

**HASTANELERDE MODERN MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN
UYGULANABİLİRLİĞİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ**

**A RESEARCH ON THE APPLICABILITY OF MODERN COSTING METHODS IN
HOSPITALS: AFYONKARAHİSAR CASE**

Emine ARSLAN ^{a*}, Mehmet Kemalettin ÇONKAR ^b

a Sorumlu Yazar, Öğr.Gör., Afyon Kocatepe Üniversitesi, earslan@aku.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2213-0493.
b Prof.Dr., Afyon Kocatepe Üniversitesi, conkar@aku.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5378-3801*

MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihi:
Gönderilme Tarihi 12.09.2022
Düzenleme 24.01.2023
Kabul Tarihi 12.03.2023

Anahtar Kelimeler:
Hastane, Modern Maliyetleme
Yöntemleri, Kaynak Tüketim
Muhasebesi, Hedef
Maliyetleme
Jel Kodları: M40-M49-I19

MAKALE TÜRÜ

BENZERLİK/ PLAGIARISM

Ithenticate: %4

ARTICLE INFO

Article history:
Received 12.09.2022
Revised 24.01.2023
Accepted 12.03.2023

Keywords: Hospital, Modern
Costing Methods, Resource
Consumption Accounting,
Target Costing
Jel Codes: M40-M49-D61

ÖZET

Bu çalışmanın amacı Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren hastanelerin, modern maliyetleme yöntemlerinden kaynak tüketim muhasebesi ve hedef maliyetleme yöntemlerine olan bakışını ve hastanelerde uygulanabilirliği konusundaki görüşlerini belirlemektir. Bu amaçla anket formu hazırlanmıştır. İl genelinde faaliyet gösteren tüm hastanelerin muhasebe işlemlerinden sorumlu yöneticilerle yüz yüze görüşülmüş ve anket formunun doldurulması istenilmiştir. Toplanan veriler SPSS 23 programında analiz edilmiş, frekans tabloları ve çapraz tablolar (crostabs) hazırlanmıştır. Çalışma sonucunda kaynak tüketim muhasebesi ve hedef maliyetleme yöntemlerinin hastanelerde uygulanabileceği ancak çoğu hastanede yeterli sayı ve nitelikte personel olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca hastanelerin sundukları hizmetin maliyetini bilmek istedikleri ve bu konuda çaba gösterdikleri, hizmet maliyetini bilmenin yönetimin başarısını artıracaklarını düşündükleri söylenilebilir.

ABSTRACT

The aim of this study is to determine the point of view of the hospitals operating in Afyonkarahisar province on resource consumption accounting and target costing methods, which are among the modern costing methods, and their views on their applicability in hospitals. To this end, a questionnaire form was prepared. Face-to-face interviews were held with the managers responsible for accounting operations of all hospitals operating throughout the province and they were asked to fill out the questionnaire. The collected data were analyzed in SPSS 23 program then frequency tables and cross tables (crostabs) were prepared. Based on the findings, it has been determined that the resource consumption accounting and

target costing methods of hospitals can be applied in hospitals, but there are not enough number and qualified personnel in many hospitals. In addition, it can be said that hospitals want to know the cost of the service they provide and they make an effort in this regard, and they think that knowing the cost of the service will increase the success of the management.

1. GİRİŞ

Teknolojide meydana gelen hızlı değişim, küreselleşmenin etkisi, üretim sistemlerinde meydana gelen değişiklikler maliyet muhasebesini de etkilemiştir. Artan rekabet koşulları işletmelerin hayatta kalabilmek için yeniliklere açık olmasını ve maliyet verilerinden maksimum fayda sağlayacak şekilde yeniden yapılanmalarını gerektirmektedir. İşletmeler, zorlu rekabet koşullarında ayakta kalabilmek için hem mevcut üretim sistemlerinde hem de kullandıkları teknolojilerde yeniliğe gitmişlerdir. Giderek daha fazla beklenti içerisinde olan müşterileri memnun etmek ve ürün kalitesini artırmak için bu yenilikler kaçınılmazdır.

Küreselleşmenin etkisinde kalan işletmeler, rekabet koşullarına uyum sağlayabilmek amacıyla üretim sistemlerine ve teknolojilerine daha fazla önem vermişlerdir. İşletmelerin müşteri beklentilerine uygun, kaliteli ürünler üretebilmeleri için yüksek seviyede otomasyon ile esnek üretim sistemine sahip bir üretim sistemi tesis etmeleri gerekir (Gersil, 2007: 108). İşletmelerin üretim sistemlerinde ve teknolojilerinde meydana gelen değişiklikler, paralelinde maliyet muhasebesi uygulamalarını da değiştirmiştir. Örneğin, üretim basit bir halden aşamalı bir hale geçtiğinde maliyet muhasebesi hesaplamalarında da safha maliyet yönteminin uygulanması ihtiyacı doğmuştur (Yükçü ve Atağan, 2012: 64). Dolayısıyla üretim sistemlerinde ve teknolojide meydana gelen değişiklikler maliyet muhasebesine de etki etmiştir.

İşletmelerin rekabet koşullarına dayanabilmesi ve hedeflerine ulaşabilmesi için maliyet yönetimine önem vermesi gerekir. Artık işletmeler istediği ürünü istediği fiyattan satabileceği mantığını bırakmalı, istediği kâr elde edebilmesi için bu malı hangi maliyetle üretmesi gerektiğine odaklanmalıdır (Alkan, 2001: 179) İşletmenin temel amacı olan kâr maksimizasyonu ancak maliyet yönetimi sayesinde gerçekleştirilebilir (Apak vd, 2012: 528). Giderlerin kontrolünün yapılması, incelenmesi ve analiz edilmesi için maliyet muhasebesinin ürettiği verilere ihtiyaç vardır ve ileriye dönük tahminler yapılabilmesi içinde bu veriler kullanılmaktadır (Yılmaz, 2008: 42).

Amacı kâr elde etmek olsun veya olmasın işletmelerin geleceğe yönelik stratejiler geliştirilmesi, planlamalar yapması, mevcut kaynaklarını iyi değerlendirmesi ve giderlerini kontrol altına alması için maliyet muhasebesi sisteminin ürettiği verilere ihtiyacı vardır. Bütün bunlar elbette rekabetin arttığı sağlık sektörü için de geçerlidir. Ancak sağlık sektörü diğer hiçbir sektöre benzememektedir ve konu insan sağlığı olduğunda maliyetler göz ardı edilebilmektedir. Hem kamu hem de özel sektör tarafından yürütülen sağlık hizmetinde amaç kâr elde etmek olmasa bile, hasta memnuniyeti dikkate alınarak hizmetin sunulması ve sunulan hizmetin sürdürülebilir olması için maliyet muhasebesi sisteminin kurulması, kararalma mekanizması için veri üretmesi gerekir. Bu nedenle çalışmada kaynaklara odaklanan Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) yöntemi ve müşteri beklentilerini dikkate alarak kâr maksimizasyonuna odaklanan Hedef Maliyetleme (HM) yönteminin, sağlık sektöründe uygulanabilirliği araştırılmıştır.

Modern maliyetleme yöntemlerinin sağlık sektöründe uygulanabilirliği Bekçi ve Özal (2010), Çarıkçı ve Durmuş (2017) ve Çil Koçyiğit vd. (2019) tarafından araştırılmıştır. Ancak bu çalışmalarda KTM yöntemi araştırmaya dahil edilmemiştir. Bu nedenle hastanelerde bu yöntemin uygulanabilirliğine yönelik bir araştırmaya ihtiyaç olduğu düşünülmüştür. Çalışma Türkiye’de faaliyet gösteren hastanelerde KTM yönteminin uygulanabilirliğini araştıran ilk çalışmadır.

KTM yöntemi birim maliyetlerin hesaplanmasına yönelik bir yöntem olup aynı zamanda kaynakları da inceleyen, atıl kapasiteyi tespit eden ve üretime dahil edilmesini önemseyen bir yöntemdir. HM yöntemi ise stratejik kâr planlaması yapan, maliyetlerin azaltılması, kalitenin korunması ve sürekli iyileştirmelerin yapılmasına odaklanan bir yöntemdir. Dolayısıyla bir işletmede, bu iki yöntem birlikte kullanılabilir. Bu nedenle çalışmada HM yönteminin de hastanelerde uygulanabilirliği araştırılmıştır. Çalışmanın evreni verilere ulaşılabilirliği nedeniyle Afyonkarahisar’da faaliyet gösteren tüm hastanelerdir.

2. HASTANELERDE MALİYET YÖNETİMİ

Gelir ve giderler işletmenin başarısını etkileyen en önemli değişkenlerdir. Günümüz rekabet ortamında gelirlerin istenildiği gibi artırması pek mümkün değildir. İşletme yöneticilerinin elinde kalan en önemli değişken giderlerdir. Bu nedenle her işletmenin üretim sistemine uygun bir maliyet sistemi kurması ve sistemden aldığı verilerle işletmesini yönetmesi gerekir (Acar vd, 2004: 101). Kurulan maliyet muhasebesi sistemi üretilen mal veya hizmetin maliyetinin belirlenmesinde, kontrol altına alınmasında, planlama faaliyetlerinin yürütülmesinde ve yönetimin vereceği kararlarda yöneticilere dayanak oluşturmaktadır (Şencer, 2020: 14). Bir işletmenin başarılı olabilmesinin en önemli şartı ürettiği mal ya da hizmetin kendisine olan maliyetini bilmesidir (Ağırbaş ve Mut, 2017: 203). İşletmeler maliyet bilgilerini, birim maliyetlerin tespit edilmesi, maliyetlerin kontrolü ve analizi amacıyla kullanılmaktadır (Sözbilir, 1986: 5-6).

- Birim maliyetlerin belirlenmesi: Yönetime sağlıklı maliyet bilgisi sunulması açısından önemlidir. Ayrıca satış fiyatlarının belirlenmesinde ve maliyetlerin azaltılması konusunda yönetime doğru veri sunarak yardımcı olur.

- Maliyet kontrolü ve analizi: İşletme yönetimi ürettiği mal ya da hizmetin maliyetini ve faaliyetlerinin maliyetini doğru şekilde hesaplayabiliyorsa amaçlarına ulaşacak doğrultuda faaliyetlerini biçimlendirebilir.

Hastanelerde maliyet muhasebesinin temel amacı üretilen hizmetin maliyetinin bilinmesidir. Alpugan ve Haftacı bu amacın yanında verilen hizmet karşılığında ödenecek bedelinin belirlenmesi, giderlerin kontrol edilmesi, yönetsel kararların alınması gibi amaçların da olduğunu belirtmiştir (Yılmaz, 2008: 306). Hastanelerde maliyet muhasebesi sisteminin kurulması halinde yönetim tarafından alınacak kararlarda sistemin katkı sağlaması ve planlamaya yardımcı olması (Yılmaz, 2020: 73), finansal ve idari planlamalara kolaylık sağlaması, düzenli ve sistemli maliyet bilgisi sunması beklenmektedir (İnan, 2001: 1).

Bireyin ve toplumun sağlığının korunması ve sürdürülmesini amaçlayan sağlık hizmetinin en önemli özelliği stoklanamaz oluşu, aynı anda üretilip aynı anda tüketilmesidir. Hasta memnuniyeti ve tedavi süreci kişiden kişiye değişir. Bir hastaya uygulanan tedavi bir diğer hasta için uygun değildir. Dolayısıyla tedavi hizmetinin bir standardı yoktur. Ayrıca hastaneler karmaşık bir organizasyon yapısına sahiptir. Bir doktor hem acil vakalarda hem de ameliyathanede çalışabilir. Dolayısıyla, hizmetin gerektirdiği şekilde personellerin yeri değiştirilebilir.

Ruhsal ve bedensel iyilik anlamına gelen sağlık en temel insani hak olup bu hakkın korunması devletin görevidir. Dolayısıyla sağlık hizmeti bir kamu hizmetidir. Devlet, bu hizmeti kamu hastaneleri aracılığıyla sunmaktadır. Ancak özel hastaneler kâr amacı güderek bu hizmeti sunarken, kamu hastaneleri kâr amacı gütmeyen topluma hizmet ederler. Kamu hastanelerinin faaliyetleri sonucu elde ettiği gelir ve giderleri döner sermaye bütçesinde takip edilmektedir. Hastanelerde bir de kamu bütçesi mevcuttur ki bazı giderleri kamu bütçesi tarafından karşılanmaktadır. Örneğin bir üniversite hastanesinde akademik personel maaşları kamu bütçesinden ödenirken nöbet ücretleri döner sermaye bütçesinden ödenmektedir. Böyle karmaşık bir yapı içerisinde maliyet muhasebesi sisteminin kurulması oldukça zordur, emek ve dikkat gerektirir.

Kamu hastanelerinde yapılacak hizmetler genel olarak yasa ve yönetmelikler kapsamında yürütüldüğü için muhasebe ve raporlama sistemi bu çerçevede şekillenmiştir (Sözbilir,1986: 6-7). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynaklarının belirlenen amaçlar doğrultusunda etkili, ekonomik ve verimli kullanılması amaçlanmıştır. Ancak kamu hastanelerinde maliyet muhasebesi sistemi oluşturulamamıştır.

Bir kamu hastanesi bile olsa, kıt kaynakların en verimli şekilde kullanılması için maliyet analizine ihtiyaç vardır (Yüksel, 1996:126-127).

3. MODERN MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN HASTANELER İÇİN ÖNEMİ

Günümüzde en çok kullanılan maliyetleme yöntemleri geleneksel maliyetleme yöntemleridir. Belli kısıtlar altında kullanılırsa yöntem doğru sonuçlar vermektedir. Ürün çeşitliliği ve ürünler arasındaki farklılaşma az ve ürünün maliyeti içerisinde direkt aktarılan maliyetler fazla ise geleneksel yöntemler başarılı olacaktır (Arslan, 2017: 53).

Geleneksel maliyetleme yönteminde direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri olmak üzere üç temel unsur vardır. Ürünün maliyetine direkt olarak yüklenen giderler olduğu gibi ürünle doğrudan ilişkisi olmayan ancak dağıtım işlemi ile ürünlere yüklenebilen giderler de vardır (Palteki, 2004: 23). Geçmişte direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik maliyetleri tek tek ürünlere kadar kolayca izlenebiliyordu. Genel üretim giderlerinin dağıtılmasından kaynaklanan sapmalar çok azdı. Fakat günümüzde pazarlama, dağıtım, mühendislik ve diğer giderleri kapsayan genel üretim giderleri artarken direkt işçiliğin üretim giderlerindeki payı azalmıştır (Cooper ve Kaplan, 1988: 96). Bu nedenle direkt ürüne yüklenemeyen, endirekt gider olarak ifade ettiğimiz genel üretim giderlerinin ürünlere doğru aktarılması gerekir. Teknolojide meydana gelen değişimler sonucunda üretim maliyeti içerisinde endirekt giderlerin payı artmış, geleneksel yöntemlere göre hesaplanan maliyetlerin doğruluğundan şüphe duyulmaya başlanılmıştır.

Tedavi için hastaneye bir hasta başvuru yaptığında o hastaya yapılan işlemlerin faturalandırılması adına hastaya sistem üzerinden kart açılır ve yapılan tüm işlemler, kullanılan ilaç ve malzemeler o karta işlenir. Böylece direkt hasta ile ilgili tüm malzeme ve ilaç gideri tespit edilmiş olur. Hastanelerde direkt ve endirekt personel giderleri de önemli bir gider kalemidir. Bunun yanı sıra elektrik, su, temizlik, yemek, bakım onarım gibi büyük tutarlarda giderlerde mevcuttur. Bu nedenle direkt hastaların tedavisi için kullanılan ilaç ve malzemeler dışında endirekt gider olarak ifade edebileceğimiz bu giderlerin maliyet objelerine doğru aktarılması, tedavi maliyetlerinin doğru hesaplanması açısından önemlidir.

Endirekt giderlerin giderek arttığı günümüz ortamında, daha sağlıklı maliyet bilgisi sonuçlarına ulaşılacak istenmiştir (Kartal vd, 2011). Yeni maliyetleme yöntemi arayışı sonucunda faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi ortaya çıkmıştır (Büyükmirza, 2011: 290).

FTM yöntemini diğer maliyetleme yöntemlerinden ayıran özellik, kaynaklar (insan kaynağı ve bilgisayarlar gibi) ve faaliyetler (bir saatlik psikoterapi gibi) arasında nedensel bir ilişkinin kurulmasıdır. Bu nedensel ilişki, üretilen maliyet bilgisinin geleneksel maliyetleme yöntemlerine göre üretilen maliyet bilgisinden daha doğru ve kullanışlı olmasını sağlamaktadır (Yennie, 1999: 26). Ayrıca geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinde, maliyetin oluşmasına neden olan şeyin üretilen mal veya hizmet olduğu varsayılırken, FTM yönteminde ise faaliyetlerin maliyetlere neden olduğu varsayılmıştır (Adamu ve Olotu, 2009: 37). FTM yönteminde genel üretim giderleri geleneksel yöntemde olduğu gibi direkt ürün ya da hizmete değil, önce faaliyetlere daha sonra maliyet sürücüleri aracılığı ile ürün ya da hizmete aktarılmaktadır (Kaçak, 2017:13-14). Zamanla FTM yöntemini uygulayan araştırmacılar yöntemin pek çok eksiği olduğunu ortaya çıkarmıştır. Uygulamanın zaman alması, maliyetli oluşu, değişen şartlara göre güncellenmesinin zor oluşu, en önemlisi de atıl kapasiteyi dikkate almayı araştırmacıları farklı arayışlara yönlendirmiştir (Tutkavul, 2016: 134-135). Ayrıca FTM yöntemini uygulayan pek çok işletme yöntemi dezavantajları nedeniyle kullanmayı bırakmışlardır (Grasso, 2005: 13). Yapılan araştırmalar neticesinde FTM ve Alman maliyet muhasebesi yöntemlerinin avantajlarının bir araya getirilmesi ile KTM modeli geliştirilmiştir (Weber ve Clinton, 2004:1).

İşletmeler gelir elde etmeden önce maliyetlere katlanmak zorundadır. Peki, maliyetlere neden olan şey nedir? Son yıllarda farklı yönetim muhasebesi teknikleri bu soruya farklı cevaplar vermiştir. FTM yöntemi faaliyetlere odaklanırken, yalın muhasebe yöntemi değer akışına, kısıtlar teorisi ise kısıtlamalara veya dar noktalara odaklanmıştır. KTM yönteminde ise kaynaklar tüm maliyetlerin nedenidir. İşletmede bir faaliyeti durdurmak, o maliyeti yapmanızı ortadan kaldırmaz (White, 2009: 64-65). Hastanelerde hizmetin devam etmesi için personele ihtiyaç vardır. Sağlık hizmeti yani faaliyeti durdurmak hastanenin giderlerini ortadan kaldırmaz. Maliyetin ana nedeni personel kaynağıdır. Bu kaynağı ortadan kaldırmadan veya azaltmadan maliyetlerde bir azalma olmaz. Maliyetleri azaltmak için kaynaklara odaklanmak gerekir.

KTM yöntemini, FTM yönteminden ve geleneksel hacim tabanlı maliyetleme yöntemlerinden ayıran en önemli özellik atıl kalan kaynakları dikkate almasıdır (Tse ve Gong, 2009: 41). Yöntem, atıl kapasiteyi belirler ve yönetilmesi için gerekeni yapar. İşletme kapasitesinin uygun şekilde planlanmaması atıl kapasitenin oluşmasına neden olur. KTM yöntemi kapasite maliyetlerinin yönetilmesine önem vermektedir (Köse ve Ağdeniz, 2015: 52).

Geleneksel maliyetleme yönteminde kaynaklar direkt maliyet objesi ile ilişkilendirilirken, KTM yönteminde öncelikle kaynak havuzlarında toplanır. Ayrıca amortisman giderlerinin maliyet objelerine aktarılması sırasında geleneksel maliyetleme yönteminde tarihi maliyetler kullanılırken, KTM yönteminde yerine koyma maliyetleri üzerinden hesaplamalar yapılır (Gutnu, 2018: 68).

İşletmeler maliyet bilgilerini, hedeflerine ulaştıracak şekilde kullanmak istiyorlarsa sağlıklı, güvenilir ve en güncel bilgiyi sunan KTM yönteminden faydalanabilirler. Artık hastanelerin klasik bakış açısını bırakması, kaynaklarını en etkili şekilde kullanması, diğer hastanelerle rekabet edebilmesi, sağlık turizmine önem vermesi, maliyetlerini kontrol altına alırken personellerini de memnun etmesi ve hedeflediği kâra ulaşması gerekir.

Hastanelerin hasta beklentileri doğrultusunda verecekleri hizmeti düşük maliyetle ve istedikleri kâr marjında sunabilmeleri için hizmetin planlama aşamasından itibaren tüm süreci gözden geçirmeleri gerekir. Yöneticilerin, hasta beklentilerine uygun hizmeti istenilen kârlılıkta verebilmeleri için HM yöntemini kullanmaları avantaj sağlayacaktır (Ceran ve Özdemir: 453). HM, artan rekabet ortamında müşteri beklentilerine uygun tasarımda doğru ürünlerin üretilmesi için yönetime yardımcı olmaktadır. Rekabetin sağlanması ürünün yeniden tasarlanması yoluyla maliyetleri azaltma ve ürün geliştirme fırsatlarını tanımlayan stratejik bir planlama aracıdır (Amara, 1998: 2-3).

HM yöntemi bir firmanın istediği kârı elde edeceği ürünleri tasarlaması mantığına dayanır. Eğer ürün, firmanın beklediği kârı elde etmesine uygun değilse ya o ürünün üretilmesi terk edilmeli ya da tasarımı istenilen kârı elde edecek şekilde değiştirilmelidir (Amara, 1998: 3). Sağlık hizmetlerinde de maliyetlerin düşürülmesi için benzer yöntemlerin uygulanması gerekir. Özellikle sağlık işletmesi sayısının günden güne arttığı bir ortamda yöneticilerin fark yaratacak yöntemler geliştirmesi gerekecektir.

HM, müşteri ihtiyaçlarını karşılayacak ürün ya da hizmetin özelliklerini tespit etmeye çalışır. Bu aşamada müşteri bilgileri, anketler gibi dış kaynaklardan bilgi toplanır. Toplanan bu bilgilere göre ürün ya da hizmet ile ilgili hedef bir satış fiyatı belirlenir. Daha sonra firmanın uzun vadeli stratejilerine uygun bir hedef kâr belirlenir. Böylece hedef maliyete ulaşılmış olur. Hedef fiyat ile hedef kâr arasındaki fark hedef maliyettir. Belirlenen hedef maliyet, ürünün fonksiyonel kategorilerine, daha sonra bileşenlerine ya da parçalara ayrılır. Amaç hedef maliyete uygun bir tasarım geliştirmektir (Ax vd. 2008: 93-94).

HM, mal veya hizmet üreten işletmelerin üretim maliyetleri için belirli hedefler geliştirdiği bir süreçtir. Hedef maliyetler istenen kâr marjına, öngörülen satış fiyatına ve ürünün ne kadara mal olacağına dair tahminlere dayanmaktadır. Kısaca (Ellram, 2000: 39),

Hedef Maliyet = Tahmini Satış Fiyatı - İstenen Kar Marjı'dır.

Sağlık sektörü günden güne rekabetin arttığı, sağlık turizminin öneminin fark edildiği bir sektördür. Bugün ülkemize dünyanın her yerinden saç ekimi, diş tedavisi, göz için lazer uygulamaları ya da tüp bebek tedavisi gibi pek çok alanda tedavi almak için hastalar gelmektedir. HM yöntemi gerek hastanelerin gerekse daha küçük sağlık işletmelerinin rekabet üstünlüğünü sağlamaları açısından önemli bir yöntemdir.

4. LİTERATÜR

Hastanelerde maliyet yöntemlerine yönelik çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların bir kısmı uygulama şeklinde (Sözbilir, 1989; Özkan, 2003; Çam ve Karasioğlu, 2008; Kısakürek, 2010; Ağırbaş vd, 2012; Yeginboy ve Yüksel, 2015) bir kısmı ise araştırma olarak (Bekçi ve Özal, 2010; Çarıkcı ve Acar, 2017; Çil Koçyiğit, 2017; Çil Koçyiğit vd., 2019) yapılmıştır.

KTM yöntemi ile ilgili yapılan çalışmaları iki başlık altında toplayabiliriz. Bunlardan ilk grubu araştırmacıların yöntemi anlamaya ve diğer yöntemlerden farkını ortaya koymaya yönelik çalışmalarıdır. Bu çalışmalarda genel olarak yöntemin çıkış noktası ortaya koyulmuş, yöntemin temelini oluşturan Alman maliyet muhasebesi yöntemi ve FTM yöntemi anlatılmıştır. Yöntemin dayandığı temeller, ilkeleri ve kaynaklara olan bakışı açıklanmış, geneleksi maliyetleme, FTM ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (ZDFTM) yöntemlerinden farkları ortaya koyulmuştur (Tse ve Gong, 2009; Perkins ve Stovall, 2011; Balakrishnan vd., 2012; Cengiz, 2012; Aktaş, 2013; Erkuş vd., 2014; Elmacı ve Tutkavul, 2015; Elshahat, 2016; Dönmez ve Başçıl, 2017; Karaca ve Küçük, 2017; Tanış ve Demircioğlu, 2017; Sözen, 2017; Yılmaz ve Ceran, 2017; Baltacıoğulları, 2018; Şener, 2018; Al Nafaa ve Amarah, 2019; Seylan ve Altınbay, 2019). Bu çalışmaların bazılarında ürün ya da hizmetin maliyeti farklı yöntemlerle belirlenmiş, yöntemler arasındaki fark ortaya koyulmuştur. Yapılan bu çalışmalar yol gösterici çalışmalar olup, bu yöntemleri uygulamak isteyen işletmeler açısından örnek teşkil etmektedir ve literatürde önemli bir yere sahiptir.

Yapılan çalışmaların ikinci grubu ise KTM yöntemi ile entegre olarak kullanılacak yöntemleri belirlemeye yöneliktir. Al-Qady ve El-Helbawy (2016) KTM ve HM yönteminin birlikte nasıl kullanılacağını araştırmıştır. Bu iki yöntemin birlikte kullanılması farklı tasarımlar için kullanılacak kaynakların belirlenmesi ve alternatif tasarımların maliyetinin ortaya koyulması açısından önemlidir. Bu çalışmalar aynı zamanda sürekli iyileştirmenin bir parçası olarak ürün maliyetlerini azaltmaya katkı sağlamaktadır. Ancak KTM yönteminin diğer yöntemlerle entegre edilmesi konusunda yapılan sadece bu çalışma vardır. Araştırmacılar için yeni bir konu olan KTM ile ilgili ilerleyen zamanlarda farklı çalışmalar yapılabilir. Literatürde FTM yöntemi ile HM yönteminin birlikte kullanımına yönelik çalışmalar daha fazladır. Örneğin Köse ve İrak 2015 yılında bir gemi tersanesinde yaptığı çalışmada, yönetim tarafından maliyetlerin daha etkin kullanılması amacıyla bu iki yöntemi birlikte kullanmıştır.

KTM yönteminin uygulanabilirliğini Wang vd. (2009) ile Ahmet ve Moosa (2011) eğitim kurumlarında, Inanlou vd. (2014) bir otomotiv şirketinde, Ergül Kurtlu (2016) bir silah fabrikasında, Al-Rawi ve Al Hafiz (2018) ticari bankalarda, Ögünç ve Tekşen (2018) bir tuğla fabrikasında, Gerekan (2021) ise dijital baskı sektöründe araştırmıştır.

KTM yönteminin sağlık sektöründe uygulanması üzerine de çalışmalar mevcuttur. Özyapıcı (2012) Kıbrıs Magusa Yaşam hastanesinde safra kesesi ve laporoskopik safra kesesi ameliyat maliyetlerini KTM yöntemini uygulayarak hesaplamıştır. Şener (2018) ise genel cerrahi servisindeki ameliyatları KTM, FTM ve geleneksel maliyetleme yöntemine göre hesaplamıştır. Al-Nafaa ve Amarah (2019) KTM ve geleneksel maliyetleme yöntemini Suudi Arabistan'da bir hastanede uygulamışlardır.

HM yöntemi Japonya'dan doğan bir yöntemdir. İlk defa Toyota'da uygulanmıştır. Bu nedenle literatürdeki araştırmaların büyük bir çoğunluğu otomotiv sektörü ile ilgili çalışmalardır (Monden ve Hamada, 1991; Cooper ve Slagmulder, 1997; Albright, 1998; Bonzemba ve Okano, 1998; Swenson vd, 2003; Okano, 2005; Altınbay, 2006; Baharudin ve Jusoh, 2015; Stadtherr ve Wouters, 2021). Bunun yanında farklı sektörlerde de yöntemin uygulanabilirliği araştırılmıştır. Hergeth (2002) tekstil ve hazır giyim sektöründe, Doğan ve Hatipoğlu (2004) Niğde'de ki üretim işletmelerinde, Ahmadov (2006) Kayseri'de mobilya imalatçılarında, Gopalakrishnan vd. (2007) ABD'de el sabunu üreten bir firmada, Zengin ve Ada (2010) bir imalat işletmesinde, Karahan (2018) halı işletmesinde, Koçak (2020) ise Aydın'da incir üreten bir işletmede HM yöntemini uygulamıştır. Dekker ve Smidt (2003) ise ismi HM olmasa da Hollandalı imalat işletmelerinin bu yöntemle benzer bir yöntemi uyguladığını düşünerek, 32 imalat firmasında araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda 19 imalat işletmesinin ismi HM yöntemi olarak ifade edilmese de aslında HM yöntemini uyguladıklarını tespit etmiştir.

Hizmet sektöründe yapılan çalışmalar, genellikle otelcilik ve sağlık işletmelerinde yapılmıştır. Nubin (2006) bir otel odası üzerinden HM yönteminin nasıl uygulanacağını göstermiştir. Çolak (2018) ise her şey dâhil sistemini uygulayan bir otelin bu yöntemi nasıl uygulayacağını göstermiştir. HM yöntemini De Lima vd. (2010) karaciğer nakli yapan Portekiz'deki bir hastanede, Ceran ve Özdemir (2013) ise bir diyaliz merkezinde uygulamıştır.

Hastanelerde maliyet muhasebesi çalışmaları kapsamında gerek geleneksel maliyetleme gerekse modern maliyetleme yöntemleri ile ilgili pek çok araştırma yapılmıştır. Halen faaliyetini sürdüren hastanelerin çok büyük bir çoğunluğunda maliyet muhasebesi sistemi mevcut değildir. Ancak günden güne maliyet bilgilerinin önemi hastane yönetimleri tarafından anlaşılmaya başlanmıştır. Hastanelerde maliyet bilgilerinin ne şekilde kullanıldığını göstermek amacıyla Ayoob Ghareeb (2010) yaptığı çalışmada özel bir hastanede tüp bebek ameliyatlarının maliyetlerini hesaplamıştır. Hastanelerin kompleks yapısı nedeniyle maliyetlerin belirlenmesinde zorluklar yaşanabileceği ve maliyetleme sistemlerinin hastanelerde geliştirilmesi gerektiğinden bahsetmiştir. Özkan (2003) hastanelerde safha ve sipariş maliyetleme yaklaşımı şeklinde iki temel maliyetleme yaklaşımı olduğunu ancak tek başına bu yöntemlerden birini kullanmanın yeterli olmadığını belirtmiştir. Her iki yöntemin birlikte kullanılmasından doğan melez bir maliyetleme yönteminin hastaneler için daha uygun olacağı ifade edilmiştir. Yiğit ve Ağırbaş (2004), hastanelerde kapasite kullanım oranının maliyetlere etkisini Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesi Çocuk Servisi'nde araştırmıştır. Araştırma sonucunda hastanedeki maliyetlerin %68'inin sabit, %32'sinin değişken maliyetlerden oluştuğu sabit maliyetlerin yüksek olmasının birim maliyetleri etkilediğini ifade edilmiştir. Kapasite kullanım oranını etkileyen faktörlerin bilinmesinin yönetime etkili bir yatak

planlaması konusunda yardımcı olabileceği gibi sonuçlara ulaşılmıştır. Çil Koçyiğit (2017) Ankara’da faaliyet gösteren 27 hastanenin hangi maliyet muhasebesi yöntemini uyguladığını araştırmıştır.

Bu çalışmaların yanı sıra modern maliyetleme yöntemlerinin hastanelerde uygulanabilirliğine yönelik çeşitli araştırmalar da yapılmıştır. Çalışmaların bazıları stratejik maliyet yönetimi kavramı içerisinde yer almıştır. Bu yaklaşım muhasebe bilgilerinin işletme stratejilerinin geliştirilmesi ve uygulanmasının kolaylaştırılmasını amaçlamaktadır. Bekçi ve Özal (2010), stratejik maliyet yönetiminin hastanelerde uygulanıp uygulanamayacağını tespit etmek amacıyla Burdur, Isparta ve Antalya bölgesindeki toplam 24 hastaneyi çalışma kapsamına almıştır. Bu hastanelerin 17 tanesi çalışmaya katılmıştır. Hastane yöneticilerinin karar alırken çoğunlukla mali tablolara bakarak karar aldıkları, stratejik maliyetleme yöntemlerinin hastaneler için uygun olmadığı, bunun yanında tam zamanında üretim ve toplam kalite yöntemlerinin uygulanabilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Benzer bir çalışma Çil Koçyiğit vd. (2019) tarafından yapılmış, bu kez stratejik maliyetleme yöntemlerinin uygulanabilirliği Ankara’da faaliyet gösteren 35 özel hastane yöneticileri ile görüşülerek tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda hastanelerin muhasebe bilgilerinden yararlanarak stratejik kararlar aldığı, hastanelerde stratejik maliyet yönetim bilincinin geliştiği, yöneticilerin bu yöntemlerin uygulanmasına olumlu baktığı sonucuna ulaşılmıştır.

Kamu hastaneleri yöneticilerinin modern maliyetleme yöntemlerine bakış açısını belirlemeye yönelik Çarıkçı ve Acar (2017) tarafından yapılan çalışmada ise 70 kamu hastanesi yöneticisinin görüşü incelenmiştir. İnceleme sonucunda yöneticilerin genel olarak modern maliyetleme yöntemlerinden haberdar oldukları, bazı katılımcıların hastanelerde bu yöntemleri uygulanabilir görürken bazı katılımcıların ise kısmen uygulanabilir görüşünde oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

5. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ VE BULGULAR

Bu araştırma ile Afyonkarahisar ilinde faaliyetini sürdüren hastanelerin, modern maliyetleme yöntemlerinden KTM ve HM yöntemlerinin hastanelerde uygulanabilirliği konusundaki görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla anket formu hazırlanmıştır. Anket formunda anketi dolduracak yöneticilerin demografik özelliklerini ve hastanenin mevcut maliyet muhasebesi sistemini belirlemeye yönelik sorular ile KTM ve HM yöntemleri ile ilgili görüşlerini tespit etmeye yönelik sorular mevcuttur. Anket formunun hazırlanmasında Bekçi vd. (2010), Çarıkçı (2014) ve Çil Koçyiğit vd. (2019) çalışmalarından faydalanılmıştır.

Araştırma kapsamına Afyonkarahisar’daki tüm hastaneler dâhil edilmiştir. İl genelinde kamu hastanelerine bağlı 18 tane hastane bulunmaktadır. Bu hastanelerin 9 tanesi kamu hastanelerine bağlı hastane iken diğer 9 tanesi entegre hastane olarak ifade edilen; mutemetlik, tahakkuk gibi birimlerin olmadığı, muhasebe kayıtlarının tek bir merkezden yürütüldüğü hastanelerdir. Bu nedenle entegre 9 hastaneyi temsilen bu hastanelerin muhasebe işlemlerini yürüten, merkezdeki departmanla görüşülmüştür. Ayrıca ilde bir üniversite hastanesi, 1 tanesi özel dal hastanesi olmak üzere toplam 3 tane özel hastane mevcuttur. İl genelindeki tüm hastaneler, yatak kapasitesi sınırı koyulmaksızın araştırma evrenine dâhil edilmiştir. Ayrıca üniversite ve kamu hastanelerine bağlı dış tedavisi yapan iki merkez de araştırma kapsamına alınmıştır. Böylece araştırmanın evreni 24 hastaneden oluşmuştur. Ancak entegre 9 hastaneyi temsilen bir birimden anketi cevaplandırması istenildiği için evrendeki hastane sayısı 16 olarak kabul edilmiş, araştırma kapsamındaki hastanelerin tamamına ulaşılmıştır.

16 hastanenin tamamı ziyaret edilmiş, her hastanenin görüşünü temsil edeceği için hastanelerin muhasebe işlemlerini yürüten birimin müdürü ya da sorumlusu ile görüşülmüştür. İlçe hastaneleri de dâhil olmak üzere hastaneler tek tek ziyaret edilmiş, görüşmeler yüz yüze yapılmıştır.

Hazırlanan anket formu 3 kısımdan oluşturulmuştur. Anketin birinci kısmında araştırmaya katılanların eğitim ve mesleki durumlarını, ikinci kısmında ise araştırma yapılan hastanenin mevcut muhasebe yapısını anlamaya yönelik sorular yer almaktadır. Son kısmında ise yöneticilerin KTM ve HM yöntemlerinin hastanelerde uygulanabilirliği konusundaki görüşlerini tespit etmeye yönelik sorular yöneltilmiştir. Öncelikle katılımcılara KTM ve HM yöntemini duyup duymadıkları sorulmuş ardından bu iki yöntem hakkında bilgiler verilmiştir. Bu açıklamalar ışığında katılımcılardan belirtilen modern maliyetleme yöntemlerinin hastanelerde uygulanabilirliği konusundaki görüşleri alınmıştır.

Araştırmanın ilk aşamasını oluşturan, görüşme yapılan hastane yöneticilerine ait kişisel ve mesleki özellikler Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Araştırma Yapılan Hastanelere ve Yöneticilerine Ait Özellikler

		Frekans	Yüzde
Hastane türü	Kamu	13	81,3
	Özel	3	18,8
	Toplam	16	100
Eğitim durumu	Lisans	13	81,3
	Yüksek lisans	3	18,8
	Toplam	16	100
Göreviniz	Müdür Yardımcısı	1	6,3
	Mali İşler Müdürü/Finans Müdürü	13	81,3
	Uzman	1	6,3
	Muhasebe Sorumlusu	1	6,3
	Toplam	16	100
Kıdem yılınız	1-5 yıl	2	12,5
	6-10 yıl	1	6,3
	16-20 yıl	6	37,5
	21 yıl ve üzeri	7	43,8
	Toplam	16	100
Mezun olduğunuz bölüm	İşletme ve Yönetim	15	93,8
	Sağlık	1	6,3
	Toplam	16	100

Araştırma evrenini oluşturan hastanelerin 13 tanesi (%81,3) kamu hastanesi, 3 tanesi (%18,8) özel hastanedir. Afyonkarahisar küçük bir il olması nedeniyle özel hastane sayısı kamu hastanelerinden daha azdır.

Katılımcıların %81,3 ü lisans, %18,8 i yüksek lisans mezunudur.

Kamu hastanelerinde ve özel hastanelerde görev unvanları farklı olmakla birlikte, araştırma kapsamındaki hastanelerin tamamında muhasebe biriminden sorumlu en üst yönetici ile görüşmeler yapılmıştır. Bu yöneticilerin %81,3 gibi büyük bir çoğunluğunu mali işler ve finans müdürleri oluşturmaktadır. Görüşülen diğer yöneticiler müdür yardımcısı (%6,3), uzman (%6,3) ve muhasebe müdürü (%6,3) gibi unvanlara sahiptir.

6 katılımcı (%37,5) 16-20 yıl, 7 katılımcı ise (%43,8) 21 yıl üzeri olmak üzere toplam 13 katılımcı (%81,3) 16 yıldan daha fazla tecrübeye sahiptir. Dolayısıyla katılımcıların büyük bir çoğunluğunun alanında tecrübeli kişilerden oluştuğu söylenilebilir. Kalan 2 katılımcı (%12,5) 1-5 yıl, 1 katılımcı (6,3) ise 6-10 yıl mesleki tecrübeye sahiptir.

Araştırma kapsamında katılımcılara hangi bölümlerden mezun oldukları sorulmuştur. Bu soru ile katılımcıların sağlık kökenli mi yoksa işletme veya yönetim ile ilgili bölümlerden mi mezun oldukları belirlenmeye çalışılmıştır. Bir katılımcı (%6,3) sağlık alanında mezuniyete sahip olduğunu ifade etmiştir. Diğer katılımcılar (%93,8) ise işletme ve yönetim alanlarından mezundur. Katılımcılardan cevap verirken en son mezun olduğu okula göre anketi doldurması istenilmiştir. Yapılan görüşmelerde işletme ve yönetim alanlarından mezun bazı katılımcıların aynı zamanda sağlık alanlarından mezuniyetinin olması dikkat çekicidir. Sağlık mezunu personellerin, hastane içerisinde idari ve malî alanlarda da istihdam edilmesi nedeniyle işletme gibi alanlarda ikinci bir eğitim almayı tercih ettikleri düşünülmektedir.

Tablo 2: Hastanelerin Muhasebe Yapılarına Ait Özellikler

		Frekans	Yüzde
Ayrı bir muhasebe biriminiz var mı?	Evet	14	87,5
	Hayır	2	12,5
	Toplam	16	100
Maliyet muhasebesi sisteminiz var mı?	Evet	5	31,3
	Hayır	11	68,8
	Toplam	16	100
Bütçe işlemlerinizi yürüten ayrı bir biriminiz var mı?	Evet	6	37,5
	Hayır	10	62,5
	Toplam	16	100
Hizmet maliyetlerini hesaplıyor musunuz?	Evet	5	31,3
	Hayır	6	37,5
	Bazı hizmetlerin maliyetlerini hesaplıyoruz	5	31,3
	Toplam	16	100
Hizmet maliyetlerinizi hesaplariken uyguladığınız bir maliyetleme yöntemi var mı?	Evet	2	12,5
	Hayır	14	87,5
	Toplam	16	100

Tablo 2’de hastanelerin maliyet muhasebesi yapısını anlamaya yönelik sorular mevcuttur. Öncelikle katılımcılara, hastanede ayrı bir muhasebe biriminin olup olmadığı sorulmuştur. 14 hastanenin (%87,5) ayrı bir muhasebe birimi varken, 2 hastanenin (%12,5) ayrı bir muhasebe birimi yoktur.

Devamında hastanelere maliyet muhasebesi birimlerinin olup olmadığı sorulmuştur. 5 hastanede (%31,3) maliyet muhasebesi birimi mevcutken, 11 hastanede (%68,8) böyle bir birim mevcut değildir.

Hastanelere ayrı bir bütçe biriminin olup olmadığı sorulmuş, 10 hastanede (%62,5) ayrı bir birimin olmadığı, 6 hastanede (%37,5) ayrı bir bütçe birimi olduğu görülmüştür.

Hastanelere verdikleri hizmetin maliyetini hesaplayıp hesaplamadıkları sorulmuş, 5 hastane (%31,3) hesapladıklarını, 6 hastane (%37,5) hesaplamadıklarını, kalan 5 hastane ise (%31,3) bazı hizmetlerin maliyetini hesapladıklarını ifade etmiştir.

Hastanelere hizmet maliyetlerini hesaplariken uyguladıkları bir maliyetleme yönteminin olup olmadığı sorulmuş, 2 hastane (%12,5) uyguladıkları bir yöntemin olduğunu, 14 hastane ise (%87,5) uyguladıkları bir yöntemin olmadığını söylemiştir. Devamında hizmet maliyetini hesaplayan hastanelere hangi maliyetleme yöntemi kullandıkları sorulmuş, ancak bu konu hakkında bir cevap alınamamıştır. Bu nedenle bu soru analize dâhil edilmemiştir. Buradan hareketle hastanelerde hizmet maliyetlerinin hesaplandığı ancak maliyet muhasebesi literatüründe yer alan geleneksel veya modern maliyetleme yöntemlerinden her hangi birinin kurallarına uygun bir hesaplamanın yapılmadığı sonucunu çıkartabiliriz.

Hastaneye başvuran her hasta için bir hasta kartı açılmaktadır. Hastaya yapılan tüm tedaviler, kullanılan ilaç ve malzemeler bu hasta kartına işlenmektedir. Dolayısıyla her hastaya hangi tutarda tedavi yapıldığı bellidir. Hastaların gerek sosyal güvenlik kurumuna gerekse özel kurumlara tedavi faturalarında bu tutarlar yer almaktadır. Ancak cevabını aradığımız en önemli soru genel üretim giderlerinden pay aktarılıp aktarılmadığı, bir sistem olarak maliyet muhasebesi sisteminin olup olmadığıdır. Genel olarak hastanelerde hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında genel üretim giderleri göz ardı edildiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla hastanelerde bir maliyet muhasebesi sistemi mevcut değildir.

Tablo 3: Hizmet Maliyetlerinin Başarıya Etkisi

		Frekans	Yüzde
Sizce, hastanelerde sunulan hizmetin maliyetini bilmek, yönetimin başarısını artırır mı?	Evet	11	68,8
	Hayır	2	12,5
	Kısmen	3	18,8
	Toplam	16	100

Hastanelerde sunulan hizmetin maliyetini bilmek, yönetimin başarısını artırır mı sorusuna 11 katılımcı (%68,8) evet, 3 katılımcı (%18,8) kısmen ve 2 katılımcı %12,5 oranında hayır cevabı vermiştir. Hastane yöneticilerinin çoğu, hizmet maliyetlerini bilmenin başarıyı artıracağı görüşüne sahiptir.

Tablo 4: Modern Maliyetleme Yöntemlerinin Hastanelerde Uygulanabilirliği

		Frekans	Yüzde
Kaynak Tüketim Muhasebesi(KTM) maliyetleme yöntemini daha önce duydunuz mu?	Evet	4	25,0
	Hayır	12	75,0
	Toplam	16	100
Hedef Maliyetleme(HM) maliyetleme yöntemini daha önce duydunuz mu?	Evet	3	18,8
	Hayır	13	81,3
	Toplam	16	100
KTM yöntemi hastanelerde uygulanabilir.	Evet	12	75,0
	Hayır	3	18,8
	Kısmen	1	6,3
	Toplam	16	100
HM yöntemi hastanelerde uygulanabilir.	Evet	9	56,3
	Hayır	4	25,0
	Kısmen	3	18,8
	Toplam	16	100
KTM yönteminin uygulanması, yöneticilerin karar alma süreçlerine olumlu katkı sağlar.	Evet	13	81,3
	Hayır	2	12,5
	Kısmen	1	6,3
	Toplam	16	100
HM yönteminin uygulanması, yöneticilerin karar alma süreçlerine olumlu katkı sağlar.	Evet	9	56,3
	Hayır	4	25,0
	Kısmen	3	18,8
	Toplam	16	100
KTM yönteminin hastanede uygulanması halinde yeterli sayı ve nitelikte personel var.	Evet	6	37,5
	Hayır	10	62,5
	Toplam	16	100
HM yönteminin hastanede uygulanması halinde yeterli sayı ve nitelikte personel var.	Evet	5	31,3
	Hayır	11	68,8
	Toplam	16	100

Katılımcılara KTM ve HM yöntemlerini hastanelerde uygulanabilir olarak görüp görmedikleri sorulmuştur. KTM yönteminin hastanelerde uygulanabilir olduğunu düşünen 12 katılımcı (%75) vardır. 3 katılımcı (%18,8) KTM yönteminin hastanelerde uygulanamayacağını değerlendirirken, 1 katılımcı(%6,3) ise kısmen uygulanabileceğini belirtmiştir.

HM yönteminin hastanelerde uygulanabilir olduğunu düşünen 9 katılımcı (%56,3) vardır. Katılımcıların 4 tanesi (%25) HM yönteminin uygulanamayacağını, 3 tanesi (%18,8) ise kısmen uygulanabileceğini belirtmişlerdir.

Modern maliyetleme yöntemlerinden KTM ve HM yöntemlerinin kararalma süreçlerine olan etkisi araştırılmıştır. 13 katılımcı (%81,3) KTM yönteminin, yöneticilerin karar alma sürecine olumlu katkı sağlayacağı

düşüncesindedir. 2 katılımcı (%12,5) KTM yönteminin yöneticilerin karar alma sürecine olumlu katkı sağlayacağı görüşüne katılmamakta, 1 katılımcı(%6,3) ise kısmen olumlu katkı sağlayacağını düşünmektedir.

HM yönteminin yöneticilerin karar alma süreçlerine olumlu katkı sağlayacağını düşünen 9 katılımcı (%56,3) vardır. 4 katılımcı (%25) karar alma sürecine olumlu katkı sağlayacağı görüşüne katılmamakta, 3 katılımcı ise HM yönteminin yöneticilerin karar alma sürecine kısmen olumlu katkı sağlayacağı görüşündedir.

Katılımcılara KTM ve HM maliyetleme yöntemini hastanede uygulamaları halinde mevcutta yeterli sayı ve niteliğe sahip personellerinin bulunup bulunmadığı sorulmuştur. KTM yönteminin uygulanması halinde 6 katılımcı (%37,5) yeterli sayı ve nitelikte personelinin olduğunu, 10 katılımcı(%62,5) ise olmadığını belirtmiştir.

HM yönteminin uygulanması halinde; 5 katılımcı (%31,3) yeterli sayı ve nitelikte personelinin olduğunu, 11 katılımcı(%68,8) ise olmadığını belirtmiştir. Bu tablo incelendiğinde genel olarak hastanelerde sayı ve nitelik olarak yeterli personele sahip olunmadığını söyleyebiliriz.

Hastanelerdeki maliyet sisteminin varlığına yönelik bilgileri daha detaylı incelemek için çapraz tablolar (crostabs) analizi yapılmıştır. Maliyet muhasebesi sisteminin olduğunu söyleyen hastanelerin, hizmet maliyetlerini hesaplayıp hesaplamadıklarına ilişkin bilgilere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 5: Maliyet Muhasebesi Sisteminin Var Olup Olmaması Açısından, Hizmet Maliyetlerinin Hesaplanması

	Maliyet Muhasebesi Sisteminiz Var mı?		Toplam	
	Evet	Hayır		
Hizmet Maliyetlerini Hesaplıyor Musunuz?	Evet	5 %31,3	5 %31,3	
	Hayır	6 %37,5	6 %37,5	
	Bazı Hizmetlerin Maliyetlerini Hesaplıyoruz	5 %31,3	5 %31,3	
	Toplam	5 %31,3	11 %68,8	16 %100

Tablo incelendiğinde toplam 16 katılımcıdan 5 tanesi (%31,3) hastanelerinde maliyet muhasebesi sisteminin olduğunu söylemiştir. Bu 5 katılımcı aynı zamanda hastanede verdikleri hizmetlerin maliyetlerini hesaplamaktadırlar. Kalan 11 katılımcının ise maliyet muhasebesi sistemleri mevcut değildir. Bu 11 katılımcının 6'sı(%37,5) hizmet maliyetlerini hesaplamadıklarını söylerken, 5 katılımcı(%31,3) maliyet muhasebesi sistemleri olmamasına rağmen bazı hizmetlerin maliyetlerini hesapladıklarını ifade etmiştir. Tablo incelendiğinde, hastanelerin verdikleri hizmetin maliyetini bilmek istedikleri, maliyet muhasebesi sistemleri olmasa bile bir şekilde hizmet maliyetlerini hesaplamaya çalıştıklarını söyleyebiliriz.

Tablo 6: Hastane Türleri Açısından KTM Yönteminin Uygulanabilirliği

	KTM yöntemi hastanelerde uygulanabilir.			Toplam	
	Evet	Hayır	Kısmen		
Hastane Türü	Kamu	9 %56,3	3 %18,8	1 %6,3	13 %81,3
	Özel	3 %18,8			3 %18,8
Toplam	12 %75	3 %18,8	1 %6,3	16 %100	

16 katılımcının 12 tanesi (%75) KTM yöntemini hastanelerde uygulanabilir olarak görmüşlerdir. Bu katılımcıların 9 tanesi (%56,3) kamu hastanesi iken 3 tanesi (%18,8) özel hastanedir. Bu araştırma kapsamındaki toplam 3 özel hastanenin tamamı bu yöntemin uygulanabilir olduğunu belirtmişlerdir. Hastanelerde KTM

yönteminin uygulanamaz olduğunu düşünen 3 kamu hastanesi (%18,8) vardır. 1 kamu hastanesi ise (%6,3) kısmen uygulanabilir olduğu görüşündedir.

Tablo 7: Hastane Türleri Açısından HM Yönteminin Uygulanabilirliği

	HM yöntemi hastanelerde uygulanabilir.			Toplam	
	Evet	Hayır	Kısmen		
Hastane Türü	Kamu	6 %37,5	4 %25	3 %18,8	13 %81,3
	Özel	3 %18,8			3 %18,8
	Toplam	9 %56,3	4 %25	3 %18,8	16 %100

16 katılımcının 9 tanesi (%56,3) HM yöntemini hastanelerde uygulanabilir olarak görmüşlerdir. Bu katılımcıların 6 tanesi (%37,5) kamu hastanesi iken 3 tanesi (%18,8) özel hastanedir. Hastanelerde HM yönteminin uygulanamaz olduğunu düşündü 4 kamu hastanesi (%25) vardır. 3 kamu hastanesi ise (%18,8) kısmen uygulanabilir olduğu görüşündedir.

Tablo 6 ve 7 birlikte değerlendirildiğinde; özel hastanelerin modern maliyetleme yöntemlerinin hastanelerde uygulanabilir olduğu, kamu hastanelerinin ise farklı görüşlere sahip olduğu söylenilebilir. Kamu hastanelerinin farklı görüşlere sahip olmasının en büyük nedeninin insan sağlığı söz konusu olduğunda maliyetlerin önemli olmamasıdır. Kamu hastanelerinin amacı kâr etmek değil, kamuya hizmet etmektir. Bu nedenle bu tür maliyetleme yöntemlerine gerek duyulmadığı düşünülmektedir.

Tablo 8: Hastane Türleri Açısından KTM Yönteminin Karar Alma Süreçlerine Katkısı

	KTM yöntemi karar alma süreçlerine olumlu katkı sağlar			Toplam	
	Evet	Hayır	Kısmen		
Hastane Türü	Kamu	10 %62,5	2 %12,5	1 %6,3	13 %81,3
	Özel	3 %18,8			3 %18,8
	Toplam	13 %81,3	2 %12,5	1 %6,3	16 %100

Araştırma kapsamındaki hastanelerin 13 tanesi (%81,3) KTM yönteminin yöneticilerin karar alma süreçlerine olumlu katkı sağladığını belirtmiştir. Bu 13 katılımcının 10 tanesi (%62,5) kamu hastanesi, kalan 3 tanesi (%81,3) ise özel hastanedir. 2 kamu hastanesi (%12,5) yöntemin yöneticilerin karar alma süreçlerine katkı sağladığı görüşüne katılmamakta, 1 kamu hastanesi (%6,3) ise kısmen bu görüşe katılmaktadır. Genel olarak hastaneler, KTM yönteminin kararalma süreçlerine olumlu katkı sağladığı görüşündedir.

Tablo 9: Hastane Türleri Açısından HM Yönteminin Karar Alma Süreçlerine Katkısı

	HM yöntemi karar alma süreçlerine olumlu katkı sağlar			Toplam	
	Evet	Hayır	Kısmen		
Hastane Türü	Kamu	6 %62,5	4 %25	3 %18,8	13 %81,3
	Özel	3 %18,8			3 %18,8
	Toplam	9 %56,3	4 %25	3 %18,8	16 %100

HM yönteminin yöneticilerin karar alma süreçlerine olumlu katkı sağladığını düşünen 9 hastane(%56,3)nin, 6'sı (%62,5) kamu hastanesi, 3 tanesi (%18,8) ise özel hastanedir. 4 kamu hastanesi (%25) bu görüşe katılmamakta, 3 kamu hastanesi (%18,8) ise kısmen katılmaktadır.

Tablo 10: Hastane Türleri Açısından KTM Yönteminin Uygulanmasında Yeterli Sayı ve Nitelikte Personel Varlığı

	KTM yönteminin hastanelerde uygulanması halinde yeterli sayı ve nitelikte personel var.		Toplam	
	Evet	Hayır		
Hastane Türü	Kamu	6 %37,5	7 %43,8	13 %81,3
	Özel	0	3 %18,8	3 %18,8
Toplam		6 %37,5	10 %62,5	16 %100

Tablo 10'a göre 6 katılımcı (%37,5) KTM yönteminin uygulanmasında yeterli sayı ve nitelikte personele sahip olduğunu belirtmiştir. Bu katılımcıların tamamı kamu hastanesidir. 10 katılımcı ise yeterli sayı ve nitelikte personele sahip olmadığını belirtmiştir. Bu katılımcıların ise 7 tanesi (%43,8) kamu hastanesi, 3 tanesi (%18,8) ise özel hastanedir.

Tablo 11: Hastane Türleri Açısından HM Yönteminin Uygulanmasında Yeterli Sayı ve Nitelikte Personel Varlığı

	HM yönteminin hastanelerde uygulanması halinde yeterli sayı ve nitelikte personel var.		Toplam	
	Evet	Hayır		
Hastane Türü	Kamu	5 %31,3	8 %50	13 %81,3
	Özel		3 %18,8	3 %18,8
Toplam		5 %31,3	11 %68,8	16 %100

Tabloyu HM yöntemi açısından değerlendirdiğimizde, 5 hastane (%31,3) yeterli sayı ve nitelikte personele sahip olduğunu belirtmiştir ve bunların tamamı kamu hastanesidir. Kalan 11 hastane (%68,8) yeterli sayı ve nitelikte personeline sahip olmadığını ifade etmiştir. Bu 11 hastanenin 8 tanesi (%50) kamu hastanesi iken, 3 tanesi (%18,8) özel hastanedir.

Tablo 10 ve 11 birlikte değerlendirildiğinde, hastanelerin büyük bir çoğunluğunun KTM ve HM yöntemlerini uygulayabilmeleri için yeterli sayı ve niteliğe sahip personele sahip olmadıkları söylenilebilir. Önceki tablolarla birlikte değerlendirirsek, özel hastanelerin tamamı KTM ve HM yöntemlerinin hastanelerde uygulanabilir olduğunu, yönetimin kararalma sürecine katkı sağlayacağını ancak yeterli sayı ve nitelikte personelle sahip olmadıklarını belirtmişlerdir. Kamu hastanelerinde ise farklı görüşler mevcuttur.

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Sağlık sektörünün en önemli unsuru olan hastanelerden sadece istenilen tıbbi hizmeti vermesi değil aynı zamanda kaynaklarını doğru şekilde kullanması da beklenilmektedir. Hastaneler hizmet sunan, karmaşık organizasyon yapısına sahip dinamik bir sistemdir. Bu sistemin doğru çalışmasında tüm organizasyon etkilidir. Komple bir sistem olarak işleyişin doğru ve zamanında yapılması gerekir. Dolayısıyla böyle aktif bir sistem için maliyet muhasebesi sistemini organize etmek ve işler hale getirmek zor ve zahmetli bir süreçtir. Bu çalışma ile hastanelerde muhasebe sisteminden sorumlu yöneticilerin modern maliyet muhasebesi yöntemlerine bakışı değerlendirilmeye çalışılmıştır. Çalışmaya Afyonkarahisar ilindeki tüm hastaneler dâhil edilmiştir. Özel ya da kamu hastanesi ayrımına gidilmemiş, yatak kapasitesi ile ilgili sınırlandırma yapılmamıştır. Çalışma evreninde 16 hastane mevcut olup bu hastanelerin tamamının görüşleri alınmıştır.

Yapılan çalışma ile modern maliyetleme yöntemlerinden olan KTM ve HM yöntemlerine Afyonkarahisar'daki hastanelerin bakış açısı anlamaya çalışılmıştır. KTM ve HM yöntemlerinin hastaneler tarafından bilinirliğinin az olduğu, yöntemlerin hastanelerde uygulanması konusuna olumlu bakıldığı,

yöntemlerin uygulanabilir görüldüğü ancak yeterli sayı ve nitelikte personele sahip olunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Katılımcılara yöneltilen “Sizce, hastanelerde sunulan hizmetin maliyetini bilmek, yönetimin başarısını artırır mı?” sorusuna katılımcıların büyük bir çoğunluğunun “Evet” cevabı vermesi de maliyet yönetimine verilen önem ile ilişkilendirilebilir.

Çalışma, KTM yönteminin hastanelerde uygulanabilirliğine yönelik ilk çalışma olması açısından önemlidir. KTM yönteminin hastanelerde uygulanabilir olduğu ancak personelin sayı ve nitelik yönünden yetersiz olduğu görülmüştür.

Sonuç literatürdeki diğer çalışmalarla birlikte değerlendirildiğinde; Çil Koçyiğit vd. (2019) Ankara’da faaliyet gösteren 35 özel hastanede stratejik maliyetleme yöntemlerinin hastanelerde uygulanabilirliğini araştırmıştır. Bekçi ve Özal (2010) benzer bir çalışmayı Batı Akdeniz bölgesinde faaliyet gösteren 17 hastanede, Çarıkçı ve Durmuş (2017) ise ülke genelindeki 70 kamu ve üniversite hastanesinde modern maliyetleme yöntemleri ile ilgili araştırma yapmıştır. Bu araştırmaların tamamında araştırmaya kapsamına hedef maliyetleme yöntemi dâhil edilmiş ancak KTM yöntemi dâhil edilmemiştir.

HM yöntemi ile ilgili araştırma sonuçları incelendiğinde Çil Koçyiğit vd. (2019) HM yönteminin hastanelerde uygulanabilir, Bekçi ve Özal (2010) uygulanamaz, Çarıkçı ve Durmuş (2017) ise daha az uygulanabilir olduğunu tespit etmişlerdir.

Bu çalışmada KTM ve HM yöntemlerinin hastaneler tarafından bilinirliğinin az olduğu görülmüştür. Çarıkçı ve Durmuş (2017) ise çalışmasında genel olarak hastanelerin modern maliyetleme yöntemlerinden haberdar olduklarını tespit etmiştir.

Bu araştırma küçük bir ilde yapılmış olup, il genelindeki hastanelerin bakışını yansıtmaktadır. Bundan sonra yapılacak araştırmaların daha geniş bir alanda yapılması ve farklı maliyetleme yöntemlerinin de ankete dâhil edilmesi, konuya farklı bakış açıları getirebilir.

Yazar Katkı Oranı Beyanı

Yazarlar tarafından ortak olarak yazılmıştır.

Çatışma Beyanı

Çalışmada yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Destek Beyanı

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Tolunay, A., ve Alkan, H. (2004). Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Maliyet Yönetimi Çabaları ve Maliyet Yönetiminin İşletme Başarısındaki Rolü. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 19(1), 101-118. <https://dergipark.org.tr/en/pub/deuiibfd/issue/22756/242899>
- Adamu, A., ve Olotu, I. A. (2009). The Practicability Of Activity–Based Costing System İn Hospitality İndustry. Journal of Finance and Accounting Research, Department of Accounting, Nasarawa State University, Keffi, Nasarawa State–Nigeria, 1(1), 36-49. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1397255
- Ağırbaş, İ., ve Mut, S. (2017). Hastanelerde Maliyet Analizi: Ankara’da Hizmet Sunan İkinci Basamak Bir Kamu Hastanesi’nde Uygulama, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(18), 202-217. <https://doi.org/10.20875/makusobed.302908>
- Ağırbaş, İ., Gök, H., Akbulut, Y., ve Önder, Ö. R. (2012). Hastanelerde Maliyet Analizi ve Tıbbi Rehabilitasyon Hizmetlerinde Birim Maliyet Hesaplanması, Journal of Physical Medicine & Rehabilitation Sciences/Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Bilimleri Dergisi, 103-108. <https://atif.sobiad.com/index.jsp?modul=makale-detay&Alan=&Id=AV7SvGvCyTLcd5mny28>
- Ahmadov, T. (2006). Stratejik Maliyet Yönetiminin Bir Enstrümanı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi Ve Mobilya Sektöründe Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Ahmed, S. A., and Moosa, M. (2011). Application Of Resource Consumption Accounting (RCA) İn An Educational İnstitute. Pakistan Business Review, 12(4), 755-775.

- Aktaş, R. (2013). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (58), 55-76. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35643/396413>
- Albright, T. (1998). The Use of Target Costing İn Developing The Mercedes-Benz M-Class, *International Journal Of Strategic Cost Management*, 13. <https://www.uakron.edu/cba/docs/ins-cen/igb/scm/UseOfTCInBenzMClass.pdf>
- Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü Ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar (Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme). *Turkish Journal of Forestry*, 2(1), 177-192.
- Al-Nafaa, F. S. M., and Amarah, M. M. J. I. A. (2019). A Proposed Model For Analyzing The Cost Deviations, Using RCA (Resource Consumption Accounting) Approach With Application On A Saudi Hospital. *Online Review*, 19(3). <https://platform.almanhal.com/Files/2/137461>
- Alpugan, Oktay ve Haftacı, Vasfı (1994); “M.S.U.G.T.’ne Göre Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi”, I. Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, Aydın: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları.
- Al-Qady, M., and El-Helbawy, S. (2016). Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 14(1), 39-54. <https://eds.s.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=dc03990f-3a66-4e58-97dd-97371f1feac1f%40redis>
- Al-Rawi, A. M., and Al-Hafiz, H. A. (2018). The role of resource consumption accounting (RCA) in improving cost management in the Jordanian commercial banks, *International Journal of Economics and Finance*, 10(10), 28-39. <https://doi.org/10.5539/ijef.v10n10p28>
- Altınbay, A. (2006). Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (16), 141-164. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/dpusbe/issue/4758/65360>
- Amara V., (1998). Target Costing For Product Design, Virginia Institute Blacksburg, Virginia. <http://hdl.handle.net/10919/37071>
- Ansari, S., Bell, J., and Okano, H. (2006). Target Costing: Uncharted Research Territory, *Handbooks Of Management Accounting Research*, 2, 507-530. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02002-5](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02002-5)
- Apak, S., Erol, M., Elagöz, İ., and Atmaca, M. (2012). The Use Of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management. *Procedia-Social And Behavioral Sciences*, 41, 528-534.
- Arslan, T. (2017). Modern Maliyet Muhasebesinde Bulanık Mantık Yaklaşımı: Bir Hastane Uygulaması, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Ax, C., Greve, J., and Nilsson, U. (2008). The Impact Of Competition And Uncertainty On The Adoption Of Target Costing, *International Journal of Production Economics*, 115(1), 92-103. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2008.04.010>
- Ayoob Ghareeb, A. (2010). Hastanelerde Maliyetleme ve Özel Bir Hastanede Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Baharudin, N., and Jusoh, R. (2015). Target Cost Management (TCM). A Case Study Of An Automotive Company, *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 172, 525-532. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.01.398>
- Balakrishnan, R., Labro, E., and Sivaramakrishnan, K. (2012). Product Costs As Decision Aids. An Analysis Of Alternative Approaches (Part 1), *Accounting Horizons*, 26(1), 1-20. <https://doi.org/10.2308/acch-50086>
- Baltacıoğulları, H. (2018). Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinin Bir Özel Sağlık İşletmesinde Uygulanması. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sağlık Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Bekçi, İ., ve Özal, H. (2010). Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (Akad)*, 2(3), 78-97. <https://dergipark.org.tr/en/pub/kilisiibfakademik/issue/19251/204511>
- Büyükmirza, K. (2011). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bonzemba, E. L., and Okano, H. (1998). The Effects Of Target Costing İmplementation On An Organizational Culture İn France, Osaka: Osaka City University. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.196.3459&rep=rep1&type=pdf>
- Cengiz, E., (2012). Gelişmiş Bir Maliyetleme Yaşlaşımı Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi, *World of Accounting Science*, 14(1), 215-233. <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=obo&AN=74630640&lang=tr&site=eds-live>
- Ceran, Y., ve Özdemir, Ş. (2013). Sağlık İşletmelerinde Paket İşlem Fiyat Uygulamasının Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Stratejik Pazarlama Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi ve Özel X Diyaliz Merkezinde Bir Uygulama, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(26), 450-478. <https://dergipark.org.tr/en/pub/susead/issue/28408/302276?publisher=selcuk>
- Cooper, R., and Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make The Right Decisions. *Harvard Business Review*, 66(5), 96-103.
- Cooper, R., and Slagmulder, R. (1997). Factors İnfluencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.202.3584&rep=rep1&type=pdf>

- Çam, A. V. ve Karasioğlu F. (2008). Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1(1), 15-24. <https://dergipark.org.tr/en/pub/niguiibfd/issue/19742/211307>
- Çarıkcı, O. (2014). İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarının Hastane Yöneticileri Tarafından Algılanma Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma. Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Isparta.
- Çarıkcı, O., ve 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. <https://dergipark.org.tr/en/pub/hacettepesid/issue/39657/469511>
- Çil Koçyiğit, S. (2017). Hastane İşletmelerinin Maliyet Muhasebesi Sistemlerini Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Özel Hastaneler Örneği, İşletme Araştırmaları Dergisi, 9(3), 637-667. <http://www.idealonline.com.tr/IdealOnline/makale/hastane-isletmelerinin-maliyet-muhasebesi-sistemlerini-tespit-etmeye-yonelik-bir-arast-rma-ankara-ili-ozel-hastaneler-ornegi/56906>
- Çil Koçyiğit, S., Doğan, E., ve Sula, H. H. (2019). Hastane İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetiminin Uygulanabilirliğini Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Özel Hastaneler Örneği, Muhasebe ve Denetime Bakış, 18(56), 63-85. <https://dergipark.org.tr/en/pub/mbbakis/issue/63889/967140>
- Çolak, O. (2018). Herşey Dâhil Sistemde Fiyat Duyarlılık Ölçümü Ve Kalite Maliyetleri Yönetiminin Hedef Maliyetleme Sürecine Entegrasyonu: Bir Otel İşletmesinde Uygulama. Doktora Tezi, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- De Lima, M. A. B., Peter, M. D. G. A., Machado, M. V. V., Catrib, A. M. F., and de Meneses, A. F. (2010). O Custeio Alvo Em Serviços Hospitalares Públicos: Estudo No Serviço De Transplante Hepático Do Hospital Universitário Walter Cantídio Da Universidade Federal Do Ceará (HUWC/UFC). In Anais Do Congresso Brasileiro De Custos-ABC. <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/875/875>
- Dekker, H., and Smidt, P. (2003). A Survey Of The Adoption And Use Of Target Costing In Dutch Firms, International Journal Of Production Economics, 84(3), 293-305. [https://doi.org/10.1016/S0925-5273\(02\)00450-4](https://doi.org/10.1016/S0925-5273(02)00450-4)
- Doğan, Z., ve Hatipoğlu, A. (2004). Hedef Maliyetleme Yönetiminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (21), 101-109. <https://search.trdizin.gov.tr/yayin/detay/3744/>
- Dönmez, A., ve Başçıl, G. (2017). Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Mobilya Üretim İşletmesinde Uygulama, Mali Çözüm Dergisi, (139), 29-56. <https://app.trdizin.gov.tr/makale/TWpJMU5UVTFOUT09/kaynak-tuketim-muhasebesi-bir-mobilya-uretim-isletmesinde-uygulama>
- Elmacı, O., ve Tutkavul, K. (2015). Mamul Maliyetlerinin Hesaplanmasında Geleneksel Ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Betimsel Bir Çalışma, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(2), 261-304. <https://dergipark.org.tr/en/pub/mbdd/issue/55576/760736>
- Ellram, L. M. (2000). Purchasing and Supply Management's Participation in the Target Costing Process, Journal of Supply Chain Management, 36(1), 39-51. <https://doi.org/10.1111/j.1745-493x.2000.tb00076.x>
- Elshahat, M. F. (2016). Resource Consumption Accounting (RCA): The Challenges and Application Obstacles in the Egyptian Automotive Industry, Journal Of Accounting and Auditing, Faculty of Commerce, Beni Suf University, 4(1).
- Ergül Kurtlu, A. (2016). Kaynak Tüketim Muhasebesi: Silah Fabrikası Örneği, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(3), 1-14. <https://dergipark.org.tr/en/pub/niguiibfd/issue/24557/260068>
- Erkuş, H., Aksu, İ., ve Turan, E. (2014). Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleri İle Karşılaştırılması, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 7(2), 15-36. <https://dergipark.org.tr/en/pub/muvu/issue/59857/865078>
- Gerekan, B. (2021). Kaynak Tüketim Muhasebesi Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Tespiti: Dijital Baskı İşletmesinde Bir Uygulama, Muhasebe ve Denetime Bakış, 21(63), 289-308.
- Gersil, A. (2007). Üretim Sistemleri ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 62(04), 107-123.
- Gopalakrishnan, M. (2007). Target Costing at a Consumer Products Company, Strategic Finance, 89(6), 36.
- Grasso, L. P. (2005). Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible With Lean Management?, Management Accounting Quarterly, 7(1), 12. <https://www.proquest.com/openview/975f37ee73fc3edf59854d3047f53b21/1?pq-origsite=gscholar&cbl=42470>
- Gutnu, M. M. (2018). Kaynak Tüketim Muhasebesinin Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemleriyle Karşılaştırılması ve Bir Hizmet İşletmesinde Uygulanması. Doktora Tezi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Osmaniye.
- Hergeth, H. (2002). Target Costing in the Textile Complex, Journal of Textile and Apparel, Technology and Management, 2(4).
- Inanlou, I., Hassanzadeh, M., and Khodabakhshi, N. (2014). Evaluating the Cost of Resources Consumed in the Main Activity of Iran Khodro, Singaporean Journal of Business, Economics and Management Studies, 51(1449), 1-6. <https://platform.almanhal.com/Files/2/54370>

- İnan, N. (2001). Hastanelerde Değişken Maliyetlerin Denetimi ve Seçilmiş Bir Hastanede Örnek Olay Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Kaçak, H. (2017). Hastanelerde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemlerinin Kurulması ve Yönetim Kararlarında Yararlanılması- Bir Yoğun Bakım Ünitesi Uygulaması. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Karaca, N., ve Küçük, H. (2017). Kaynak Tüketim Muhasebesi Temelinde Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması- Karşılaştırmalı Bir Uygulama, İşletme Araştırmaları Dergisi, 9(2), 353-375. <http://www.idealonline.com.tr/IdealOnline/makale/kaynak-tuketim-muhasebesi-temelinde-urun-maliyetlerinin-hesaplanmas-kars-last-rmal-bir-uygulama/54063>
- Karahan, M. (2018). Hedef Maliyetleme: Halı İşletmesinde Bir Uygulama, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 17(65), 366-382. <https://doi.org/10.17755/esosder.357155>
- Kartal, K., Gündüz, H. E., Sevim, A. (2011). Maliyet Muhasebesi (9. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Kısküreç, M. M. (2010). Hastane İşletmelerinde Bölüm Maliyet Analizi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde Bir Uygulama, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 24(3), 229-256. https://atif.sobiad.com/index.jsp?modul=makale-detay&Alan=&Id=AWWk8RLIHDbCZb_mQv1F
- Koçak, U. (2020). Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Hedef Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2015). Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi, Muhasebe ve Denetime Bakış, 15(45), 51-74. <https://dergipark.org.tr/en/pub/mdbakis/issue/63899/967257>
- Köse, Y., ve İrak, G. (2015). Proje Maliyet Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Hedef Maliyetleme Süreci: Örnek Uygulama, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 11(24). <https://eds.p.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=0f8462d5-85e5-4e0d-8fd2-c869d900012e%40redis>
- Monden, Y., and Hamada, K. (1991). Target Costing And Kaizen Costing In Japanese Automobile Companies, Journal of Management Accounting Research, 3(1), 16-34.
- Nubin, S. (2006). Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Okano, H. (2005). Japanese Management Accounting and Recent Changes Of Target Costing At Toyota. In Proceeding of International Conference on Management Accounting, (Vol. 219, p. 248), Xiamen University.
- Öğünç, H., ve Tekşen, Ö. (2018). Kaynak Tüketim Muhasebesi Yaklaşımının Tuğla Üretim İşletmesinde Uygulanması ve Karşılaştırmalı Analizi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(2), 389-417. <https://doi.org/10.31460/mbdd.348444>
- Özkan, A. (2003). Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 22(2), 113-130. <https://app.trdizin.gov.tr/makale/TmpFeU9EazU/hastane-isletmelerinde-maliyetleme-yaklasimlari>
- Özyapıcı, H. (2012). Resource Consumption Accounting and Its Application In A Healthcare Institution. Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana
- Palteki, T. (2004). İstanbul'da bir Kamu Hastanesinde Maliyet Analiz Çalışması. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sağlık Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Perkins, D., and Stovall, O. S. (2011). Resource Consumption Accounting Where Does It Fit?, Journal of Applied Business Research (JABR), 27(5), 41-52. <https://doi.org/10.19030/jabr.v27i5.5591>
- Seylan, B., ve Altınbay, A. (2019). Modern Maliyet Muhasebesinin Son Safhası: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli, Alanya Akademik Bakış, 3(3), 295-320. <https://doi.org/10.29023/alanyaakademik.597446>
- Sözbilir, H. (1986). Hastanelerde Etkenliği Artırmada Yönetime Yardımcı Bir Araç Olarak Maliyet Bilgilerinin Kullanılması ve Afyon'da Bir Örnek Olay Çalışması, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Sözen, M. (2017). Kaynak Tüketim Muhasebesinin Gelişim Süreci, Maliyet Avantajları ve Teorik Bir Uygulama, International Journal of Social Inquiry, 10(2), 229-255. <http://www.idealonline.com.tr/IdealOnline/makale/kaynak-tuketim-muhasebesinin-gelisim-sureci-maliyet-avantajlar-ve-teorik-bir-uygulama-/63579>
- Stadtherr, F., and Wouters, M. (2021). Extending Target Costing to Include Targets for R&D Costs and Production Investments for a Modular Product Portfolio-A case study, International Journal of Production Economics, 231, 107871. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2020.107871>.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J., and Kim, I. W. (2003). Best Practices In Target Costing. Management Accounting Quarterly, 4(2), 12-17.
- Şencer, A. İ. (2020). Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Bilgilerinin İşletme Kararlarına Etkisi: Tokat İlinde Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Şener, Z. (2018). Sağlık İşletmeciliğinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sisteminin Oluşturulması: Bir Hastane Uygulaması. Doktora

Tezi, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.

- Taniş, İ.F. ve Demircioğlu, E. N. (2017). Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Önemi, Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21(2), 175-187. <https://dergipark.org.tr/en/pub/cuiibfd/issue/34827/387728?publisher=cu>;
- Tse, M., and Gong, M. (2009). Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models, Journal Of Applied Management Accounting Research, 7(2), 41-54. <http://hdl.handle.net/10536/DRO/DU:30022991>
- Tutkavul, K. (2016). İşletmelerin Sürdürülebilir Rekabet Gücü ve Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Verecekleri Stratejik Kararların Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeliyle Doğrulanmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma. Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Wang, Y., Zhuang, Y., Hao, Z., and Li, J. (2009). Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting, International Journal of Business and Management, 4(5), 84-88. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.668.3452&rep=rep1&type=pdf#page=86>
- Webber, S., and Clinton, B. D. (2004). Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case, Management Accounting Quarterly, 6(1), 1. <https://www.proquest.com/openview/3c4b791be844abe525b8f127fd3b312c/1?pq-origsite=gscholar&cbl=42470>White, L. (2009). Resource consumption accounting. Manager-focused management accounting. Journal of Corporate Accounting & Finance, 20(4), 63-77.
- White, L. (2009). Resource Consumption Accounting. Manager-Focused Management Accounting, Journal of Corporate Accounting and Finance, 20(4), 63-77. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/jcaf.20501>
- Yeginboy, E. Y., ve Yüksel, İ. (2015). Hastane İşletmeleri Kardiyoloji Polikliniğinde Sipariş Maliyet Yöntemiyle Ayaktan Hasta Tanı Maliyetinin Hesaplaması, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17(3), 409-443. <http://www.idealonline.com.tr/IdealOnline/makale/hastane-isletmeleri-kardiyoloji-polikliniginde-siparis-maliyet-yontemiyle-ayaktan-hasta-tan-maliyetinin-hesaplamas-/48225>
- Yennie, H. (1999). ABC: The New Cost-Cutting Tool, Behavioral health management, 19(5), 26-32.
- Yılmaz, B. (2008). Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Rolü, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 8(15), 301-318. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/289418>
- Yılmaz, B., and Ceran, M. B. (2017). The Role of Resource Consumption Accounting in Organizational Change and Innovation. Economics, Management and Financial Markets, 12(2), 131-140. <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bsu&AN=124031533&lang=tr&site=eds-live>
- Yılmaz, S. (Ed.). (2020). Yönetim ve Organizasyon Araştırmaları, Vadi Matbaacılık, Ankara.
- Yiğit, V., ve Ağırbaş, İ. (2004). Hastane İşletmelerinde Kapasite Kullanım Oranının Maliyetlere Etkisi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesinde Bir Uygulama, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, 7(2), 141-162.
- Yükçü, S., ve Atağan, G. (2012). 20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (2), 39-67.
- Yüksel, A. (1996). Hastanelerde Maliyet Analizi, SSK Tepecik Hastanesi Dergisi,6 (2-3),126-129
- Zengin, Y., and Ada, E. (2010). Cost Management Through Product Design: Target Costing Approach, International Journal of Production Research, 48(19), 5593-5611. <https://doi.org/10.1080/00207540903130876>