

TÜRKİYE’DE SAĞLIK SEKTÖRÜNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN KULLANILMASINA YÖNELİK LİTERATÜR TARAMASI¹

THE LITERATURE REVIEW IN ORDER TO USE ACTIVITY BASED COSTING METHODS IN TURKISH HEALTH SECTOR

Selim Yüksel PAZARÇEVİREN*, Tolga ALA**

* Prof. Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü,
spazarceviren@ticaret.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8198-4424>

** Öğr. Gör., Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü,
tala@erzincan.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-5879-9201>

ÖZ

Küreselleşmenin beraberinde getirdiği değişim ve gelişimin en çarpıcı izlendiği sektörlerin başında sağlık sektörü gelmektedir. Günümüz rekabet koşullarında sağlık sektöründe hizmet veren işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için maliyetlerini iyi yönetmeleri gerekmektedir. Bu çalışmanın amacı; Türkiye’de maliyet ve yönetim muhasebesi alanında yapılmış lisansüstü tez çalışmaları ile araştırma makaleleri içerisinde sağlık sektöründe faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımını tercih eden çalışmalar ele alınmıştır. Bu kapsamda 2003- 2018 yılları itibarıyla Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi veri tabanında yer alan kullanıma açık (izinli) lisansüstü tezler ile dergilerde araştırma makaleleri incelenmiştir. Yapılan çalışmalarda genellikle örnek olay yönteminin tercih edildiği gözlemlenmiştir. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin sağlık sektöründeki maliyetleme araştırmalarda daha doğru sonuçlar verdiği anlaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Sağlık Sektörü, Sağlık Hizmetleri, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Yönetim.

Jel Kodları: M41

ABSTRACT

The health sector has been primary sector which dramatically affected by change and development with the help of the globalization. Businesses in the health sector need to manage their cost very effectively in order to survive in today's competitive conditions. The purpose of this study discusses published articles and graduated thesis about cost accounting and management accounting preferred in health sector activity based costing in Turkey. In this context, open-use (permission) postgraduate theses and research articles in the journals are focused on the database between 2003 and 2018 of the National Dissertation Center of the Council of Higher Education. In this observation, conducted studies have preferred of the case study method. It is accepted that Activity Based Costing gives more accurate results in costing researches in health sector.

Keywords: Health Sector, Health Services, Activity Based Costing, Activity Based Management.

Jel Codes: M41

¹ Bu çalışma İcafi’18, 5. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi özet metin bildiri olarak sunulmuştur.

1. GİRİŞ

İnsan toplumun en küçük yapı taşıdır. Toplumun en önemli varlığı ise sağlıklı insan kaynağıdır. Günümüzde ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin belirlenmesinde toplum sağlığı ve insan sağlığı önemli ölçüm araçlarından biri olmuştur.

Sağlık faaliyetleri kavramı günümüzde hizmet sektörü içerisinde konumlandırılmaktadır. Küreselleşmenin de önemli etkisiyle sağlık sektörü artık yalnız bir hizmet sektörü olmaktan çıkarak, bünyesinde hukuk, ekonomi, eğitim, teknoloji ve mühendislik gibi pek çok alanı bulunmaktadır. Son yıllarda yapılan çalışmalarda sağlık ihtiyaçlarının karşılanmasında ayrı bir sektör olarak konumlandırılmaktadır. Günümüzde hangi başlıkların ve işlemlerin sağlık sektörüne dâhil olup olmayacağı ayrı bir tartışma konusu haline gelmiştir.

Dünya’da sağlık sektörünün küresel aktörlerine teknoloji şirketleri ile ortaklıklar kurmakta olduklarını, dijitalleşmeye önem verdiklerini gözlemliyoruz. Ülkemizdeki sağlık sektörünün ulusal aktörleri ise son yıllarda üniversiteler ile ciddi işbirliği halinde olduklarını veya kendi grupları bünyesinde sağlık hizmetleri konusunda üniversitelere yönelmektedirler. Sağlık alanında üniversitelerde yeni bölüm ve programların hızla arttığını görmekteyiz.

Çalışmamızda, 2003-2018 yılları itibarıyla Türkiye’de muhasebe alanında yayınlara yer veren dergiler ile Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi veri tabanında yer alan kullanıma açık (izinli) lisansüstü tezler incelenmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Sağlık kavramı literatürde oldukça zor tanımlanan bir kavram olduğundan üzerinde anlaşılmuş ortak tanım çok az bulunmaktadır. Günümüzde en çok kabul görmüş sağlık tanımı Dünya Sağlık Örgütü’nce (WHO) “bedensel, ruhsal ve sosyal iyilik hali” şeklinde yapılmıştır. Sağlık hizmetlerini ise (Akdur, 1999: 5);

Sağlığın korunması, hastalıkların tedavisi ve rehabilitasyon için yapılan çalışmaların tümüne” birden sağlık hizmetleri olarak tanımlanmaktadır.

Literatürde “Activity Based Costing” olarak geçen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımı 1980’lerde maliyetlerin daha iyi hesaplanması için ABD’de geliştirilmiş bir maliyetleme yöntemidir. Ülkemizde bu yöntem hem “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” hem de “Faaliyete Dayalı Maliyetleme” şeklinde çift kullanımı söz konusudur.

2.1. Sağlık ve Sağlık Sektörü

Sağlık alanındaki literatür incelendiğinde 1980’li yıllar itibarıyla 1990 yılların sonuna kadar yazılan makale ve araştırmalarda sağlık ekonomisi kavramına daha sık kullanılmıştır. 2000’li yıllardan sonra ise sağlık ekonomisi kavramı yerini sağlık sektörü kavramına terk etmeye başladığını görmekteyiz. Sağlık sektörü kavramının son yıllarda daha kapsayıcı bir kullanım diliyle alanda hızla yaygınlaşmaya başladığını gözlemliyoruz.

Sağlık sektöründe, üretim maliyetleri net bir biçimde belirlenebilse bile bir piyasa fiyatından bahsetmek oldukça zordur. Bu nedenle, sağlık sektöründe piyasa analizleri yapılırken veya piyasa dengesinin nasıl olduğu araştırılırken sağlık hizmetlerinin parasal fiyatı yanında, zaman fiyatı, bekleme listeleri, fiyat dışı hizmetlerin sunumunu rasyonalize edecek sistemlerin piyasayı dengeleyici etkileri ve bu tür rasyonalizasyon sistemlerinin sağlık personeline ve sağlık hizmetlerine etkisi gibi faktörler de göz önünde bulundurulmalıdır. (Smith G. 1987)

Sağlık faaliyetleri kavramı günümüzde hizmet sektörü içerisinde konumlandırılmaktadır. Ancak küreselleşmenin de önemli etkisiyle sağlık sektörü yalnız bir hizmet sektörü olmaktan çıktığını bünyesinde hukuk, ekonomi, eğitim, teknoloji ve mühendislik gibi pek çok alanı kapsamaktadır.

Dünya'da sağlık sektörünün küresel aktörlerine teknoloji şirketleri ile ortaklıklar kurmakta olduklarını, dijitalleşmeye önem verdiklerini gözlemliyoruz. Ülkemizdeki sağlık sektörünün ulusal aktörleri ise son yıllarda üniversiteler ile ciddi işbirliği halinde olduklarını veya kendi grupları bünyesinde sağlık hizmetleri konusunda üniversitelere yönelmektedirler. Sektörde stratejik açıdan ciddi bir değişimin ve yeni paydaşların oluştuğunu gözlemliyoruz.

Sağlık sektörünün paydaşları:

- Kamu Hastaneleri
- Üniversite Araştırma Hastaneleri
- Özel Hastaneler
- SGK (Devlet)
- Sigorta Şirketleri
- Üniversiteler
- İlaç Sanayisi
- Tıbbi Medikal ve Cihaz Sanayisi
- Yüksek Teknoloji Üreten Firmalar
- Finans/Kredi Kurumları
- Toplum

Sürekli gelişen ve ilerleyen bir sektör olarak sağlık sektörüne bir tanım getirmekte yarar bulunmaktadır. Sağlık sektörü; sağlık tüketicilerinin ihtiyaçlarına hizmet esası çözümler üreten stratejik işbirliğine sahip paydaş endüstrilerin oluşturduğu organizeli yapılardır.

2.2 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı

1980'lerde rekabet ortamında meydana gelen değişimler var olan geleneksel maliyet muhasebesi ve yönetim-kontrol sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesine neden olmuştur (Kaplan, 1990:390).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemini ilk defa ortaya atan ve gelişmesini sağlayan Cooper ve Kaplan bu maliyetleme yönteminin geleneksel bir muhasebe formalitelerinden daha çok stratejik temelli bir araç olarak tanımlamışlardır. (Cooper ve Kaplan, 1988:97, Pazarçeviren ve Şahin, 2013:250)

Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, işletmenin faaliyetlerinden doğan maliyetlerin doğrudan üretilen ürünlerle ilişkilendirilebildiği bir sistem olarak ortaya çıkmıştır (Cooper ve Kaplan, 1992: 1).

Kennedy ise; bu sistemi stratejik amaçlarla kullanılan bir mamulün maliyetini hesaplama süreci olarak tanımlamıştır(Kennedy, 1996, 22-24).

Reeve ise faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini bir organizasyon içinde bir metodolojinin gelişimi, bir maliyet sistemi ve bir yönetim sistemi olarak tanımlamıştır (Reeve, 1996, 5-17).

İlk aşamada işletmenin en önemli faaliyetlerinin tespit edilmesi gerekmektedir (Brimson, 1991).

Bu süreç, işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de genelde beş adımdan oluşmaktadır. Bu adımları şu şekilde sıralamak mümkündür (Popesko, 2003):

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyetlerin gruplandırılması,
- Faaliyetlerin maliyet yapılarının analizi,
- Maliyet etkenlerinin seçimi
- Maliyetlerin mamullere / hizmetlere yüklenmesi

3. METODOLOJİ

Çalışmamız stratejik maliyetleme yöntemlerinden sayılan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Faaliyete Dayalı Maliyetleme) yöntemini esas alarak sağlık sektöründe yürütülen araştırma makalelerini ve lisansüstü çalışmaları kapsamaktadır.

3.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Sağlık sektörü ciddi bir ekonomik büyüklüğü temsil ettiğinden dolayı yönetsel alanda kaynakların verimli ve etkin kullanılması için uzmanlık gerektiren ihtiyaçları her geçen gün artmaktadır. Bu alanlardan biri de yönetim muhasebesi alanıdır. Sektörde stratejik açıdan yaşanan

değişimlerin ilk yansımasının ve ihtiyacının bu alanda olacağı kanaatindeyiz.

Çalışmamızın iki temel amacı bulunmaktadır. Birincisi; ülkemizde sağlık sektörü kapsamında yürütülmüş faaliyet tabanlı maliyetleme araştırmalarının bir panoramasını çıkarmak ve bu alandaki çalışmaların güçlü ve zayıf yönlerini kapsayacak bir bütünsel sentez ortaya koymaktır. İkincisi ise sağlık sektörüne dikkat çekerek, muhasebe ve finansman bilim çevresinin ilgisine yönelik bir farkındalık oluşturmaktır. Gelecek yıllarda yapılacak bilimsel çalışmalara katkı ve yarar sağlamaktır.

3.2. Araştırmanın Evreni

2003-2018 yılları arasında yayınlanan lisansüstü çalışmalar içerisinde YÖK-TEZ[†] veri tabanından 270 tez belirlenmiştir. Konu ile ilişkili tezlerin saptanmasında Şekil 1’de gösterilen Yök-Tez tarama ekranından “Sağlık, Sağlık Sektörü, Hastane, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Dayalı Maliyetleme” konu başlıkları tırnak içerisinde ayrı ayrı taranarak ve incelenmiştir. Bu çalışmaların içerisinde 24 tez çalışmasının araştırmamızın konu aralığı ile ilgili olduğu saptanmıştır. Bu çalışmalardan 3 tanesi veri tabanında izinli olmadığı için çalışmanın tam metnine ulaşmayı denemiş olmamıza rağmen sadece tezin künye ve önsözüne erişilebildik. Geri kalan 21 lisansüstü tez ayrıntılı bir biçimde incelenmiştir.

2003-2018 yılları arasında Türkiye’de ulusal ve uluslararası şekilde yayınlanan, muhasebe ve sağlık alanında akademik içeriğe sahip SSCI, SCI-Exp, AHCI, ESCI dışındaki alan endekslerinde taranan dergilerde 67 adet makale konu başlıkları incelenmiştir. Bu dergi grupları içerisinde 486 adet makalenin içerik yönünden incelenmiştir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme konusunu başlığında taşıyan makaleler öncelikle sınıflandırılmış daha sonra içeriğinde “sağlık sektörü, sağlık hizmeti, hastane, hastane işletmesi, medikal, muayene” kavramları konusunda detaylı bir

şekilde içerik yönünden incelenmiştir. Örtüşen makaleler içerik analizine tabi tutularak incelenmesi sonucunda 19 adet makaleye rastlanmıştır.

3.3. Araştırma Yöntemi ve Verilerin Toplanması

Çalışmamızın amaçlarına daha rasyonel bir yönden ulaştırabileceği yönüyle araştırmamızda literatür taraması yöntemi seçilmiştir. Gash literatür tarama sürecini, belirli bir konuda yayınlanmış olabildiğince çok eserin derinlemesine ve sistematik olarak araştırılması ve belirlenmesi olarak tanımlamıştır. (Gash, 1999)

Sürelili yayınların incelenmesi literatürümüzde yeni uygulanmaya başlayan ve az rastlanan bir yöntemdir. Bu tür süreli yayın incelemeleri özgünlük arayışında olan akademisyenlere ve ilgili alanda çalışma yapan araştırmacılara yönelik süreli yayınlar ile lisansüstü çalışmalar hakkında veri setleri sağlamaktadır.

Çalışmamızda içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Araştırma materyali olarak belirlenen lisansüstü tezler YÖK-TEZ veri tabanından kategorisel açıdan ayırt edilerek indirilmiştir. Aynı şekilde süreli yayınlarda da aynı yöntem uygulanmıştır. Aşağıdaki tabloda görüldüğü biçimde literatürde anlam taşıyan kavramlar anahtar kelime olarak aratılmıştır. Daha sonra kaynak havuzunda yıl, çalışma alanı, yöntem gibi kategorisel bir nitelikte sınıflandırılmıştır.

[†] <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>

Şekil 1.

Ulusal Tez Merkezi | Giriş Sayfası

← → ↻ 🔒 https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/giris.jsp

YÖK YÖKSEKÖĞRETİM KURULU BAŞKANLIĞI

Tez Merkezi

Ana Sayfa Tarama Mevzuat İstatistikler SSS Tez Yayımlama İzin Belge

Tarama terimi giriniz Aranacak #

ARAŞTIRMACILARIN DİKKATİNE

- Ulusal Tez Merkezi hizmetlerinin tamamı internet üzerinden verilmektedir.
- Yazarlar tarafından Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi Veri Tabanında arşivlenmesine ve intern sunulmaktadır.
- Yasal uyarını okumak için [tıklayınız](#).
- Tez Merkezi veri tabanında yayınlanma izni olmayan tezlerin basılı kopyalarına Üniversite kütüphanelerinde bulunabilir.
- Tez Veri Giriş Formunu doldurmak için, sisteme e-Devlet ile giriş yapmak gerekmektedir. E-Devlet girişi için [tıklayınız](#).
- 2006 yılı öncesi tezlerden erişime kapalı olanların yazarları ["Tez Yayımlama İzin Belgesi"](#)ni doldurarak [tıklayınız](#).
- Fatura talep edenler için [tıklayınız](#).

Çalışma alanı tıp alanını da ilgilendirdiği için süreli yayınlarda araştırma kapsamı geniş tutulmuştur. Tıp fakültesi ve sağlık bilimleri enstitü dergileri de araştırmaya dâhil edilmiştir. Derleme, tartışma, makale çevirisi düzeyindeki makaleler incelemeye dâhil edilmemiştir.

Stratejik maliyetleme yöntemlerinden biri olarak kabul edilen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımı literatürde kullanım tekniği açısından farklı uygulama tarzları bulunmaktadır. Bunlar; Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin yanı sıra: Faaliyet Tabanlı Direkt Maliyetleme, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'dir. Çalışmamızın evreni Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemleridir.

4. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe alanında daha önce yapılmış literatür araştırmaları incelendiğinde çok az olduğu gözlemlenmiştir. 2013 yılından önce yapılan literatür taramalarının konu itibarı ile daha çok geneli kapsayıcı nitelikte

olduğu gözlemlenmektedir. 2013 yılından sonra ise yapılan taramaların biraz daha özellikli konulara yoğunlaştıklarını görmekteyiz. Çalışmalar ağırlıklı olarak makale formatında sunulmuş ve literatür tarama yöntemlerinden içerik analiz yönteminin daha sık tercih edildiği görülmüştür.

4.1. Bulgular

Aşağıda kapsadığı yılları konu, yazar ve kullanılan yöntemleri itibarı muhasebe literatür araştırmalarını bir tablo halinde yer almaktadır. Tablo incelendiğinde daha çok içerik analizi araştırmacılar tarafından tercih edilmiş olup, ikinci olarak da Bibliyometrik yöntem takip etmektedir. Tablo 1'de literatür araştırmalarının son dönemlerde artış gösterdiğine dair bulguları görmek mümkündür. Bu son yıllarda muhasebe alanında araştırma yapma ihtiyacının arttığını dair bilgiler vermektedir. Son yıllarda muhasebe alanında yapılan araştırmalarda artışlar göz önünde bulundurduğumuzda araştırmacıların daha çok özgün alan arayışı içerisinde bulduklarını söyleyebiliriz.

Tablo 1: Muhasebe Literatür Çalışmalarının Kronolojik Tablosu

Yıl	Yazarlar	Konu Ana Başlık	Yayın	Literatür Aralığı	Yöntem
2007	Selimoğlu ve Uzay	Bağımsız Denetim	Makale, Bildiri	1995-2006	İçerik Analizi
2008	Sakin	Muhasebe ve Finansman	Makale	1972-2007	İnceleme
2008	Uysal	Muhasebe Araştırmaları	Makale	2004-2006	Atif Analizi
2009	Demirel Utku	Muhasebe Araştırmaları	Makale	2004-2008	İçerik Analizi
2009	Dinç ve Çankaya	Muhasebe Eğitimi	Tam M. Bildiri	1998-2008	İçerik Analizi
2010	Önce ve Başar	Muhasebe	Makale	2000-2008	İçerik Analizi
2013	Akçakanat ve Diğerleri	Türkiye Muhasebe Standartları	Makale	2004-2011	İçerik Analizi
2014	Hotamışlı ve Erem	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Makale	2005-2013	Bibliyometrik
2014	Apak,Duman ve Yücenurşen	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı	Makale	2000-2013	İçerik Analizi
2015	Şentürk ve Findık	Çevre Muhasebesi	Makale	2006-2014	İçerik Analizi
2015	Yücel ve Diğerleri	Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları	Makale, Lisansüstü Tez	2007-2014	İnceleme
2016	Demirel ve Aracı	Muhasebe Dergileri	Makale	2011-2015	İçerik Analizi
2016	Apak ve Diğerleri	Muhasebe ve Finans Araştırma Dergileri	Makale	2011-2016	Bibliyometrik
2016	Tosunoğlu ve Çam	Maliyetleme	Lisansüstü Tez	2000-2014	İçerik Analizi
2017	Kıymetli Şen, Hatunoğlu ve Terzi	Muhasebe Eğitimi	Makale	2009-2015	Bibliyometrik
2018	Temelli ve Karcioğlu	Muhasebe ve Vergi	Makale	2010-2017	Bibliyometrik
2018	Gündüz	Muhasebe	Makale	2014-2016	Bibliyometrik

Literatür çalışmamızın bir farklı yönü de makale taraması ile lisansüstü çalışmalarının eş zamanlı incelenmiş olmasıdır. Bunu tercih nedenimiz lisansüstü tez çalışmaları ile makale çalışmalarının içerik ve kapsam yönünden aralarında bir doğrusal bir ilişkinin varlığı da incelenmiştir. Yıllar itibariyle makalelerin yayımlandığı dergiler ve yazarların

kronolojik sıralamasını aşağıdaki tabloda görebiliyoruz. Genellikle yayınlanan lisansüstü tez çalışmaları en az iki yıl süre içerisinde aynı konuyla ilişkin bir makale çalışmasına dönüştüğü gözlemlenmiştir. Bu durum sağlık sektöründe FTM konusunda yapılmış çalışma sayısını fazla göstermektedir.

Tablo 2: Makalelerin yazarları ile birlikte kronolojik sıralaması

DERGİLER	Yazarlar	Yıl
SAU Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi	M. Bibinoğlu ve E. Gündoğar	2003
Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	F. Çankaya ve D. Aygün	2006
Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi	B. Yılmaz	2008
Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi	F. Karasioğlu ve A. V. Çam	2008
Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi	H. Bengü ve S. Arslan	2009
Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi	İ. Bekçi ve H. Özal	2010
Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası	Ü. Erkol ve İ. Ağırbaş	2011
Nobel Medicus	H. Uğurtay, F. Öker ve Diğ.	2013
Türk Patoloji Dergisi	Ergün, A. F., Ağırbaş, İ., Kuzu, I.	2013
İşletme Bilimi Dergisi	H. Kırlioğlu ve B. Atalay	2014
Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	H. Kırlioğlu ve B. Atalay	2014

DERGİLER	Yazarlar	Yıl
Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi	H. Özyürek ve Y. Dinç	2014
Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	S. Yükçü ve İ. Yüksel	2016
Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi	Çarıkçı, O., Acar, D.	2017
Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi	Can, M., Köse D. S., Can, N.K.	2017
Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi	A. Çetiner	2017
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi	İ.Ege ve Murat Kutlar	2018
Sağlık Akademisyenleri Dergisi	E. Bozdemir	2018
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi	M.Türk ve F.C. Ertaş	2018

Dergi türleri açısından Tablo 2'yi incelediğimizde yayınlanan makale çalışmalarının büyük bir çoğunluğunun Sosyal Bilimler ile Tıp-Sağlık alanında yayın yapan dergilerde hazırlandığını görmekteyiz. Üniversitelerin İİBF başta

olmak üzere fakülte ve enstitü dergilerinde araştırmaların yayınlanmaktadır.

Aşağıdaki Tablo 3'de Faaliyet Tabanlı Maliyetleme alanındaki lisansüstü çalışmaların yıllar itibari ile genel panoramik dökümü verilmiştir.

Tablo 3: Yıllar İtibari ile Lisansüstü Çalışmalar

Yıl	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam
2005	1	0	1
2006	1	2	3
2007	1	0	1
2008	2	1	3
2009	0	0	0
2010	1	0	1
2011	1	1	2
2012	0	0	0
2013	0	0	0
2014	2	1	3
2015	1	1	2
2016	0	0	0
2017	6*	1*	7
2018	0	1	1
Toplam	16	8	24

*2017 yılındaki yüksek lisans tezlerinin 2, doktora tezlerinin de 1 adedi izinli olmadığı için içerik ilgili tezler yönünden incelenememiştir. Sadece özet, enstitü, danışman ve üniversite bilgilerine erişilmiştir.

Sağlık sektöründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi kullanılarak çalışılmış lisansüstü araştırmalara baktığımızda çalışmaların son 5 yıl içerisinde ciddi bir oranda artış gösterdiğini gözlemliyoruz. 2013-2018 yılları arasında 9 yüksek lisans, 4 doktora çalışması olmak üzere toplam 13

araştırma gerçekleştirilmiştir. Toplam yürütülen lisansüstü çalışmanın 24 olduğu esas alındığında son 5 yılda gerçekleşen araştırmanın yarısından fazla olduğunu söyleyebiliriz. Bu alanda yürütülecek çalışmaların gelecek yıllarda da aynı artış göstereceğini ve tercih edileceğini düşünmekteyiz.

Sağlık sektörünün ekonomik açıdan yüksek maliyetler taşıması neticesinde hem kamu hastaneleri hem de özel hastanelerde doğru maliyet ölçümlenmelerine yönelik bir ihtiyacın oluştuğunu söyleyebiliriz.

Tablo 4: Lisansüstü Tezlerin Danışmanları Yönünden İncelenmesi

Lisansüstü	Dr.Öğr. Üyesi*	Doçent Dr.	Prof. Dr.
Yüksek Lisans	5	4	7
Doktora	—	—	8
TOPLAM	5	4	15

Tablo 4'e baktığımızda sağlık sektörü konusunda Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminde yürütülmüş tezlerde her unvandan akademisyenin çalıştığını söyleyebiliriz. Doktora tezlerinde 8, yüksek lisans tezlerinde 7 olmak üzere Profesör unvanına sahip akademisyenlerin

FTM/sağlık sektörü konusunda tez danışmanlığı yürütmüşlerdir. Konunun akademisyenlerin unvanı yükseldikçe da çok önemsendiğini söyleyebiliriz. Anı zamanda Tablo 4 profesör unvanı dışında hiçbir akademisyenin bu konuda doktora tezi yürütmediğini söylemektedir.

Tablo 5: Sağlık Sektöründe FTM Alanındaki Lisansüstü Çalışmaların Üniversiteler Arası Dağılımı

No	Üniversite	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam
1	Marmara Üni.	2	1	3
2	Sakarya Üniv.	1	1	2
3	Gazi Üni.	1	1	2
4	Kocaeli Üni.	2	0	2
5	Süleyman Demirel Üni.	2	0	2
6	Anadolu Üni	0	1	1
7	Gaziosmanpaşa	0	1	1
8	Akdeniz Üni	0	1	1
9	Selçuk Üni.	0	1	1
10	Erciyes	0	1	1

Tablo 5'te lisansüstü çalışmalar FTM yaklaşımını sağlık alanında tez konusu olarak belirleyen ilk 10 üniversite listelenmiştir.† Yukarıdaki tablo incelendiğinde üniversitelerin literatüre

katkı düzeylerinin aynı olduğu söyleyebiliriz. 3 yüksek lisans tez çalışması Marmara Üniversitesi, Dokuz Eylül Üniversitesi ile Muğla Sıtkı Koçman Üniversiteleri Sağlık Bilimleri ve Fen Bilimleri Enstitüleri'ne aittir.

† Listelemede doktora çalışması yapan üniversitelere öncelik verilmiştir.

Tablo 6: Veri Toplama Yöntemi Açısından Makaleler

Veri Toplama Yönt.	Sayı	Yüzde
Örnek Olay	9	42,50
Örneklem	2	9,50
Arşiv	6	26,00
Anket	2	9,50
Yüz yüze Görüşme	1	4,75
Mülakat	1	4,75
Toplam	21	100

Tablo 6 incelendiğinde yürütülen çalışmaların büyük bir çoğunluğunda Örnek Olay yönteminin tercih edildiğini görmekteyiz. Bu yönteme paralel olarak arşiv yöntemi de sık başvurulan yöntemlerden biridir. Neticede maliyet verileri işletmenin geçmiş süreçlerini ilgilendirdiğinden bu yöntem ciddi bir oranda araştırmacılar tarafından tercih edilmiştir. Çalışmalarda anket yöntemi ile örneklem yöntemlerinin birlikte kullanıldığı

söyleyebiliriz. Bu yöntemlerin nispeten daha az tercih edildiğini ve daha çok hastane çalışanları ile yürütülen geniş kapsamlı araştırmalarda tercih edildiğini görmekteyiz. Sağlık çalışanlarının sayısının yetersizliği, 7/24 çalışma koşulları, zamanlarının kısıtlı ve hayati derecede önemli olması gibi nedenlerden dolayı araştırmacıların yüzyüze görüşme ve mülakat yöntemini daha az tercih ettiklerini söyleyebiliriz.

Tablo 7: Lisansüstü Tez Çalışmalarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinin Kullanılması Açısından İncelenmesi

FTM Yöntemi	Sayı	Yüzde
FTM/ Sistemi	7	41,26
Zamana Dayalı FTM*	4	23,50
Maliyet Analizi ve FTM	2	11,75
FTM ve Müşteri Kârlılık Analizi-Fiyatlandırma ve Stratejik Maliyet	1	5,87
Muhasebesi Yöntemleri	1	5,87
Bulanık Zamana Dayalı FTM	1	5,87
Toplam	17	100

*Sürece Dayalı FTM araştırmaları bu konu içerisinde değerlendirilmiştir.

Tablo 7'da ise araştırmacıların daha çok geleneksel FTM ve sistemi üzerinde çalışmalar yaptıklarını görmekteyiz. Son yıllarda gelişen Zamana Dayalı FTM yöntemi de bu alanda yürütülen yüksek lisans çalışmalarında tercih edilen maliyetleme yöntemi olmuştur. Çalışmaların bütününde geleneksel maliyetleme yöntemi ile kıyaslanmasına gidilmiştir.

Tablo 8: Servisleri (Faaliyet Alanı) İtibari ile Lisansüstü Çalışmaların İncelenmesi

Faaliyet Alanı	Doktora	Yüksek Lisans	Toplam
Hastane Genel	3	3	6
Radyoloji	-	2	2
Ağız Diş Sağlığı	-	2	2
Tıbbi Malzeme (medikal)	-	1	1
Kardiyo Vasküler	1	-	1
Genel Cerrahi	1	1	2
Üroloji	1	-	1
112 Acil Servis	-	1	1
Androloji	-	1	1
Teşhis ve Tedavi Hizmetleri	1	-	1

Tablo 8’de En çok tercih edilen (ilk 10) faaliyet alanları itibari ile yürütülen tezlerin faaliyet alanlarını bize göstermektedir. Tabloya baktığımızda hastane genelini kapsayan çalışmaların 3 yüksek lisans ve 3 doktora olmak üzere daha yoğun olduğu gözlemlenmiştir. Radyoloji ve Ağız Diş Sağlığı servislerinde iki yüksek lisans çalışması bulunmaktadır. Genel Cerrahi servislerinde birer yüksek lisans ve doktora konusu çalışılmıştır.

5. SONUÇ

Sağlık sektörü kavramı son yıllarda oldukça kullanımı yaygınlaşmaya başlamıştır. Uluslararası çalışmalarda “Healthcare Industry (Sector)” olarak karşılaştığımız bu kavram yerli literatürde yapılmış bir tanımına rastlamadık. Sağlık sektörü son yıllarda tüm Dünya’da yatırımcılar açısından cazip görülerek hızla gelişen bir sektör haline gelmiştir. Gün geçtikçe robotik, hassas tıp, terapi hizmetleri, ilaç üretimi gibi sürekli yenilik alanlarının geliştiği bir sektör olmuştur. Diğer sektörlerden en önemli farkı teknolojinin yoğun olarak kullanılmasına rağmen emek yoğun işletmeler oluşlarıdır.

Young ve diğerlerine göre (Young ve diğerleri, 2004:162) sağlık sektöründeki maliyetlerin temel belirleyicileri olan tedarikçiler üzerinde müşteri odaklı çalışmak yönünde artan bir baskı bulunmaktadır. Bu baskının sonucu olarak

sağlık hizmetlerinin maliyetlerini oluşturan tedarik zinciri üyeleri müşteri istek ve gereksinimlerini karşılamak için müşteri odaklı çalışmak durumundadır.

Hastane işletmelerinde üretim maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesine rağmen oluşmuş bir piyasa fiyatından bahsetmek oldukça zordur. Birincil sağlık hizmetlerinde devletin fiyatlarda müdahaleci olarak önemli ölçüde rol aldığı bir sektör olması münasebetiyle ideal serbest piyasa koşulları çok etkin değildir. Sağlık hizmetlerini talep eden hastalar (müşteri) olurken hizmetin ne ölçüde hangi koşulda kullanılacağına karar ve yönetimi doktorlar, cerrahi üniteler ve kurullar tarafından gerçekleştirilmektedir. Yapılan çalışmaların genel olarak içerik yönünden incelendiğinde aşağıdaki ortak sonuçlara rastlanmıştır.

Lisansüstü çalışmalarda şu sonuçlara rastlanmıştır:

- Uygulama yapılan hastanelerin %23’ünde herhangi bir maliyetleme sistemi yok veya kullanmadığı belirtilmiştir,
- Uygulama yapılan hastanelerin %20’si maliyetleme sistemi olup olmadığı belirtilmemiştir,
- Uygulama yapılan hastanelerin %55’i geleneksel maliyetleme yöntemi kullandığını belirtmiştir,

- Uygulama yapılan hastanelerin %2'si geleneksel maliyetleme yöntemi kullandığını ve ERP tabanlı yazılıma sahip olduğunu belirtmiştir.

(Atalay: 2014, Özkan: 2015, Bozdemir, 2018)'a göre; Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımı işletmenin atıl kapasitesini daha işler hale getirdiğini belirtmiştir.

Ayrıca aşağıdaki sonuçlar sağlık sektöründe yürütülen FTM araştırmalarında tüm araştırmacılar tarafından müşterek teyit edildiğinden araştırma sonuçlarının ortak paydası özelliğindedir:

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi geleneksel maliyetleme yöntemine göre daha doğru sonuçlar vermektedir.
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi hastanelere uygulanabilirliği mümkün,

artık maliyet hesaplamalarında FTM sistemine geçilmesi gerekmektedir.

- İşletmeler verileri paylaşma konusunda maalesef açık değil, performans, bilgisizlik gibi endişeler taşıdıkları hem yüz yüze çalışmalarda hem de anket birçok araştırmacı tarafından önemle belirtilmiştir.
- Maliyetleme çalışmaları konusunda hastanelerde yeterli insan kaynağı mevcut olmadığı hemen hemen çalışmaların tümünde vurgulanmıştır.

Sağlık sektörü ciddi bir ekonomik büyüklüğü temsil ettiğinden dolayı yönetsel alanda kaynakların verimli ve etkin kullanılması için uzmanlık gerektiren ihtiyaçları her geçen gün artmaktadır. Bu alanlardan biri de yönetim muhasebesi alanıdır. Sektörde stratejik açıdan yaşanan değişimlerin ilk yansımalarının ve ihtiyacının bu alanda olacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

1. AĞYAR, E. (2006). Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama. Akdeniz Üniversitesi SBE, Yayınlanmış Doktora Tezi.
2. AKBULUT F. (2017). Hastanelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Genel Cerrahi Biriminde Örnek Bir Uygulama. Süleyman Demirel Üniversitesi SBE, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
3. AKDUR, R. (1999). Türkiye'de Sağlık Hizmetleri ve Avrupa Topluluğu Ülkeleri İle Kıyaslanması. http://www.recepakdur.com/upload/ab_turkiye_kiyaslama.pdf E.T. 09.11.2018.
4. ARSLAN, S. (2008). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Hastane İşletmesi Üzerinde Uygulama. Niğde Halis Demirel SBE, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi
5. ATALAY, B. (2014). Sağlık İşletmelerinde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Hastane Uygulaması. Sakarya Üniversitesi SBE, Yayınlanmış Doktora Tezi.
6. AYDIN, A. (2011). Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi İle Hizmet Karlılık Analizi: Diş Hekimliği Fakültesinde Uygulama. Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
7. AYVAZ, E. (2014). Sağlık Kurumlarında Faaliyet Tabanlı Maliyet (Bir Kamu Hastanesi Örneği). Beykent Üniversitesi SBE, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
8. BAŞARAN, İ. M. (2011). Sağlık Hizmetlerinde Faaliyet Tabanlı Performans Yönetimi: Ankara İli Eğitim Ve Araştırma Hastanelerinde Uzman Hekim Algıları. Anadolu Üniversitesi SBE, Yayınlanmış Doktora Tezi.
9. BENGÜ H., Arslan, S. (2009). Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 11/2, 55-78.

10. BEKÇİ, İ., Özal, H. (2010). Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt 2 Sayı 3,78-97.
11. BİBİNOĞLU, M., Gündoğar, E. (2003). İlaç Endüstrisinde Bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi. SAU Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi, Cilt 7/Sayı 3, 88-93.
12. BOZDEMİR, E. (2018). Bir Kamu Hastanesi Radyoloji Ünitesinin Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Maliyet Ve Karlılık Analizi. Sağlık Akademisyenleri Dergisi, Cilt 5/1, 13-24.
13. BRIMSON, J. A. (1991). Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach. Vol. 14. Wiley.
14. CAN, M. (2017). Bir Eğitim Ve Araştırma Hastanesinde Üremeye Yardımcı
15. Tedavi (Üyte) Uygulamalarının Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Analizi. Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
16. CAN, M., Köse D. S., Can, N.K. (2017). Bir Eğitim ve Araştırma Hastanesinde Üremeye Yardımcı Tedavi (Üyte) Uygulamalarının Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Analizi. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 56. 241-266.
17. COOPER, R. and Kaplan, R.S. (1988). Measure Cost Right: Make The Right Decisions. Harvard Business Review. September-October, Vol:66, No:5, 96-103.
18. COOPER, R. ve Kaplan, R. (1992). Activity-based systems: Measuring the cost of resource usage. Accounting Horizons, Eylül, 1-14.
19. ÇANKAYA F., Aygün D. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması. Muğla Üniversitesi SBE Dergisi, cilt.17, 93-119.
20. ÇARIKÇI, O., Acar, D. (2017). Hastane Yöneticilerinin İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına ve Hastane Maliyetlerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerinin İncelenmesi. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, 20(3): 275-298.
21. ÇETİNER A. (2017). Kamu Hastanelerinde Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı 12, 46-67.
22. DİNÇ Engin, Çankaya F., Kaya U. (2009) “Türkiye Muhasebe Eğitimi Literatürünün İncelenmesi (1998-2008)”, XXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, s. 201-229.
23. EGE, İ., Kutlar, M. (2018). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Hastane İşletmesinde Uygulama. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 20, Sayı 3, 679-704.
24. ERGÜN, A. F., Ağırbaş, İ., Kuzu, I., (2013). Patoloji Tetkiklerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Hesaplaması Ve Güncel Fiyatlandırma Sistemi İle Karşılaştırılması. Türk Patoloji Dergisi, Sayı:29, 1-14.
25. ERKOL, Ü., Ağırbaş, İ. (2011). Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama. Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası 64 (2). 87-95.
26. ESMERAY, A. (2006). Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkin Bir Uygulama. Erciyes Üniversitesi SBE, Yayınlanmış Doktora Tezi.
27. GASH, S. (1999). Effective Literature Searching for Research (2nd edn). Aldershot: Gower Publishing Ltd.
28. PAZARÇEVİREN, S. Y. ve Şahin N. K., (2013). Rekabetçi Fiyat Belirlemede Faaliyet Tabanlı Direkt Maliyetleme. Balıkesir Üniversitesi

- Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt: 16 - Sayı: 29, Haziran
29. KAPLAN, R. S. (1990). The Evolution of Management Accounting. The Accounting Review, Cilt: LIX(3), 390.
30. KARASİOĞLU, F., Çam, A. V. (2008). Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması. Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi Cilt:1, Sayı: 1, 15-24.
31. KENNEDY, A. (1996) 'ABC Basics', Management Accounting (UK), June, p.p. 22-24
32. KIRLIOĞLU H., Atalay B. (2014). Hastane İşletmelerinin Maliyet Sorununa Tıbbi Müdahale Gerektirmeyen Çözüm Önerisi: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli. İşletme Bilimi Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, 65-90.
33. KIRLIOĞLU H., Atalay B. (2014). Hastane İşletmelerinde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modellemesi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 41. 141-161.
34. ÖZKAN, Ö. (2015). Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Hastane Uygulaması. Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmış Doktora Tezi.
35. ÖZYÜREK, H. ve Dinç, Y. (2014). Son Yıllarda Maliyet Dağıtımında Kullanılan Yöntemler Ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Olay Çalışması. Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 15 Sayı 1, 345-364.
36. POPESKO, B. (2013). Specifics of the Activity-Based Costing applications in Hospital Management, International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health, Vol. 5, No. 3, pp. 179-186.
37. REEVE, N. James; "Projects. Model And Systems...Where is ABM Headed?"; Journal of Cost Management, Issue:2, Summer-1996
38. SMITH, George T.; (1987). Health Economics: Prospects for the Future, Croom Helm, London.
39. TÜRK, M. (2018). Bulanık Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Kamu Hastanesi Uygulaması. Gaziosmanpaşa Üniversitesi SBE, Yayınlanmış Doktora Tezi.
40. TÜRK, M., Ertaş, F.C. (2018). Bulanık Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Hastane Uygulaması. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Nisan Özel Sayısı, 272-297.
41. UĞURTAY, H., Öker, F., Sur, H., Bakır İ., Döğücü, M.Ş., (2013). Bir Kamu Hastanesinde Anjiyografi Birimi Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Analizi. Nobel Medicus, Cilt:9, Sayı:1, 10-16.
42. YILMAZ, B. (2008). Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Rolü Ve Bir Uygulama. Selçuk Üniversitesi SBE, Yayınlanmış Doktora Tezi.
43. YILMAZ, B. (2008). Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Rolü. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt 8, Sayı 15, 301-318
44. YOUNG, T., Brailsford, S., Connely, C. Davies, R., Harper, P. ve Klein, J., H. (2004). Using Industrial Processes to Improve Patient Care. British Medical Journal, 328 (12), 162-164.
45. YÜKÇÜ, S., Yüksel İ. (2016). Hastane İşletmelerinde Müşteri Karlılığının Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi İle Analiz Edilmesi ve Örnek Bir Uygulama. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 49 Eylül, 1-18.