

ARAŞTIRMA MAKALESİ

**SAĞLIK İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI
MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASINI
ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN BELİRLENMESİ***

Cuma FİDAN**
Sema AKPINAR***

ÖZ


Bu çalışmada, Türkiye’de faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırma tanımlayıcı 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 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 alınamaması 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 (% 21,70), sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olduğu (% 18,87) ve personelin muhasebe alanındaki bilgilerinin yetersiz olduğu (% 13,21) sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Sağlık İşletmeleri, Tanımlayıcı Durum Çalışması, İçerik Analizi, Yarı Yapılandırılmış Mülakat Yöntemi.

MAKALE HAKKINDA

*Bu çalışma, Cuma FİDAN’ın Dr. Öğr. Üyesi Sema AKPINAR’ın danışmanlığında hazırladığı “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Yöntemlerinin Uygulanmasına Türk Akademisyenlerin Bakışı: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Üzerine Bir Araştırma” başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

** Arş. Gör., Muş Alparslan Üniversitesi Sağlık Yüksekokulu Sağlık Yönetimi Bölümü, cmfdn91@gmail.com;

 <https://orcid.org/0000-0002-8581-5940>

*** Dr. Öğr. Üyesi, Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü, semaulku@sakarya.edu.tr,

 <https://orcid.org/0000-0003-0797-1486>

Gönderim Tarihi: 30.01.2018

Kabul Tarihi: 24.01.2019

Atıfta Bulunmak İçin:

Fidan, C., Akpınar, S. (2019). Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanmasını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 22(1): 1-18.

DETERMINING OF THE FACTORS INFLUENCING THE APPLICATION OF ACTIVITY BASED COSTING METHOD IN HEALTHCARE ENTERPRISES*

Cuma FİDAN**
Sema AKPINAR***

ABSTRACT


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 illustrative 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 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 (21,70%), complex structured systems of healthcare enterprises (18,87%) and lack of accounting information of personnel (13,21%).

Keywords: Activity Based Costing, Healthcare Enterprises, Illustrative Case Study, Content Analysis, Semi-Structured Interview Method.

ARTICLE INFO

* This study was prepared from the master's thesis named "Determining of The Factors Influencing The Application of Activity Based Costing Method In Healthcare Enterprises" which was prepared by Cuma FİDAN with his supervisor Assist. Prof. Dr. Sema AKPINAR.

** Muş Alparslan University, cmfdn91@gmail.com

 <https://orcid.org/0000-0002-8581-5940>

*** Sakarya University, semaulku@sakarya.edu.tr

 <https://orcid.org/0000-0003-0797-1486>

Received: 30.01.2018

Accepted: 24.01.2019

Cite This Paper:

Fidan, C., Akpınar, S. (2019). Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanmasını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, 22(1): 1-18.

I. GİRİŞ

Geleneksel maliyet muhasebesi sitemlerinin mamul ve hizmet üretimi sırasında ortaya çıkan faaliyetlerin maliyetlerini sağlıklı bir şekilde incelememesi, doğru mamul ve hizmet maliyet verisi sağlamakta başarısız olması, faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM)'nin çıkış noktasını oluşturmaktadır (Karaca 2008). FTM, 90'lı yıllarda geliştirilen bir yöntem olarak ortaya çıkmış ve öncelikle üretim işletmeleri üzerinde ve özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulamaya konulmuştur (Karacan, Aslanoğlu 2005). FTM sistemini ilk olarak başlatan ve popüler hale getiren Cooper ve Kaplan'dır (Cooper, Kaplan 1988). Ardından bankalar, taşımacılık şirketleri, sağlık işletmeleri gibi hizmet sektörüne ait işletmeler de FTM yöntemini kendi işletmelerine uyarlamaya başladılar (Öker 2003). Sistemin hizmet işletmelerinde uygulanabilirliği ise William Rotch tarafından sağlanmıştır (Karacan, Aslanoğlu 2005).

Sağlık sektörünün büyümesi ve özel hastane sayılarının artması hastane işletmelerinin daha gerçekçi maliyet verilerine sahip olmasını zorunlu kılmıştır (Bengü, Arslan 2009). İşletmeler için detaylı, doğru ve gerçeğe yakın maliyet bilgisi sağlayan FTM (Kaygusuz 2006) yöneticilerin karar verme süreçlerinde kullanılabilen bir araçtır (Forrest 1996). FTM yöntemi, çıktının tanımlanmasındaki zorluk ve çıktı çeşitliliğinden dolayı sağlık işletmelerinde maliyet analizlerinde de sıklıkla kullanılmaktadır. Bu yöntemi kullanan sağlık yöneticileri, maliyet kontrolünü çıktı olan hizmete değil faaliyetlere müdahale ederek sağlayabilirler (Özgülbaş 2014). 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 (Lawson 1996). Diğer yandan, bazı yöneticilerin performans ile ilgili problemlerinin açığa çıkmasından endişe etmelerinden dolayı maliyetlerin tam olarak bilinmesini istememeleri FTM'nin sağlık işletmelerinde uygulanmasında dezavantaj oluşturmaktadır (West 1996).

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 çalışmada, FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlerin neler olduğunun belirlenmesi amaçlanmıştır.

II. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde, faaliyetlerin maliyetlerini sağlıklı bir şekilde inceleyerek doğru mamul ve hizmet maliyet verisi sağlayan FTM sisteminin tanımı, temel kavramları, amaçları, sistemin yapısı ve tasarımı açıklanmıştır.

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi

FTM kavramının temeli "*faaliyet tabanlı bilgi*" ve "*faaliyet tabanlı yönetim*" kavramlarına dayanmaktadır (Karacan, Aslanoğlu 2005). FTM faaliyetler aracılığı ile maliyetleri çıktılara yüklemektedir (Ostrange 1990). Rainborn et al. (1993) FTM'yi, bir organizasyon içerisinde meydana gelen değişik faaliyetleri tanımlayan ve bu faaliyetlerin temelini oluşturan maliyetleri bir araya getiren muhasebe sistemi olarak tanımlamışlardır.

FTM formal bir muhasebe sisteminden çok stratejik amaçlı bir araçtır (Cooper, Kaplan 1988). Başka bir ifade ile FTM, müşteri karlılığı, dağıtım kanalları, satıcılar, markalar, bölgeler ve bir işletmenin karlılığını doğrudan etkileyen diğer alanlar hakkında bilgi sağlayan bir yöntemdir (Babad, Balachandran 1993). Dolayısıyla FTM, ürün, hizmet ve

müşteri maliyetlerinin hesaplanmasında rasyonel bir yaklaşım sergileyerek işletmede yerine getirilen temel faaliyetleri belirlemektedir (Upchurch 2002).

FTM'nin daha iyi anlaşılması açısından, bu yaklaşımın içerisinde önemli araçlar olan temel kavramların tanımlanması ve açıklanması önemlilik arz etmektedir. Bu kavramlar: *kaynak*, *faaliyet*, *faaliyet analizi*, *faaliyet hiyerarşisi*, *maliyet havuzu*, *maliyet sürücü* ve *maliyet objesi*'dir.

- **Kaynak:** FTM sisteminin ilk finansal girdilerini sağlayan "*kaynaklar*", maliyetlerin temel kaynağını oluştururlar (Alkan 2005). Kaynaklar, bir mal veya hizmetin üretimi için gerekli olan parçalardır (Aslan, Varol 2010).
- **Faaliyet:** İşletmelerde değişik hammaddelerden her birinin mamul haline gelinceye kadar tabi tutulduğu işlemlerin her birine "*faaliyet*" adı verilir (Kocaoğlu 2014). Cokins (1996) ise faaliyetleri, kaynakların kullanımını gerektiren ve belirlenmiş bir servisin tamamlanması veya ürünün bir aşamadan diğerine fiziksel dönüşümü ile sonuçlanan görevler veya hizmetler olarak tanımlamıştır.
- **Faaliyet Analizi:** FTM ilk olarak "*faaliyet analizi*" ile başlamaktadır (Ülker, İskender 2005). Faaliyet analizi, işletmede gerçekleşen tüm faaliyetleri ve faaliyetler için kullanılan maliyetlerin daha iyi anlaşılmasını sağlamaktadır (Yükçü 1999).
- **Faaliyet Hiyerarşisi:** Faaliyetlere kimlik kazandırılması ile eş anlamda kullanılan "*faaliyet hiyerarşisi*", maliyetlerin ortaya çıktığı düzeye göre faaliyetlerin sınıflandırılması için oluşturulan bir çerçeve sunar (Arzova 2002).
- **Maliyet Havuzu:** Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibariyle belirlenmesi işlemine "*maliyet havuzu*" oluşturma adı verilir (Aslan, Varol 2010).
- **Maliyet Sürücü:** FTM ile literatüre giren "*maliyet sürücü*", geleneksel maliyetlemedeki dağıtım anahtarı yerine (Akın 2014) ve faaliyet maliyetlerini mamullere aktarmada kullanılmaktadır (Alkan 2005).
- **Maliyet Objesi:** Bir faaliyetin yerine getirilme nedeni olan "*maliyet objesi*" (Küçük 2005), FTM'nin maliyet bakış açısının en alt kısmında yer alır (Arzova 2002). Diğer bir ifade ile maliyet objesi, muhasebede maliyeti saptanan şeydir (Büyükmirza 2006).

Mamul maliyetine yönelik olarak genel üretim maliyetinin ortaya çıkmasına neden olan faaliyet maliyeti ile o faaliyetin oluşumunu gerekli kılan mamulü ilişkilendirmek, FTM'nin temel amacını oluşturmaktadır (Ersoy 1996). FTM sisteminin amacı stok değerlemesi, kapasite fazlası ve sapma analizleri ile maliyet yönetiminin sağlanması amacını gütmektir (Edward et al. 1991). 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, Ağırbaş 2004).

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yapısı ve Sistemin Tasarlanması

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, Dokur 2005). FTM sistemi, ürün veya hizmetlere doğrudan yüklenebilen endirekt maliyetlerle ilgilenmektedir ve tüm endirekt giderleri değişken olarak kabul etmektedir (Hacırüstemoğlu 2000). FTM sistemi, genel üretim giderlerini başta organizasyonun her bir faaliyet içerisinde toplayan ve daha sonra bu faaliyet merkezlerindeki maliyetleri, faaliyetleri kullanan mamul, hizmet ve diğer maliyet nesnelere yükleyen bir sistemdir (Horngren, Sundem 1993).

Öker (2003)'e göre FTM sistemi 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 aktarılma aşamasıdır. Bu nedenle FTM sisteminin tasarım adımları genel olarak beş adımda oluşturulabilir (Öker 2003). Bu adımlar: *faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyetlerin gruplandırılması, faaliyetlerin maliyetlendirilmesi, maliyet sürücülerinin seçimi ve maliyetlerin ürünlere yüklenmesi*'dir.

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

- 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 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 temel varsayımı faaliyetlerin kaynakları tüketmesidir (Ülker, İskender 2005). FTM, endirekt maliyetleri önce faaliyetlere sonra da ürün, hizmet ve müşterilere dağıtan, faaliyetlerin yönetimine odaklanmış bir tür maliyet muhasebesi tekniğidir (Huijuan et al. 2011). FTM yönteminin temel prensibi organizasyon faaliyetlerini tanımlamak ve her bir faaliyetin maliyetini ve ardından faaliyetlerin tüketimine dayanarak ürün maliyetini hesaplamaktır (Erkol, Ağırbaş 2011). Bu prensibe dayanılarak FTM sisteminin uygulama aşamaları şu şekilde özetlenebilir (Aslan 2008):

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

III. GEREÇ VE YÖNTEM

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. Bu nedenle araştırma, tanımlayıcı durum çalışması deseninde nitel bir araştırma kapsamında gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın amacından hareketle çalışmada aşağıdaki 7 araştırma sorusuna cevap aranmaya çalışılacaktır:

- 1. Türkiye'de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlere göre dağılımı nedir?**

2. Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların yayın türüne göre dağılımı nedir?
3. Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların yayın yılına göre dağılımı nedir?
4. Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların amaçlarına göre dağılımı nedir?
5. Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların sektörlere 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. Veri Toplama Süreci

Araştırmada veri toplama tekniği olarak doküman incelemesi ve yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi kullanılmıştır. Doküman incelemesi kapsamında, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında gerçekleştirilen çalışmalar veri tabanları (EBSCOhost, ULAKBİM, ASOS index ve YÖK Tez Merkezi) aracılığıyla incelenmiştir. 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 kelimeleri 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.

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, çalışmaları 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. Geriye kalan 24 katılımcı ise yapılacak olan mülakata katılmak istemediklerini beyan etmişlerdir.

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.

3.2. 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. Araştırma kapsamında verilerin incelenmesi sonucunda temalar belirlenmiştir. Araştırmada incelenen veriler ile “alan, yayın türü, yayın yılı, dergi adları ve sayıları, sektör, amaç, 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.

3.3. Araştırmanın Güvenirliği

Triangulation (Çeşitleme) olarak isimlendirilen ve birden fazla veri toplama yöntem ve tekniğinin bir arada kullanıldığı bir yaklaşımla (Yıldırım, Şimşek 2013); doküman incelemesi ve yarı yapılandırılmış mülakat yönteminden elde edilen verilerin güvenirligi artırılmıştır. Araştırmanın güvenirliginin belirlenmesinde bu alandaki uzman görüşlerinden yararlanılmıştır. Uzmanların çalışmada belirlenen temalara ilişkin görüşleri alınmıştır. Araştırmacılar ve uzmanlar arasındaki görüş, birlik ve farklılıkların sayısı tespit edilerek Miles ve Huberman’ın (1994) güvenirlilik=görüş birliği/(görüş birliği + görüş ayrılığı) formülü kullanılarak çalışmanın güvenirligi %90 olarak hesaplanmıştır.

IV. BULGULAR

Araştırma kapsamında incelenen makale ve tezlerin yazarlarının, tez danışmanlarının ve araştırmaya katılan katılımcıların alanlarına göre dağılımı Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. İncelenen Makalelerin/Tezlerin Yazarlarının, Tez Danışmanlarının ve Katılımcıların Alanlarına Göre Dağılımları

Alan	Sayı	Yüzde
Muhasebe ve Finansman Bölümü	128	79,01
Sağlık Kurumları Yönetimi Bölümü	26	16,05
Endüstri Mühendisliği Bölümü	3	1,85
Dış Ticaret Bölümü	1	0,62
Toptan ve Parakende Satış Programı	1	0,62
Bankacılık ve Sigortacılık Programı	1	0,62
Girişimcilik Bölümü	1	0,62
Lojistik Hizmetleri Bölümü	1	0,62
Toplam	162	100,00

Tablo 1’de 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 % 79,01 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 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Araştırma Kapsamında İncelenen Çalışmaların Yayın Türüne Göre Dağılımları

Yayın Türü	Sayı	Yüzde
Yüksek Lisans Tezi	48	42,48
Makale	47	41,59
Doktora Tezi	18	15,93
Toplam	113	100,00

Tablo 2’de 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 (% 42,48) ve yüksek lisans tez çalışması (% 41,59) olduğu, doktora tez çalışmalarının (% 15,93) ise az olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında incelenen makalelerin yayınlandığı hakemli dergilerin adları ve çalışma sayıları Tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo 3’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 % 29,79 ile Muhasebe ve Finansman Dergisi’nde ve % 25,53 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.

Tablo 3. Araştırma Kapsamında İncelenen Makalelerin Yayınlandığı Dergi Adları ve Sayılarına Göre Dağılımları

Dergi Adı	Sayı	Yüzde
Muhasebe ve Finansman Dergisi	14	29,79
Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	12	25,53
Mali Çözüm Dergisi	4	8,51
Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi	3	6,38
Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası	1	2,13
Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1	2,13
Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1	2,13
Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi	1	2,13
Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	1	2,13
Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi	1	2,13
Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1	2,13
Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi	1	2,13
Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1	2,13
Sakarya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi	1	2,13
Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1	2,13
Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1	2,13
Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1	2,13
Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi	1	2,13
Toplam	47	100,00

Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların yıllara göre dağılımı Tablo 4’te gösterilmiştir.

Tablo 4. 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
Sayı	1	1	4	3	11	9	15	13	8	4	12	12	6	4	6	4	113
Yüzde	0,88	0,88	3,54	2,65	9,73	7,96	13,27	11,50	7,08	3,54	10,62	10,62	5,31	3,54	5,31	3,54	100,00

Tablo 4’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 % 13,27 ile 2006, % 11,50 ile 2007 ve % 10,62 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 5’te gösterilmiştir.

Tablo 5. Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Amaçlarına Göre Dağılımı

Amaç	Sayı	Yüzde
FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak*	43	51,81
FTM yöntemini kullanmak*	29	34,94
FTM yöntemi modeli oluşturmak	6	7,23
FTM yöntemini tanıtmak	4	4,82
FTM yöntemine neden ihtiyaç duyulduğunu açıklamak	1	1,20
Toplam	83	100,00

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

Tablo 5’te görüldüğü gibi, *Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların amaçları; FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak, FTM yöntemini kullanmak, FTM yöntemi modeli oluşturmak, FTM yöntemini tanıtmak ve FTM yöntemine neden ihtiyaç duyulduğunu açıklamak* alt temaları altında toplanmıştır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalar çoğunluk ile FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak (%51,81) ve FTM yöntemini kullanmak (%34,94) amacıyla yapıldığı 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 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6. Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında İncelenen Çalışmaların Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Sağlık Hizmeti	Diğer Hizmetler	Sanayi Üretimi	Toplam
Sayı	18	31	64	113
Yüzde	15,93	27,43	56,64	100,00

Tablo 6’da görüldüğü gibi, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmaların sektörleri; *sağlık hizmeti, diğer hizmetler ve sanayi üretimi sektörü* alt temaları altında toplanmıştır. Araştırma kapsamında yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında yapılan çalışmalar % 56,64 çoğunluk ile sanayi üretimi sektöründe yapıldığı görülmektedir. Yine yapılan analiz sonucunda, Türkiye’de FTM yöntemi kapsamında sağlık hizmeti sektöründe yapılan çalışmaların (% 15,93) diğer sektörlere oranla az sayıda yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

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 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7. 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	21,70
Sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması*	20	18,87
Personelin muhasebe alanındaki bilgilerinin yetersiz olması*	14	13,21
Sağlık işletmelerinin veri paylaşımı konusunda endişelerinin olması*	12	11,32
Veri temininin zor olması*	11	10,38
Sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyulan verileri paylaşmayı kabul etmemesi veya bir kısmını kabul etmesi*	11	10,38
Araştırma izninin alınamaması veya izin alma sürecinin uzun olması	5	4,72
Maliyet çalışmalarının zaman ve maliyet gerektirmesi	5	4,72
Hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının güç olması	5	4,72
Toplam	106	100,00

(*) Araştırma kapsamında incelenen verilerde birden fazla Türkiye’de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktör yer almaktadır.

Tablo 7’de 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 (% 21,70) ve sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması (% 18,87) sonucuna ulaşılmıştır. Yine yapılan analiz sonucunda, araştırmaya katılan sağlık kurumları yönetimi alanında lisansüstü eğitim alan 15 katılımcının; 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 7).

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 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8. Türkiye’de FTM Yöntemi Kapsamında Yapılan Çalışmaların Öneme Göre Dağılımı

FTM Yönteminin Önemi	Sayı	Yüzde
FTM yöntemi ile detaylı, doğru ve gerçeğe yakın maliyet bilgilerine ulaşılması*	47	35,61
FTM yönteminin uygulanabilirliği*	34	25,76
FTM yönteminin işletmeler açısından sağladığı faydalar*	33	25,00
FTM yöntemi ile hizmetlerin maliyetlerinin belirlenebilmesi ve maliyet kontrolünün yapılabilmesi*	10	7,58
FTM yöntemi ile kaynakların etkin yönetilebilmesi	4	3,03
FTM yöntemi ile maliyet yönetim sisteminin oluşturulması	4	3,03
Toplam	132	100,00

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

Tablo 8’de 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, 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 (% 35,61), FTM yönteminin uygulanabilirliği (% 25,76) ve FTM yönteminin işletmeler açısından sağladığı faydalar (% 25,00) açısından önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

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 9’da yer verilmiştir.

Tablo 9. FTM Yönteminin Sağlık İşletmelerinde Daha Verimli Bir Şekilde Uygulanmasının Çözüm Önerilerine Göre Dağılımı

Çözüm Önerileri	Sayı	Yüzde
Nitelikli personel geliştirilmeli veya sayıca arttırılmalı*	7	36,84
Maliyet çalışmalarına teşvik edilmeli ve destek olunmalı*	5	26,32
Maliyet muhasebesi sistemi oluşturulmalı veya geliştirilmeli	4	21,05
İşletmeler verileri paylaşma konusunda açık olmalı	3	15,79
Toplam	19	100,00

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

Tablo 9’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 (% 36,84) ve maliyet çalışmalarına teşvik edilmeli ve destek olunmalı (% 26,32) alt temalarının olduğu sonucuna varılmıştır.

V. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye’de FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörlerin; çoğunluk ile maliyet muhasebesi sisteminin olmaması veya yetersiz olması (% 21,70) ve sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması (% 18,87) sonucuna ulaşılmıştır. 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) çalışmasında, *“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) çalışmasında, 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) çalışmasında, *“FTM yönteminin uygulanması sırasında deneyimli personele ihtiyaç duyulacağını”* ifade etmiştir. Özcan (2006) çalışmasında, *“hastanelerde maliyet muhasebesi sistemlerinin mevcut olmaması, personelin bilgi eksikliği ve gerekli verilerin elde edilmesinde zorlukların yaşanması”* yöntemin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkilediğini belirtmiştir. Ildır (2008) ise çalışmasında, *“FTM yönteminin departmanların tükettiği kaynakların maliyetlerini tam ve doğru olarak belirleyememesi”* ve bunun sonucu olarak bölümlere ait gelir ve giderlerin takibinin yapılamaması yöntemin uygulanmasını etkileyen faktörler arasında yer aldığını belirtmiştir.

Cannavacciuolo et al. (2015) çalışmalarında, *“FTM yönteminin sağlık işletmelerinde uygulanmasını kültürel, organizasyonel ve teknik engellerin yöntemin uygulanmasını olumsuz etkilediğini”* belirtmişlerdir. Kültürel engeller; daha çok güçlü profesyonel özerkliklerinden dolayı klinik kararları kontrol etmeye çalışan veya destekleyen yönetim araçlarına şüpheyle yaklaşan klinisyenlerle, organizasyonel engeller sağlık sektörünün fonksiyonel işleyişindeki karmaşayla; teknik engeller ise ihtiyaç duyulan verilerin sağlanamaması ile ilgilidir. Anıl Keskin ve Billerlioğlu (2017) ise yaptıkları çalışmalarında, *“sağlık işletmelerinde oluşturulan maliyet muhasebesi sisteminde veri kayıt alışkanlığı oluşturulmadığı takdirde FTM yöntemi ile yapılacak olan çalışmaların gerçekçi sonuçlar vermeyeceğini”* belirtmişlerdir.

FTM yöntemi ile detaylı, doğru ve gerçeğe yakın maliyet bilgilerine ulaşılması (% 35,61), FTM yönteminin uygulanabilirliği (% 25,76) ve FTM yönteminin işletmeler açısından sağladığı faydalar (% 25,00) açısından önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Öker (2003) ve Özgülbaş (2014) 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.”

VI. 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 artırılması 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 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 açığı kapatılabilecektir.

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

KAYNAKLAR

1. Akın O. (2014) Çağdaş Maliyet Yaklaşımlarından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Ekmek Üretim İşletmesinde Bir Uygulama. **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi** 12(24): 117-134.
2. Alkan A.T. (2005) Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** (13): 39-56.
3. Anıl Keskin D. ve Billerlioğlu H. (2017) Sağlık İşletmelerinde Sezaryen Ameliyatı Faaliyetinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Analizi. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi** 19(1): 207-245.
4. Arzova S. B. (2002) **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
5. Aslan S. (2008) Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu. **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi** 25(2): 521-534.
6. Aslan S. ve Varol N. B. (2010) Lojistik Zincirinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Depolama Maliyetleri ve Bir Örnek Uygulama. **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi** 69-88.
7. Babad Y. M. and Balachandran B. V. (1993) Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing. **The Accounting Review** 68(3): 563-575.
8. Baker J. J. (1995) **Characteristics and Managed Care/Competition Environmental Factors Associated with Hospital Use of Costing Systems**. Santa Barbara.
9. Bengü H. ve Arslan S. (2009) Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması. **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi** 10(2): 55-78.
10. Büyükmirza K. (2006) **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**. 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
11. Cannavacciuolo L., Illario M., Ippolito A. and Ponsiglione C. (2015) An Activity-Based Costing Approach for Detecting in Efficiencies of Healthcare Processes. **Business Process Management Journal** 21(1): 55-79.
12. Cokins G. (1996) **Activity Based Cost Management**. Irwing Professional Publishing, Buss Ridge.
13. Cooper R. and Kaplan R. S. (1988) Measure Costs Right: The Right Decisions. **Harvard Business Review** 66(5): 96-103.
14. Dowless R. (1997) Using ABC to Guide Strategic Decision Making. **Healthcare Financial Management** 51(6): 35-44.

15. Edward K. J., Campell T. I. and Baxendale S. J. (1991) **Management Accounting**. Harcourt Brace Javanovich Inc., San Diego.
16. Erkol Ü. ve Ağırbaş İ. (2011) Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama. **Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası** 64(2): 87-95.
17. Ersoy A. (1996) **Tek Düzen Maliyet Sisteminin Çağdaş Gelişmeler ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi**. Nadir Kitap, Ankara.
18. Esmeray A. (2006) **Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkin Bir Uygulama**. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Kayseri.
19. Forrest E. (1996) **Activity- Based Management**. McGraw-Hill Companies.
20. Hacırüstemoğlu R. (2000) **Maliyet Muhasebesi**. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
21. Horngren C. T. and Sundem G. L. (1993) **Introduction to Management Accounting**. Prentice-Hall, New Jersey.
22. Huijuan L., Yuqian L. and 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 1, IEEE.
23. Ildır A. (2008) **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi**. Birinci Basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
24. Karaca N. (2008) **Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması**. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Sakarya.
25. Karacan S. ve Aslanoğlu S. (2005) Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi** 23.
26. Kaygusuz S. Y. (2006) Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi. **Muhasebe ve Finansman Dergisi** 30: 152-161.
27. Kaygusuz S. Y. ve Dokur Ş. (2005) Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri. **E-Yaklaşım** 18: 1-12.
28. Kocaoğlu S. Ü. (2014) **Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Ağız Diş Sağlığı Polikliniğinde Örnek Uygulama**. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
29. Küçük E. (2005) Yeni üretim Ortamında Genel Üretim Maliyetleri ve Kayseri'deki Bazı Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma. **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi** 25: 130-154.
30. Lawson R. A. (1996) Activity-Based Costing For Hospitals Management. **CMA Management Magazine** 68.
31. Miles M. and Huberman A. M. (1994) **Qualitative Data Analysis**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, London.

32. Ostrange M. R. (1990) The Focal Point of Total Cost Management. **Management Accounting**.
33. Öker F. (2003) **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**. Literatür Yayınları, İstanbul.
34. Özcan F. (2006) **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Tıbbi Laboratuvar Uygulaması**. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli
35. Özgülbaş N. (2014) **Sağlık Sektöründe Hizmet ve Hastalık Maliyet Analizi**. Siyasal Kitabevi, Ankara.
36. Rainborn C. A., Barfield J. T. and Kinney M. R. (1993) **Managerial Accounting**. West Publishing Company, Minneapolis.
37. Udpa S. (1996) Activity Based Costing for Hospitals. **Healthcare Management Review** 21(3): 83-96.
38. Upchurch A. (2002) **Cost Accounting: Principles and Practice**. Prentice Hall.
39. Ülker Y. ve İskender H. (2005) Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği. **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** 8(13): 190-217.
40. West T. D. (1996) Constrasting RCC, RVU and ABC for Managed Care Decisions. **Healthcare Financial Management**, 50(8): 54-62.
41. Yıldırım A. ve Şimşek H. (2013) **Sosyal Bilimlere Nitel Araştırma Yöntemleri**. 9. Basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
42. Yiğit V. ve Ağırbaş İ. (2004) Hastane İşletmelerinde Hastalık Tedavi Maliyeti: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesinde Bir Uygulama. **Modern Hastane Yönetimi Dergisi** 8(1): 141-162.
43. Yükçü S. (1999) **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**. Cem Ofset, İzmir.

