

DERLEME / REVIEW

Sağlık kurumlarında fiyatlandırma kararları için maliyet analizi sağlayan yeni bir maliyetleme yaklaşımı: kaynak tüketim muhasebesi

A new costing system providing cost analysis for pricing decisions in healthcare institutions: resource consumption accounting

Asst. Prof. Dr. Hasan Özyapıcı

Eastern Mediterranean University, Department of Business Administration, Gazimağusa, Mersin 10 Turkey.

Özet:

Sağlık kurumları, kaliteli hizmet sunmanın yanında sundukları hizmetin maliyetini doğru bir şekilde hesaplamalıdır. Bunun nedeni rekabet avantajında çok önemli bir rol üstlenen satış fiyatının maliyet bilgileri temel alınarak hesaplanmasıdır. Gerçekten de sağlık kurumları yöneticileri, stratejik karar alma sürecinde maliyet analiz bilgilerini kullanmaktadırlar. Literatürde ve uygulamada var olan geleneksel maliyetleme sistemleri ise yöneticilere özellikle alınacak kısa vadeli kararlarda stratejik bilgiler sunmamaktadır. Buna bağlı olarak bu çalışma stratejik karar alma sürecinde sağlık kurumları yöneticilerine rekabet avantajını arttırmak için gerekli bilgileri sağlayan ve yeni bir maliyetleme sistemi olan "Kaynak Tüketim Muhasebesi"ni incelemektedir.

Abstract:

Besides providing the quality services, healthcare institutions should calculate the cost of services in an accurate way. This is due to the fact that the selling prices, which are calculated on the basis of the cost data, play a vital role in increasing the competitiveness of the healthcare institutions. As a result, the managers of the healthcare institutions are able to use the cost analysis information in the strategic decision making processes. However, the existing costing systems, in general, do not present the strategic data especially in the short-run. Thus, this study will analyze a new costing system, namely resource consumption accounting, to provide insights into strategic decision making process.

Anahtar Kelimeler:

Sağlık Kurumları, Kaynak Tüketim Muhasebesi, Stratejik Karar Alma, Atıl Kapasite

Key Words:

Healthcare Institutions, Resource Consumption Accounting, Strategic Decision Making, Idle Capacity

GİRİŞ

Maliyet sistemleri, yoğun rekabetin hakim olduğu küreselleşen dünyada işletmeler tarafından artık rekabet unsuru olarak gözönüne alınmalıdır. İşletmeler, varolan rekabet avantajlarını arttırabilmek ve ürünlerin ve hizmetlerin maliyetini doğru olarak belirleyip müşteri memnuniyetini en üst seviyeye çıkarabilmek için etkili bir maliyet sistemi kullanmalıdırlar.

Geleneksel maliyet sistemleri, zayıf rekabetin hakim olduğu 20. yüzyılın ilk çeyreği ve ortalarında dar üretim hattına sahip işletmeler tarafından rahatlıkla kullanılmaktaydı. Fakat gelişen teknoloji ve yoğun rekabetten dolayı bu işletmeler zamanla karmaşık bir üretim sürecine sahip olmuş ve böylece geleneksel sistemler bu işletmelerinin maliyet etkinliği ihtiyacına artık cevap verememeye başlamıştır (Jackson et. al., 2006). Bunun başlıca nedeni geleneksel sistemlerin maliyetler ile bu maliyetleri meydana getiren olaylar arasındaki

bağlantıyı açığa çıkaramamasıdır (Ellis-Newman and Robinson, 1998). Maliyet atamalarında geçerli maliyet taşıyıcılarının kullanılmadığı düşünüldüğünde bu durum gözler önüne serilmektedir. Bundan dolayı etkin olmayan geleneksel sistemler üretim sektöründe olduğu gibi hizmet sektöründe de yeni bir sisteme ihtiyacı arttırmış ve "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme" işletmeler için yeni bir maliyet sistemi olarak literatüre girmiştir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) geleneksel sisteme göre çok daha etkin bir sistemdir. Öncelikle gerçekleşen faaliyetler belirlenmekte, maliyetler faaliyetlere, faaliyet maliyetleri de bu faaliyetleri kullanan ürün ya da hizmetlere kullanım ölçüsünde atanmaktadır. Bundan dolayı iki aşamalı bir maliyet sistemi özelliği taşıyan FTM çok daha doğru sonuçlar üretmektedir (Hansen and Mowen, 2006).

FTM yukarıda bahsedilen özelliklerine rağmen pratik ve kullanılmayan kapasiteleri dikkate

almamakta ve bundan dolayı işletmeler için yeterli bilgiler üretememektedir (Kaplan and Anderson, 2007a). Ayrıca bu sistemin uygulanması, güncellenmesi ve sürdürülmesi maliyetli ve zaman alıcıdır. Bu özelliklerinin yanında sözkonusu işletme, bu sistemin gerek duyduğu bilgilerin toplanması için elverişli değil ise (Pernot et. al., 2007) ya da ürün veya hizmet hattı çok geniş ve karmaşık bir işletme ise FTM'i uygulamak getirilerden fazla götürülere neden olabilmektedir. Tüm bunların yanında yapılan hesaplamalarda çalışanların tam kapasite ile dikkate alınması geçerli olmayan bilgilerin üretilmesine neden olup yöneticilerin etkili planlar yapmasını engellemektedir. Bu olumsuzluklar FTM'i kullananların yüzüze kaldığı ortak sorunlardır (Thomson and Gurowka, 2005). Bu sorunlar Kaplan ve Anderson için bir teşvik kaynağı olmuş ve "Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme" sistemini oluşturmuşlardır (Pernot et. al., 2007).

Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (SDFTM) FTM sisteminin gözden geçirilmiş ve geliştirilmiş yeni bir maliyet sistemidir. Bu sistemin işletmelere sağladığı pek çok fayda olmasının yanında bu sistemi FTM ve geleneksel sistemlerden ayıran en önemli özellik bu sistemin kullanılan kapasiteyi gözler önüne sermesidir. Fakat yine de bu sistem ile işletmeler, gerçekte ne kadar kaynak ya da kapasite kullanıldığı bilgisine ulaşmada sıkıntı yaşayabilmektedirler. Buna bağlı olarak alternatif bir maliyet sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) bu ihtiyacı ortadan kaldıracak olan fakat yine de pek yaygın olarak bilinmeyen bir sistemdir. Bu çalışmanın amacı KTM'nin önemini ve verimliliğini vurgulamaktır. Bu bağlamda ileriki bölümlerde önce SDFTM sistemi anlatılacak, daha sonra KTM sistemi tanımlanarak sağlık sektörü için önemi vurgulanmaya çalışılacaktır.

SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

FTM sisteminin gözden geçirilmesi ve güncelleştirilmesi ile oluşturulan SDFTM sisteminin temelleri 1997 yılına dayanmaktadır. Steven Anderson, 1997 yılında SDFTM sisteminin temel yapıtaşlarını Acorn Systems'e uygulamaya başlamış ve 2001 yılında Robert S. Kaplan'ın Acorn Systems'in yönetim kuruluna katılmasıyla birlikte yapılan çalışmalar sonucunda bu sistem elde edilmiştir (Kaplan and Anderson, 2007b).

SDFTM sistemi hızlıca ve rahatlıkla uygulanabilen bir sistemdir. Ayrıca oluşturulan zaman denklemleri sayesinde de bu sistem kolaylıkla güncellenebilen ve uygulanması da pahalı olmayan

bir model özelliği taşımaktadır (Kaplan and Anderson, 2007b; Lambino, 2007).

Ayrıca kullanılan kapasiteleri belirleyip geliştirilebilecek ya da düzenlenebilecek alanlar hakkında bilgi sağladığından dolayı işletmeler için etkinliği sağlayan temel yapı taşı özelliği taşımaktadır

SDFTM sistemi çok ağır rekabetin hakim olduğu karmaşık ve hızlı değişen koşullarda faaliyet gösteren işletmeler için de uygun bir maliyet sistemidir (Everaert and Bruggeman, 2007). Bu sistem ile yöneticiler stratejik konularda doğru kararlar alabilmekte, rekabet avantajını artırarak işletmenin şerefinesini en üst seviyeye çıkarabilmektedirler.

SDFTM sisteminin uygulanabilmesi için öncelikle faaliyetler ve bu faaliyetlerin maliyetleri belirlenmelidir. Daha sonra bu faaliyetleri gerçekleştiren kaynakların pratik kapasiteleri tespit edilmelidir. Belirlenen pratik kapasiteler toplam maliyetlere bölünerek birim kaynağın maliyeti bulunmalıdır. Birim kaynağın maliyeti maliyet objesi için gerekli olan süre ile çarpılarak maliyet objesine genel üretim giderlerinden atanması gereken maliyet hesaplanmaktadır. Kısaca özetlemek gerekirse SDFTM sisteminin sadece ve sadece iki faktöre ihtiyaç duyduğu söylenebilir. Bunlar her bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli olan zaman ile birim zamanın maliyetidir (Kaplan and Anderson, 2007b).

SDFTM sisteminin içerdiği ve bu sistemin üstünlüğünü arttıran kavramlar zaman denklemi ve model güncellenmesidir. Zaman denklemleri SDFTM sisteminde yapılan hesaplamalar sonucunda oluşturulan, işletmenin durumunun gözler önüne serilmesine yardımcı olan denklemlerdir. Model güncellemesi ise maliyetlerde ya da faaliyetlerin gerçekleşmesi için gerekli olan sürelerde bir değişme sözkonusu olduğunda zaman denklemleri yardımıyla gerekli değişikliklerin yapılmasıdır (Kaplan and Anderson, 2007b; Everaert and Bruggeman, 2007).

Yukarıda bahsedilen özellikler SDFTM sisteminin avantajları olarak dikkate alınsa da bu avantajların yanında bazı dezavantajlar da sözkonusudur. Bunlardan ilki ve en önemlisi işletmede gerçekleşen faaliyetlerin tekrar özelliği taşımayıp duruma değişebilmesidir. Bu özelliğe sahip bir işletmeye bu sistem pek uygulanamamaktadır. İkinci problem ise doğru bilgiye ulaşabilmek için yoğun bilgi toplama gerekebilir ve bu durum yöneticiler için zor olabilmektedir. Son olarak güncel olmayan yani tarihi geçmiş bilgilerin kullanılması işletmeler için ciddi problemlere neden olabilir (Barrett, 2005). Burada dikkat edilmesi gereken ikinci ve üçüncü

problemlerin diğer maliyet sistemleri için de sözkonusu olabileceğidir.

Yöneticilerin, işletmede gerçekleşen faaliyetlerin tekrarlanmama ihtimalini minimize etmek için gözönüne almaları gereken yöntem KTM'dir. Bu yöntem takip eden bölümde incelendikten sonra sonuç kısmında tekrardan vurgulanacaktır.

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ

İşletmeler birbirlerinden bağımsız olarak kendilerine has özellik taşıyabilmektedirler. Bir işletmede var olan süreç tekrar etmekte iken bir başka işletmede var olan süreç devamlı olarak ya da belirli aralıklarla değişebilmektedir. Buna bağlı olarak tüm işletmeler için belirli sayısal standartlar oluşturmak pek de uygun olmamaktadır. Son yılların en popüler maliyet sistemlerinden olan SDFTM sistemi ise özünde standartlar içeren bir sistemdir. Buna bağlı olarak bu sisteme alternatif olabilecek bir sistem Alman perspektifinde ortaya atılmıştır.

KTM sistemi geniş kapsamlı, dinamik ve bütünlük bir yönetim muhasebesi sistemidir (Merwe & Keys, 2002, pp. 31-36). Buna bağlı olarak bu sistem çok karmaşık ve gelişmiş işletmelerde problemlerin kaynağını rahatlıkla gözler önüne sermektedir. Gerçekten de KTM sistemi, ürün ve hizmetlerin kaynaklarını inceleyerek problemlerin nedenini tespit eder. Böylelikle KTM sistemi işletmeler için önem arz eder.

Teknolojik gelişmelerle şekillenmiş olan günümüz iş dünyasında faaliyet gösteren işletmelere hızlı ve zamanında cevap sağlayabilen bir sistem olan KTM sistemi karşılıklı faaliyetlerin yer aldığı çok karmaşık işletmelerde de rahatlıkla uygulanabilmektedir.

Kaynak Tüketim Muhasebesinin Temelleri

KTM, Alman Muhasebe Sistemi (AMS) ile FTM sisteminin prensiplerinden oluşmaktadır (Gurowka & Lawson, 2007, pp. 21-27). KTM sisteminin FTM ile bütünlük bir sistem olması bu sistemin etkinliğini arttırmaktadır. Bunun nedeni kaynak odaklı bir sistem olan KTM sisteminin FTM sisteminden faaliyet bakış açısını kazanmasıdır.

KTM sistemi 3 temel özelliğe dayanmaktadır. KTM sisteminin birinci özelliği bu sistem işletmede var olan kaynaklara ve bu kaynakların tüketimine odaklanmaktadır. Bu özellik sayesinde yöneticiler kaynaklar, bu kaynakların kapasiteleri ve tüketimleri konularında bilgi sahibi olmaktadırlar. KTM sisteminin ikinci özelliği bu sistemin miktar tabanlı bir sistem olmasıdır. Bu özellik kaynaklar ve maliyet

objesi arasındaki ilişkiyi gözler önüne sermekle beraber işletme sahip ve yöneticilerine kaynak kapasitelerinin yönetiminde kolaylık sağlamaktadır. Son özellik ise KTM sisteminin maliyet yapısı üzerinde durmasıdır. Bu özellik ise kaynak maliyet hassaslığı tespitine imkan tanımaktadır (White, 2009, pp. 63-77).

KTM sistemi ile ilgili olarak vurgulanması gereken en önemli noktalardan biranesi de bu sistemin uygulanmasında varolan esnekliktir. Bu sistem direkt olarak uygulanabileceği gibi mevcut sistemle birlikte de uygulanabilmektedir. Ayrıca bu sistem işletmede varolan sistemle bütünleştirilerek yeni bir sistem uygulanmasına imkan tanımaktadır. Buna bağlı olarak KTM sistemi yöneticilere maliyet sistemi konusunda esneklik tanımaktadır (Clinton & Keys, 2002, pp. 1-6). Esnekliğin yanında hem faaliyetler hem de kullanılmayan kapasite hakkında yöneticilere bilgi sağlaması da bu sistemin yöneticiler için çok önemli bir rol üstlendiğini gösterir. Gerçekten de faaliyetler, maliyet taşıyıcıları, mevcut kapasite ve kullanılmayan kapasite gibi önemli konulara işletmeler mevcut sistemlerini tamamiyle ortadan kaldırmadan ya da mevcut sistemlerini KTM sistemi ile birleştirerek ulaşabilmektedirler.

KTM sistemi analiz edildiğinde bu sistemin işletmede varolan ve maliyet objesinin ortaya çıkmasına doğrudan ya da dolaylı katkıda bulunan kaynaklara ve bu kaynakların kendi aralarındaki ilişkiye önem verdiği sonucuna ulaşılabılır.

KTM sistemi miktarı dikkate alan bir sistemdir. Bu sistemde, maliyet objesinin, kaynakları ne kadar tükettiği miktar cinsinden tespit edilmekte ve maliyet havuzlarından maliyet objelerine bir atama sözkonusu olmaktadır. Bu bağlamda kullanılmayan kapasite gözler önüne serilmektedir. Buna ek olarak bu sistem yöneticilere maliyetlerin sabit mi oransal mı olduğu bilgisini sunmaktadır (Benjamin & Simon, 2003, pp. 20-27).

Kaynak Tüketim Muhasebesinin Özellikleri

Herhangi bir sistemin özelliğinin analiz edilmesi o sistem hakkında değerli bilgilerin kazanılmasını sağlamaktadır. Buna bağlı olarak KTM sisteminin özellikleri şöyle sıralanabilir (Benjamin & Simon, 2003, pp. 20-27; Webber & Clinton, 2004, pp. 1-14):

KTM sistemi, FTM sistemi ile direkt atama mantığını kapsayan bir sistemdir. Bu sistem kaynak havuzu ile kaynak tüketimi arasındaki ilişkiyi dikkate almaktadır.

Stok değerlendirme yöntemi işletmeler için önem arz eden bir konudur. Buna bağlı olarak KTM sistemi tarihi maliyetleme yerine yenilenebilir

maliyetlemeyi (Replacement Cost Depreciation) dikkate almaktadır. Buna bağlı olarak bu sistem güncel bilgileri içerdiğinden dolayı doğru sonuçlar üretmekte ve etkili bir sistem olarak değerlendirilebilmektedir. Böylece işletmeyle ilgili özellikle içsel karar alma aşamasında yöneticilere geçerli bilgiler sunmaktadırlar.

KTM sisteminin en önemli özelliklerinden biri de maliyet havuzu ya da maliyet objesi ile direkt olarak ilişkisi kurulamayan sabit maliyetleri dikkate almamasıdır.

KTM sistemi maliyet atamalarında teorik kapasiteyi de dikkate alabilmektedir.

KTM sistemi her bir kaynak havuzu için maliyetleri sabit ve değişken diye ikiye ayırmaktadır. Bu ayırım hizmet departmanı maliyetlerinin üretim departmanına atanması sırasında da göz önünde bulundurulmaktadır.

İşletmeler için en ciddi problemlerin başında kullanılmayan kapasitenin tespiti gelmektedir. KTM sistemi kullanılmayan kapasiteyi tespit ederek işletmeyi böyle bir problemle yüz yüze bırakmamaktadır.

KTM sistemi faaliyet ve süreç tabanlı maliyet taşıyıcıları kullanmaktadırlar.

Kaynak Tüketim Muhasebesinin Faydaları

Etkili bir maliyet sistemi olan kaynak tüketim muhasebesinin işletmelere sağladığı çeşitli faydalar vardır. Bu faydaların en önemlisi ürün ya da hizmetle ilişkisi kurulamayan sabit maliyetlerin sözkonusu ürün ya da hizmete atanmamasıdır. Bu nedenle KTM sisteminin kısa vadeli kararlara imkan tanınması bu sistemin en önemli faydası olarak kabul edilebilir. Buna ek olarak Webber ve Clinton (2004, pp. 1-14) da KTM sisteminin faydalarını şu şekilde sıralamaktadır:

Maliyetlerin uygun bir şekilde üretim süreçlerine ve üretim süreçleri sonucu oluşan ürünlere atanmasını sağlayarak yöneticilere etkin ve verimli bir maliyet sistemi sunmaktadır.

Kaynak tüketim analizi sayesinde KTM sistemi işletme yöneticilerine kaynaklar ve kaynak kullanımı hakkında detaylı bilgiler sunmaktadır.

Ürün ya da hizmetlere yalnızca ilgili maliyetleri atayarak doğru ve güvenilir sonuçlara ulaşılmasını sağlar.

KTM sisteminin tarihi maliyetleme yerine yenilenebilir maliyetlemeyi kullanması benzer kaynakları tüketen benzer ürünlere yapılacak maliyet atamalarındaki eşitsizliği ortadan kaldırır.

Ürün ya da hizmetler yalnızca kullandıkları kaynakların maliyetlerini içerdiklerinden kullanılmayan kapasitelerin maliyetleri ürünlere ya da hizmetlere yüklenmemektedir. Böylelikle KTM sistemi, yöneticilere doğru fiyatlandırma şansı sunarak işletmelere rekabet avantajı kazandırmaktadır.

Kullanılmayan kapasitenin açığa çıkması işletmelere kapasite yönetimi konusunda yön gösterici olmaktadır.

KTM sisteminde kaynakların maliyetlerinin yalnızca bu maliyetler ve maliyet objesi arasındaki ilişkiye bağlı olarak atanması daha önce geleneksel yöntemlerde olduğu gibi maliyet atamalarının gelişigüzel yapılmasına engel olmaktadır.

KTM sistemi işletmelerin doğru maliyetlere ulaşmalarını sağlayarak fiyat manipülasyonlarının önüne geçilmesine katkıda bulunur.

KTM sisteminin maliyetleri sabit ve oransal maliyetler diye ikiye ayırması yöneticilere kaynak maliyetlerinin esas özelliği ile bu özelliğin kullanım sonrası değişime uğrayıp uğramadığı hakkında bilgi sağlamaktadır.

SONUÇ

Gelişen teknoloji ve artan rekabetin hakim olduğu günümüz iş dünyasında endirekt giderler hızla artmakta ve bu durum üretim ve hizmet işletmeleri için maliyet etkinliği sorunu yaratmaktadır. Bu sorunla yüzyüze olan ve hizmet sektörü içerisinde yer alan sağlık kuruluşlarının kendi maliyet sistemlerini tekrardan gözden geçirmeleri gerekmektedir.

Genellikle direkt işçiliği maliyet taşıyıcısı olarak kullanan ve hacim tabanlı atama mantığını takip eden geleneksel maliyet sistemlerinin doğru olmayan bilgiler ürettiği artık hem işletme yöneticileri hem de akademisyenler tarafından bilinmektedir. Buna bağlı olarak daha doğru bilgiler elde edebilmek için FTM sistemi ortaya çıkmıştır. FTM sisteminin pratik kapasite ile kullanılmayan kapasiteyi dikkate almaması ve uygulama ve güncelleme sürecinin zor ve maliyetli olması SDFTM sisteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

SDFTM, FTM'nin geliştirilmiş bir sistemi olup daha doğru sonuçların üretilebilmesine imkan tanıyan bir yöntemdir. Bu yöntemin en belirgin özellikleri maliyet taşıyıcısı olarak 'zaman' ı dikkate alması, teorik değil de pratik kapasiteleri belirlemesi ve kullanılmayan kapasiteleri tespit etmesidir. Fakat bu sistemin kullandığı sayısal değerlerin standartlar olarak dikkate alınması homojen olmayan faaliyetler için sıkıntı yaratmaktadır. Sözkonusu sıkıntı ise

standart değerlerin değil de gerçekleşen değerlerin dikkate alınması ile aşılabilmektedir. Buna bağlı olarak KTM sistemi literatürde yerini almıştır.

KTM sisteminin gerçekleşen değerleri dikkate alınmasının yanında kullanılmayan kapasiteyi göz önünde bulundurması bu sistemi özellikle hizmet sektörü gibi kullanılmayan kapasitenin yaygın olarak var olduğu bir sektör için çok güçlü bir maliyet sistemi haline getirmiştir. Buna ek olarak bu sistemin maliyetleri sabit ve değişken diye ayırması yöneticilere alacakları kararlarda yardımcı olmaktadır.

KTM sistemi sayesinde özellikle sağlık hizmetlerinin fiyatlandırılmasında kullanılacak katkı payı bilgisi işletmelere rekabet avantajı kazandıracaktır. Ayrıca ürün veya hizmetlerle direkt olarak ilişkilendirilemeyen sabit maliyetlerin göz ardı edilmesi kısa vadeli kararlar alınmasına imkan tanıyacaktır.

Sonuç olarak sağlık sektöründeki yöneticiler KTM sistemini kullanarak doğru, güvenilir ve geçerli bilgiler elde edebilecek ve işletmelerin etkinliğini ve verimliliğini arttırabilecektir.

KAYNAKLAR

- 1 Benjamin, L., and Simon, T., (2003), "A planning and control model based on RCA principles", *Cost Management*, Vol. 17, No. 4, 2003, pp. 20-27.
- 2 Clinton, B. D., and Keys, D. E., (2005), "Resource consumption accounting: The next generation of cost management systems". *Focus Magazine: For the Performance Management Professional* 5, 2002, Retrieved April 2, from http://www.focusmag.com/back_issues/issue_05/pages/rca.htm.
- 3 Hansen, D. R. and Mowen, M. M., (2006), *Management Accounting: The Cornerstone for Business Decisions*, Instructor's Edition, United States of America: Thomson South-Western.
- 4 Pernot, E., Roodhooft, F. and Van den Abbeele, A., (2007), "Time Driven Activity Based Costing For Inter-Library Services: A Case Study In A University", *The Journal of Academic Librarianship*, Vol. 33, No. 5, pp. 551-560.
- 5 Ellis-Newman, J. and Robinson, P., (1998), "The Cost of Library Services: Activity-Based Costing in an Australian Academic Library", *Journal of Academic Librarianship*, Vol. 24, No. 5, pp. 373-379.
- 6 Everaert, P. and Bruggeman, W., (2007), "Time Driven Activity Based Costing: Exploring the Underlying Model", *Cost Management*, Vol. 21, No. 2, pp. 16-20.
- 7 Gurowka, J. and Lawson, R. A., (2007), "Selecting the right costing tool for your business needs", *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. 18, No. 3, pp. 21-27.
- 8 Jackson, S., Sawyers R. and Jenkins, G., (2006), *Management Accounting*, International Student Edition, Singapore: Thomson South-Western.
- 9 Lambino, C., (2007), "Time Driven Activity Based Costing", *Government Finance Review*, Vol. 23, No. 4, pp. 74-75.
- 10 Merwe, A. V. D., and Keys, D. E., (2002), "The case for resource consumption accounting", *Strategic Finance*, pp. 31-36.
- 11 Barrett, R., (2005), "Time Driven Costing: The Bottom Line on the New ABC", *Business Performance Management*, Vol. 3, No. 1, pp. 35-39.
- 12 Thomson, J. and Gurowka, J., (2005), "Sorting Out the Clutter", *Strategic Finance*, Vol. 87, No. 2, pp. 27-33.
- 13 Kaplan, R. S. and Anderson, S. R., (2007a), "The Speed-Reading Organization", *Business Finance*, Vol. 13, No. 6, pp. 39-42.
- 14 Kaplan, R. S. and Anderson, S. R., (2007b), *Time Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path To Higher Profits*, Boston: Harvard Business School Press, pp. 10-18.
- 15 Webber, S., and Clinton, B. D., (2004), "Resource consumption accounting applied: The Clopay case", *Management Accounting Quarterly*, Vol. 6, No. 1, pp. 1-14.
- 16 White, L., (2009), "Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting", *Journal of Corporate Accounting & Finance* Volume, Vol. 20, No. 4, pp. 63-77.