin sürekli iyileştirme amacının gerçekleştirilmesi için gerekli mamul maliyetleri ile ilgili bilgilere sağlıklı bir şekilde ulaşmasına imkân vermektedir (Şen, 2008: 48). FTM sistemleri, yöneticilerin mevcut maliyet bilgilerine dayanarak yanlış karar verme olasılığını azaltmaya yöneliktir (Bengü, 2002: 102).

FTM yöntemini kullanan sağlık yöneticileri, maliyet kontrolünü çıktı olan hizmete değil faaliyetlere müdahale ederek sağlayabilirler. Maliyetlerin faaliyetlere göre toplanması ve analizi, sağlık yöneticilerine planlama, karar verme ve kontrol açılarındaki stratejik avantaj sağlamaktadır. FTM, verimsiz alanların tespit edilmesi ve doğru maliyet bilgilerinin üretilmesine yardımcı olarak karar verme sürecinde yöneticilere yardımcı olur (Özgülbaş, 2014: 200).

FTM, bir sağlık işletmesinde yapılan faaliyetlerin maliyeti, performansı, kalitesi ve süresi ile ilgili yöneticilere bilgi sağlayarak, bu faaliyetlerin daha etkin hale getirilmesinde önemli rol oynar. FTM, finansal bilgiler ile faaliyet bilgilerini entegre ederek faaliyetleri ortaya çıkarır (Lawson, 1996: 35). Bu bağlamda, FTM'nin sağlık işletmelerindeki faydaları aşağıdaki gibi açıklanabilir (West, 1996: 56):

- Tedavi ve cerrahi süreçte tüketilen kaynakların tam olarak tanımlanması ve gösterilmesi nedeni ile maliyetlerin tam ve doğru olarak hesaplanabilmesi,
- Belirli maliyet objeleri tarafından tüketilen kaynakların doğrudan izlenmesi ve teşhis edilmesi nedeni ile verilen hizmet ile ilgisi olmayan giderlerin hizmet maliyeti hesaplamalarında göz önüne alınmamasının sağlanması,
- Sunulan sağlık hizmeti düzeyinde kalitenin maliyetleri nasıl etkileyeceği ve kaynakları nasıl tüketeceği hakkında bilgiler vermesi.

FTM'nin sağladığı pek çok yarara rağmen 1991'de Cooper ve Kaplan, karar verme sürecinde direkt olarak kullanılabilen bir FTM yöntemi olmadığını (Çankaya ve Aygün, 2006: 96), Kaplan ve Anderson (2007: 8) ise yöntemin uygulanmasında aşağıdaki sayılan birtakım sorunların ortaya çıkabildiğini belirtmişlerdir:

- Kurulum aşamasında, araştırma, gözlem ve görüşme sürecinin maliyetli ve zaman alıcı olması,
- Elde edilen verilerin işlenmesi, depolanması ve raporlanmasının maliyetli olması,
- Verilerin geçerliliği ve sübjektifliği konusunda şüpheler olması,
- Sistemin güncellenmesinin kolay yapılamaması,
- Atıl kapasite bilgisini vermemesi,
- İşletme bütününe entegre olamaması.

FTM, faaliyetlerin ayrıntılarına odaklandığı için birbiri ile ilişkisi ve faydası olmayan pek çok veri analizi oluşturmaktadır (Wegmann, 2009: 14). Bu durum, maliyet, zaman ve doğruluk açısından uygun olmayan sonuçlar doğurmaktadır (Bruggeman ve Moreels, 2003: 1). Hesaplanan maliyetlerin gerçekçi olmaması ya da gerçekten uzak olması, ne elde edilen bilgileri ne de bu bilgilere dayanılarak hazırlanan planları uygulama olanağını ortadan kaldırmaktadır (Bengü, 2005: 187).

Kaplan'a göre FTM yöntemi, üretim uygulamalarında başarı elde ettiği halde üretimdeki tecrübesi hizmet işletmelerinde uygun bir şekilde uygulanacak kadar yeterli olmayabilir

(West, T. D. ve West, D.A., 1997: 23-24). FTM, pratik ve kullanılmayan kapasiteyi yok saymakta, yüksek uygulama ve bakım maliyetleri ile karmaşık organizasyonlarda, ürün çeşitliliği ve süreçleri farklı olan işletmelerde, zaman alıcı çalışmalar gerektirdiği için aşırı zaman kaybettirmektedir (Öker ve Özyapıcı, 2013: 25).

Sağlık işletmelerinin maliyet sistemlerindeki sorunu, kaynak kullanımında bireysel olarak hastaların temel alınmamasıdır. Maliyet analizlerinde kullanılan yöntem, her hastanın spesifik özellikleri, hastalık düzeyi, uygulanan faaliyetlerin çeşidi, sayısı ve süresi farklı olduğundan dolayı bireysel olarak hastanın tedavi maliyetlerine odaklanan ve her hastaya sunulan hizmete göre maliyet analizi yapılan bir maliyet yöntemi olmalıdır (Kırılıoğlu ve Atalay, 2014b: 102). Bu kapsamda FTM'nin sağlık işletmelerindeki dezavantajları (West, 1996: 56):

- FTM'nin sağlık kuruluşlarına uygulanmasının fazla bir tarihsel geçmişi olmaması nedeni ile yöntemin iyi tanınmaması,
- Bazı yöneticilerin performans ile ilgili problemlerinin açığa çıkmasından endişe etmelerinden dolayı maliyetlerin tam olarak bilinmesini istememeleri şeklinde sıralanabilir.

FTM, verimsiz alanların tespit edilmesi ve doğru maliyet bilgilerinin üretilmesine yardımcı olarak karar verme sürecinde yöneticilere yardımcı olur (Özgülbaş, 2014: 200). Diğer yandan, sağlık yöneticilerinin doğru ve güvenilir kararlar almasını etkileyecek bazı dezavantajlar bulunmaktadır (İldır, 2008: 61):

- Sağlık hizmetlerindeki tedavi ve cerrahi süreçlerinin tam olarak yansıtılmaması,
- Kliniklerdeki performans ölçümlerinde kullanılan ölçütlerin hatalı sonuçlar vermesi,
- Departmanların tükettiği kaynakların maliyetlerini tam ve doğru olarak belirleyememesi ve yükleme oranlarının gerçeği yansıtması.

FTM yönteminin hizmet işletmelerine uygulanması, geleneksel maliyetleme sistemlerine göre daha zor olmaktadır. Bunun temel nedeni, hizmet üretimi aşamasında gerçekleştirilen faaliyetlerin ve bu faaliyetler ile maliyetler arasındaki ilişkilerin mamul üreten işletmelere nazaran kolay anlaşılmasındadır. Aynı zamanda hastanelerde maliyet muhasebesi sistemlerinin mevcut olmaması, idari personelin bilgi eksikliği, gerekli verilerin elde edilmesinde zorlukların yaşanması ve hastanelerde yönetim bilgi

muhasabelerinin bilgi sistemlerinin kurulu olmamasından dolayı gerçekleşen faaliyetlerin kontrolü, planlaması ve değerlendirilmesi gerçekçi olmamakta ve buna bağlı olarak da yöneticilerin aldıkları kararlar öznel olmakta ve sağlıklı bilgiye dayanmamaktadır (Özcan, 2006: 88).

Yöntemin sağlık işletmelerinde uygulanmasını zor kılan bir diğer faktör ise hizmet talebi ve arzının aynı anda gerçekleşmesi ve bundan dolayı talebin önceden tahmin edilememesi (Kırılıoğlu ve Atalay, 2014b: 100) şeklinde söylenebilir. FTM'nin sağlık işletmelerinde sık kullanılmamasının nedenleri (Udpa, 1996: 82; King, 1994: 143; Dowless, 1997: 86):

- Gerekli verilerin toplanmasında harcanan zamanın fazlalığı ve veri toplama maliyetinin yüksekliği,
- Veri toplamanın zorluğu ya da imkânsızlığı,
- Mevcut muhasebe sisteminin yetersizliği,
- Maliyet havuzları ve maliyet sürücülerin tanımlanmasındaki güçlük,
- FTM sisteminin uygulanması sırasında deneyimli personele ihtiyaç duyulması, bu durumda ya mevcut personelin eğitilmesi ya da dışarıdan personel alınması yoluna gidilmesi; fakat her iki durumda da yeni maliyet unsurlarının açığa çıkması, sağlık işletmelerinde FTM yönetiminin uygulanmasında güçlükler oluşturmaktadır.

FTM'nin karmaşık bir yapıya sahip olması, faaliyet merkezlerinin ve maliyet sürücülerinin sayısının fazla olması ve yöntemin uygulanmasında, yöntemin algılanması ve kabulünü zorlaştırabilir (Erel, 2004: 52). Sistemin karmaşık yapıya sahip olması, kullanılan dağıtım anahtarlarının belirlenmesi, sayısı ve analizinin zor olmasından kaynaklanmaktadır (Sarı, 2007: 43). Aynı zamanda sistemin işletmedeki kurulma sürecinde, verilere ulaşmadaki zorluk, sistemin tasarlanması, uygulanması ve kullanılması, yeni bir sistemin işletmeye benimsetilmesinde bir maliyet unsuru (Sarı, 2007: 42) olması, yöntemin eleştirilmesine neden olmaktadır.

FTM sisteminin belirtilen sakıncalarına rağmen yöntemin daha sağlıklı bir maliyet sistemi olduğu ve gittikçe yaygınlaştığı görülmektedir. FTM'ye olan ilgi aynı şekilde devam eder ve büyük oranda yaygınlaşırsa, daha titiz ve dikkatli çalışmalar yapılarak FTM'nin faydalarını arttırmak ve maliyetleri azaltmak mümkün olabilir (Bengü, 2002: 106).

1.5. Dünyada ve Türkiye’de Sağlık Sektöründe Yapılan Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi Uygulamaları ve Araştırma Örnekleri

Bu kısımda sağlık sektöründe Türkiye ve Dünya’da yapılan bazı FTM uygulamalarının araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.

Udpa (1996) yaptığı çalışmasında, FTM’nin hastanelerde kalite geliştirme, maliyeti azaltma, hizmetlerin maliyet hesaplaması ve faaliyetlerin etkinleştirilmesi konularında yeni bir yaklaşım getirdiğini belirtmiştir.

Laurila ve diğerleri (2000) FTM’yi bir pediatrik radyoloji biriminde uygulayarak, FTM sistemi ile elde edilen bilgilerin, departman ve süreç yönetiminin etkililiğini arttırdığı sonucuna varmıştır.

Bibinoğlu ve Gündoğar (2003) bir ilaç firmasında üretimleri yapılan film tablet ve kapsül ürünlerini örnek olarak seçmişler ve üretimdeki faaliyetlere göre genel giderlerin klasik maliyetleme ve FTM sistemi yaklaşımlarına göre ürünlere nasıl dağıtılacağını incelemişlerdir.

Özcan (2006) FTM yöntemini, hizmet işletmesi olan hastanenin tıbbi laboratuvarına uygulayarak, sağlık kurumlarının planlama ve kontrol süreçlerinde, performanslarının ölçüm ve değerlendirilmesinde ve sağlık hizmetlerinin sürdürülebilir finansmanı açısından maliyete dayalı olarak fiyatlandırılmasında maliyet analizlerinin önemine vurgu yapmıştır.

Ağyar (2006) FTM’yi Akdeniz Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma ve Uygulama Hastanesi Üroloji Bölümüne uygulayarak, yöntemin hastanenin tüm birimlerinde verilecek kısa süreli bir eğitimle tüm birimlerde uygulanabilecek pratik bir model olduğu sonucuna varmıştır.

Alemi ve Sullivan (2007) bir sağlık işletmesinde ayakta tedavi hizmetleri maliyeti konulu FTM yöntemi ile ilgili yaptıkları anket ve röportaja göre, FTM’nin sağlık işletmelerinde olduğu gibi diğer sağlık hizmetlerinde de uygulanabileceği sonucu çıkmıştır.

Çakmak (2007) FTM yöntemini 112 Acil Sağlık Hizmetleri’nde uygulayarak, yöntemin yalnızca formel bir muhasebe sistemi değil, aynı zamanda daha doğru stratejik kararların alınmasına ve yönetimin hangi alanlarda önlemler alınabileceğini ortaya koyma bakımından kolaylıklar sağladığını belirtmiştir.

Arslan (2008) FTM'nin sağlık işletmelerinde uygulanmasına yol gösterilmesi ve kullanımının yaygınlaşması amacıyla FTM sisteminin hastane işletmelerindeki kuruluşu örnek bir uygulama ile açıklamaya çalışmıştır.

Ildır (2008) yaptığı çalışmasında, sağlık yöneticilerine, verilen sağlık hizmetlerine ilişkin birim maliyetlerin tespitinde temel alınacak maliyetleme sisteminin nasıl olması gerektiği, sistem içinde bilgilerin nasıl üretilmesi gerektiği ve elde edilen bilgilerin, kurum içindeki performansı arttırıcı ve maliyetleri düşürücü yönde nasıl kullanılması gerektiği ile ilgili bir bakış açısı kazandırmıştır.

Erkol ve Ağırbaş (2011) bir tıp fakültesi araştırma ve uygulama hastanesi kalp ve damar cerrahisi anabilim dalı kliniğinde muhasebe tekniği olarak FTM yöntemini kullanarak, cerrahi işlem ve uygulamaların maliyetlerini belirlemişler. Çalışma sonucunda, kamu veya özel tüm hastanelerde FTM uygulamasının yapılabileceği, geleneksel maliyet muhasebesi sistemi olan birimlerde uygulamanın daha kolay ve verimli olacağı kanaatine varılmıştır.

Ergün (2011) Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Patoloji Anabilim Dalı patolojik tetkik verileri, belirli tetkiklerin maliyetlerinin hesaplanması amacıyla FTM yöntemini kullanarak, yöntemin daha doğru verilerini ortaya koymasının yanı sıra, sağlık yöneticilerine finansal planlama, performans denetimi, kalite ve geliştirme çalışmalarına katkı sağlayabileceğini belirtmiştir.

Yolci (2012) FTM'yi Ağrı Devlet Hastanesi Biyokimya Laboratuvarında uygulayarak, hastanelerde sağlık hizmetlerinin doğru fiyatlandırılabilmesi için geniş kapsamlı maliyet çalışmaları yapılması, etkin bilgi yönetim sistemleri kurulması, alınacak kararların ve uygulanacak politikaların sağlıklı bilgilere dayandırılması gerektiği sonucuna varmıştır.

Seldüz (2013) yaptığı çalışmasında, FTM'nin oluşturulabilmesi için gerekli olan faaliyet haritalarının sağlık işletmelerinde oluşturulabileceğini belirtmiştir.

Kocaoğlu (2014) FTM yönteminin Ağız ve Diş Sağlığı Polikliniklerinde uygulanabilirliği üzerinde çalışmış ve işletme daha doğru ve gerçeğe yakın maliyet hesaplarına FTM yöntemi ile ulaşabilmiştir. Elde ettiği bilgiler ile işletme yönetimi, verimsiz faaliyetlerini gözden geçirerek, gelecek ile ilgili daha doğru yatırım kararları alabilir hale gelmiştir.

Kırılıoğlu ve Atalay (2014a) yaptıkları çalışmalarında, özel bir hastanenin en çok ameliyat gerçekleştirilen birimi olan genel cerrahi biriminde en sık yapılan  tür ameliyatın maliyetleri FTM ve zamana dayalı FTM'ye göre hesaplanmış ve sonuçlar karşılaştırılmıştır.

Adane, Abiy ve Desta (2015) ise FTM yöntemini kullanarak, kimya ve hematoloji kliniğindeki hizmetlerden elde edilen geliri belirlemişlerdir.



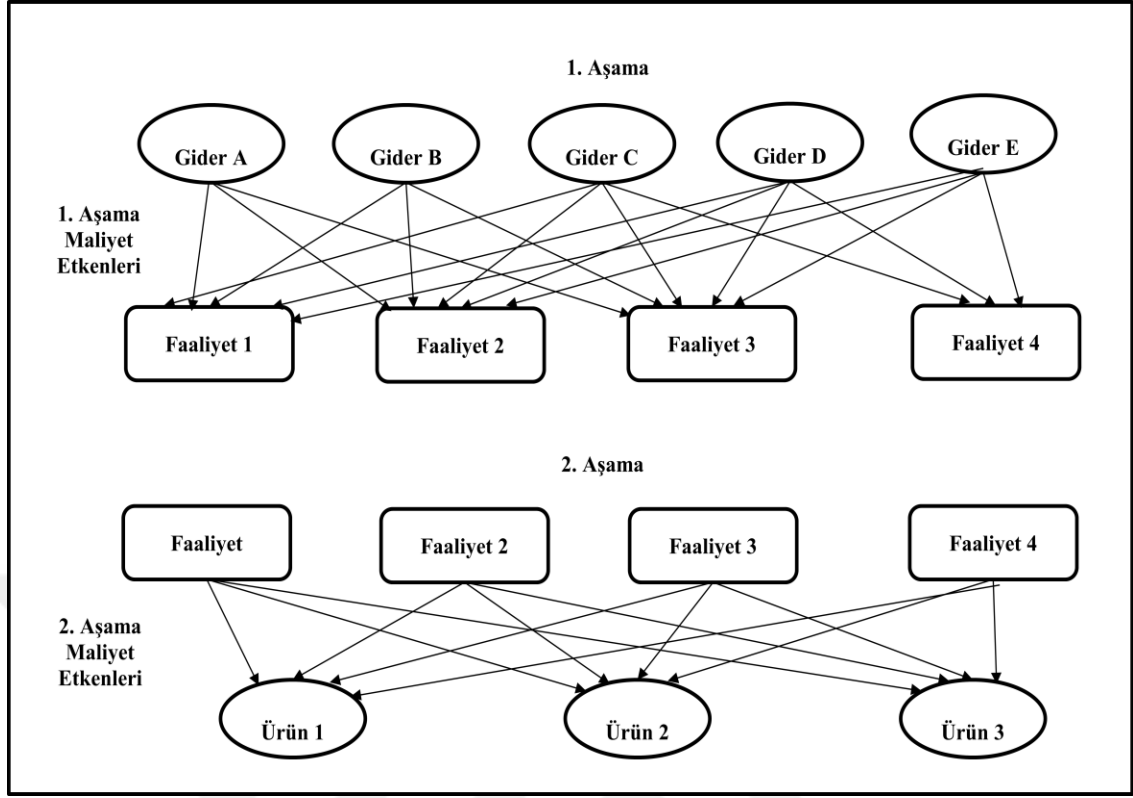
BÖLÜM 2: FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİNİN YAPISI VE TASARLANMASI

Bu bölümün amacı, FTM yönteminin genel yapısını ve yöntemin tasarımı ortaya koymaktır. Bu amaçla, faaliyetlerin maliyetlerini sağlıklı bir şekilde inceleyerek doğru mamul ve hizmet maliyet verisi sağlayan FTM yönteminin genel yapısı açıklanmıştır. Sonrasında, FTM yönteminin maliyet ve süreç boyutuna değinilerek sistemin amaçlarına yer verilmiştir. Son olarak da FTM yönteminin tasarımı açıklanarak tasarım aşamaları açıklanmıştır.

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Genel Yapısı

FTM yöntemi temel olarak işletmelerdeki faaliyetlere odaklanan bir sistemdir. Kaynak-faaliyet- mamul arasındaki ilişki, maliyetlerin tespiti ve performansın değerlendirilmesini içeren bir model üzerinde incelenmektedir (Kaygusuz ve Dokur, 2005: 2). Aynı zamanda bu yöntem, ürün veya hizmetlere doğrudan yüklenebilen indirekt maliyetlerle ilgilenmektedir ve tüm indirekt giderleri değişken olarak kabul etmektedir (Hacırüstemoğlu, 2000: 316).

Öker (2003: 36)'e göre FTM yöntemi iki aşamadan oluşmaktadır. İlk aşama, işletmedeki tüm üretim faaliyetlerini amaca uygun olacak bir şekilde (ürün bazında, müşteri bazında vb.) belirlemek ve bu faaliyetleri ortak faaliyet havuzlarında topladıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesidir. Faaliyetlerin maliyetleri belirlendikten sonra ikinci aşama, bu maliyetlerin ürünlere aktarılması aşamasıdır. Bu yöntem, ana hatlarıyla Şekil 1'de ifade edilmiştir.

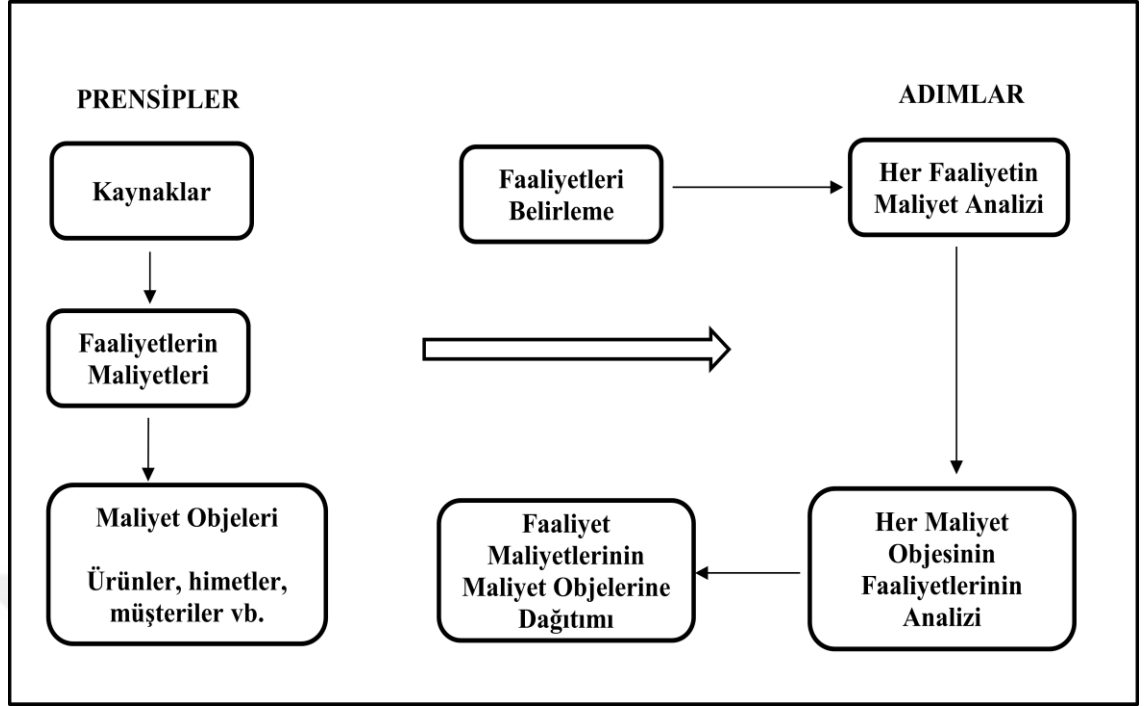


Şekil 1: FTM Yönteminin Yapısı

Kaynak: ÖKER, Figen, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayınları, 2003, s.36.

FTM sistemi, faaliyetlerin kaynakları tüketmesi ile çalışmaya başlar. İşletme kaynaklarının tüketilmesi maliyetleri ortaya çıkarır. Ürünler de faaliyetlerin sonucu olarak oluşur. FTM sistemi, işletme kaynaklarının maliyetini faaliyetlere yükler ve sonra faaliyetlerin maliyetini ürünler, hizmetler gibi maliyet objeleri izler (Ülker ve İskender, 2005: 195).

FTM, endirekt maliyetleri önce faaliyetlere sonra da ürün, hizmetler ve müşterilere dağıtan, faaliyetlerin yönetimine odaklanmış bir tür maliyet muhasebesi tekniğidir (Huijuan, Yuqian ve Guoping, 2011: 264). Huijuan, Yuqian ve Guoping (2011: 264), FTM'nin prensip ve adımlarını Şekil 2'deki gibi ifade etmiştir:



Şekil 2: FTM'nin Prensip ve Adımları

Kaynak: HUIJUAN, L., YUQIAN, L., GUOPING, Z., “Demonstration The Application of Activity-Based Costing to Erp Management System”, Information Technology and Artificial Intelligence Conferance (Itaic), 6 th Iee Joint International, Vol: 1, 2011, p.264.

FTM yönteminin temel prensibi organizasyon faaliyetlerini tanımlamak ve her bir faaliyetin maliyetini ve ardından faaliyetlerin tüketimine dayanarak ürün maliyetini hesaplamaktır (Erkol ve Ağırbaş, 2011: 88). Bu prensibe dayanılarak FTM sisteminin uygulama aşamaları şu şekilde özetlenebilir (Aslan, 2008: 525):

- İşletmede yer alan faaliyetler belirlenir,
- Her temel faaliyet için maliyet dağıtım anahtarları adı verilen ölçütler belirlenir,
- Her bir maliyet havuzunda toplanan genel üretim maliyetleri ile ilgili olduğu ürünler arasında dağıtılır.

Sistem; ürünlerle maliyetler arasındaki ilişki zincirine faaliyetleri de ekleyerek maliyetleme sürecinde sebep-sonuç ilişkisini açığa çıkarır ve bir faaliyet analiziyle işletme faaliyetlerini tanımlayarak tüketilen kaynakları belirler (Ülker ve İskender,

2005: 196). Bu süreçte FTM sistemi aşağıdaki sorulara cevap bulabilir (Ülker ve İskender, 2005: 192-193):

- Faaliyet ve süreç maliyetlerinin yanında bir ürün veya hizmetin maliyeti nedir?
- Maliyeti etkileyen, katma değeri olmayan faaliyetler ve bunların maliyeti nedir?
- Dağıtım kanalı karsız ise firmayı karlı kılmak için maliyetler nasıl dönüştürülebilir?
- Firma karsız ürünleri elimine ederse ne kadar maliyet tasarrufu sağlar ve satış miktarını arttırmak için ürün fiyatını düşürürse bu durum birim maliyete nasıl yansır?
- Ürünün tasarım ve mühendisliği esnasında gereksiz maliyetlerden nasıl kaçınılır?

FTM, işletmenin üretim sürecinde karşılaştıkları önemli faaliyetlerin belirlenmesi, ortaya çıkan giderlerin bu faaliyetler ile ilişkilendirilmesi ve üretilen mamul ya da hizmetler tarafından bu faaliyetlerin ne kadarının tüketildiğinin saptanması süreci ile ilgili maliyet yöntemidir (Gürdal, 2007: 116). Bu kapsamda FTM'nin özellikleri aşağıdaki gibidir (Bıçakçı, 2006: 43-44; Gürdal, 2007: 116):

- Genel üretim giderlerinin yüklenmesinde direkt işçilik saati yerine makine saatleri kullanılmaktadır,
- Üretici iş yerlerinin belirlenmesinde daha düşük birimler esas alınmaktadır,
- Mamul maliyetleri ile faaliyet maliyetleri birlikte hesaplanmaktadır ve bunun sonucu olarak stoklarda oluşabilecek tüm kayıplar dikkate alınmaktadır,
- Üretim giderlerinin sabit-değişken ayrımı yapılmamaktadır ve tümü değişken kabul edilmektedir ya da değişken giderler üretim giderleri olarak ele alınmaktadır,
- Maliyetler önce faaliyetlere daha sonra da mamullere göre izlenmektedir, bunun içinde satın alma siparişleri, harekete geçirme, kalite kontrolleri, üretim planlaması, yüklemeler, tamir bakım tutarları ve sayısı, hammadde alımları, kullanılan enerji miktarı ve makine saatleri vb. genel üretim giderlerinin dağıtımında dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır,
- Kapasite fazlası sonucu oluşan maliyetler mamul gruplarına yüklenmektedir,
- İşletmelerin üretim sürecinde yürüttükleri faaliyetler üzerine yoğunlaşmaktadır.

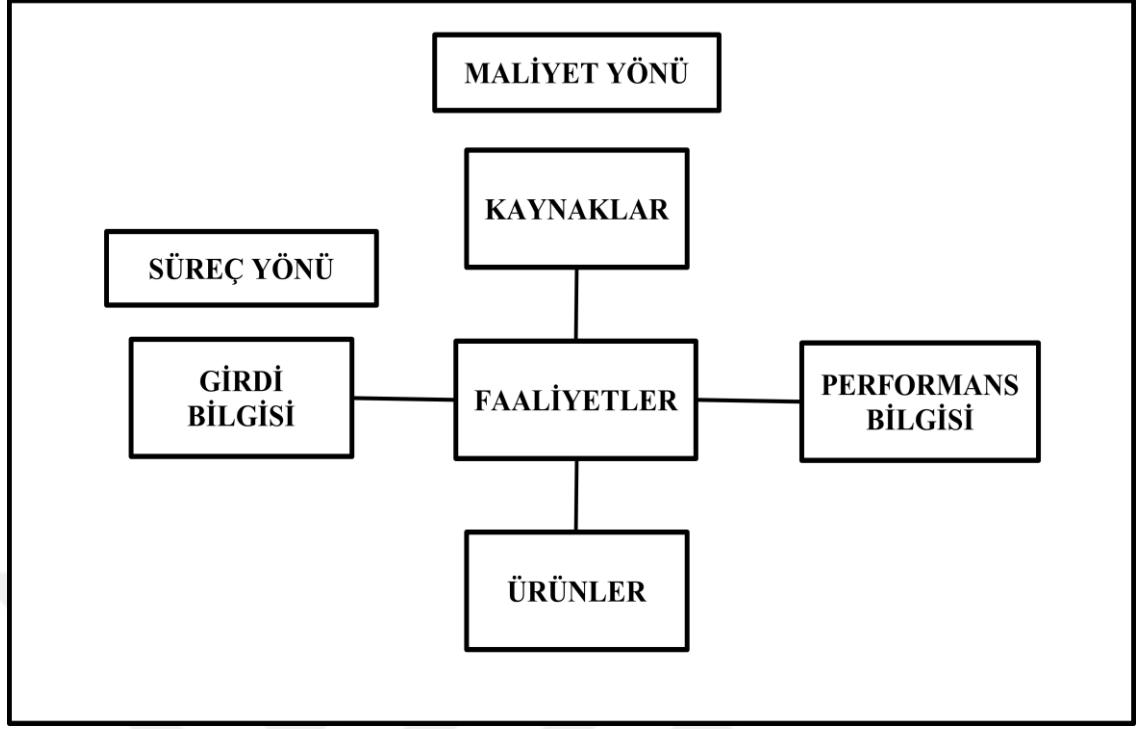
Sistem, temel olarak işletmelerdeki kaynakların faaliyetler tarafından kullanıldığını ve mamul, hizmet ve proje gibi çıktılarının da bu faaliyetleri kullandığı varsayımına dayanır (Okyay, 2006: 38). FTM sisteminin temel varsayımları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Holmen, 1995: 38 Aktaran Pazarçeviren ve Şahin, 2013: 250):

- Faaliyetlerin yapılmasıyla işletme kaynakları tüketilir,
- Ürün veya hizmetler, işletmede gerçekleştirilen faaliyetleri tüketmeleri sonucunda oluşurlar,
- Harcamayı değil tüketimi ölçen bir sistemdir,
- Temel faaliyetler belirlenmeli, sonra ise her bir faaliyet tarafından tüketilen kaynakların maliyetleri önce maliyet havuzlarında, sonra ise ürünlerde izlenmelidir,
- Maliyet havuzları homojen bir yapıya sahiptir,
- Her bir maliyet havuzundaki genel üretim giderleri değişkendir.

Bu bağlamda, FTM sistemi, üretilen mamullere ilişkin doğru ve ayrıntılı maliyet bilgisi sağlayarak maliyet minimizasyonu, performans değerlendirme, değer yaratmayan faaliyetleri sistemin dışına itme, sürekli güçlendirme stratejilerine hizmet etmekte ve işletme yönetiminin alacağı diğer stratejik kararlara, planlama ve kontrol faaliyetlerine yönelik çerçeve sağlamaktadır (Büyükşalvarcı, 2006: 163).

2.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Maliyet ve Süreç Boyutu

FTM modeli, ilk olarak Normm Raffish (1991: 37) tarafından geliştirilmiştir. Şekil 3'te görüldüğü üzere modelin maliyet dağıtım yönü ve süreç dağıtım yönü vardır.



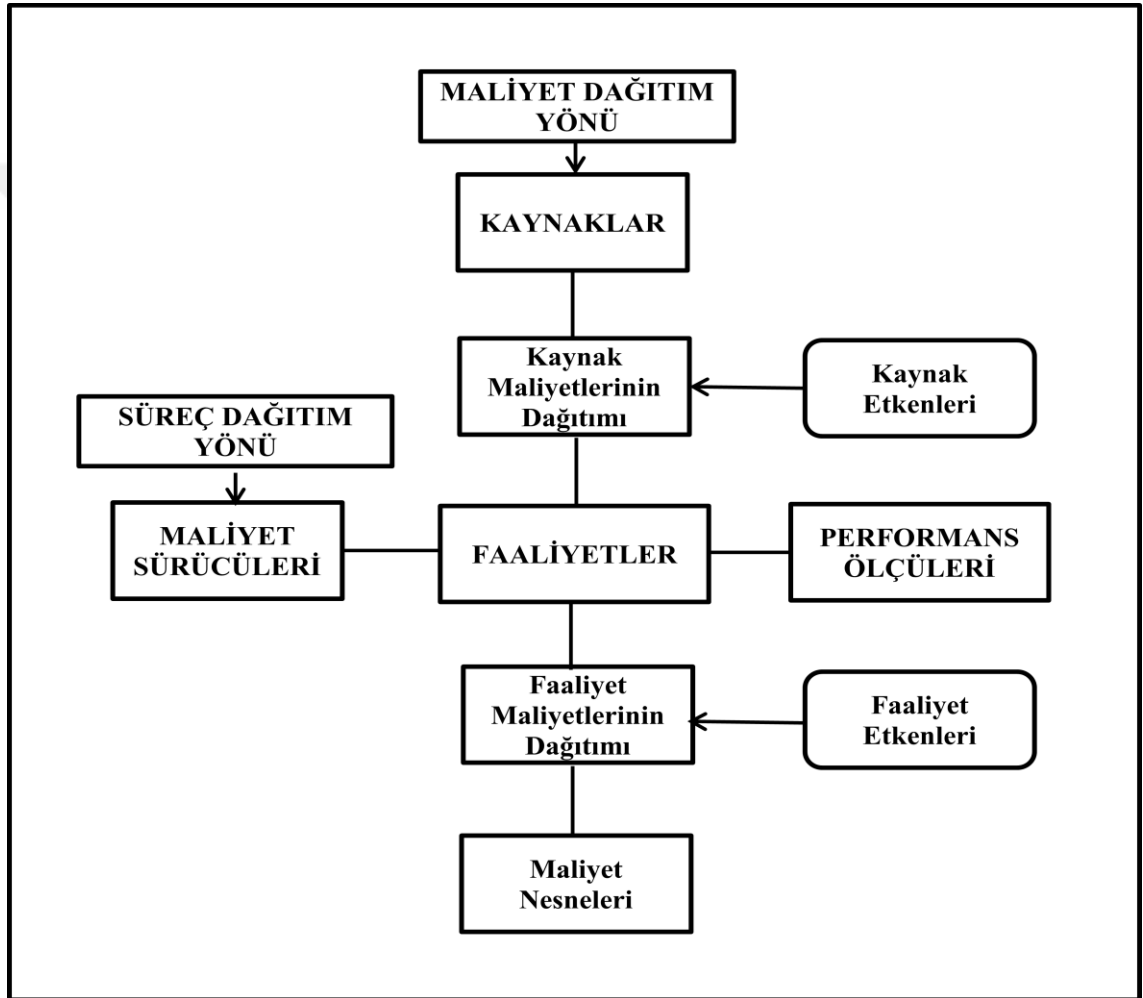
Şekil 3: FTM'nin Mantıksal Modeli

Kaynak: Raffish, Normm, “How Much Does That Product Really Cost?”, Management Accounting, March 1991, s. 37.

Bu model, FTM sisteminin ilk mantıksal modelidir. Bu model zaman içerisinde değişikliğe uğramış, FTM sistemini, kaynakların, faaliyetlerin ve maliyet hedeflerin performansı hakkında bilgi sağlayan bir model haline gelmiştir. Bu modele “ikinci kuşak FTM modeli” de denilmektedir (Okyay, 2006: 44).

İkinci kuşak FTM modelinde de FTM'nin maliyet ve süreç yönü vardır. Şekil 4'te de görüldüğü gibi dikey bölümünde modelin maliyet yönü gösterilmiştir. Maliyet yönü; fiyatlama kararları, en uygun mamul karmasının oluşturulması, süreç planlama ve mamul tasarımı kararları, çabaları geliştirmek için öncelikler oluşturmak gibi konular hakkında kritik kararları analiz etmek ve işletmenin kaynaklarının faaliyetler ve maliyet hedefleri için izlenmesi ve dağıtılması gerektiğini gözler önüne serer (Okyay, 2006: 44). Ayrıca, maliyet dağıtım yönünde kaynaklar, faaliyetler ve maliyet objeleri hakkında bilgi akışı söz konusudur (Ülker ve İskender, 2005: 196).

Maliyet dağıtım yönünde, maliyet kavramı içerisinde yer alan ürün, hizmet veya müşterilerin maliyeti hesaplanmaktadır. Kaynaklardan başlayarak maliyet sürücülerine kadar uzanan süreçte, faaliyetler kaynakları, maliyet sürücülerini de faaliyetler içerisinde değerlendirilmektedir. Kaynak maliyetleri, kaynak sürücülerini aracılığıyla faaliyetlere dağıtılmaktadırlar. Bu şekilde faaliyetlerin maliyetleri hesaplanmaktadır. Son olarak faaliyet maliyetleri, maliyet sürücülerini aracılığı ile maliyet unsurlarına dağıtılmakta ve ürün veya hizmet maliyetleri bu şekilde hesaplanmaktadır (Acar, 1998: 81).



Şekil 4: İkinci Kuşak FTM Modeli

Kaynak: Emblemssvag, Jan., Bras, Bert, “Activity-Based Cost and Enviromental Management”, Kluwer Academic, 2001, s. 83.

Faaliyete dayalı yöntemlerdeki maliyet sürücülerini, geleneksel yaklaşımlardan farklı olarak sağlık işletmelerindeki prosedürlerin kapsam ve karmaşıklığına, uygulanan tıbbi

testlere, hemşirelik ve hasta bakım hizmetlerinin yoğunluğuna, faaliyetlerin tamamlanma sürelerine, ameliyat ve sonrası verilen bakım hizmetleriyle ilgili faaliyetlerin karmaşık yapıları gibi pek çok faktör göz önüne alınarak belirlenir (Udpa, 2001: 38).

Modelin yatay bölümünde ise FTM'nin süreç yönü yer almaktadır. Süreç yönü, işletmenin faaliyet performansını etkileyen olaylar ve faaliyet performansı hakkında bilgi ihtiyacını yansıtmaktadır (Karataş, 2011: 22). Ayrıca, süreç yönü ağırlıklı olarak finansal olmayan operasyonel bilgi sağlamaktadır (Ülker ve İskender, 2005: 196). Bu operasyonel bilgiden hareketle, faaliyetin yapılma sıklığı ve onu yapmak için gereken çabaları belirleyen dış faktörler ve faaliyetin performansı hakkında bilgi edinebilmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 46).

FTM sisteminin süreç yönü, faaliyetlerin tanımlanması aşamasında önem kazanmaktadır. Diğer bir ifadeyle bu süreç, bir amaç doğrultusunda birbirleriyle bağlanan faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu nedenle FTM sisteminde faaliyetler, süreç değer analizleri yardımıyla belirlenir. Süreç değer analizi, bir ürün veya hizmeti üretmek için gereken kaynakların sistematik analizi olarak ön plana çıkmaktadır. Bu analiz işletmenin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olan faaliyetleri “değer yaratan faaliyet” ve “değer yaratmayan” faaliyet olarak tanımlar. Böylece süreç iyileştirme çalışmalarının ve maliyet yönetimi çalışmalarının önemi vurgulanmaktadır (Akgün, 2005: 40).

2.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Amaçları

FTM'nin temel amacı, mamul maliyetine yönelik olarak genel üretim maliyetinin ortaya çıkmasına neden olan faaliyet maliyeti ile o faaliyetin oluşumunu gerekli kılan mamulü ilişkilendirmektir (Ersoy, 1996: 111). Aynı zamanda, işletmelerde yüksek kar elde etmek, faaliyetleri planlama ile kontrol etmek gibi birden fazla amaç için kullanılan FTM'nin amacı geleneksel maliyet sistemlerinde, maliyetlerin mamullere yüklenmesi sürecinde kullanılan hacim tabanlı maliyet anahtarlarının sebep olduğu yanlışları ortadan kaldırmaktır (Büyükşalvarcı, 2006: 163).

Sistemin temel amacı, ürün maliyetlerine yönelik olarak genel imalat giderlerinin ortaya çıkmasına sebep olan faaliyetlerin maliyetiyle ilgili faaliyetin oluşumunu gerekli kılan

ürünü ilişkilendirmektir (Ersoy, 1996: 111). FTM sistemi genelde iki ana amaca hizmet eder (Ülker ve İskender, 2005: 195):

- İşletme faaliyetlerinin tüketimi, maliyeti ve alanını tanımlayarak detaylı bilgi sağlar,
- Yöneticilere alacakları kararlar için doğru maliyet bilgileri sunar.

Sağlık işletmelerinde maliyet analizi yapılmasının temel amacı ise maliyetlerin azaltılması, etkililik, verimlilik, performans artışlarının sağlanması ve daha kaliteli sağlık hizmetleri sunumunun gerçekleştirilmesi olarak söylenebilir (Yiğit ve Ağırbaş, 2004: 31).

FTM, yönetim tarafından hem mamuller hem de faaliyetler ile ilgili çeşitli amaçlar için kullanılmaktadır (Ersoy, 1996: 105). Bu amaçları Hacırüstemoğlu ve Şakrak (2002: 31) aşağıdaki gibi ifade etmişlerdir:

- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle, mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da minimize etmek,
- Karlılığı arttırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımları (kabullenmeleri) ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlamak.

Yukarıda belirtilen FTM'nin amaçlarına aşağıdaki amaçlar da eklenebilir (Şakrak, 1997: 183-184):

- Genel üretim giderlerinin hizmetlere daha doğru şekilde yüklemesiyle birlikte daha doğru maliyetler elde etmek,
- Daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ile kontrolü sağlamak için doğru işletme ortamı sağlamak,

- Tam zamanında üretim gibi diğer tekniklerde ortaya çıkan gelişmeleri izleyebilmek için doğru işletme ortamı hazırlamak.

Innes ve Mitchell (1995: 51) ise İngiltere’de yapmış oldukları bir araştırmada FTM’nin kullanılma amaçlarını aşağıdaki gibi kategorize etmişlerdir:

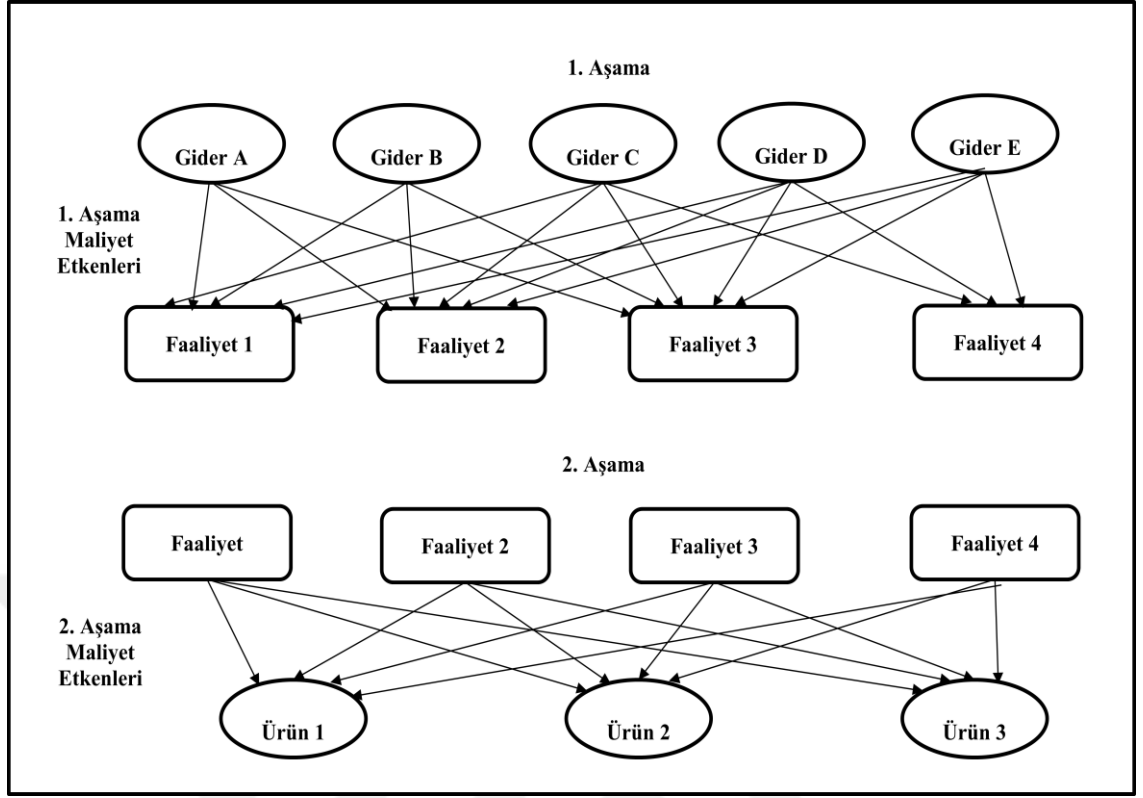
- Maliyet düşürme ve maliyet yönetimi,
- Faaliyetlere dayalı performans ölçümü ve iyileştirme,
- Mamul ve hizmet çıktıları ile ilgili kararlar,
- Mamul ve hizmetlerin maliyetlendirilmesi,
- Bütçeleme,
- Müşteri karlılık analizleri,
- Stok değerlendirme,
- Yeni mamul ve hizmet tasarımı.

Belirtilen amaçların yanı sıra FTM, stok değerlendirme, kapasite fazlası ve sapma analizleri ile maliyet yönetiminin sağlanması amacıyla güden bir maliyetleme sistemidir (Edward, Campell ve Baxendale, 1991: 190).

Sonuç olarak FTM sisteminin temel amacı, işletmelerin üretim aşamalarında katlanmak zorunda olduğu tüm faaliyetleri belirlemek, var olan bu sistemin faaliyetlerinin harcadığı kaynaklar ile ilgili detaylı bilgi vermek ve bu bilgileri işletme yöneticilerine sunarak, yöneticilerin alacakları stratejik kararlara yardımcı olmak şeklinde ifade edilebilir (Filiztekin, 2014: 69-70).

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Tasarlanması

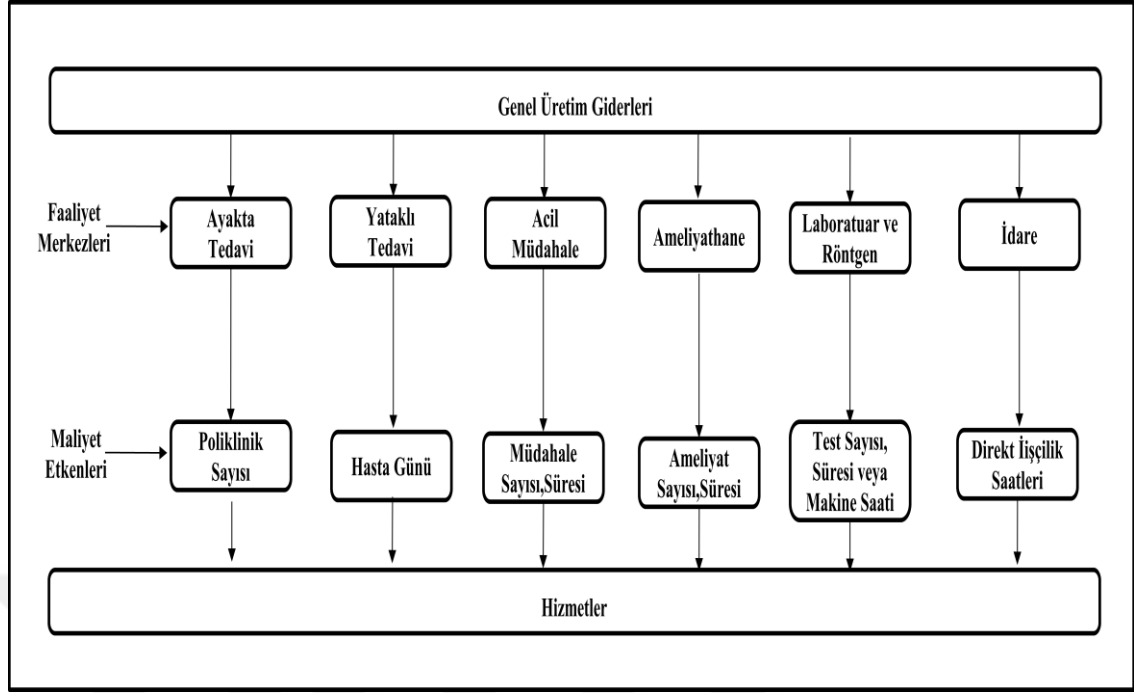
FTM yöntemi iki aşamadan oluşmaktadır. İlk aşama, işletmedeki tüm üretim faaliyetlerini, amaca uygun olacak bir şekilde (ürün bazında, müşteri bazında vb.) belirlemek ve bu faaliyetleri ortak faaliyet havuzlarında topladıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesidir. Faaliyetlerin maliyetleri belirlendikten sonra, ikinci aşama, bu maliyetlerin ürünlere aktarılması aşamasıdır (Öker, 2003: 36). Bu yöntem, ana hatlarıyla Şekil 5’te ifade edilmiştir.



Şekil 5: FTM Yönteminin Yapısı

Kaynak: ÖKER, Figen, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayınları, 2003, s.36.

FTM'nin iki basamaklı maliyet dağıtımının ilk basamağında, üretimle ilgili tüm faaliyetler belirlenerek, bu faaliyetlerin kaç kez gerçekleştirildiği, ya da ne kadar tüketildiği tespit edilmekte ve bu faaliyetler ortak faaliyet havuzlarında toplanmaktadır. Faaliyetlerin tükettiği kaynak giderleri maliyet havuzlarına dağıtılır ve havuzda biriken maliyetler, maliyet sürücüleri aracılığı ile maliyetlerin gerçekleşmesine neden olan faaliyetlere yüklenmesiyle faaliyetlerin maliyetleri tespit edilmektedir. İkinci basamakta ise bu maliyetler, uygun maliyet sürücüleri aracılığıyla, faaliyetlerden maliyet objelerine dağıtılmaktadır (Atalay, 2014: 47). Bu sistem, sağlık işletmelerinde ise ana hatlarıyla Şekil 6'da ifade edilmiştir.



Şekil 6: Sağlık İşletmelerinde FTM Tasarımı

Kaynak: WEYGANDT, Jerry J., KIESO, Donald E, KIMMEL, Paul D., (1999), Managerial Accounting Tools for Business Decision Making, John Wiley Sons, Inc., U.S.A., p. 129'dan Aktaran ÖZCAN, Faruk, (2006), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Tıbbi Laboratuvar Uygulaması", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, s. 55.

Sağlık işletmelerinde FTM yaklaşımı, hastalar (ürünler) veya benzer hasta gruplarının (ürün hatlarının) maliyetlerini belirleme yaklaşımıdır. Bir hastane departmanında, FTM, aşağıdaki gibi uygulanabilir (Esmeray, 2006: 120):

1. **Adım:** Departmanın tüm önemli faaliyetleri tanımlanır.
2. **Adım:** Katma değerli hizmetler sağlayacak faaliyetleri tanımlamak için anahtar faaliyetlerin akış şeması oluşturulur. Katma değer sağlamayan faaliyetler elimine edilir ya da minimuma indirilir.
3. **Adım:** Birinci adımda tanımlanan faaliyetlerin maliyet kategorileri oluşturulur. Bazı maliyetler doğrudan faaliyetlere yüklenebilirken, diğerleri uygun maliyet yönlendiricileri kullanılarak dağıtılır. Bulunan maliyet rakamları departman faaliyetlerinin maliyetini gösterir.

4. **Adım:** Departmanların maliyetleri hastalara yüklenir. Örneğin, solunum cihazı tedavisi, hastalara bağlanma sayısı ile ve hasta kayıtlarının bakımı, tedavi sayısı ile yüklenebilir.
5. **Adım:** Faaliyet maliyetlerinin dağıtımı hastalara direkt olarak yüklenmez. Örneğin, denetim maliyetleri en uygun bir dağıtım anahtarı ile (alınan tedavi saati, hasta günü sayısı veya direkt maliyetin bir yüzdesi gibi) dağıtılır.

FTM sisteminin tasarlanmasındaki ayrıntılı adımlara bakıldığında, aşağıdaki gibi bir tasarım aşaması izlenebilir (Gunasekaran ve Singh, 1999: 414):

- FTM sisteminin hedeflerinin ortaya konulması,
- FTM takımının kurulması,
- İşletmelerde karşılaşılan sorunların belirlenmesi,
- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Maliyet sürücülerin belirlenmesi,
- Maliyet havuzlarının oluşturulma kararının verilmesi,
- Kaynak sürücülerin belirlenmesi,
- Maliyet sürücülerin tanımlanması,
- FTM uygulamasının yapısının geliştirilmesi.

FTM sisteminin tasarım aşamasında dikkat edilmesi gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Bunlar (Turney, 1991: 261):

- Sistem, amacına uygun, en düşük maliyet ile, basit ve anlaşılır olarak kurulmalıdır,
- Faaliyetler, birbirleri ile çakışmamalıdır,
- Makro faaliyetler kullanılmalıdır,
- Değer yaratmayan faaliyetler bir araya getirilmelidir,
- Sistem içerisinde doğru veri akışı sağlanmalıdır,
- Gereksiz detaylardan kaçınılmalıdır.

Bir FTM sisteminin tasarlanması sırasında, izlenebilecek aşamalar ya da uygulanması gereken adımlar, işletmelerin özelliklerine, üretilen mamul ve hizmet çeşitliliğine, mamul ve hizmetlerin karmaşıklık derecesine ve yöneticilerin maliyet sisteminden

beklentileri gibi birçok faktöre göre farklılık gösterebilir (Koçyiğit, 2006: 33). Bu nedenle FTM sisteminin tasarım adımları genel olarak beş adımda oluşturulabilir (Öker, 2003: 37):

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyetlerin gruplandırılması,
- Faaliyetlerin maliyetlendirilmesi,
- Maliyet sürücülerinin seçimi,
- Maliyetlerin ürünlere yüklenmesi.

2.2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

FTM sisteminin en önemli aşamalarından biri üretimin yapılabilmesi için gerekli olan destek faaliyetleri sırasında ortaya çıkan endirekt giderleri ürünlerle ilişkilendirecek faaliyetlerin belirlenmesidir (Öker, 2003: 37). Faaliyetler, FTM sisteminin temelini oluşturmaktadır. Faaliyetlerin kaynakları tüketmesi ve tüketilen bu kaynakların maliyetleri oluşturmasına dayanan FTM sisteminde, faaliyetler belirlenip tanımlanmadıkça yöntem için gerekli maliyet bilgileri elde edilemez. Bu nedenle FTM sisteminin uygulama aşamalarından ilki faaliyetlerin belirlenmesi ve tanımlanmasıdır (Yükçü, 1998: 750). Aynı zamanda bu aşama, endirekt giderlerin mamullerle ilişkilendirecek faaliyetlerin belirlenmesi aşamasıdır (Öker, 2003: 37).

FTM sisteminin bir işletmede uygulanabilmesi için yapılması gereken ilk iş, bütün işletme faaliyetlerinin faaliyet gruplarına ayrılmasıdır. Faaliyetlerin tanımlanması için genelde yöneticilerle veya bölüm temsilcileriyle görüşmeler yapılır (Hansen ve Mowen, 2005: 122). Aynı zamanda, örgüt şeması, tesis yerleşim planı ya da iş akışlarının incelenmesiyle de faaliyetler belirlenebilir (Gürdal, 2007: 125).

Faaliyetler, bir sanayi işletmesinde üretim emrinin verilmesi veya bir siparişin alınmasıyla başlayıp müşteriye teslim edilinceye kadar devam eden süreci temsil etmektedir (Alkan, 2005: 46). Bu süreç içerisindeki ilk madde ve malzeme satın alma, üretim planlama, kalite kontrol, malzeme hareketleri, makine ayarları, ürün geliştirme, ar-ge, satış sonrası destek faaliyetleri gibi faaliyetler, maliyetler açısından ürünler açısından farklılıklar oluşturacak faaliyetlerdir (Öker, 2003: 37). Sağlık işletmelerinde ise, hastaya ameliyat esnasında yapılan cerrahi müdahaleler, röntgenin çekilmesi, kan testinin yapılması, tomografi çekilmesi faaliyetlere örnek olarak verilebilir (Koçyiğit,

2006: 35). Faaliyetlerin belirlenmesi aşamasında önemli olan, faaliyetlerin işletme amacına uygun olarak sınıflandırılmasıdır (Öker, 2003: 37).

Faaliyetlerin belirlenip tanımlanmasının asıl amacı, faaliyetlerin niçin oluştuğunun belirlenmesi ve hangi faaliyetlerin maliyetleme amacıyla sistem içinde yer alacağını belirlemesidir. Bu amaçlarla faaliyet bilgileri toplanmaya başlanır. Faaliyet bilgileri, hangi faaliyetlerin yapıldığı, hangi kaynakların nasıl tüketildiği, hangi faaliyetlere niçin ihtiyaç duyulduğu ile ilgili bilgi verir (Yılmaz, 2007: 80).

İşletmelerde gerçekleşen faaliyetlerin sayısının fazla olması, her bir ürün veya hizmet için gerçekleştirilen her faaliyetin kaynak maliyetlerinin yüklenmesi gereksiz maliyet artışlarına sebep olmaktadır (Kaplan ve Atkinson, 1998: 111). Bu nedenle, faaliyetlerin belirlenip tanımlanması aşamasında yapılması gereken ilk şey, süreç değer analizidir. Süreç değer analizi, bir mamul üretmek veya bir hizmet sunmak için yapılması gerekli olan faaliyetlerin sistematik olarak analizinden oluşmaktadır (Garison ve Noreen, 1997: 186). Süreç değerlendirme analizinde, genel olarak bir mal veya hizmet üretimiyle ilgili kaynak tüketen tüm faaliyetler belirlenir ve bu faaliyetler akış diyagramı üzerinde gösterilir. Akış diyagramı üzerinde yer alan faaliyetler, mamule değer katan ve değer katmayan faaliyetler olmak üzere iki ana gruba ayrılır (Gürsoy, 1999: 238). Süreç değerlendirme analizi ile faaliyetler temel, destekleyici ve düzeltici faaliyetler olarak belirlenir ve faaliyetlerin devamı, kaldırılması, azaltılması ya da artırılması konusunda karar verilmektedir (Karacan, 2003: 71). Süreç değerlendirme analizinde istenilen sonuca ulaşabilmek için, süreç içerisinde görev alacak personelin işletmedeki karşılıklı bağıntılar ve bunların kurulma nedenleri konusunda gerekli deneyime sahip olması gereklidir (Hacırüstemoğlu, 2000: 313).

FTM sistemiyle bir işletmede oluşan fakat üretilen üründe herhangi bir katma değer yaratmayan faaliyetler ayıklanır. Katma değer yaratmayan faaliyetler, maliyet sürücü olarak dikkate alındığında uygulanan dağıtım anahtarları, genel üretim maliyetlerinin dağıtımında yanıltıcı sonuçlara neden olabilir (Nemli, 2005: 15).

Sağlık işletmelerinde hem tıbbi hem de idari olarak çok çeşitli departmanlar olması sebebiyle karmaşık yapıda birbirinden farklı çok çeşitli faaliyetler mevcuttur. Bu

nedenle işletmedeki önemli faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyetlerin etkinliğinin arttırılmasında önemli bir faktördür (Atalay, 2014: 49).

Faaliyetlerin belirlenmesi ve tanımlanması aşamasında yapılan faaliyet tanımlarının açık, anlaşılır, tutarlı olması ve faaliyetlerin sistemin amacına uygun olması gerekmektedir. Ayrıca değer yaratmayan faaliyetlerin bir araya getirilmesi ve mümkün olduğunca makro faaliyetlerin kullanılması gerekmektedir (Esen, 2002: 25).

2.2.2. Faaliyetlerin Gruplandırılması

İşletmelerde çok sayıda faaliyetin yapıyor olması ve bazı faaliyetlerin ortak özellikler göstermesi nedeniyle bu faaliyetlerin gruplandırılması yoluna gidilmelidir. Yapılan faaliyetlerin çok sayıda olması nedeniyle temel fayda maliyet analizinin yapılarak optimum sistemin kurulması ve faaliyet sayılarını belli gruplara bölerek daha makul sayıda faaliyet havuzlarının oluşturulması gerekmektedir. Böylece işletmelerde kurulması düşünülen FTM sistemi ile daha anlamlı maliyet bilgilerine ulaşılabilir (Öker, 2003: 39).

Süreç değerlendirme analizinden sonra her bir mamulün üretimi için gerekli faaliyetler, üretim akış şeması üzerine açıkça yazılır. Belirlenmiş düzinelerce faaliyetler olabileceği için söz konusu faaliyetlerden ne kadarının ayrı bir faaliyet merkezi olarak ele alınacağına karar verilmesi gerekir (Garrison ve Noreen, 1997: 184). Faaliyet merkezlerinin oluşturulmasındaki temel amaç, sistemin kontrol edilebilirliğini arttırmaktır. Benzer nitelikteki faaliyetlerin gerçekleştirildiği faaliyet merkezleri, ürün maliyetlerinin merkezler bazında raporlanması, analiz edilmesi çalışmalarında fayda sağlamaktadır (Uman, 2006: 47). Aynı zamanda faaliyetlerin faaliyet merkezlerinde gruplandırılması, ürün maliyetlerinin belirlenmesinde büyük kolaylıklar sağlar ve ürün maliyet hesaplamalarındaki karmaşıklığı azaltır (Gürsoy, 1999: 240).

Hastane işletmelerinde faaliyetlerin gruplandırılması aşamasına, bir hastanenin kardioloji servisinde hastanın kabul edilmesi faaliyeti; rezervasyonun yapılması, programın yapılması, hastanın hesaplarının ve sigortasının doğrulanması, kabul etme işleminin yapılması, oda, yatak ve tıbbi müdahalenin kaydedilmesi gibi beş faaliyeti içeriyorsa, bunları “hastanın kabul edilmesi” adı altında, tek bir faaliyet merkezinde toplanması örnek olarak verilebilir (Koçyiğit, 2006: 37-38).

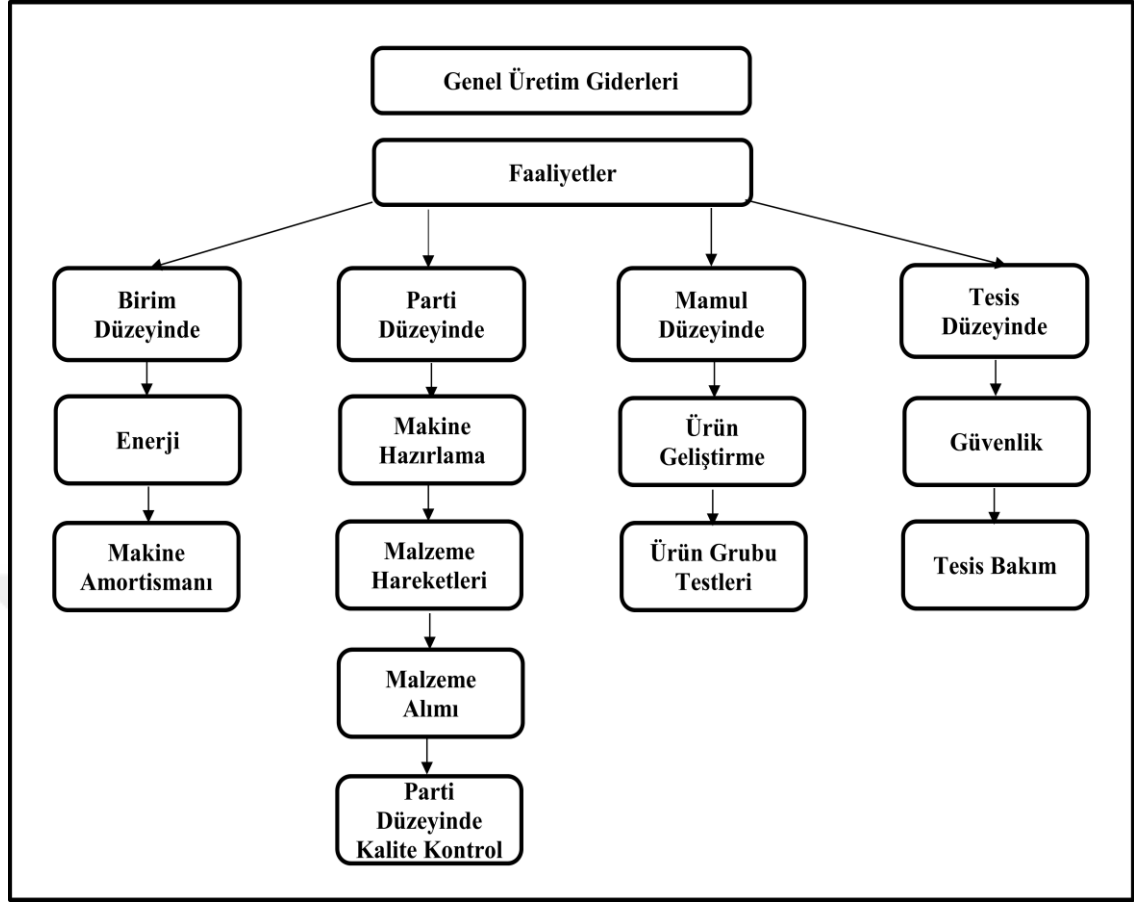
Faaliyetler gruplandırılırken iki noktaya dikkat edilmelidir. Ortak havuzda toplanacak faaliyetler, belirli bir ürün grubu için tüketiliyor olmalıdır. Faaliyetlerin gruplandırılması ile ilgili olarak ikinci nokta ise faaliyetlerin aynı maliyet sürücüsü kullanıp kullanmadığıdır (Öker, 2003: 39-40).

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, maliyet fonksiyonu; dört faaliyet düzeyindeki maliyetlerin toplamından oluşan doğrusal bir denklem ile tanımlanabilir (Şakrak, 1997: 186). Şekil 7’de de belirtildiği gibi, hiyerarşik bir yapı içerisinde olan üretim faaliyetleri; mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler, mamul partileri düzeyindeki faaliyetler, mamul düzeyindeki faaliyetler ve üretim yeri düzeyindeki faaliyetler olarak sınıflandırılabilir (Kaplan ve Atkinson, 1998: 105). Bu faaliyetler aşağıda açıklanmıştır.

- **Mamul Birimleri Düzeyindeki Faaliyetler**

Bir birim ürün veya hizmet üretimi için gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Birim düzeyinde faaliyetlerin yapılabilmesi için kullanılan kaynakların miktarı, üretim miktarı ve satış yoğunluğu ile doğru orantılı olarak artmaktadır. Birim düzeyindeki faaliyetler için kullanılan maliyet sürücüleri, işçilik saatleri, makine saatleri ve ilk madde ve malzeme miktarlarıdır (Kaplan ve Atkinson, 1998: 105).

Birim düzeyindeki faaliyetler, belli bir mamulün bir birim üretiminin her defasında tekrarlanan faaliyetlerdir (Arzova, 2002: 24). Bu faaliyetler, ihtiyaç duyulduğu anda tedarik edilen, çıktı miktarına göre değişen faaliyetlerdir (Karaca, 2008: 31). Üretim hacminden direkt etkilenen birim düzeyindeki faaliyetler, üretilen birimlere direkt yüklendiklerinden dolayı dağıtımında sorun yaşanmamaktadır (Atalay, 2014: 23).



Şekil 7: Faaliyetlerin Çeşitli Düzeylerde Gruplandırılması

Kaynak: ÖKER, Figen, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayınları, 2003, s.40.

- **Mamul Partileri Düzeyindeki Faaliyetler**

Parti düzeyindeki faaliyetler, farklı türde mamul ve hizmetler grup halinde üretilirken veya farklı zamanda aynı mamul ve hizmet grupları müşteriye sunulurken katlanılması zorunlu faaliyetlerdir (Yardımcıoğlu ve Büyüksalvarcı, 2007: 146). Bu faaliyetler, ihtiyaç duyulmadan önce tedarik edilen, çıktı miktarlarına göre değişmeyen ve bağımlı kaynakları kullanmaktadır (Karaca, 2008: 31).

Parti düzeyindeki faaliyetler, belli bir parti mamul veya hizmet üretebilmek için yapılması gereken faaliyetlerdir. Bu düzeydeki faaliyetlerin maliyeti, bir partide üretilen mamul sayısı ve üretilen birim sayısı ile ilişkili değildir. Diğer bir ifade ile maliyetler, parti sayısına göre değişmektedir (Atalay, 2014: 23). Üretim partileri için

gereken hammadde siparişlerinin verilmesi, makinelerin ayarlanması, üretimin programlanması gibi faaliyetler, parti düzeyindeki faaliyetlere örnek olarak verilebilir (Karaca, 2008: 22).

- **Mamul Düzeyindeki Faaliyetler**

Belirli bir mamulü üretirken ya da hizmeti sunarken ortaya çıkan, sadece o mamule veya hizmete ait olan faaliyetlerdir. Diğer bir ifade ile işletmenin ürettiği farklı türden mamul ve hizmetlerle ilgili faaliyetlerdir (Atalay, 2014: 24). Bu faaliyetler, ihtiyaç duyulmadan önce tedarik edilen, çıktı miktarlarına göre değişmeyen ve bağımlı kaynakları kullanmaktadır (Karaca, 2008: 31).

Mamul düzeyindeki faaliyetler, bir zaman sürecinde mamulün hiç üretilmediği ya da satış yapılmadığı durumlarda dahi ortaya çıkabilen, parti sayısından ya da üretilen birim mamulün sayısından bağımsız olan faaliyetlerdir (Arzova, 2002: 25). Bu faaliyetlere, ürün bazında gerçekleşen mühendislik, ar-ge faaliyetleri; müşteri bazında istenen ürüne özel şartnameler, testler veya teknik destek faaliyetleri örnek olarak verilebilir (Öker, 2003: 39).

- **Üretim (Tesis) Düzeyindeki Faaliyetler**

Üretim düzeyindeki faaliyetler, üretim sürecine destek olmak ve üretim sürecinin sürdürülebilirliğini sağlamak için gerçekleştirilen üretim sürecinden bağımsız olan faaliyetlerdir (Atalay, 2014: 24). Bu faaliyetler, ihtiyaç duyulmadan önce tedarik edilen, çıktı miktarlarına göre değişmeyen ve bağımlı kaynakları kullanmaktadır (Karaca, 2008: 31).

Üretim yeri düzeyindeki faaliyetleri, hizmet edilen müşterinin kim olduğu, hangi mamulün üretildiği ve kaç birim üretildiği bilgilerine bakılmaksızın yapılan faaliyetlerdir (Esmeray, 2006: 95). Bina kira ve sigortası, güvenlik, spor sahaları, kreş, kafeterya vb. bu faaliyetlere örnek olarak verilebilir (Öker, 2003: 39).

2.2.3. Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi

Faaliyetler ve faaliyet merkezleri belirlendikten sonra, kaynak maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesi ve böylece faaliyet maliyetlerinin bulunması gerekir. Birinci aşama maliyet sürücülerine kaynak etkenleri adı da verilir ve maliyet hesaplarında

biriken maliyetlerin faaliyetlere dağıtılmasında maliyet sürücüleri kullanılır (Bekçioğlu, Gürel ve Kızılyalçın, 2014: 24).

Faaliyetler sırasıyla belirlenip gruplandıktan sonra, bu faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi gerekir. Bazı gider kalemleri direkt nitelikte olup faaliyetlere doğrudan yüklenebilmekte, bazıları ise faaliyetler tarafından ortak olarak kullanılıp endirekt nitelikte olabilmektedir. Direkt malzeme ve direkt işçilik maliyetleri faaliyetlerle doğrudan ilişkilendirilebilirken; aydınlatma, ısıtma gibi endirekt giderler ise faaliyetlerle bir maliyet sürücü tarafından ilişkilendirilerek maliyetlendirme yapılır (Sarı, 2007: 35). Örneğin, bir hastane işletmesinde röntgen servisinde röntgen çekiminde kullanılan tesis, makine ve cihazların tükettiği elektrik kilowatt-saat olarak bilinebiliyorsa, tüketilen bu elektrik gideri röntgen çekim faaliyetine doğrudan aktarılmalıdır. Ancak, doğrudan yüklemenin yapılmadığı durumlarda, faaliyetlerin kaynak tüketimlerini yansıtan maliyet etkenleri kullanılarak kaynak maliyetleri faaliyetlere doğrudan aktarılır. Örneğin, bir üretim işletmesinde satın alma, depolama, kalite kontrol ve dağıtım gibi faaliyetlerin ne kadar temizlik, ne kadar haberleşme giderlerinden pay aldığı direkt olarak belli olmadığı için dağıtım ölçüsü yardımıyla faaliyet maliyetleri bulunur. Örneğin, temizlik giderlerinin dağıtım ölçüsü olarak işgal edilen alan (metrekare), haberleşme giderlerinde ise personel sayısı ele alınabilir (Koçyiğit, 2006: 41-42).

Maliyetlerin güvenilir bir şekilde hesaplanabilmesi için, mevcut verilerin gelişmelere göre düzeltilmesi, belgelenmeyen faaliyet kalemlerinin dikkate alınması ve farklı kaynaklardan gelen farklı maliyet verilerinin bir arada toplanması gerekmektedir (Yükçü, 1998: 753). Maliyet verileri ise büyük defterler yardımıyla belirlenir (Uysaler, 2007: 48).

FTM yöntemi, işletmelerde üretim esnasında oluşan endirekt maliyetlerin ve destekleyici faaliyetlerin kullandığı kaynaklar sonucu oluşan maliyetleri faaliyetlere yükleme temeline dayanmaktadır (Gümüş, 2007: 85).

FTM yöntemi, maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılmasında iki aşamalı dağıtım sürecini kullanmaktadır. Birinci aşamada, maliyetler mamullere yüklemeyi beklemek üzere biriktirdikleri faaliyet merkezlerine dağıtırlar (Şakrak, 1997: 186-187).

2.2.4. Maliyet Sürücülerinin Seçimi

İki aşamalı maliyetleme yöntemini kullanan FTM sisteminin ikinci aşaması, maliyet havuzlarında toplanan maliyetlerin mamullere yüklenmesidir. Bir yüklemenin yapılabilmesi için maliyet sürücülerine gereksinim vardır. Başka bir ifade ile maliyet havuzlarında toplanan maliyetler, maliyet sürücülerini aracılığıyla mamullere yüklenebilir. Dolayısıyla ikinci aşama, maliyet sürücülerinin seçimi ile başlar (Esen, 2002: 29). Maliyet sürücülerinin sayısı arttıkça faaliyet sayıları da artmakta, dolayısıyla maliyet havuzları da genişlemektedir (Uysaler, 2007: 51).

Maliyet sürücüsü, bir maliyetin ortaya çıkmasına neden olan faktördür. Yani bir faaliyet ölçüsüdür. Diğer bir ifade ile faaliyetlerin maliyetinde bir değişmeye neden olan herhangi bir faktördür (Bengü, 2005: 186).

Maliyet sürücülerinin tanımlanması için, bir mamulün üretilmesinde, üretim sürecinde yerine getirilen faaliyetlerin belirlenmesinde üretim süreci incelenmelidir. İdeal olarak bir mamul için çok sayıda maliyet sürücüsü tanımlanabilir. Fakat, maliyet üzerinde etkisi olan maliyet etkenlerinin sayısı genellikle sınırlandırılır (Gupta ve Galloway, 2003: 132).

Sağlıklı bir maliyetleme için maliyetlerin, faaliyet merkezlerinden mamullere yüklenmesi aşamasında, maliyetlerin oluşumunu belirleyen etkenleri, en iyi şekilde temsil edecek ölçütlerin kullanılması zorunludur (Şakrak, 1997: 183). Ayrıca maliyet sürücülerini belirlenirken, faaliyetlerin meydana gelmesine katkı sağlayan personelle sürekli görüşme yapılarak, maliyetlerin oluşması hakkında bilgilerin elde edilmesi gerekmektedir (Uysaler, 2007: 51).

Sağlıklı mamul ve hizmet maliyeti hesaplanması için kaynaklar ve faaliyetler arasında tam bir ilişkinin kurulması gerekmektedir. Bunlar, üretim işletmelerinde metrekare, kilowatt-saat, işçilik saati, makine süresi, ampul sayısı, muayene sayısı, test süresi vb. olabilir. Hastane işletmelerinde de benzer şekilde hasta sayısı, metrekare olarak işgal edilen alan, hacim (metreküp), kilowatt-saat, kullanılan malzeme sayısı, ampul sayısı vb. ölçüler olabilir (Koçyiğit, 2006: 38-39).

Maliyet sürücülerinin sayısının belirlenmesinde ürün çeşitliliği, faaliyetlerin göreceli maliyeti ve parti büyüklüğü çeşitliliği unsurları etkili olmaktadır (Öker, 2003: 46-48).

FTM sisteminin en önemli faydası, fazla sayıda faaliyet ölçütleri kullanarak en doğru ürün maliyet bilgisine ulaşabilmesidir (Susmuş, 1996: 221). Maliyet sürücülerinin seçiminde ölçme maliyeti, korelasyon derecesi ve davranışsal etkiler olmak üzere üç faktör dikkate alınmalıdır (Karaduman, 2004: 34). Öker (2003: 49) bu faktörleri, aşağıdaki gibi açıklamaktadır:

- **Ölçme Maliyeti:** Maliyet sürücüsünün ölçümlenmesi için gereken verilere kolayca ulaşılabilir olmasıdır. Örneğin (Atalay, 2014: 55), hastanelerde ameliyat süresi yerine ameliyat sayısı seçilmesi gibi.
- **Korelasyon Derecesi:** Maliyet sürücüsü ile faaliyetin kullanımı arasında doğrusal bir bağ kurulmasıdır.
- **Davranışsal Etkiler:** Seçilen maliyet sürücülerinin uygulayıcılar açısından kabul edilebilir olması ve kişiler üzerindeki etkilerinin olumlu olması olarak tanımlanabilir.

Maliyet etkeni, maliyet objelerinin faaliyetleri ve kaynakları ne kadar tükettiğini ölçebilecek ölçüler olmalıdır. Örneğin, poliklinik ve klinik hizmetleri hasta sayısı, muayene süresi, hasta bakım tedavi süresi, laboratuvar hizmetleri test sayısı, test süresi, bakım onarım hizmetleri istek fişleri, ısıtma ve temizlik hizmetleri, metrekare vb. gibi uygun ölçüler olmalıdır (Atalay, 2014: 54). Eker (2002: 246) maliyet sürücülerinin belirlenmesinde dikkat edilmesi gerekenleri aşağıdaki gibi belirtmiştir:

- Gerçek faaliyet tüketimine en uygun maliyet sürücülerinin belirlenmesi,
- Maliyet sürücülerini ile ilişki kurulan verinin elde edilme kolaylığı,
- Maliyet sürücülerini, maliyet objelerinin fiili faaliyet tüketimini ölçme derecesi,
- Performansın geliştirilmesini teşvik eden maliyet sürücülerinin belirlenmesi,
- Az sayıda rastlanan maliyet sürücülerinin sayısının düşürülmesi,
- Asgari ölçüm maliyetine sahip olan maliyet sürücülerinin belirlenmesi,
- Yeni ölçümler gerektiren maliyet sürücülerinin seçilmesine özen gösterilmesi,
- Birden fazla maliyet sürücüsü var ise istatistiksel yöntemler kullanarak, ilişki derecesi en yüksek olan maliyet sürücülerinin belirlenmesi,
- Maliyet sürücülerinin faaliyeti gerçekleştiren personel ile görüşerek belirlenmesi.

2.2.5. Maliyetlerin Ürünlere Yüklenmesi

FTM sistemi tasarımının son aşaması, faaliyet maliyetlerinin çıktılara yüklenmesidir. Çıktı; mamuller, sunulan hizmet, projeler vb. olmakta ve bunlar maliyet objelerini ifade etmektedir. Faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi, maliyet sürücülerinin belirlenmesi ve maliyet havuzlarının oluşturularak maliyet havuzu yükleme oranlarının bulunmasından sonra, faaliyet maliyetleri mamullere yükleme işlemi yapılmaktadır. Yükleme işlemi ise seçilen maliyet sürücülerini aracılığıyla yapılmaktadır (Esen, 2002: 32).

Maliyetlerin ürünlere yüklenmesi aşamasının amacı, faaliyet maliyetlerinin seçilen maliyet sürücülerine göre mamullere yüklenmesidir. Maliyet havuzlarında toplanan maliyetler ikinci aşama maliyet etkenleri aracılığı ile mamullere yüklenmektedir (Bekçi ve Negiz, 2011: 123-124). Bu aşamada seçilen maliyet sürücülerinin maliyetleme dönemine ait toplam miktarı ve toplam miktarının ürünlere dağılımı bilgilerinin olması gerekir (Eker, 2002: 247).

Her bir maliyet sürücülerini için toplam maliyet sürücü ve her bir mamul için kullanılan maliyet sürücü miktarı belirlendikten sonra, maliyet havuzu yükleme oranları ile maliyet sürücü çarpılarak faaliyetlerin maliyetleri bulunur. Bu işlem, tüm maliyet havuzları için ayrı ayrı yapılmalıdır. Her bir maliyet havuzundan yüklenen maliyetler toplanarak mamullerin toplam maliyetleri bulunur (Yılmaz, 2007: 90). Böylece, bir mamulün tüm faaliyetlerden aldığı toplam maliyetlerin toplamı, o mamulün genel üretim giderini verecektir (Bekçioğlu, Gürel ve Kızılyalçın, 2014: 24). Dağıtım sonucunda, hesaplanan genel üretim giderleri toplamına direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik toplamı, o mamulün nihai toplamını verecektir (Bekçi ve Negiz, 2011: 124).

BÖLÜM 3: SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNTEMLERİNİN UYGULANMASINA TÜRK AKADEMİSYENLERİN BAKIŞI: FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu çalışmada, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında üretim, hizmet ve sağlık sektöründe yapılan akademik çalışmalar ve katılımcılar ile yapılan mülakatların formlarının incelenerek, FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Araştırmanın amacından hareketle araştırmada 1 ana araştırma sorusu ve bu araştırma sorularına bağlı olarak 7 alt araştırma sorusu olmak üzere toplamda aşağıdaki 8 araştırma sorusuna cevap aranmaya çalışılacaktır:

- 1) Türkiye’de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlere göre dağılımı nedir?
 1. Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların yayın türüne göre dağılımı nedir?
 2. Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların yayın yılına göre dağılımı nedir?
 3. Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların amaçlarına göre dağılımı nedir?
 4. Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların sektörlere göre dağılımı nedir?
 5. Türkiye’de FTM yönteminin hizmet ve üretim işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlere göre dağılımı nedir?
 6. Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların önemine göre dağılımı nedir?
 7. Türkiye’de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde daha verimli bir şekilde uygulanmasının çözüm önerilerine göre dağılımı nedir?

3.1. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma nitel araştırma desenlerinden güncel bir olguyu/ olayı gerçek bağlamı içerisinde inceleyen, ayrıntılı tanımlama, açıklama içeren ve sınırları çizilmiş bir sistemin derinlemesine incelemesini temel alan, soyut bir ilke ya da düşüncenin gerçek yaşamdaki yansımaları ortaya koyan durum çalışması kapsamında gerçekleştirilmiştir (Yıldırım ve Şimşek, 2013: 313). Durum çalışmaları bir durumu betimlemek, açıklamak ve değerlendirmek amacıyla yapılabilmektedir (Aktaş, 2015: 221).

3.1.1. Veri Toplama Süreci

Araştırmada veri toplama tekniği olarak doküman incelemesi ve yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi kullanılmıştır.

Doküman incelemesi, araştırılan olgu ve olaylar hakkında bilgi içeren yazılı materyallerin analiz edilmesidir (Yıldırım ve Şimşek, 2013: 217). Doküman incelemesi kapsamında, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında gerçekleştirilen çalışmalar veri tabanları (EBSCOhost, ULAKBİLİM, ASOS index ve YÖK Tez Merkezi) aracılığıyla incelenmiştir. Bu inceleme Ekim 2015 ve Nisan 2016 tarihleri arasında yapılmıştır. Türkiye’de FTM kapsamındaki ilk yayına 1996 yılında rastlandığı için bu araştırmanın verileri 1996-2015 yılları ile sınırlandırılmıştır. İncelemede “faaliyet tabanlı maliyetleme” ve “faaliyete dayalı yönetim” anahtar kavramları kullanılmıştır. Veri kaynaklarının seçiminde çalışmaların Türkiye’de yapılmış olması, çalışmaların araştırma ve/veya uygulama konusunun FTM yöntemi olması, tez çalışmalarından üretilen araştırma makalelerinin çalışma kapsamına alınmaması, bunun yerine ilgili teze ulaşılmaya çalışılması, makale çalışmalarının yayınlandığı dergilerin seçilmesi, tez çalışmaları için ise Yüksek Öğretim Kurulu Tez Tarama sayfasında yer alan ve erişime açık olan tezlerin seçilmesi veya ilgili üniversitelerin web sitelerinden ulaşılmaya çalışılması ölçüt olarak belirlenmiştir. Bu ölçütlere göre 47 makale, 48 yüksek lisans tezi ve 18 doktora tez çalışması olmak üzere toplamda 113 araştırma çalışma kapsamına alınmıştır.

Yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi, araştırmacı mülakat sorularını görüşme öncesinde hazırlamakla beraber mülakat esnasında katılımcıların vermiş olduğu cevaplara göre mülakat sorularında değişiklikler yapma, soruların sıralamasında yer değiştirmelerde bulunma ya da ek sorular ekleme gibi bazı esneklikler sağlar (Çepni, 2007 Aktaran Bayar,

2015: 135). Bu bağlamda yapılan mülakatlar, sağlık işletmelerinde maliyet muhasebesi alanında çalışmalar yapan ve sağlık kurumları yönetimi alanında lisansüstü eğitim alan katılımcılar (akademisyen, yüksek lisans ve doktora öğrencisi) ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında hazırlanan yarı yapılandırılmış mülakat formlarında, katılımcıların demografik özelliklerinin yanı sıra, katılımcıların sağlık işletmelerinde FTM yöntemi alanında çalışma yapmasındaki amaçları, çalışmalarını süresince karşılaştıkları zorlukları ve sağlık işletmelerinde FTM çalışmalarının daha verimli bir şekilde yapılabilmesi için çözüm önerilerini belirlemeye yönelik sorular hazırlanmıştır. Ayrıca, sağlık kurumları yönetimi alanında lisansüstü eğitim almış katılımcıların sağlık işletmelerinde maliyet muhasebesi alanında özellikle FTM yöntemi alanında çalışma yapmayı tercih etmemesinin nedenini belirlemeye yönelik soru hazırlayarak, sağlık işletmelerinde neden çalışma yapamadıklarını ortaya koymak amaçlanmıştır.

Araştırma kapsamında sağlık işletmelerinde muhasebe ve finansman alanında çalışmalar yapan ve sağlık kurumları yönetimi üzerine lisansüstü eğitim aldığı belirlenen 50 katılımcı ile iletişime geçilerek araştırmaya katılmaları istenmiştir. Ancak, araştırma kapsamında yapılan mülakatlar sağlık kurumları yönetimi alanında muhasebe ve finansman alanında özellikle FTM yöntemi alanında 11 katılımcı ve sağlık kurumları yönetimi üzerine lisansüstü eğitim almış 15 katılımcı (akademisyen, yüksek lisans ve doktora öğrencisi) olmak üzere toplamda 26 katılımcı ile yüz yüze iletişime geçilerek yapılmıştır.

Belirlenen katılımcıların farklı illerde (Ankara, Kırıkkale, Konya, Muğla, Sakarya ve İstanbul) ve ilçelerde ikamet ettiği belirlenmiştir. Mülakatların yapılmasında araştırmanın yürütülebilmesi için 1.116 TL (ulaşım + konaklama + günlük harcama + kırtasiye gideri) bütçe planlanmıştır.

Araştırma kapsamına Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan 113 akademik çalışma ve 26 adet yarı yapılandırılmış formdan elde edilen veriler alınmıştır.

3.1.2. Veri Analiz Süreci

Verilerin analizi Microsoft Office Excel programı kullanılarak yapılmıştır. Bu süreçte Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların ve katılımcılar ile yapılan mülakatların formlarının içerik analizi yapılmıştır. İçerik analizi, yazılı ve sözlü

materyallerin dizgesel bir analizi, insanların söyledikleri ve yazdıklarının kodlanarak nicelleştirilmesidir. İçerik analizinin amacı ise sözel bilgiyi nicel verilere dönüştürmektir (Yıldırım ve Şimşek, 2013: 227). Araştırma kapsamında verilerin incelenmesi sonucunda temalar belirlenmiştir. Araştırmada incelenen veriler ile “*meslek, alan, yayın türü, yayın yılı, dergi adı ve sayıları, sektör, amaç, yöntem, araştırma sorusu, hipotez, veri toplama aracı, FTM yönteminin uygulanmasını etkileyen faktörler, FTM yönteminin önemi ve çözüm önerileri*” temaları çalışmanın ana temalarını oluşturmuştur.

Çalışmada, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan akademik çalışmaların ve katılımcılar ile yapılan mülakatların formlarının incelenmesi sonucu ulaşılan bulgular konsolide edilerek, ana tema ve alt temaları ile birlikte dağılımlarını gösteren tablolar oluşturulmuştur.

3.1.3. Araştırmanın Geçerlilik ve Güvenirliliği

Triangulation (Çeşitleme) olarak isimlendirilen ve birden fazla veri toplama tekniğinin bir arada kullanıldığı bir yaklaşımla (Yıldırım ve Şimşek, 2013: 301); doküman incelemesi ve yarı yapılandırılmış mülakat yönteminden elde edilen verilerin geçerliliği ve güvenilirliği artırılmıştır.

3.2. Bulgular

Araştırma kapsamında incelenen makale yazarlarının, tez danışmanlarının ve araştırmaya katılan katılımcıların mesleklerine göre dağılımı Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Yazarların, Tez Danışmanlarının ve Katılımcıların Mesleklerine Göre Dağılımları

Meslek	Sayı	Yüzde
Akademisyen	147	92
Öğrenci (Yüksek Lisans, Doktora)	11	7
Yönetici	1	1
Emekli Hâkim	1	1
Toplam	160	100

Tablo 2’de görüldüğü gibi, yazarların, tez danışmanlarının ve katılımcıların meslekleri; Akademisyen, Yüksek Lisans ve Doktora Öğrencisi, Yönetici ve Emekli Hâkim alt temaları altında toplanmıştır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yöntemi alanında % 92 çoğunluk ile Akademisyenlerin çalıştığı sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırma kapsamında incelenen makale yazarlarının, tez danışmanlarının ve araştırmaya katılan katılımcıların alanlarına göre dağılımı Tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo 3: Yazarların, Tez Danışmanlarının ve Katılımcıların Alanlarına Göre Dağılımları

Alan	Sayı	Yüzde
Muhasebe ve Finansman Bölümü	128	80
Sağlık Kurumları Yönetimi Bölümü	24	15
Endüstri Mühendisliği Bölümü	3	2
Dış Ticaret Bölümü	1	1
Toptan ve Parakende Satış Programı	1	1
Bankacılık ve Sigortacılık Programı	1	1
Girişimcilik Bölümü	1	1
Lojistik Hizmetleri Bölümü	1	1
Toplam	160	100

Tablo 3’te görüldüğü gibi, yazarların, tez danışmanlarının ve katılımcıların alanları; Muhasebe ve Finansman Bölümü, Sağlık Kurumları Yönetimi Bölümü, Endüstri Mühendisliği Bölümü, Dış Ticaret Bölümü, Toptan ve Parakende Satış Programı, Bankacılık ve Sigortacılık Programı, Girişimcilik Programı ve Lojistik Hizmetleri Bölümü alt temaları altında toplanmıştır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yöntemi alanında çalışanların alanları % 80 çoğunluk ile Muhasebe ve Finansman olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yine yapılan incelemede, Sağlık Kurumları Yönetimi alanında çalışan 11 kişinin Sağlık Kurumları Yönetimi Bölümü altında Muhasebe ve Finansman alanında çalıştığı ve 15 kişinin ise Sağlık Kurumları Yönetimi alanında çalıştığı yapılan inceleme sonucunda görülmüştür. Diğer yandan,

Sağlık Kurumları Yönetimi alanında çalışan 15 katılımcının araştırmaya dâhil edilmesinin nedeni, sağlık işletmelerinde maliyet muhasebesi alanında, özellikle FTM alanında, çalışma yapmayı tercih etmemesinin nedenlerinin belirlenmesidir.

Araştırma kapsamında incelenen çalışmaların yayın türüne göre dağılımı Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: Araştırma Kapsamında İncelenen Çalışmaların Yayın Türüne Göre Dağılımları

Yayın Türü	Sayı	Yüzde
Yüksek Lisans Tezi	48	42
Makale*	47	42
Doktora Tezi	18	16
Toplam	113	100

(*) Araştırma kapsamında incelenen makale çalışmalarında 1 yazarlı 28, 2 yazarlı 17, 3 yazarlı 2 makale yer almaktadır.

Tablo 4'te görüldüğü gibi, araştırma kapsamını oluşturan akademik çalışmalar makale, yüksek lisans tezi ve doktora tezi alt temaları altında toplanmıştır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, Türkiye'de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların çoğunluk ile makale ve yüksek lisans tez çalışması olduğu, doktora tez çalışmalarının ise az olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Türkiye'de FTM yöntemi kapsamında incelenen makalelerin yayınlandığı hakemli dergilerin adları ve çalışma sayıları Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: Araştırma Kapsamında İncelenen Makalelerin Yayınlandığı Dergi Adları ve Sayılarına Göre Dağılımları

Dergi Adı	Sayı	Yüzde
Muhasebe ve Finansman Dergisi	14	30
Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	12	26
Mali Çözüm Dergisi	4	9
Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi	3	6
Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası	1	2
Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1	2
Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1	2
Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi	1	2
Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	1	2
Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi	1	2
Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1	2
Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi	1	2
Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1	2
Sakarya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi	1	2
Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1	2
Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1	2
Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1	2
Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi	1	2
Toplam	47	100

Tablo 5’te görüldüğü gibi, araştırma kapsamında incelenen makalelerin araştırma konusu ve uygulama konusu FTM olan toplamda 47 makale incelenmiştir. FTM yöntemi kapsamında yapılan makale çalışmaların çoğunluğu % 30 ile Muhasebe ve Finansman Dergisi’nde ve % 26 ile Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi’nde yayınlanmıştır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasına yönelik yayınlanmış makale çalışmasının sağlık alanında

bir tane dergide (Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası) yayınlanmış olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların yıllara göre dağılımı Tablo 6*’da gösterilmiştir.

Tablo 6: Araştırma Kapsamında İncelenen Çalışmaların Yıllara Göre Dağılımı

Yıl	1996	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Toplam
N	1	1	4	3	11	9	15	13	8	4	12	12	6	4	6	4	113
%	1	1	4	3	10	8	13	12	7	4	11	11	5	4	5	4	100

(*) N: Sayı, %: Yüzde

Tablo 5’te görüldüğü gibi, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalar; 1996, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarında yapıldığı görülmektedir. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların % 13 ile 2006, % 12 ile 2007 ve % 11 ile 2010-11 yıllarında çoğunluk ile yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Yine yapılan analiz sonucunda, FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların çoğunluk ile 2006, 2007, 2010 ve 2011 yıllarında yapılmasının nedenin bu yıllarda çoğunluk ile yüksek lisans ve doktora tez çalışmalarının yapılmış olduğu sonucuna varılmıştır.

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların amaçları ve 11 katılımcının “Sağlık işletmelerinde FTM yöntemi alanında çalışma yapmanızın amacı nedir?” sorusuna verdikleri cevaplar birlikte ele alınarak Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7: Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Amaçlarına Göre Dağılımı

Amaç	Sayı	Yüzde
Diğer yöntemleri tanıtmak, birlikte kullanmak, uygulamak ve/veya karşılaştırmak*	44	35
FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak*	43	34
FTM yöntemini kullanmak*	29	23
FTM yöntemi modeli oluşturmak	6	5
FTM yöntemini tanıtmak	4	3
FTM sistemine neden ihtiyaç duyulduğunu açıklamak	1	1
Toplam	127	100

(*) Araştırma kapsamında incelenen verilerde birden fazla çalışma amacı yer almaktadır.

Tablo 7’de görüldüğü gibi, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların amaçları; diğer yöntemleri tanıtmak, birlikte kullanmak, uygulamak ve/veya karşılaştırmak, FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak, FTM yöntemini kullanmak, FTM yöntemi modeli oluşturmak, FTM yöntemini tanıtmak ve FTM sistemine neden ihtiyaç duyulduğunu açıklamak alt temaları altında toplanmıştır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalar çoğunluk ile FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak ve FTM yöntemini kullanmak amacıyla yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların yöntemleri ve 11 katılımcının “Sağlık işletmelerinde yaptığınız maliyet muhasebesi çalışmalarında hangi maliyet muhasebesi yöntemlerini kullandınız?” sorusuna verdikleri cevaplar birlikte ele alınarak Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Türkiye'de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Yöntemlerine Göre Dağılımı

Yöntem	Sayı	Yüzde
Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi*	118	61
Geleneksel Maliyet Yöntemi*	40	21
Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi	9	5
Hedef Maliyetleme Yöntemi	6	3
Ekonomik Katma Değer Analiz Yöntemi	5	3
Maliyet-Hacim-Kar Analiz Yöntemi	5	3
Faaliyet Tabanlı Bütçe Yöntemi	3	2
Mamul Yaşam Dönemi Maliyet Yöntemi	3	2
Kısıtlar Teorisi Yöntemi	2	1
Genel Üretim Giderleri Fark Analizi	1	1
Tam Zamanında Üretim Yöntemi	1	1
Başabaş Noktası Analiz Yöntemi	1	1
Seans Maliyeti Hesaplama Yöntemi	1	1
Toplam	195	100

(*) Araştırma kapsamında incelenen verilerde birden fazla yöntem yer almaktadır.

Tablo 8'de görüldüğü gibi, araştırma kapsamında incelenen verilerin yöntemi; FTM, geleneksel maliyet yöntemi, zamana dayalı FTM yöntemi, hedef maliyetleme yöntemi, ekonomik katma değer analiz yöntemi, maliyet-hacim-kar analiz yöntemi, faaliyet tabanlı bütçe yöntemi, mamul yaşam dönemi maliyet yöntemi, kısıtlar teorisi yöntemi, genel üretim giderleri fark analizi, tam zamanında üretim yöntemi, başabaş noktası analiz yöntemi ve seans maliyeti hesaplama yöntemi alt temaları altında toplanmıştır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalarda FTM yönteminin diğer yöntemler ile birlikte kullanıldığı çalışmaların da yer aldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye'de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların araştırma sorusuna göre dağılımı Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9: Türkiye'de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Araştırma Sorusuna Göre Dağılımı

Araştırma Sorusu	Sayı	Yüzde
FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak	4	4
Diğer yöntemleri karşılaştırmak uygulanabilirliğini araştırmak	4	4
Belirtilmemiş	105	93
Toplam	113	100

Tablo 9’da görüldüğü gibi, FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların araştırma soruları; FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak ve diğer yöntemleri karşılaştırmak veya uygulanabilirliğini araştırmak alt temaları altında toplanmıştır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalarda araştırma sorusuna % 93 çoğunluk ile yer verilmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların hipotezlerine göre dağılımı Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10: Türkiye'de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Hipotezlerine Göre Dağılımı

Hipotez	Sayı	Yüzde
FTM yönteminin faydaları kullanım alanlarına göre farklılık göstermektedir.	1	1
FTM yöntemi GM yöntemine göre daha doğru maliyet bilgisi sağlamaktadır.	1	1
Belirtilmemiş	111	98
Toplam	113	100

Tablo 10’da görüldüğü gibi, FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların hipotezleri; FTM yönteminin faydaları kullanım alanlarına göre farklılık göstermektedir ve FTM yöntemi GM yöntemine göre daha doğru maliyet bilgisi sağlamaktadır alt temaları altında toplandığı görülmüştür. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, FTM yöntemi

kapsamında yapılan çalışmalarda % 98 çoğunluk ile hipoteze yer verilmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların veri toplama araçlarına göre dağılımı Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 11: Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Veri Toplama Araçlarına Göre Dağılımı

Veri Toplama Aracı	Sayı	Yüzde
Görüşme*	25	22
Anket	3	3
Mülakat*	1	1
Belirtilmemiştir.	84	74
Toplam	113	100

(*) Araştırma kapsamında incelenen çalışmalarda birden fazla veri toplama aracı yer almaktadır.

Tablo 11’de görüldüğü gibi, FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların veri toplama aracı; görüşme, anket ve mülakat alt temaları altında toplandığı görülmüştür. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, FTM yöntemi kapsamında yapılan maliyet çalışmalarında % 22 çoğunluk ile sorumlu personel ile görüşme yönteminin kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Yine yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalarda % 74 çoğunluk ile veri toplama aracına yer verilmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalar, sağlık sektörü hizmet sektöründen ayrı ele alınarak, üretim, hizmet ve sağlık sektörü temel alınarak incelenmiştir. Araştırma kapsamında incelenen çalışmaların sektörlere göre dağılımı Tablo 12’de gösterilmiştir.

Tablo 12: Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında İncelenen Çalışmaların Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Sağlık	Hizmet	Üretim	Toplam
Sayı	18	31	64	113
Yüzde	16	27	57	100

Tablo 12’de görüldüğü gibi, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların sektörleri; sağlık, hizmet ve üretim sektörü alt temaları altında toplanmıştır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalar % 57 çoğunluk ile üretim sektöründe yapıldığı görülmektedir. Yine yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında sağlık sektöründe yapılan çalışmaların diğer sektörlerle oranla az sayıda yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de FTM yöntemi üretim sektöründe gıda, tekstil ve imalat üretim alt sektörlerinde; hizmet sektöründe eğitim, ulaşım, enerji, finans, turizm, haberleşme ve inşaat hizmet alt sektörlerinde; sağlık sektöründe kamu sağlık işletmeleri, özel sağlık işletmeleri, 112 Acil Sağlık Hizmetleri, Diş Hekimliği Fakültesi, ilaç ve tıbbi cihaz sağlık alt sektörlerinde uygulandığı yapılan analiz sonucunda ulaşılmıştır (Tablo 12).

Türkiye’de FTM yönteminin hizmet ve üretim işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlere göre dağılımı Tablo 13’te gösterilmiştir.

Tablo 13: FTM Yönteminin Hizmet ve Üretim İşletmelerinde Uygulanmasını Etkileyen Faktörlere Göre Dağılımı

FTM Yönteminin Hizmet ve Üretim İşletmelerinde Uygulanmasını Etkileyen Faktörler	Sektör	
	Hizmet	Üretim
Maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması	X	X
Maliyet verilerine ulaşmada zorlukların yaşanması ve elde edilen bilgilerin sınırlı olması	X	X
Personelin muhasebe alanındaki bilgilerinin yetersiz olması	X	
Bölümlere ait gelir ve giderlerinin olmaması ve takibinin yapılamaması	X	X

Tablo 13: FTM Yönteminin Hizmet ve Üretim İşletmelerinde Uygulanmasını Etkileyen Faktörlere Göre Dağılımı (Devamı)

FTM Yönteminin Hizmet ve Üretim İşletmelerinde Uygulanmasını Etkileyen Faktörler	Sektör	
	Hizmet	Üretim
Verilerin güncelliği ve doğruluğu hakkında şüphelerin olması	X	
Maliyet çalışmalarının zaman ve maliyet gerektirmesi	X	X
Faaliyetlerin birden fazla ve farklı olması	X	
FTM yönteminin uygulanmasının zor olması	X	
Hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının güç olması	X	

Tablo 13'te görüldüğü gibi, FTM yönteminin üretim işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörler; maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması, maliyet verilerine ulaşmada zorlukların yaşanması ve elde edilen bilgilerin sınırlı olması, bölümlere ait gelir ve giderlerinin olmaması ve takibinin yapılamaması ve maliyet çalışmalarının zaman ve maliyet gerektirmesi alt temaları altında toplandığı görülmüştür.

Türkiye'de FTM yönteminin hizmet işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörler; maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması, maliyet verilerine ulaşmada zorlukların yaşanması ve elde edilen bilgilerin sınırlı olması, personelin muhasebe alanındaki bilgilerinin yetersiz olması, bölümlere ait gelir ve giderlerinin olmaması ve takibinin yapılamaması, verilerin güncelliği ve doğruluğu hakkında şüphelerin olması, maliyet çalışmalarının zaman ve maliyet gerektirmesi, faaliyetlerin birden fazla ve farklı olması, FTM yönteminin uygulanmasının zor olması ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının güç olması alt temaları altında toplandığı görülmüştür (Tablo 13).

Türkiye'de FTM yöntemi kapsamında sağlık işletmelerini konu alan akademik çalışmaların kısıtları, 15 katılımcının “Sağlık işletmelerinde maliyet muhasebesi alanında çalışma yapmayı tercih etmemenizin nedeni nedir?” sorusuna ve 11 katılımcının; “Sağlık işletmelerinde yapmış olduğunuz FTM çalışmalarında ve verileri elde etme sürecinde karşılaştığınız sorunlar nelerdir”, “Sağlık işletmelerinde FTM çalışmaları neden yapılamamaktadır veya diğer sektörlere oranla daha az yapılmaktadır?” sorularına

verdikleri cevaplar birlikte ele alınarak FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlere göre dağılımı Tablo 14’te gösterilmiştir.

Tablo 14: Türkiye’de FTM Yönteminin Sağlık İşletmelerinde Uygulanmasını Etkileyen Faktörlere Göre Dağılımı

FTM Yönteminin Sağlık İşletmelerinde Uygulanmasını Etkileyen Faktörler	Sayı	Yüzde
Maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması*	23	22
Sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması*	20	19
Personelin muhasebe alanındaki bilgilerinin yetersiz olması*	14	13
Sağlık işletmelerinin veri paylaşımı konusunda endişelerinin olması*	12	11
Veri temininin zor olması*	11	10
Sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyulan verileri paylaşmayı kabul etmemesi veya bir kısmını kabul etmesi*	11	10
Araştırma izninin alınamaması veya izin alma sürecinin uzun olması	5	5
Maliyet çalışmalarının zaman ve maliyet gerektirmesi	5	5
Hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının güç olması	5	5
Toplam	106	100

(*) Araştırma kapsamında incelenen verilerde birden fazla Türkiye’de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasının kısıtları yer almaktadır.

Tablo 14’te görüldüğü gibi, FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörler; maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması, sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması, personelin muhasebe alanındaki bilgilerinin yetersiz olması, sağlık işletmelerinin veri paylaşımı konusunda endişelerinin olması, veri temininin zor olması, sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyulan verileri paylaşmayı kabul etmemesi veya bir kısmını kabul etmesi, araştırma izninin alınamaması veya izin alma sürecinin uzun olması, maliyet çalışmalarının zaman ve maliyet gerektirmesi ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının güç olması alt temaları altında toplanmıştır.

Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlerin çoğunluk ile maliyet muhasebesi

sisteminin olmaması veya yetersiz olması (% 22) ve sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması (% 19) sonucuna ulaşılmıştır (Tablo 14).

Yine yapılan analiz sonucunda, araştırmaya katılan sağlık kurumları yönetimi alanında lisansüstü eğitim alan 15 katılımcının (Yüksek lisans-doktora öğrencisi ve akademisyen); sağlık işletmelerinin veri paylaşımı konusunda endişelerinin olması, veri temininin zor olması, sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyulan verileri paylaşmayı kabul etmemesi veya bir kısmını kabul etmesi ve araştırma izninin alınamaması veya izin alma sürecinin uzun olması gerekçeleri ile sağlık işletmelerinde maliyet muhasebesi alanında özellikle FTM yöntemi alanında çalışma yapmayı tercih etmediklerini belirtmiş oldukları sonucuna ulaşılmıştır (Tablo 14).

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında incelenen akademik çalışmaların vurguları ve 11 katılımcının “Sağlık işletmelerinde FTM yöntemi kapsamında çalışmalar yapılmasının önemi nedir?” sorusuna verdikleri cevaplar birlikte ele alınarak FTM yönteminin önemi ana teması altında toplanarak Tablo 15’te gösterilmiştir.

Tablo 15: Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Önemine Göre Dağılımı

FTM Yönteminin Önemi	Sayı	Yüzde
FTM yöntemi ile detaylı, doğru ve gerçeğe yakın maliyet bilgilerine ulaşılması*	47	30
FTM yönteminin uygulanabilirliği*	34	22
FTM yönteminin işletmeler açısından sağladığı faydalar*	33	21
Diğer yöntemlerin karşılaştırılması ve birlikte kullanılması*	24	15
FTM yöntemi ile hizmetlerin maliyetlerinin belirlenebilmesi ve maliyet kontrolünün yapılabilmesi*	10	6
FTM yöntemi ile kaynakların etkin yönetilebilmesi	4	3
FTM yöntemi ile maliyet yönetim sisteminin oluşturulması	4	3
Toplam	156	100

(*) Araştırma kapsamında incelenen verilerde birden fazla FTM yönteminin önemi teması yer almaktadır.

Tablo 15’te görüldüğü gibi, FTM yönteminin önemi; FTM yöntemi ile detaylı, doğru ve gerçeğe yakın maliyet bilgilerine ulaşılması, FTM yönteminin uygulanabilirliği, FTM yönteminin işletmeler açısından sağladığı faydalar, diğer yöntemlerin karşılaştırılması ve birlikte kullanılması, FTM yöntemi ile hizmetlerin maliyetlerinin belirlenebilmesi ve maliyet kontrolünün yapılabilmesi, FTM yöntemi ile sağlık sektörüne ayrılan kaynakların etkin yönetilebilmesi, FTM yöntemi ile kaynakların etkin yönetilebilmesi ve FTM yöntemi ile maliyet yönetim sisteminin oluşturulması alt temaları altında toplanmıştır.

Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, FTM yöntemi çoğunluk ile; FTM yöntemi ile detaylı, doğru ve gerçeğe yakın maliyet bilgilerine ulaşılması (% 30), FTM yönteminin uygulanabilirliği (% 22) ve FTM yönteminin işletmeler açısından sağladığı faydalar (% 21) açısından önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Tablo 15).

Araştırma kapsamında hazırlanan yarı yapılandırılmış mülakat formlarında yer alan “Sağlık işletmelerinde FTM çalışmalarının daha verimli bir şekilde yapılabilmesi için çözüm önerileriniz nelerdir?” sorusuna 11 katılımcı cevap vermiştir. 11 katılımcının cevapları çözüm önerileri ana teması altında toplanarak dağılımları Tablo 16’da yer verilmiştir.

Tablo 16: FTM Yönteminin Sağlık İşletmelerinde Daha Verimli Bir Şekilde Uygulanmasının Çözüm Önerilerine Göre Dağılımı

Çözüm Önerileri	Sayı	Yüzde
Nitelikli personel geliştirilmeli veya sayıca arttırılmalı*	7	37
Maliyet çalışmalarına teşvik edilmeli ve destek olunmalı*	5	26
Maliyet muhasebesi sistemi oluşturulmalı veya geliştirilmeli	4	21
İşletmeler verileri paylaşma konusunda açık olmalı	3	16
Toplam	19	100

(*) Araştırma kapsamında incelenen yarı yapılandırılmış mülakat formlarında belirtilen soruya ilişkin birden fazla çözüm önerileri temaları yer almaktadır.

Tablo 16’da görüldüğü gibi, FTM yönteminin sağlık işletmelerinde daha verimli bir şekilde uygulanmasının çözüm önerileri; nitelikli personel geliştirilmeli veya sayıca arttırılmalı, maliyet çalışmalarına teşvik edilmeli ve destek olunmalı, maliyet muhasebesi

sistemi oluşturulmalı veya geliştirilmeli ve işletmeler verileri paylaşma konusunda açık olmalı alt temaları altında toplanmıştır.

Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, FTM yönteminin sağlık işletmelerinde daha verimli bir şekilde uygulanması için katılımcıların belirttikleri çözüm önerilerinin çoğunluk ile nitelikli personel geliştirilmeli veya sayıca arttırılmalı (% 37) ve maliyet çalışmalarına teşvik edilmeli ve destek olunmalı (% 26) alt temalarının olduğu sonucuna varılmıştır (Tablo 16).

3.3. Bulguların Değerlendirilmesi

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan akademik çalışmalar ve katılımcılar ile yapılan mülakatların formlarının incelenmesi sonucu ulaşılan bulgular, araştırmanın amacından hareketle 1 ana araştırma sorusu ve bu araştırma sorularına bağlı olarak 7 alt araştırma sorusu olmak üzere 8 araştırma sorusu ile birlikte ele alınarak incelenmiştir.

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan akademik çalışmaların yayın türüne göre dağılımı “*makale, yüksek lisans tezi ve doktora tezi*” alt temalarından oluşmaktadır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların çoğunluk ile makale ve yüksek lisans tez çalışması olduğu, doktora tez çalışmalarının ise az olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların yayın yılına göre dağılımı “*1996, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yılı*” alt temalarından oluşmaktadır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalar % 13 ile 2006, % 12 ile 2007 ve % 11 ile 2010-11 yıllarında çoğunluk ile yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Yine yapılan analiz sonucunda, FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların çoğunluk ile 2006, 2007, 2010 ve 2011 yıllarında yapılmasının nedenin bu yıllarda çoğunluk ile yüksek lisans ve doktora tez çalışmalarının yapılmış olduğu sonucuna varılmıştır.

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların amaçlarına göre dağılımı; “*diğer yöntemleri tanıtmak, birlikte kullanmak, uygulamak ve/veya karşılaştırmak, FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak, FTM yöntemini kullanmak, FTM yöntemi modeli oluşturmak, FTM yöntemini tanıtmak ve FTM sistemine neden ihtiyaç duyulduğunu açıklamak*” alt temalarından oluşmaktadır. Araştırma kapsamında yapılan

analiz sonucunda, FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalar çoğunluk ile FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak (% 34) ve FTM yöntemini kullanmak (% 23) amacıyla yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Yine yapılan incelemede, FTM yönteminin diğer yöntemler ile birlikte kullanıldığı çalışmaların da olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların sektörlere göre dağılımı “sağlık, hizmet ve üretim sektörü” alt temalarından oluşmaktadır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalar % 57 çoğunluk ile üretim sektöründe yapıldığı görölmektedir. Yine yapılan incelemede FTM yöntemi kapsamında sağlık işletmelerini konu alan akademik çalışmaların diğer sektörlere oranla daha az yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de FTM yönteminin üretim işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlere göre dağılımı “maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması, maliyet verilerine ulaşmada zorlukların yaşanması ve elde edilen bilgilerin sınırlı olması, bölümlere ait gelir ve giderlerinin olmaması ve takibinin yapılamaması ve maliyet çalışmalarının zaman ve maliyet gerektirmesi” alt temalarından oluşmaktadır.

Türkiye’de FTM yönteminin hizmet işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlere göre dağılımı “maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması, maliyet verilerine ulaşmada zorlukların yaşanması ve elde edilen bilgilerin sınırlı olması, personelin muhasebe alanındaki bilgilerinin yetersiz olması, bölümlere ait gelir ve giderlerinin olmaması ve takibinin yapılamaması, verilerin güncelliği ve doğruluğu hakkında şüphelerin olması, maliyet çalışmalarının zaman ve maliyet gerektirmesi, faaliyetlerin birden fazla ve farklı olması, FTM yönteminin uygulanmasının zor olması ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının güç olması” alt temalarından oluşmaktadır.

Türkiye’de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlere göre dağılımı; “maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması, sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması, personelin muhasebe alanındaki bilgilerinin yetersiz olması, sağlık işletmelerinin veri paylaşımı konusunda endişelerinin olması, veri temininin zor olması, sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyulan verileri paylaşmayı kabul etmemesi veya bir kısmını kabul etmesi, araştırma izninin alınamaması veya izin alma sürecinin uzun olması, maliyet çalışmalarının zaman ve maliyet

gerektirmesi ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının güç olması” alt temalarından oluşmaktadır.

Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlerin; çoğunluk ile maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması (% 22) ve sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması (% 19) sonucuna ulaşılmıştır (Tablo 13). Literatürde yer alan FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalara bakıldığında, araştırmada yapılan analiz sonucunda ulaşılan FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörleri destekler nitelikte olduğu görülmektedir. Bu çalışmalardan bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

Baker (1995) yaptığı çalışmada, *“bazı sağlık yöneticilerinin performans ile ilgili problemlerinin açığa çıkmasından endişe etmelerinden dolayı maliyetlerin tam olarak bilinmesini istememeleri”* FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkilediğini belirtmiştir.

Udpa (1996) yaptığı çalışmada, FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörler arasında *“gerekli verilerin toplanmasında harcanan zamanın fazlalığı ve ona eşlik eden toplama maliyetinin yüksekliği, veri toplamanın zorluğu ya da imkânsızlığı ve mevcut muhasebe sisteminin yetersizliği”* faktörlerini sıralamıştır. Dowless (1997) ise, *“FTM yönteminin uygulanması sırasında deneyimli personele ihtiyaç duyulacağını”* ifade etmiştir.

Özcan (2006) yaptığı çalışmada, *“hastanelerde maliyet muhasebesi sistemlerinin mevcut olmaması, personelin bilgi eksikliği ve gerekli verilerin elde edilmesinde zorlukların yaşanması”* yöntemin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkilediğini belirtmiştir.

Ildır (2008) yaptığı çalışmada, *“FTM yönteminin departmanların tükettiği kaynakların maliyetlerini tam ve doğru olarak belirleyememesi”* ve bunun sonucu olarak bölümlere ait gelir ve giderlerin takibinin yapılamaması yöntemin uygulamasını etkileyen faktörler arasında yer aldığını belirtmiştir.

Tengilimoğlu, Işık ve Akbolat (2011: 172) sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması özelliğini şu şekilde açıklamaktadır:

“Sağlık işletmeleri karmaşık yapıda organizasyonlardır. Sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda olmasının başlıca nedenleri; hastane çevresinin karmaşık olması, hastanelerde aşırı iş bölümü ve uzlaşmanın olması ve kullanılan teknolojinin karmaşık olmasıdır.”

Türkiye’de FTM yönteminin sağlık, hizmet ve üretim işletmelerinde uygulanmasını etkileyen ortak faktörlere göre dağılımı; *“maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması, maliyet verilerine ulaşmada zorlukların yaşanması ve elde edilen bilgilerin sınırlı olması, bölümlere ait gelir ve giderlerinin olmaması ve takibinin yapılamaması bölümlere ait gelir ve giderlerinin olmaması ve takibinin yapılamaması ve maliyet çalışmalarının zaman ve maliyet gerektirmesi”* alt temalarından oluşmaktadır (Tablo 13-14).

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların önemine göre dağılımı *“FTM yöntemi ile detaylı, doğru ve gerçeğe yakın maliyet bilgilerine ulaşılması, FTM yönteminin uygulanabilirliği, FTM yönteminin işletmeler açısından sağladığı faydalar, diğer yöntemlerin karşılaştırılması ve birlikte kullanılması, FTM yöntemi ile hizmetlerin maliyetlerinin belirlenebilmesi ve maliyet kontrolünün yapılabilmesi, FTM yöntemi ile sağlık sektörüne ayrılan kaynakların etkin yönetilebilmesi, FTM yöntemi ile kaynakların etkin yönetilebilmesi ve FTM yöntemi ile maliyet yönetim sisteminin oluşturulması”* alt temalarından oluşmaktadır.

Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, FTM yöntemi çoğunluk ile; FTM yöntemi ile detaylı, doğru ve gerçeğe yakın maliyet bilgilerine ulaşılması (% 30), FTM yönteminin uygulanabilirliği (% 22) ve FTM yönteminin işletmeler açısından sağladığı faydalar (% 21) açısından önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Tablo 14). Öker (2003: 34) ve Özgülbaş (2014: 200) sağlık işletmelerinde FTM yönteminin uygulanmasının önemini şu şekilde açıklamaktadır:

“FTM yöntemi, çıktının tanımlanmasındaki zorluk ve çıktı çeşitliliğinin fazla olduğu ortamlarda bu çıktıların işletmenin kaynaklarını farklı şekilde tüketeceği varsayılarak bu tür işletmelerin özellikle sağlık işletmelerinin FTM sistemine daha fazla ihtiyaç duyulacağı düşünülmektedir.”

Türkiye’de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde daha verimli bir şekilde uygulanmasının çözüm önerilerine göre dağılımı *“nitelikli personel geliştirilmeli veya sayıca arttırılmalı, maliyet çalışmalarına teşvik edilmeli ve destek olunmalı, maliyet muhasebesi sistemi oluşturulmalı veya geliştirilmeli ve işletmeler verileri paylaşma konusunda açık olmalı”* alt temalarından oluşmaktadır.

Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, FTM yönteminin sağlık işletmelerinde daha verimli bir şekilde uygulanması için katılımcıların belirttikleri çözüm önerilerinin çoğunluk ile nitelikli personel geliştirilmeli veya sayıca arttırılmalı (% 37) ve maliyet çalışmalarına teşvik edilmeli ve destek olunmalı (% 26) alt temalarının olduğu sonucuna varılmıştır (Tablo 16).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin etkin yönetiminin sağlanabilmesi için maliyet muhasebesi yöntemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Maliyet muhasebesi yöntemleri üretilen mal ve hizmetlerin maliyetleri konusunda bilgi sağlamaktadır. Maliyet muhasebesi yöntemleri arasında yer alan FTM yöntemi, detaylı, doğru ve gerçeğe yakın maliyet bilgilerini vermektedir. FTM yöntemi işletmeler açısından ar-ge, pazarlama, lojistik faaliyetleri, kalite çalışmaları, fiyat belirleme ve karar verme gibi alanlarda birtakım stratejik faydalar sağlamaktadır.

FTM yöntemi faaliyetlerin birden fazla ve çeşitli olmasından dolayı sağlık kurumlarında maliyet analizlerinde kullanılan bir yöntemdir. FTM yöntemi sağlık yöneticilerine planlama, karar verme ve kontrol açılarından faydalar sağlamaktadır.

Türkiye’de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlerin; *“maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması, sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması, personelin muhasebe alanındaki bilgilerinin yetersiz olması, sağlık işletmelerinin veri paylaşımı konusunda endişelerinin olması, veri temininin zor olması, sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyulan verileri paylaşmayı kabul etmemesi veya bir kısmını kabul etmesi, araştırma izninin alınamaması veya izin alma sürecinin uzun olması, maliyet çalışmalarının zaman ve maliyet gerektirmesi ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının güç olması”* alt temalarından oluştuğu yapılan analiz sonucunda ulaşılmıştır.

FTM yönteminin işletmelerde uygulanmasında en önemli sorun işletmelerde maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması ve çalışanların maliyet muhasebesi alanındaki bilgilerin yetersiz olmasıdır. İşletmelerde etkin bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulması, maliyet muhasebesi alanında nitelikli iş gücünün arttırılması ve iş gücünün sisteme adaptasyonu ile bu sorunların çözüleceği düşünülmektedir. Aynı zamanda, işletmelerde kurulacak maliyet muhasebesi sisteminin bölümlere ait düzenli veri kaydının yapılabilmesine olanak sağlaması gerekmektedir. Ancak bu sayede hem bölümlere ait gelir ve giderlerin takibinin yapılabilmesi hem de verilerin güncelliği ve doğruluğunun sağlanabilmesi ile mümkün olabilmektedir.

Sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması, kullanılan teknolojinin farklı olması, hastane ve çevresinin farklı olması, birden fazla faaliyetin olması ve faaliyetlerin çeşitli olması sağlık kurumlarında FTM yönteminin uygulanmasını etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Diğer yandan, sağlık işletmelerinin bu özellikleri FTM yönteminin uygulanması ihtiyacını arttırmaktadır. Aynı zamanda, sağlık kurumlarında sunulan hizmetlerin en iyi şekilde değerlendirilip planlanması, denetimi ve fiyatlandırılması açısından maliyetlerin belirlenmesi maliyet muhasebesi ile mümkün olmaktadır.

Sağlık işletmelerinde FTM yöntemi alanında çalışmaların daha verimli yapılabilmesi için sağlık kurumlarında maliyet çalışmalarının yapılma amacı ve önemi algısının oluşturulması gerekmektedir. Bu algının örgüt kültürüne dönüşümünün sağlanması ile hem FTM yönteminin hem de maliyet muhasebesi yöntemlerinin sağlık kurumlarında istenilen seviyelerde uygulanması sağlanabilir.

Sağlık işletmelerinde FTM yöntemi çalışmaları özellikle *“sağlık işletmelerinin veri paylaşımı konusunda endişelerinin olması, veri temininin zor olması, sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyulan verileri paylaşmayı kabul etmemesi veya bir kısmını kabul etmesi ve araştırma izninin alınamaması veya izin alma sürecinin uzun olması”* gerekçeleri ile yöntemin sağlık kurumlarında uygulanmasını etkilemektedir. Bu nedenle, sağlık işletmeleri maliyet çalışmalarına teşvikte bulunmalı ve destek olmalı, maliyet çalışmalarının yapılabilmesi için gerekli izinleri vermeli ve maliyet çalışmalarında ihtiyaç duyulan verileri araştırmacı ile paylaşma konusunda açık olmalıdır. Ancak bu sayede sağlık hizmetlerinin minimum maliyet ve maksimum kalite ile sunumunun gerçekleştirilebileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla, sağlık işletmelerinde FTM yöntemi alanında yapılacak çalışmalar ile alandaki çalışma açığının kapatılabilecektir.

Sonuç olarak, bu çalışmanın hem araştırmacılara hem uygulayıcılara hem de sağlık işletmelerine yol göstereceği ve sosyal bilimler içinde muhasebe ve finansman alanında da nitel çalışmaların yapılabilmesine yönelik bir fikrin oluşmasında yardımcı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

ARZOVA, S. Burak, (2002), **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

ATKINSONS, Anthony A., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark, (2004), **Management Accounting**, International Edition, Prentice Hall.

BAKER, J. J., (1995), **Characteristics and Managed Care/Competition Enviromental Factors Associated with Hospital Use of Costing Systems**, Santa Barbara.

BÜYÜKMİRZA, Kamil, (2006), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

COKINS, Gary, (1996), **Activity Based Cost Management**, Irwing Proffesional Publishing, Buss Ridge.

ÇEPNİ, S., (2007), **Araştırma ve Proje Çalışmalarına Giriş**, 3. Baskı, Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık Aktaran BAYAR, Adem, (2015), “**Bir Örgüt Olarak Okulda Meydana Gelen Çatışma Nedenleri ve Çözüm Yollarına Yönelik Okul Müdürlerinin Görüşleri**”, Sakarya Üniversitesi Journal of Education, 5/3, ss. 130-141.

EDWARD, Ketz J., CAMPELL, Terry I., BAXENDALE, Sidney J., (1991), **Management Accounting**, Harcourt Brace Javanovich Inc., San Diego.

EMBLEMSVAG, Jan., BRAS, Bert, (2001), “**Activity-Based Cost and Enviromental Management**”, Kluwer Academic.

ERDOĞAN, N., (2002), **Maliyet Muhasebesi**, İkinci Baskı, Fakülteler Kitabevi, İzmir.

- ERSOY, Ayten, (1996), **Tek Düzey Maliyet Sisteminin Çağdaş Gelişmeler ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi**, Baskı, Ankara.
- FORREST, Edward, (1996), **Activity- Based Management**, McGraw-Hill Companies.
- GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W., (1997), **Managerial Accounting**, 8th Edition, The McGraw Hill Companies, Inc., U.S.A.
- GÜRDAL, Kadir, (2007), **Maliyet Yönetiminde Genel Yaklaşımlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- GÜRSOY, C. T., (1999), **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım A.Ş.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, (2000), **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, ŞAKRAK, Münir, (2002), **Maliyet Muhasebesinde Genel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., (2005), **Management Accounting**, 7th Edition, Mason, USA: Thompson/South Western.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M., (2000), **Cost Accounting a Managerial Emphasis**, Tenth Edition, Prentice Hall.
- HORNGREN, Charles T., HARRISON, Walter T., (1992), **Accounting**, Second Edition, Prentice Hall Inc.
- HORNGREN, Charles T., SUNDEM, Gary L., (1993), **“Introduction to Management Accounting”**, Prentice-Hall, New Jersey.
- ILDIR, Ali, (2008), **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi**, Birinci Basım, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- KAPLAN, R.S., ATKINSONS, A.,(1998), **Advanced Management Accounting**, 3rd Edition, Prentice Hall Inc., New Jersey.

- KARACAN, S, (2003), **Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**, Derya Kitabevi, Trabzon.
- KÜÇÜKSAVAŞ, N., (2002), **Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, Birinci Basım, Beta Kitabevi, Adana.
- ÖKER, Figen, (2003), **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, Literatür Yayınları: 109, İstanbul.
- ÖZGÜLBAŞ, Nermin, (2014), **Sağlık Sektöründe Hizmet ve Hastalık Maliyet Analizi, Siyasal Kitabevi**, Ankara.
- RAINBORN, Cecily A., BARFIELD, Jesse T. and KINNEY, Micheal R., (1993), **Managerial Accounting**, West Publishing Company, Minneapolis.
- SELDÜZ, Hakan, (2013), **Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Aksaray.
- ŞAKRAK, Münir, (1997), **Maliyet Yöntemi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları.
- TANIŞ, V. Naci, (2005), **Teknolojik Değişim ve Maliyet Muhasebesi: 500 Büyük Firma Üzerinde Bir Araştırma**, Nobel Kitabevi, Adana.
- TENGİLİMOĞLU, Dilaver, IŞIK, Oğuz, AKBOLAT, Mahmut, (2011), **Sağlık İşletmeleri Yönetimi**, Geliştirilmiş 3. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- TURNEY, Peter B.B., (1991), **Common Cents: The ABC Performance Breakthrough**, Cost Techonology.
- UPCHURCH, Alan, (2002), **Cost Accounting: Principles and Practice**, Prentice Hall.
- WEYGANDT, Jery J., KIESO, Donald E, KIMMEL, Paul D., (1999), **Managerial Accounting Tools for Business Decision Making**, John Wiley Sons, Inc., U.S.A., p. 129 Aktaran: ÖZCAN, Faruk, (2006), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Tıbbi Laboratuar Uygulaması”**, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.

YILDIRIM, Ali, ŞİMŞEK, Hasan, (2013), **Sosyal Bilimlere Nitel Araştırma Yöntemleri**, 9. Basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

YÜKÇÜ, Süleyman, (1998), **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Basım, Anadolu Matbacılık, İzmir.

YÜKÇÜ, Süleyman, (1999), **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Cem Ofset, İzmir.



Sürelî Yayınlar

- ACAR, Durmuş, (1998), “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 3(2).
- ADANE, K., ABIY, Z., DESTA, K., (2015), “The Revenue Genarated From Clinical Chemistry and Hematology Laboratory Services as Determined Using ABC Model”, Cost Effectiveness and Resource Allocation.
- AĞYAR, Evren, (2006), “Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlerinin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama”, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Antalya.
- AKGÜN, Melek, (2005), “Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Entegrasyonu”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs.
- AKIN, Osman, (2014), “Çağdaş Maliyet Yaklaşımlarından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Ekmek Üretim İşletmesinde Bir Uygulama”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı: 24.
- AKTAŞ, B. Çam, (2015), “Türkiye’de Eleştirel Okuma Kapsamında Gerçekleştirilen Çalışmaların İncelenmesi”, Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı: 67, ss. 217-232.
- ALEMI, F., SULLIVAN, T., (2007), “An Example Of Activity Based Costing Of Treatment Programs The American Journal Of Drug and Alcohol Abuse”, Informal Healthcare (33), pp. 89-99.
- ALKAN, A. Tunga, (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (15), ss. 39-56.

- ALPASLAN, Halil İ., (2010), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Havayolu İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama”**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul.
- ARSLAN, Seçkin, (2008), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerinde Bir Uygulama”**, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- ASLAN, Sinan, (2008), **“Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu”**, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 2.
- ASLAN, Sinan, VAROL, N. Balcı, (2010), **“Lojistik Zincirinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Depolama Maliyetleri ve Bir Örnek Uygulama”**, Muhasebe ve Denetime Bakış (Ocak), ss. 69-88.
- ATALAY, Bedia, (2014), **“Sağlık İşletmelerinde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane Uygulaması”**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- AYDIN, Ayşe, (2011), **“Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ile Hizmet Karlılık Analizi: Diş Hekimliği Fakültesinde Bir Uygulama”**, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.
- AYVAZ, Ednan, (2004), **“Araştırma ve Geliştirme Faaliyet Maliyetlerinin Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Fiyatlama Kararlarına Etkisi”**, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Kocaeli.
- BABAD, Y. M., BALACHANDRAN, B. V., (1993), **“Cost Driver Optimization in Activity- Based Costing”**, The Accounting Review, Vol: 68, no.3.
- BAYKASOĞLU, Cengiz, (2006), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Bir KOBİ’de Uygulanması”**, Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

- BEKÇİ, İsmail, DOĞRU, Ercüment, (2011), “**Değer Yaratan Faaliyetler Açısından İşletme Başarısı: Çimento Sanayii İşletmelerinde Bir Araştırma**”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (13).
- BEKÇİ, İsmail, NEGİZ, Nurcan, (2011), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması**”, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt: 30, Sayı: 2, ss. 119-136.
- BEKÇİOĞLU, Selim, GÜREL, Eymen, KIZILYALÇIN, D. Ali, (2014), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan.
- BENGÜ, Haluk, (2002), “**İplik Sanayiinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Modellemesi**”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- BENGÜ, Haluk, (2005), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi (25), ss. 186-194.
- BIÇAKÇI, Fatma, (2006), “**Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimine Geçiş Çabaları ve Bir Uygulama**”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- BİBİNOĞLU, Mine, GÜNDOĞAR, Emin, (2003), “**İlaç Endüstrisinde Bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi**”, Sakarya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 3.
- BOZKURT, Ramazan, (2010), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Beş Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Örnek Uygulaması**”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- BRUGGEMAN, Werner, MOREELS, K., (2003), “**Time Driven Activity Based Costing A New Paradigm in Cost Management**”, Bimac Newsletter, May, 1.

- BULAT, İ.Ö.Sait, (2012), “**Müşteri Karlılık Analizinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Kullanımı: Bir Üretim İşletmesinde Bir Uygulama**”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- BÜYÜKŞALVARCI, Ahmet, (2004), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama**”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- BÜYÜKŞALVARCI, Ahmet, (2006), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama**”, Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi (Haziran), Sayı: 10, Yıl: 6.
- CANBY, James B., (1995), “**Applying Activity-Based Costing to Healthcare Settings**”, Healthcare Financial Management, 49 (2), pp. 50-56.
- CHRISTENSEN, Linda F., SHARP, Douglas, (1993), “**How ABC Can Add Value to Decision Making**”, Management Accounting, Vol: 74, No: 11.
- COOPER, Robin, KAPLAN, Robert S., (1988), “**Measure Costs Right: The Right Decisions**”, Harvard Business Reivew, Semtember-October.
- ÇAKIR, Gözde, (2007), “**Müşteri Karlılık Analizi ve Bir Uygulama**”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- ÇAKMAK, Varol, (2007), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve 112 Acil Sağlık Hizmetlerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Örnek**”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.
- ÇALIŞ, Funda, (2007), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İstanbul Tersanesi Komutanlığı’nda Bir Uygulama**”, Deniz Harp Okulu Deniz Bilimleri ve Mühendisliği Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- ÇANKAYA, Fikret, AYGÜN, Davut, (2006), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması**”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Güz, Sayı: 17, ss. 93-119.

- ÇETİN, M. Akif, (2006), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması”**, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.
- DEVINE, K., O’CLOCK, P., LYONS, D., (2000), **“Healthcare Financial Management in a Changing Environment”**, Journal of Business Research (48).
- DOWLESS, R., (1997), **“Using ABC to Guide Strategic Decision Making”**, Healthcare Financial Management, June.
- DUMANOĞLU, Sezayi, (2005), **“Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama”**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 27.
- EKER, Melek Ç., (2002), **“Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap grubunun Kullanımı”**, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 1, ss. 237-256.
- EREL, Tunç, (2004), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Tekstil Sektörü Uygulaması”**, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.
- ERGÜN, Ferda A., (2011), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Patoloji Laboratuvarı Uygulaması”**, Ankara Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- ERKOL, Ümit, AĞIRBAŞ, İsmail, (2011), **“Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama”**, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, 64(2).
- ESEN, Ö. Muhittin, (2002), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması”**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- ESMERAY, Azize, (2006), **“Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkin Bir Uygulama”**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Kayseri.
- FEDEROWICZ, Marie H., GROSSMAN, Mila N., BRYANT, Hayes J., RIGGS, Joseph, (2010), **“A Tutorial On Activity Based Costing Of Electronic Health Record”**, Q Manage Health Care, Vol: 19, No: 1, pp. 86-89.
- FİLİZTEKİN, Murad, (2014), **“Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Analizi Diyarbakır Doğum Evi Hastanesi Örneği”**, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- GELMEDİ, Okan, (2012), **“Haberleşme Sektöründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Esnek Bütçe Uygulaması: PTT Örneği”**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- GUNESEKARAN, A., SINGH, D., (1999), **“Design Of Activity Based Costing in Small Company: A Case Study”**, Computers Industrial Engineering (37).
- GUPTA, M., GALLOWAY, K., (2003), **“Activity Based Costing: Management and Its Implications for Operations Management”**, Technovation, Vol: 23, pp. 131-138.
- GÜMÜŞ, Yusuf, (2007), **“Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama”**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- GÜNDÜZ, Erdin, (1997), **“Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”**, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No: 99, Ankara.
- GÜRSOY, Anıl, (2010), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Çağrı Merkezi Sektöründe Bir Uygulama Modeli”**, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- HOLMEN, J.S., (1995), ABC vs TOC: Its a Matter of Time, Management Accounting, January, ss. 37-40 Aktaran PAZARÇEVİREN, S. Yüksel, ŞAHİN, N. Kıymet, (2013), “**Rekabetçi Fiyat Belirlemede Faaliyet Tabanlı Direkt Maliyetleme Sistemi**”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 29.
- HUIJUAN, L., YUQIAN, L., GUOPING, Z., (2011), “**Demonstration The Application of Activity-Based Costing to Erp Management System**”, Information Technology and Artificial Intelligence Conferance (Itaic), 6 th Iee Joint International, Vol: 1, IEEE.
- INNES, John, MITCHELL, Falconer, (1995), “**ABC: A Follow up Survey of CİMA Members**”, Management Accounting (UK), July-August.
- İRRAK, Gülay, (2013), “**Proje Maliyet Yönetimi: Gemi İnşa Projelerinde Bir Uygulama**”, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Zonguldak.
- İRDEM, Alaattin, (2010), “**Konaklama İşletmeleri İçin Bir Maliyetleme Model Önerisi**”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Balıkesir.
- JOHNSON, H. Thomas, (1988), “**Activity Based Information: A Blueprint For World Class Management Accounting**”, Management Accounting, June, ss. 22-30.
- KAMIŞLI, Mikail, (2015), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Makine Sektöründe Bir Uygulama**”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- KAPLAN, Robert S., ANDERSON, Steven R., (2007), “**The Innovation Of Time Driven Activity Based Costing**”, Cost Management, 21(2), pp. 5-15.
- KARACA, Nevran, (2008), “**Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması**”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

- KARACAN, Sami, ASLANOĞLU, Suphi, (2005), “**Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri**”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül 23.
- KARADAĞ, Ahmet, (2007), “**Yerel Yönetimlerde Stratejik Planlamanın Maliyetleme Boyutu: Örnek Uygulama ve Bir elektronik FTM Modeli Önerisi**”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- KARADUMAN, İsmet, (2004), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Hizmet İşletmesinde Bir Uygulama**”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.
- KARATAŞ, Ö. Nilüfer, (2011), “**Bulanık Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama**”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- KAYGUSUZ, Sait Y., (2006), “**Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, Sayı: 30, ss. 152-161.
- KAYGUSUZ, Sait Y., DOKUR, Şükrü, (2005), “**Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri**”, E-Yaklaşım, sayı 18, ss. 1-12.
- KENNEDY, J., GRAVES, J.A., (2001), “**The Impact Of Activity Based Costing Data Techniques On Firm Performance**”, Journal Of Management Accounting Research (13), pp. 19-45.
- KING, M., (1994), “**Costing Needs and Practices a Changing Environment**”, Financial Accountability Management, Vol: 10.
- KIRLIOĞLU, Hilmi, ATALAY, Bedia, (2014a), “**Hastane İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Karşılaştırması**”, Finans Politik Ekonomik Yorumlar, Cilt: 51, Sayı: 595, ss. 25-43.

- KIRLIOĞLU, Hilmi, ATALAY, Bedia, (2014b), “**Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Kapasite Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Hastane Uygulaması**”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 23.
- KOÇAOĞLU, S. Ümit, (2014), “**Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Ağız Diş Sağlığı Polikliniğinde Örnek Uygulama**”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- KOÇYİĞİT, S. Çil, (2006), “**Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Hastane Uygulaması**”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara.
- KÖROĞLU, Çağrı, (2013), “**Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yönetimi Olarak Faaliyet tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak.
- KURULU, Rabia, (2009), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankacılık Sektöründe Uygulaması**”, Fatih Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- KÜÇÜK, Ergün, (2005), “**Yeni üretim Ortamında Genel Üretim Maliyetleri ve Kayseri’deki Bazı Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma**”, Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 25, ss. 130-154.
- KÜÇÜKTÜFEKÇİ, Murat, (2014), “**Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama**”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Adana.
- LAURILA, J., SURAMO, I., BROMMELS, M., TOLPPANEN, E. M., KOIVUKANGAS, P., LANNING, P., NORDENSTAM, C.G.S., (2000), “**Activity Based Costing in Radiology Application in a Pediatric Radiological Unit**”, Acta Radiologica, 41, pp. 189-195.

- LAWSON, Raef A., (1996), “**Activity-Based Costing For Hospitals Management**”, CMA Management Magazine, Vol: 68, June.
- NEMLİ, A. Yunus, (2005), “**Stratejik Maliyet Yönteminde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Bütçeleme**”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- O’QUIN, Micheal, (1990), “**Focus Factory with Activity-Based Costing**”, Management Accounting, February, Vol: 71, Sayı: 8.
- OKYAY, Ahmet, (2006), “**Finansal Kurumlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama**”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
- OSTRANGE, Micheal R., (1990), “**The Focal Point of Total Cost Management**”, Management Accounting, February.
- ÖKER, Figen, ÖZYAPICI, Hasan, (2013), “**A New Costing Model in Hospital Management Time Driven Activity Based Costing System**”, The Health Care Manager, January-March, Vol: 32, No: 1.
- ÖZCAN, Faruk, (2006), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Tıbbi Laboratuvar Uygulaması**”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.
- ÖZKAN, T. Umut, (2008), “**Liman İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi ve Konteyner Terminallerinde Havuz Sistemi Örneklemesi**”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- ÖZMİNAR, G. Ayyıldız, (2010), “**Mamul Yaşam Seyri Boyunca Maliyetleme ve Bir İşletme Uygulaması**”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- ÖZYÜREK, Hamide, DİNÇ, Yusuf, (2014), “**Son Yıllarda Maliyet Dağıtımında Kullanılan Yöntemler ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**”

Olay Çalışması”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 15, Sayı:1.

PAZARÇEVİREN, S. Yüksel, ŞAHİN, N. Kıymet, (2013), **“Rekabetçi Fiyat Belirlemede Faaliyet Tabanlı Direkt Maliyetleme Sistemi”**, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 29.

RAFFISH, Normm, (1991), **“How Much Does That Product Really Cost?”**, Management Accounting, March.

SARI, Eyüp, (2007), **“Bankacılıkta Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

SHAPIRO, J.F., (1999), **“On The Connections Among Activity-Based Costing Mathematical Programming Models for Analyzing Strategic Decisions and The Resource Based View of The Firm”**, European Journal of Operational Research, Vol: 118, No: 2, pp. 295-314.

SOYALTIN, Tuncay, (2007), **“Konaklama İşletmelerinde FTM ve Bir Uygulama”**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

SUSMUŞ, Türker, (1996), **“Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”**, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı: 2.

ŞAHİN, Nurcan, (2007), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistem Tasarımı ve Bir İşletme Örneği”**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

ŞEN, L. Mustafa, (2008), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Otel İşletmelerinde Uygulanması”**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

TANIŞ, Veyis N., TUAN, Kadir A., (1993), **“Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”**, Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Sayı 1.

- UDPA, S., (1996), “**Activity Based Costing for Hospitals**”, Healthcare Management Review, Vol: 21.
- UDPA, S., (2001), “**Activity Cost Analysis: A Tool to Cost Medical Services and Improve Quality for Care**”, Managed Care Quarterly, 9(3), pp. 34-41.
- UMAN, Serkan, (2006), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bankacılık Sektöründe Uygulanabilirliği**”, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- UYVALER, Alpaslan, (2007), “**Faaliyet Tabanlı Safha Maliyetleme Sistemi: Sentetik Dokuma Sanayinde Bir Uygulama**”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- ÜLKER, Yakup, (2002), “**Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Ön Maliyetleme Simülasyonu ve Plastik Gıda Kapları Ambalaj Sanayiinde Bir Uygulama**”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- ÜLKER, Yakup, İSKENDER, Hüseyin, (2005), “**Doğru Maliyet Hesaplama Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği**”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, ss. 190-217.
- WEGMANN, Gregory, (2009), “**The Activity Based Costing Method: Development and Applications**”, The, Lup Journal Of Accounting Research, Vol: 8, No: 1, pp. 7-22.
- WEST, T.D., (1996), “**Constrasting RCC, RVU and ABC for Managed Care Decisions**”, Healthcare Financial Management, August.
- WEST, Timothy D., WEST, David A., (1997), “**Applying ABC to Healthcare**”, Management Accounting, Şubat.
- YARDIMCIOĞLU, M., BÜYÜKŞALVARCI, A., (2007), “**Bankacılık Sektörü Pratiğinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi**”, Maliye Dergisi, Sayı: 153, ss. 142-159.

- YILDIZ, Şule, (2008), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Ekonomik Katma Değer Analizi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması”**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- YILMAZ, Akif, (2007), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması ve Bir Uygulama”**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- YILMAZ, Metin, (2008), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Eğitim Kurumunda Uygulanması”**, Fatih Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- YILMAZ, Recep, (2009), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Temelinde Kurumsal Kaynak Planlama Sisteminin Geliştirilmesi”**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- YILMAZ, Recep, KARACA, Nevran, (2010), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamasında Faaliyet ve Kaynakların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Öneri”**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 10.
- YILMAZ, Şenay, (2010), **“Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Özel Öğretim Kurumunda Uygulanması”**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- YILMAZ, Şenay, AKTAŞ, Rafet, (2015), **“Özel Öğretim Kurumlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması”**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 44.
- YİĞİT, Vahit, AĞIRBAŞ, İsmail, (2004), **“Hastane İşletmelerinde Hastalık Tedavi Maliyeti: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesinde Bir Uygulama”**, Modern Hastane Yönetimi Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1.
- YOLCİ, Melik, (2012), **“Hastanelerde Birim Maliyetlerin Hesaplanması Ağrı Devlet Hastanesi Biyokimya Laboratuarında Bir Uygulama”**, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Erzurum.

**Ek 1: “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Yöntemlerinin Uygulanmasına Türk Akademisyenlerin Bakışı: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üzerine Bir Araştırma”
Yarı Yapılandırılmış Mülakat Formu**

Türkiye’de faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi kapsamında üretim işletmelerinde 64, hizmet işletmelerinde 31 ve sağlık işletmelerinde 18 akademik çalışmanın yapıldığı yapılan analiz sonucunda görülmüştür. Bu nedenle araştırmada, Türkiye’de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Belirlenen amaçtan hareketle siz sayın katılımcıların (akademisyen, yüksek lisans ve doktora öğrencisi) deneyimleri, görüş ve önerileri önemlilik arz etmektedir. Çalışmaya vakit ayırdığınız için şimdiden teşekkür ederiz.

1. Lütfen aşağıdaki demografik özelliklerden (meslek, unvan, eğitim durumu ve uzmanlık alanı) sizin için en uygun olanı ilgili yerlere yazınız.

Meslek	
Unvan	
Eğitim Durumu	
Uzmanlık Alanı	

2. Sağlık işletmelerinde maliyet muhasebesi çalışmaları yaptınız mı?
() Evet(Yanıtınız “**Evet**” ise, lütfen **4. sorudan** başlayınız)
() Hayır (Yanıtız “**Hayır**” ise, lütfen **yalnızca 3. soruyu** cevaplayınız)
3. Sağlık işletmelerinde maliyet muhasebesi alanında çalışma yapmayı tercih etmemenizin veya maliyet yöntemlerini uygulamak için sağlık sektörünü tercih etmemenizin nedenleri nelerdir?
4. Sağlık işletmelerinde FTM yöntemi alanında çalışmalar yapmanızın nedeni nedir?
5. Sağlık işletmelerinde yaptığınız FTM yöntemi çalışmalarını yapma amaç(lar)ınız nedir?

6. Sağlık işletmelerinde yaptığınız maliyet muhasebesi çalışmalarında hangi maliyet muhasebesi yöntemlerini kullandınız?
7. Sağlık işletmelerinde yapmış olduğunuz FTM yöntemi çalışmalarında karşılaştığınız sorunlar nelerdir?
8. Sağlık işletmelerinde yapmış olduğunuz FTM yöntemi çalışmalarında verileri nasıl elde ettiniz?
9. Sağlık işletmelerinde yapmış olduğunuz FTM yöntemi çalışmalarında verileri elde etme sürecinde karşılaştığınız sorunlar nelerdir?
10. Sağlık işletmelerinde FTM yöntemi çalışmaları neden yapılamamaktadır?
11. Sağlık işletmelerinde FTM yöntemi çalışmaları neden diğer sektörlere (üretim, sanayi ve imalat) oranla daha az yapılmaktadır?
12. Sağlık işletmelerinde FTM yöntemi çalışmaları yapılmasının önemi nedir?
13. Sağlık işletmelerinde FTM yöntemi çalışmalarının daha verimli bir şekilde yapılabilmesi için önerileriniz nelerdir?



T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Etik Kurulu

Sayı : 61923333/050.99/
Konu : Dilekçe hk.

Sayın Cuma FİDAN

Üniversitemiz Etik Kurulu Başkanlığının **28/09/2016** tarihli ve **60** sayılı toplantısında alınan "**05**" nolu karar örneği aşağıda sunulmuştur. Bilgilerinize rica ederim.

Prof.Dr. Ahmet Celal APAY
Etik Kurulu Başkanı

Yapılan görüşmeler sonunda; Cuma FİDAN'ın "Sağlık İşletmelerinde Maliyet Yöntemlerinin Uygulanmasına Türk Akademisyenlerin Bakışı: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Üzerine Bir Araştırma" başlıklı çalışmasının Etik açıdan uygun olduğuna oy çokluğu ile karar verildi.

Evrakı Doğrulamak İçin : <http://193.140.253.232/envision.Sorgula/BelgeDogrulama.aspx?V=BE843EA7T>

Etik Kurulu Esentepe Kampüsü 54187 Serdivan SAKARYA / KEP Adresi:
sakaryauniversitesi@hs01.kep.tr
Tel:0264 295 50 00 Faks:0264 295 50 31
E-Posta :ozelkalem@sakarya.edu.tr Elektronik Ağ :www.sakarya.edu.tr



Ek 2: Araştırma Kapsamında İncelenen Makalelerin Listesi

NO	YAZAR(LAR)	MAKALE ADI
1	Ümit ERKOL, İsmail AĞIRBAŞ	Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama
2	Yakup ÜLKER, Hüseyin İSKENDER	Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği
3	Özcan DEMİR, İrem TANYILDIZI	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Açısından Genel Üretim Giderlerine Bakış
4	Türker SUSMUŞ	Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme
5	Şenay YILMAZ, Rafet AKTAŞ	Özel Öğretim Kurumlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması
6	Hilmi KIRLIOĞLU, Bedia ATALAY	Hastane İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Karşılaştırılması
7	Hakan VARGÜN, Serhan GÜRKAN, Halim AKBULUT	Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Karbon Muhasebesi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Entegrasyonu
8	Selman Aziz ERDEN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği
9	Yakup ÜLKER	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Ön Maliyetleme Similasyonu ve Bir Uygulama
10	Özcan UNUTKAN	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama
11	Sinan Aslan	Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu
12	Emre CENGİZ, Ayten ERSOY	Bir Üretim Firmasında Geleneksel Maliyet Sisteminden Elde Edilen Veriler ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamasından Elde Edilen Bulguların Karşılaştırılması
13	Fikret ÇANKAYA, Davut AYGÜN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması
14	Azzem ÖZKAN	Geleneksel Maliyetleme ile Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Kullanımı: Melez Faaliyete Dayalı Maliyetleme Önerisi
15	Sinan ASLAN, Neslihan Balcı VAROL	Lojistik Zincirinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Depolama Maliyetleri ve Bir Örnek Uygulama
16	Adem DURSUN	Maliyet Düşürmeye Yönelik Stratejik Bir Yaklaşım: Faaliyete Dayalı Bir Yönetim
17	Alper ÖZER	Pazarlama İle İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi

Ek 2: Araştırma Kapsamında İncelenen Makalelerin Listesi (Devamı)

NO	YAZAR(LAR)	MAKALE ADI
18	Hilmi KIRLIOĞLU, Şule YILDIZ	Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Ekonomik Katma Değer Analizi: Enerji Sektöründe Bir Uygulama
19	Cemal ELİTAŞ	Sigorta İşletmeleri İçin Maliyetleme Önerisi: Faaliyete Dayalı Maliyetleme
20	Sami KARACAN, Suphi ASLANOĞLU	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri
21	Melek AKGÜN	Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu
22	Melek AKGÜN	Bağımsız Denetim Firmalarında Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi
23	Reşat KARCIOĞLU	Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması
24	Selman Aziz ERDEN	İnşaat İşletmelerinde İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri
25	Tunç KÖSE	Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi
26	Şule YILDIZ, Nevran KARACA	Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi
27	Sibel KARĞIN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü
28	Selim BEKÇİOĞLU, EYMEŒ GÜREL, Ali KIZILYALÇIN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması
29	Çağrı KÖROĞLU	Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Analizi
30	Emre CENGİZ	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar: Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması
31	İsmet TİTİZ	Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesi Uygulaması
32	Fikret OTLU, S. Serdar KARACA	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Göre Ekonomik Katma Değer Analizi
33	Zeki DOĞAN	Transfer Fiyatlama Politikalarının Belirlenmesinde Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Önemi
34	Sezayi DUMANOĞLU	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Bir Uygulama

Ek 2: Araştırma Kapsamında İncelenen Makalelerin Listesi (Devamı)

NO	YAZAR(LAR)	MAKALE ADI
35	Recep YILMAZ, Nevran KARACA	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamasında Faaliyet ve Kaynakların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Öneri
36	Sait KAYGUSUZ Y.	Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kar Analizi
37	Sait KAYGUSUZ Y.	Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderlerinin Fark Analizi
38	Haluk BENGÜ	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması
39	Yakup ÜLKER, Bülent BAŞARAN	Bir Grup Teknolojisi Modeli Olarak Hücreyel İmalat Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemiyle Bütünleştirilmesi
40	Mine BİBİNOĞLU, Emin GÜNDOĞAR	İlaç Endüstrisinde Bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi
41	Raif PARLAKKAYA	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi
42	Alper Tunga ALKAN	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama
43	İsmail BEKÇİ, Nurcan NEGİZ	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması
44	Yasemin KÖSE, Gülay İRAK	Proje Maliyet Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Hedef Maliyetleme Süreci: Örnek Uygulama
45	Sait KAYGUSUZ	Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi & Kısıtlar Teorisi ile Mamul Karmasına İlişkin Karar Verme
46	Osman AKIN	Çağdaş Maliyetleme Yaklaşımlarından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Ekmek Üretim İşletmesinde Bir Uygulama
47	Sait KAYGUSUZ Y.	İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme Sisteminin Oluşturulması

Ek 3: Araştırma Kapsamında İncelen Yüksek Lisans Tezlerinin Listesi

NO	YAZAR	YÜKSEK LİSANS TEZ ADI
1	Faruk ÖZCAN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Tıbbi Laboratuar Uygulaması
2	Seçkin ARSLAN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerinde Bir Uygulama
3	Varol ÇAKMAK	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve 112 Acil Sağlık Hizmetlerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Örnek
4	Ayşe AYDIN	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ile Hizmet Karlılık Analizi: Diş Hekimliği Fakültesinde Uygulama
5	Ferda AK ERGÜN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Patoloji Laboratuvarı Uygulaması
6	Melike YOLCI	Hastanelerde Birim Maliyetlerin Hesaplanması: Ağrı Devlet Hastanesi Biyokimya Laboratuvarında Bir Uygulama
7	Murad FİLİZTEKİN	Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Analizi Diyarbakır Doğum Evi Hastanesi Örneği
8	Sadık Ümit KOCAOĞLU	Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Ağız ve Diş Sağlığı Polikliniğinde Örnek Uygulama
9	Özgür Muhittin ESEN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması
10	Can OKATAN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Plastik Enjeksiyon Kalıbı Maliyet Hesaplama Sistemi Kurulması
11	Tunç EREL	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Tekstil Sektörü Uygulaması
12	İsmet KARADUMAN	Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Hizmet İşletmelerinde Bir Uygulama
13	Ahmet BÜYÜKŞALVARCI	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama
14	Cengiz BAYKASOĞLU	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Bir KOBİ'de Uygulaması
15	Ahmet OKYAY	Finansal Kurumlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama
16	Fatma BIÇAKÇI	Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Geçiş Çabaları ve Bir Uygulama
17	Funda ÇALIŞ	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İstanbul Tersanesi Komutanlığı'nda Bir Uygulama
18	Mehmet Akif ÇETİN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması

**Ek 3: Araştırma Kapsamında İncelen Yüksek Lisans Tezlerinin Listesi
(Devamı)**

NO	YAZAR	YÜKSEK LİSANS TEZ ADI
19	Serkan GÜRELİ	Plastik Sektöründe Endüstriyel Atıklardan Geri Dönüşüm Sonucu Elde Edilen Mamullerin Maliyetlemesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması
20	Gözde ÇAKIR	Müşteri Karlılık Analizi ve Bir Uygulama
21	Tuğba YAZICI	Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri (Yaklaşımları) İlişkileri
22	Nurcan ŞAHİN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistem Tasarımı ve Bir İşletme Uygulaması
23	Serap SAYGINER	Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliği
24	Akif YILMAZ	Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması ve Bir Uygulama
25	Eyüp SARI	Bankacılıkta Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
26	İlknur GENÇOĞLU	Beyaz Et Ürünleri Sektöründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
27	Ahmet Yunus NEMLİ	Stratejik Maliyet Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Bütçeleme
28	Ahmet KARADAĞ	Yerel Yönetimlerde Stratejik Planlamanın Maliyetleme Boyutu (Örnek Uygulama ve Bir Elektronik FTM Modeli Önerisi)
29	Serkan UMAN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bankacılık Sektöründe Uygulanabilirliği
30	T. Umut ÖZKAN	Liman İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi ve Konteyner Terminallerinde Havuz Sistemi Örnekleme
31	Lütfi Mustafa ŞEN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Otel İşletmelerinde Uygulanması
32	Nurcan YAĞMURLU	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama
33	Rabia KURULU	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankacılık Sektöründe Uygulanması
34	Metin YILMAZ	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Eğitim Kurumunda Uygulanması
35	Songül PITIRAK	Aracı Kurumlarda Müşteri Tabanlı Karlılık Analizi ve Uygulanması
36	Ayşe SOY	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi: Gıda Sektöründe Bir Uygulama
37	Davut KARAMAN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği
38	Ramazan BOZKURT	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Beş Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Örnek Uygulaması

**Ek 3: Araştırma Kapsamında İncelen Yüksek Lisans Tezlerinin Listesi
(Devamı)**

NO	YAZAR	YÜKSEK LİSANS TEZ ADI
39	Mücella DEMİR	İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemleri ve Karlılık Similasyonu İle İlgili Bir Uygulama
40	Şenay YILMAZ	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Özel Öğretim Kurumunda Uygulanması
41	Ali Çağrı BURAN	Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemini Kullanan Üçüncü Parti Lojistik İşletmelerin Karakteristikleri ve Sağladığı Faydalar
42	Semra CANER	Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Temelinde Bir Örnek İşletme Uygulaması
43	Özgür Ekin SUCU	Konaklama İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönteminin Önemi ve Bir Uygulama
44	Şükran ALTIPARMAK	Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Farklı Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyeleme ve Bir Çeltik İşletmesinde Uygulama
45	Murat KURTLAR	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Tekstil (Halı) İşletmesinde Bir Uygulama
46	Anıl GÜRSOY	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Çağrı Merkezi Sektöründe Bir Uygulama Modeli
47	Yusuf YAVAŞ	Örme Kumaş Sektöründe Birim Maliyet Hesaplama
48	Mikail KAMIŞLI	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Makine Sektöründe Bir Uygulama

Ek 4: Araştırma Kapsamında İncelenen Doktora Tezlerinin Listesi

NO	YAZAR	DOKTORA TEZ ADI
1	Evren AĞYAR	Hastane İşletmesinin Uygulaması Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama
2	Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT	Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Hastane Uygulaması
3	Azize ESMERAY	Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkin Bir Uygulama
4	Ednan AYVAZ	Araştırma ve Geliştirme Faaliyet Maliyetlerinin Stratejik Maliyet Yöntemi Açısından Fiyatlama Kararlarına Etkisi
5	Yusuf GÜMÜŞ	Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama
6	Tülay Aner GÜZELDERE	Üretim İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama
7	Tuncay SOYALTIN	Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama
8	Levent POLAT	Zaman Sürücü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Örneği
9	Şule YILDIZ	Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Ekonomik Katma Değer Analizi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması
10	Alaattin İRDEM	Konaklama İşletmeleri İçin Bir Maliyetleme Modeli Önerisi
11	Halil İ. ALPASLAN	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Havayolu İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama
12	İlker Ömer Sait BULAN	Müşteri Karlılık Aznalizinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Kullanımı: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama
13	Veli Erdiñç ÖREN	Müşteri Karlılık Analizinde Faaliyet Tabanlı İle Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi: Seyahat Acentası Örnek Olayı
14	Okan GELMEDİ	Haberleşme Sektöründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Esnek Bütçe Uygulaması: PTT Örneği
15	Recep YILMAZ	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Temelinde Kurumsal Kaynak Planlama Sisteminin Geliştirilmesi
16	Gülay İRAK	Proje Maliyet Yönetimi: Gemi İnşa Projelerinde Bir Uygulama
17	Haluk BENGÜ	İplik Sanayiinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Modellemesi
18	Yakup ÜLKER	Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Ön Maliyetleme Simulasyonu ve Plastik Gıda Kapları Ambalaj Sanayiinde Bir Uygulama

ÖZGEÇMİŞ

Cuma Fidan, 1991 yılında Hatay’da doğdu. İlk orta öğrenimini ve lise öğrenimini Hatay’da tamamladı. 2014 yılında Kırıkkale Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü’nü tamamladı. 2014 yılında ise Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı Sağlık Yönetimi Bilim Dalı’nda başladığı yüksek lisans eğitimine “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Yöntemlerinin Uygulanmasına Türk Akademisyenlerin Bakışı: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üzerine Bir Araştırma” konulu yüksek lisans tez çalışmasını 2017 yılında tamamladı. 2017 yılında Muş Alparslan Üniversitesi Sağlık Yüksek Okulu Sağlık Yönetimi Bölümü’nde Arş. Gör. olarak göreve başlamış ve halen görevini yürütmektedir.