



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Başak Nur ŞAHAKALKAN

BİR DİŞ HEKİMLİĞİ FAKÜLTESİ'NDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI VE  
SAĞLIK UYGULAMA TEBLİĞİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

İşletme Ana Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2019



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Başak Nur ŞAHAKALKAN

BİR DİŞ HEKİMLİĞİ FAKÜLTESİ'NDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI VE  
SAĞLIK UYGULAMA TEBLİĞİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Danışman

Prof. Dr. Adnan Dönmez

İşletme Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2019

**Akdeniz Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,**

Başak Nur ŞAHAKALKAN'ın bu çalışması, jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Süleyman UYAR (İmza)

Üye (Danışmanı) : Prof. Dr. Adnan DÖNMEZ (İmza)

Üye : Prof. Dr. Burcu DEMİREL (İmza)

|                                                                                                                         |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tez Başlığı: Bir Diş Hekimliği Fakültesi'nde Maliyetlerin Hesaplanması ve Sağlık Uygulama Tebliği İle Karşılaştırılması |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Onay: Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 19/09/2019

Mezuniyet Tarihi : 20/11/2019

(İmza)  
Prof. Dr. İhsan BULUT  
Müdür

## AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Bir Diş Hekimliği Fakültesi’nde Maliyetlerin Hesaplanması ve Sağlık Uygulama Tebliği İle Karşılaştırılması” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

İmza

**Başak Nur  
ŞAHAKALKAN**





T.C.  
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU  
BEYAN BELGESİ



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

| ÖĞRENCİ BİLGİLERİ               |                                                                                                            |
|---------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Adı-Soyadı                      | Başak Nur ŞAHAKALKAN                                                                                       |
| Öğrenci Numarası                | 20165212006                                                                                                |
| Enstitü Ana Bilim Dalı          | İşletme                                                                                                    |
| Programı                        | Tezli Yüksek Lisans                                                                                        |
| Programın Türü                  | (X) Tezli Yüksek Lisans ( ) Doktora ( ) Tezsiz Yüksek Lisans                                               |
| Danışmanının Unvanı, Adı-Soyadı | Prof. Dr. Adnan Dönmez                                                                                     |
| Tez Başlığı                     | Bir Diş Hekimliği Fakültesi'nde Maliyetlerin Hesaplanması ve Sağlık Uygulama Tebliği İle Karşılaştırılması |
| Turnitin Ödev Numarası          | 1213657686                                                                                                 |

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 109 sayfalık kısmına ilişkin olarak, 15/11/2019 tarihinde tarafımdan Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nda belirlenen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve ekte sunulan rapora göre, tezin/dönem projesinin benzerlik oranı;

alıntılar hariç % 13

alıntılar dahil % 13 'tür.

Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir:

(x) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylarım.

( ) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esasları'nda öngörülen yüzdelik sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.

Gerekçe:

Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlerin ışığı altında tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim.

...../...../.....

(imzası)

Prof. Dr. Adnan Dönmez

## İÇİNDEKİLER

|                           |      |
|---------------------------|------|
| ŞEKİLLER LİSTESİ .....    | v    |
| TABLOLAR LİSTESİ .....    | vi   |
| KISALTMALAR LİSTESİ ..... | viii |
| ÖZET .....                | x    |
| SUMMARY .....             | xi   |
| ÖNSÖZ .....               | xii  |
| GİRİŞ .....               | 2    |

### BİRİNCİ BÖLÜM SAĞLIK HİZMETLERİ İLE AĞIZ VE DİŞ SAĞLIĞI HİZMETLERİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

|                                                                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. Genel Olarak Hizmet Kavramı, Hizmet Sektörü ve Hizmet Çeşitleri.....                                       | 3  |
| 1.1.1. Hizmet Kavramı .....                                                                                     | 3  |
| 1.1.2. Hizmet Sektörü .....                                                                                     | 4  |
| 1.1.3. Hizmet Çeşitleri.....                                                                                    | 5  |
| 1.2. Sağlık Hizmetleri ve Sağlık Sektörü .....                                                                  | 8  |
| 1.2.1. Sağlık Kurumlarının Tanımı ve Amacı .....                                                                | 8  |
| 1.2.2. Sağlık Hizmetlerinin Türleri ve Sektör Özellikleri .....                                                 | 9  |
| 1.3. Türkiye’de Sağlık Hizmetleri, Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetleri ve Sağlık Uygulama<br>Tebliği .....           | 11 |
| 1.3.1. Türkiye’de Sağlık Hizmetleri .....                                                                       | 11 |
| 1.3.2. Türkiye’de Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetleri .....                                                          | 14 |
| 1.3.3. Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) .....                                                                      | 18 |
| 1.3.3.1. Tebliğ’in Kapsamı .....                                                                                | 18 |
| 1.3.3.2. Tebliğ’in Ağız ve Diş Sağlığı Tedavilerini İlgilendiren Kısımlarına İlişkin<br>Genel Açıklamalar ..... | 20 |

### İKİNCİ BÖLÜM SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET KAVRAMI VE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

|                                                                       |    |
|-----------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1. Maliyet Kavramı ve Maliyet Muhasebesine Dair Genel Bilgiler..... | 22 |
|-----------------------------------------------------------------------|----|

|            |                                                                       |    |
|------------|-----------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1.1.     | Maliyet Kavramı.....                                                  | 22 |
| 2.1.2.     | Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Özellikleri .....                     | 22 |
| 2.2.       | Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesinin Amaçları .....              | 27 |
| 2.3.       | Sağlık Kurumlarında Maliyetlere Etki Eden Faktörler .....             | 28 |
| 2.3.1.     | Kapasite Kullanım Oranı .....                                         | 28 |
| 2.3.2.     | Merkez Büyüklüğü .....                                                | 28 |
| 2.3.3.     | Hizmet Kalitesi .....                                                 | 28 |
| 2.3.4.     | Teknoloji.....                                                        | 29 |
| 2.4.       | Sağlık İşletmelerinde Gider Türleri.....                              | 29 |
| 2.4.1.     | Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri .....                           | 29 |
| 2.4.2.     | Direkt İşçilik Giderleri.....                                         | 30 |
| 2.4.3.     | Genel Üretim Giderleri.....                                           | 31 |
| 2.4.3.1.   | Giderlerin Sınıflandırılması.....                                     | 31 |
| 2.4.3.1.1. | Çeşitlerine Göre Sınıflandırma.....                                   | 31 |
| 2.4.3.1.2. | İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırma .....                      | 35 |
| 2.4.3.1.3. | Gider Yerlerine Göre Sınıflandırma .....                              | 36 |
| 2.4.3.1.4. | Giderlerin Çıktılara Yüklemesine Göre Sınıflandırma.....              | 36 |
| 2.4.3.1.5. | Faaliyet Hacmi ile İlişkilerine Göre Sınıflandırma .....              | 37 |
| 2.4.3.1.6. | Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Sınıflandırılması.....           | 39 |
| 2.5.       | Gider Yeri.....                                                       | 39 |
| 2.5.1.     | Gider Yeri Kavramı .....                                              | 39 |
| 2.5.2.     | Gider Yeri Ayrımının Yararları .....                                  | 40 |
| 2.5.3.     | İşletmelerde Gider Yerleri .....                                      | 41 |
| 2.6.       | Gider Dağıtımı.....                                                   | 44 |
| 2.7.       | Maliyet Hesaplama Yöntemleri ve Maliyet Sisteminin Oluşturulması..... | 47 |
| 2.7.1.     | Geleneksel Maliyet Sistemleri.....                                    | 47 |
| 2.7.2.     | Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....                                     | 48 |
| 2.7.2.1.   | Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri.....                                | 48 |
| 2.7.2.1.1. | Tam Maliyet Yöntemi .....                                             | 48 |

|            |                                                             |    |
|------------|-------------------------------------------------------------|----|
| 2.7.2.1.2. | Normal (Kapasite Uyumlu) Maliyet Yöntemi.....               | 48 |
| 2.7.2.1.3. | Değişken Maliyet Yöntemi.....                               | 49 |
| 2.7.2.1.4. | Direkt (Asal) Maliyet Hesaplama Yöntemi.....                | 50 |
| 2.7.2.2.   | Üretim Şekline Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri .....      | 50 |
| 2.7.2.2.1. | Safha Usulü Maliyet Hesaplama Yöntemi .....                 | 50 |
| 2.7.2.2.2. | Sipariş Maliyet Yöntemi.....                                | 50 |
| 2.7.2.3.   | Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri..... | 51 |
| 2.7.2.3.1. | Fiili Maliyet Yöntemi .....                                 | 51 |
| 2.7.2.3.2. | Tahmini Maliyet Yöntemi .....                               | 52 |
| 2.7.2.3.3. | Standart Maliyet Yöntemi .....                              | 52 |
| 2.7.3.     | Maliyet Sisteminin Oluşturulması.....                       | 52 |

### **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

#### **AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ DİŞ HEKİMLİĞİ FAKÜLTESİ'NDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI VE SAĞLIK UYGULAMA TEBLİĞİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

|          |                                                                                                                   |    |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1.     | Çalışmanın Amacı ve Önemi.....                                                                                    | 54 |
| 3.2.     | Çalışmanın Kapsamı ve Yöntemi .....                                                                               | 54 |
| 3.3.     | Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları .....                                                                 | 55 |
| 3.4.     | Ağız ve Diş Sağlığı Maliyetlerinin Belirlenmesi Konusunda Yapılan Çalışmalara<br>İlişkin Literatür Taraması ..... | 55 |
| 3.5.     | Akdeniz Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi Hakkında Genel Bilgiler .....                                        | 57 |
| 3.6.     | Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümünde Maliyet Hesaplama Süreci.....                                                 | 57 |
| 3.6.1.   | Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümünün Özellikleri ve Genel İşleyişine Dair<br>Bilgiler.....                         | 57 |
| 3.6.2.   | Oral Diagnoz Bölümünde Yapılan İşlemler ve Özellikleri .....                                                      | 59 |
| 3.6.3.   | Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümünde Yapılan İşlemlerin Maliyet Unsurlarının<br>Belirlenmesi.....                  | 60 |
| 3.6.3.1. | Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümünde İlk Madde ve Malzeme Giderleri İle<br>İlgili Tespitler .....                  | 61 |
| 3.6.3.2. | ODR Bölümünde İşçilik Giderleri İle İlgili Tespitler .....                                                        | 69 |
| 3.6.3.3. | ODR Bölümünde Genel Üretim Giderleri İle İlgili Tespitler.....                                                    | 72 |

|                                                                                                                          |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 3.7. Periodontoloji Bölümünde Maliyet Hesaplama Süreci .....                                                             | 76         |
| 3.7.1. Periodontoloji Bölümü'nde Yapılan İşlemler ve Özellikleri.....                                                    | 76         |
| 3.7.2. Periodontoloji Bölümünde Yapılan İşlemlerin Maliyet Unsurlarının Belirlenmesi.....                                | 76         |
| 3.7.2.1. Periodontoloji Bölümünde İlk Madde ve Malzeme Giderleri İle İlgili Tespitler.....                               | 76         |
| 3.7.2.2. Periodontoloji Bölümünde İşçilik Giderleri İle İlgili Tespitler .....                                           | 86         |
| 3.7.2.3. Periodontoloji Bölümünde Genel Üretim Giderleri İle İlgili Tespitler .....                                      | 87         |
| 3.8. Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümü ile Periodontoloji Bölümü Maliyetlerinin SUT Fiyatları İle Karşılaştırılması ..... | 88         |
| <b>SONUÇ .....</b>                                                                                                       | <b>98</b>  |
| <b>KAYNAKÇA.....</b>                                                                                                     | <b>101</b> |
| <b>EKLER .....</b>                                                                                                       | <b>108</b> |
| <b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>                                                                                                    | <b>109</b> |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

|                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| Şekil 2.1 Gider Yerlerine Göre Sınıflandırma.....                   | 36 |
| Şekil 3.1 Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümü Hizmet Akış Şeması ..... | 58 |



## TABLOLAR LİSTESİ

|                                                                                                                                                          |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tablo 1.1 Hizmet Sektörünün Büyümesinin Sebepleri .....                                                                                                  | 5  |
| Tablo 1.2 Hizmetlerin Yapısına Göre Sınıflandırılması.....                                                                                               | 6  |
| Tablo 1.3 Hizmetin Müşteri İle İlişki Türüne Göre Sınıflandırılması.....                                                                                 | 8  |
| Tablo 2.1 Maliyet Hesaplama Yöntemleri .....                                                                                                             | 53 |
| Tablo 3.1 Ön Kayıt ile Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümünde Gerçekleşen İşlemlere İlişkin Süreler.....                                                    | 58 |
| Tablo 3.2 Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümü İçin SUT'ta Yer Alan İşlemler Listesi .....                                                                   | 59 |
| Tablo 3.3 AÜ DHF Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümünde Gerçekleşen İşlemler .....                                                                          | 60 |
| Tablo 3.4 ODR Bölümünde Kullanılan İlk Madde ve Malzeme Birim Fiyatları.....                                                                             | 61 |
| Tablo 3.5 ODR Kliniğinde Gerçekleşen İşlemlere İlişkin İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri .....                                                            | 62 |
| Tablo 3.6 ODR Bölümünde Kullanılan Endirekt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti .....                                                                          | 65 |
| Tablo 3.7 Sterilizasyon Ruloları Ortalama Birim Maliyet Çıkarımı .....                                                                                   | 65 |
| Tablo 3.8 ODR Kliniği Ocak-Şubat-Mart (2019) Ayları SUT'tan Karşılık Alınabilen İşlem Sayıları.....                                                      | 66 |
| Tablo 3.9 Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait AÜ DHF ODR Bölümü İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri .....                                                          | 68 |
| Tablo 3.10 Klinik Personelinin Döner Sermayeden Aldıkları Ortalama Ödenekler .....                                                                       | 69 |
| Tablo 3.11 AÜ DHF'nin Aylık Toplam Endirekt İşçilik Giderleri.....                                                                                       | 70 |
| Tablo 3.12 ODR Kliniğinde Çalışan ve Döner Sermayeden Gelir Elde Eden Sağlık Personelinin Ocak-Şubat-Mart Aylarında SUT'tan Aldıkları Ek Ödenekleri..... | 71 |
| Tablo 3.13 ODR Kliniğinin İşlem Başına Aylık Direkt İşçilik Giderleri .....                                                                              | 72 |
| Tablo 3.14 ODR Kliniği Aylık Elektrik-Su Gideri .....                                                                                                    | 74 |
| Tablo 3.15 AÜ DHF Yıllık Amortisman Giderleri .....                                                                                                      | 74 |
| Tablo 3.16 ODR Kliniği Ocak-Şubat-Mart Ayları Genel Üretim Giderleri.....                                                                                | 75 |
| Tablo 3.17 ODR Kliniğinin İşlem Başına Aylık Genel Üretim Giderleri.....                                                                                 | 75 |
| Tablo 3.18 Periodontoloji Bölümü İçin SUT'ta Yer Alan İşlemler Listesi .....                                                                             | 76 |
| Tablo 3.19 Periodontoloji Bölümünde Kullanılan İlk Madde ve Malzeme Birim Fiyatları ....                                                                 | 77 |
| Tablo 3.20 Periodontoloji Bölümü Her İşlemden Kullanılan İlk Madde ve Malzemelerin Toplam Maliyeti .....                                                 | 79 |
| Tablo 3.21 Periodontoloji Bölümü Endirekt İlk Madde ve Malzemeleri Aylık Toplam Maliyeti.....                                                            | 79 |

|                                                                                                                                                             |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tablo 3.22 Periodontoloji Bölümünde Spesifik Malzeme Kullanılan İşlemlere İlişkin İlk Madde ve Malzemelerin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması .....         | 81 |
| Tablo 3.23 Periodontoloji Bölümünde Her Bir İşlem İçin Toplam İlk Madde ve Malzeme Birim Maliyetleri .....                                                  | 82 |
| Tablo 3.24 Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait Periodontoloji Kliniğinin SUT'tan Karşılık Alabildiği İşlem Sayıları.....                                           | 83 |
| Tablo 3.25 Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait AÜ DHF Periodontoloji Bölümü İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri.....                                                  | 85 |
| Tablo 3.26 Periodontoloji Kliniğinde Çalışan ve Döner Sermayeden Gelir Elde Eden 14 Sağlık Personelinin Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait Toplam Ödenekleri..... | 86 |
| Tablo 3.27 Periodontoloji Kliniğinin İşlem Başına Aylık Direkt İşçilik Giderleri .....                                                                      | 87 |
| Tablo 3.28 Periodontoloji Kliniği Aylık Elektrik - Su Gideri .....                                                                                          | 87 |
| Tablo 3.29 Periodontoloji Kliniği Ocak-Şubat-Mart Ayları Genel Üretim Giderleri .....                                                                       | 87 |
| Tablo 3.30 Periodontoloji Kliniğinin İşlem Başına Aylık Genel Üretim Giderleri .....                                                                        | 88 |
| Tablo 3.31 Esas Üretim Gider Yerleri ve Dağıtım Anahtarı .....                                                                                              | 88 |
| Tablo 3.32 ODR Kliniği Ocak Ayı Birim Maliyetleri.....                                                                                                      | 89 |
| Tablo 3.33 ODR Kliniği Şubat Ayı Birim Maliyetleri .....                                                                                                    | 89 |
| Tablo 3.34 ODR Kliniği Mart Ayı Birim Maliyetleri .....                                                                                                     | 89 |
| Tablo 3.35 ODR Bölümü Aylık Toplam Birim Maliyetlerin SUT'la Karşılaştırılması.....                                                                         | 90 |
| Tablo 3.36 Periodontoloji Kliniği Ocak Ayı Birim Maliyetleri .....                                                                                          | 90 |
| Tablo 3.37 Periodontoloji Kliniği Şubat Ayı Birim Maliyetleri .....                                                                                         | 91 |
| Tablo 3.38 Periodontoloji Kliniği Mart Ayı Birim Maliyetleri.....                                                                                           | 91 |
| Tablo 3.39 Periodontoloji Bölümü Aylık Toplam Birim Maliyetlerin SUT'la Karşılaştırılması .....                                                             | 92 |
| Tablo 3.40 Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait ODR Bölümüne SUT'tan Gelen Toplam Karşılık .....                                                                    | 94 |
| Tablo 3.41 Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait Periodontoloji Bölümüne SUT'tan Gelen Toplam Karşılık .....                                                         | 95 |
| Tablo 3.42 ODR Bölümü İle Periodontoloji Bölümlerinin Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait Toplam Giderleri ve SUT'tan Gelen Ödemeler .....                         | 96 |
| Tablo 3.43 İncelenen İşlemlerin Özel Sektör Ücretleri .....                                                                                                 | 97 |

## KISALTMALAR LİSTESİ

|                |                                                                         |
|----------------|-------------------------------------------------------------------------|
| ABD            | Ana Bilim Dalı                                                          |
| ADSH           | Ağız ve Diş Sağlığı Hastanesi                                           |
| ADSM           | Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi                                             |
| ADSP           | Ağız ve Diş Sağlığı Polikliniği                                         |
| ATM            | Automatic Teller Machine                                                |
| AÜ             | Akdeniz Üniversitesi                                                    |
| BAĞ-KUR        | Esnaf Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu |
| cm             | Santimetre                                                              |
| DHF            | Diş Hekimliği Fakültesi                                                 |
| DİG            | Direkt İşçilik Gideri                                                   |
| DİMM           | Direkt İlk Madde Malzeme                                                |
| Dr.            | Doktor                                                                  |
| DPT            | Devlet Planlama Teşkilatı                                               |
| GSS            | Genel Sağlık Sigortası                                                  |
| GÜG            | Genel Üretim Giderleri                                                  |
| İMM            | İlk Madde ve Malzeme                                                    |
| kg             | Kilogram                                                                |
| kwh            | Kilowatt saat                                                           |
| L              | Litre                                                                   |
| MEDULA         | Medikal Ulak                                                            |
| m              | Metre                                                                   |
| m <sup>2</sup> | Metrekare                                                               |
| m <sup>3</sup> | Metreküp                                                                |
| M.Ö.           | Milattan Önce                                                           |
| No             | Numara                                                                  |
| OD             | Oral Diagnoz                                                            |
| ODR            | Oral Diagnoz ve Radyoloji                                               |
| SGK            | Sosyal Güvenlik Kurumu                                                  |
| SSK            | Sosyal Sigortalar Kurumu                                                |
| SUT            | Sağlık Uygulama Tebliği                                                 |
| TDHP           | Tek Düzen Hesap Planı                                                   |

|      |                                 |
|------|---------------------------------|
| TKHK | Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu |
| TME  | TemporoMandibülerEklem          |
| TL   | Türk Lirası                     |
| vb.  | ve benzeri                      |
| vd.  | ve diğerleri                    |
| vs.  | ve saire                        |
| WHO  | World Health Organization       |



## ÖZET

Son derece hızlı bir şekilde değişen ekonomik, teknolojik ve sosyal çevre, insanları daha bilinçli olmaya itmiştir. Bu bilinçlenmeyle beraber insanlar, kişisel sağlıklarına daha çok önem verir hale gelmiştir. Sağlığımızın önemli bir parçası olan ağız ve diş sağlığı, hem iş hem de özel hayatımızı doğrudan etkilemektedir.

Son yıllarda ağız ve diş sağlığı hizmeti veren kurumlarda büyük bir artış yaşanmıştır. Bu artışla birlikte, hizmeti sunan kurumlar da birbirleri ile yarışır hale gelmiştir. Kurumların bu rekabeti içerisinde, devlet, kurumlara ne ölçüde destek olmaktadır-bununla ilgili farklı çalışmalar mevcuttur. Fakat bir üniversitenin diş hekimliği fakültesi tarafından verilen ağız ve diş sağlığı hizmetleri üzerine ülkemizde bir çalışma bulunmamaktadır.

Bu çalışmanın amacı; bir üniversite diş hastanesinin seçilen iki bölümünde verilen ağız ve diş sağlığı hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanması ve bu maliyetlerin devlet tarafından ne kadarlık kısmının karşılandığının saptanmasıdır.

Çalışma sonucunda Oral Diagnoz ve Radyoloji bölümünde yapılan hesaplamalar sonucunda ortaya çıkan sonuçlar Sağlık Uygulama Tebliği'ne (SUT) bağlı olarak alınan ödeneklerle karşılaştırıldığında, bu bölümde ortaya çıkan işlem maliyetlerinin üstünde olduğu görülmüştür. Yani bölümün gerçekleştirdiği işlem sayısına bakılarak SUT ödeneklerinin, maliyetleri karşıladığı görülmüştür. Yine aynı şekilde Periodontoloji bölümünde yapılan hesaplamalar sonucunda da SUT ödeneklerinin, işlem maliyetlerini karşıladığı tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet Muhasebesi, Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri, Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi, Sağlık Uygulama Tebliği

## SUMMARY

### CALCULATION OF COSTS IN A FACULTY OF DENTISTRY AND COMPARISON WITH HEALTH IMPLEMENTATION COMMUNIQUE

The rapidly changing economic, technological and social environment has pushed people to become more awareness. With this awareness, people have become more attentive to their personal health. Oral and dental health, which is an important part of our health, directly affects our business and private lives.

In recent years, there has been a big increase in institutions providing oral and dental health services. With this increase, the institutions providing the service have become competitive with each other. In this competition of institutions, to what extent the state supports the institutions. There are different studies on this. However, there is no study on oral and dental health services provided by a faculty of dentistry in a university.

The aim of this study is; to calculate the costs of oral and dental health services in a room located in a university dental hospital and to determine how much of these costs are covered by the state.

When the results of the calculations made in the Oral Diagnosis and Radiology department were compared with the appropriations received in accordance with the Health Implementation Communique, it was found that the costs of the procedures were higher than those obtained in this section. In other words, it is seen that the appropriations of the Health Implementation Communique cover the costs by looking at the number of transactions performed by the department. Similarly, as a result of the calculations made in the Periodontology Department, it was determined that the appropriations of the Health Implementation Communique fulfilled the transaction costs.

**Keywords:** Cost Accounting, Oral And Dental Health Centers, Health Institutes Of Cost Accounting, Health Implementation Communique

## ÖNSÖZ

Çalışmanın uygulama sahası bir hastane olduğu için, sayısal verilere ulaşmak hayli zor olmuştur. Bu konuda bana kolaylık sağlayan Ertuğrul Sarıçam'a, Şevki Özkaya'ya, veri setini düzenlemede bana yol gösteren Erkan Soydan'a, klinik gözlemlerimde katkı sağlayan araştırma görevlileri, uzman hekimler ve teknikerlere; desteklerinden ötürü aileme; öğrenci oluşuma saygı gösteren iş arkadaşlarıma, okul programıma göre çalışma saatlerimi düzenleyen sağduyulu yöneticilerime ve bana karşı sabrını hiç kaybetmeyen psikolojik olarak da danışmanım olan sayın Prof. Dr. Adnan Dönmez'e teşekkür ediyorum.



## GİRİŞ

Son yıllarda hızla gelişen teknoloji ve değişen ekonomik faktörler, ister üretim işletmesi ister hizmet işletmesi olsun tüm işletmeleri hizmet odaklı işletmeler haline getirmiştir. Hizmet işletmelerinin en belirgin olanı sağlık kurumlarında da durum farksızdır, verilen sağlık hizmetlerinde hızlı bir değişim göze çarpmaktadır.

Sayıları giderek artan sağlık kurumları, sunulan hizmetin kalitesi ve maliyetleri ile birbiriyle yarış içerisinde. Bu durumda işletmelerin temel amacının maliyetlerini en aza indirmek olduğu bir gerçektir.

Sağlık hizmetleri içerisinde bulunan diş hekimliği hizmetlerine ya da yaygın adıyla ağız ve diş sağlığı hizmetlerine, son yıllarda oldukça önem vermeye başlanmıştır. Ülke ekonomisi açısından bakıldığında da ciddi harcamaların yapıldığı görülmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun (SGK), kamu ve özel sağlık kurumlarına yönelik sağlık ile ilgili yaptığı harcamalara yön verdiği düzenlemelerden en önemlisi kısaca SUT diye adlandırılan Sağlık Uygulama Tebliği'dir. Bu tebliğ ile sağlık kurumlarının, hastalara vermiş oldukları hizmetlerin, SGK tarafından kendilerine ödenecek fiyat karşılıkları belirlenmektedir.

Tıbbi teknolojinin hızla değişimi, tanı ve tedavi alanındaki gelişmeler, insanların bilinçlenmesi, artan maliyet baskıları ile rekabet; sağlık hizmetlerinin maliyet odaklı olarak değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; bir üniversite hastanesinin diş hekimliği fakültesinin seçilmiş bölümlerinde diş tedavi hizmetlerine ait maliyetlerin hesaplanarak, bu maliyetlerin SUT tarafından ne ölçüde karşılandığının saptanmaya çalışılmasıdır.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde hizmet kavramı kapsamlı olarak ele alınmış; sağlık nedir, sağlık kurumlarının amacı ve sağlık hizmetleri anlatılmıştır. Daha sonra sağlık hizmetleri içerisinde önemli bir yer tutan ağız ve diş sağlığının önemi, temel ağız ve diş sağlığı klinik branşları ve Sağlık Uygulama Tebliği ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde, sağlık kurumlarında maliyet muhasebesi ve maliyet hesaplama sistemlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise; Akdeniz Üniversitesi (AÜ) Diş Hekimliği Fakültesi'nin (DHF) Oral Diagnoz ve Radyoloji (ODR) bölümü ile Periodontoloji bölümünde gerçekleştirilen işlemlere ilişkin maliyet hesaplama sürecine, elde edilen sonuçların Sağlık Uygulama Tebliği ile karşılaştırmasına ve değerlendirilmesine yer verilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **SAĞLIK HİZMETLERİ İLE AĞIZ VE DİŞ SAĞLIĞI HİZMETLERİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR**

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak hizmet kavramına değinilecektir. Daha sonra soyut olan bu kavramın nasıl bir sektör haline geldiğinden ve gün geçtikçe büyümesinin nedenlerinden bahsedilmiş ve sektör içindeki hizmet türleri özetle sıralanıp; sağlık nedir, sağlık kurumlarının amacı, bu kurumların sayılarının son dönemde hızla artmasının sebepleri ve sağlık hizmetleri kavramları anlatılacaktır.

Daha sonra çalışmayla doğrudan ilişkili olan ağız ve diş sağlığının önemi ile Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) hakkında açıklamalar yapılacaktır.

#### **1.1. Genel Olarak Hizmet Kavramı, Hizmet Sektörü ve Hizmet Çeşitleri**

##### **1.1.1. Hizmet Kavramı**

Hizmetler, fiziksel (maddi) olmayan soyut ürünlerdir. Fiziksel mallardan farklı oldukları için hizmetleri tanımlamak zordur. Ayrıca eğitimden, bankacılığa, konaklama işletmelerinden, sigortacılığa kadar çok geniş bir alanı kapsıyor olmaları ifade edilen zorluğu artırmaktadır. Literatürde hizmetlere ilişkin çeşitli tanımlar yer almaktadır. Bu tanımlardan bazıları şunlardır:

- Hizmet; insanların ihtiyaçlarını karşılamak için belli bir fiyattan satışa sunulan, elle tutulamayan, standartlaştırılamayan ve sonunda da yarar ve doyum oluşturan soyut faaliyetler bütünüdür (Sayım ve Aydın, 2011: 46).
- Fiziksel varlık içermeyen, insanların ve/veya araçların emeği ile oluşan, müşterilere direkt fayda sağlayan ürünlere hizmet denir (Çiçek ve Doğan, 2009: 201).
- Bir başka kaynakta ise hizmet, “insanların gereksinimlerini karşılayan ve herhangi bir malın mülkiyetini gerektirmeyen faaliyetler bütünü” olarak tanımlanmıştır (Ersöz vd., 2009: 20).
- Diğer bir tanım ise hizmeti, bir gruptan ötekine sunulan, herhangi bir şeyin sahipliği ile sonuçlanmayan, çeşitli faaliyet veya faydalar olarak ifade etmiştir (Giritlioğlu, 2012: 76).

Genel anlamda hizmet, başka bir insanın ihtiyacını karşılamak için sunulan ve fiziki olan malın mülkiyetinin el değiştirmesini gerektirmeyen, soyut faydalar toplamıdır. Hizmet kavramı, her geçen gün ülke ekonomisi içerisinde daha fazla önem kazanmaktadır. Hizmet

üretimiye; tüketicinin ihtiyacını gidermek için üretilen, soyut yani maddi olmayan, herhangi bir sahiplenmeyle sonuçlanmayacak faaliyetlerdir.

İçerik olarak hizmet, kalite ve kapsam olarak farklılıklar gösterir. Bu farklılıklar, üretici, tüketici, üretilenle tüketilen arasındaki bağ ve içinde bulunulan durum ve zamana göre şekillenmektedir (Pıtırak, 2009: 12).

### 1.1.2. Hizmet Sektörü

Hizmet işletmesi denilince önceleri akla ilk gelen yerler kafe-restoran, banka, hastane veya turizm işletmeleri idi. Şimdilerde ise durum epey değişmiştir. Artık bir imalat işletmesinde bile verilen hizmetler önem kazanmaya başlamıştır. Günümüzde ister üretim işletmesi olsun ister hizmet işletmesi, tüm işletmeler hizmet odaklı olmaya başlamıştır. Dolayısıyla günümüzde neredeyse bütün işletmeler kendilerini birer hizmet örgütü olarak konumlandırmayı tercih etmektedir. Bahsedilen bu durum sebebiyle hizmet, çok kolay tanımlanamaz, kavranamaz ve kolay anlaşılamaz bir olgudur.

Toplumu oluşturan her bir insan, hayatlarını sürdürebilmek için farklı farklı mal ve hizmetlere ihtiyaç duyarlar ve bu ihtiyaçlar sürekli artmaktadır. Bireyler ihtiyaçları karşılamada tek başlarına yetersiz kaldıkları için de işletmeler ortaya çıkmıştır.

Hizmet sektörü, yaratmış olduğu değerlerle beraber, diğer sektörlerde de gerçekleştirdiği değer yaratma özellikleri ile günümüzde lokomotif sektör haline gelmiştir. Hizmet sektöründe yapılacak en ufak bir yatırım, neredeyse tüm sektörlerde canlanma yaratacaktır. Bu sebeplerden dolayı, hizmet sektörünün büyümesi ve gelişmesi, ülke ekonomisine çok büyük katkılar sağlayacaktır (Koşan, 2007: 11).

Hizmet sektörünün büyümesinin sebeplerine dair birçok açıklama yapılmıştır. Genel manada çıkan sonuç; toplumlar değiştikçe, insanlar zenginleştikçe ve gelir düzeyleri arttıkça, hizmetlere daha fazla yöneldikleridir.

Aşağıda verilen tabloda (Tablo 1.1), hizmet sektörünün neden büyüdüğü ile ilgili maddeler ve açıklamaları yer almaktadır.

**Tablo 1.1 Hizmet Sektörünün Büyümesinin Sebepleri**

| <b>Hizmet Sektörünün Büyümesinin Sebepleri</b> |                                                                                                 |
|------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>NEDENLERİ</b>                               | <b>AÇIKLAMALARI</b>                                                                             |
| + Maddi gücün artışı                           | Daha önceleri kendisinin yaptığı işleri, başkasına yaptırma                                     |
| + Daha çok boş vakit                           | Turizm ve otelcilik ile yetişkin eğitim kurslarına talebin artması                              |
| + İş gücünde kadınların artması                | Gündüz çocuk bakımı, temizlik, ev dışında yeme-içme hizmetlerine talebin artması                |
| + Hayattan beklentilerin artması               | Bakım evleri ve sağlık hizmetlerine talebin artması                                             |
| + Karmaşık yapıli ürünler                      | Araba ya da bilgisayar gibi karmaşık ürünlerin bakımı için uzman kişilere talebin artması       |
| + Hayatın karmaşıklığı                         | Gelir vergisi hazırlayıcıları, evlilik danışmanı veya hukuk danışmanlarına olan talebin artması |
| + Yeni ürünlerde artış                         | Bilgisayara dayalı hizmetlerin gelişmesi (programlama, onarım ve zaman paylaşımı gibi)          |

**Kaynak:** Aydın, 2011: 10

### 1.1.3. Hizmet Çeşitleri

Hizmetlerin sınıflandırılması; sektörde faaliyet gösteren işletmelerin etkin, sağlıklı planlama ve yürütme yapabilmesi açısından önem taşımaktadır. Hizmet çeşitlerinin çok ve özelliklerinin karmaşık olması hizmetlerin sınıflandırılmasını zorlaştırmaktadır. Hizmetlerin sınıflandırılmasında farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Günümüzde en çok kullanılan hizmet sınıflandırılması Lovelock'a aittir. Tablo 1.2'de hizmetler, iki temel soru neticesinde (hizmetin doğası nedir ve hizmet kime veya neye yönelmiştir) dört ana sınıfta toplanabilir.

**Tablo 1.2 Hizmetlerin Yapısına Göre Sınıflandırılması**

| Hizmetin Yapısı                       | Hizmet Kime veya Neye Yönelmiştir?                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                    |
|---------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                       | İnsan                                                                                                                                                                      | Madde                                                                                                                                                              |
| <b>Somut (Dokunulabilir) Eylemler</b> | <b>1.İnsan Bedenine Yönelik Hizmetler</b><br>*Yolcu Taşımacılığı<br>*Konaklama<br>*Sağlık<br>*Fiziksel Terapi<br>*Fitness Merkezleri<br>*Restoranlar/Barlar<br>*Saç Kesimi | <b>2.Fiziksel Varlıklara veya Nesnelere Yöneltilen Hizmetler</b><br>*Yük Taşımacılığı<br>*Kuru Temizleme<br>*Bakım ve Onarım<br>*Toptancı/Depolama<br>*Perakendeci |
| <b>Soyut (Dokunulamaz) Eylemler</b>   | <b>3.İnsanın Zihnine Yönelik Hizmetler</b><br>*Eğitim<br>*Tiyatro<br>*Müze<br>*Reklam<br>*Sanat ve Eğlence<br>*Psikoterapi<br>*Konserler<br>*Yönetim Danışmanlığı          | <b>4.Dokunulamayan (soyut) Varlıklara Yönelik Hizmetler</b><br>*Bankacılık<br>*Sigortacılık<br>*Muhasebecilik<br>*Yasal Hizmetler                                  |

**Kaynak:** Lovelock, 1996: 29

Tablo 1.2’de görüldüğü üzere bu sınıflandırmaya göre, hizmetler, insan süreçli (insan bedenine yönelik), madde süreçli (fiziksel varlıklara veya nesnelere yönelik), ansal uyarım süreçli (insan zihnine yönelik) ve bilgi süreçli (dokunulamayan varlıklara yönelik) olmak üzere gruplandırılmaktadır. Bu hizmet türleri kısaca aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

- **İnsan süreçli hizmetler:** İnsan bedenine uygulanan somut faaliyetlerdir. Müşteriler bu tür hizmetleri satın almak için hizmet üretimi süresince fiziksel olarak yer almak durumundadırlar. Yolcu taşımacılığı, sağlık hizmetleri, gıda hizmetleri ve konaklama hizmetleri gibi işler örnek verilebilir. Ya müşteri hizmetin sunulduğu yere gider ya da hizmeti verenler müşterinin yanına gelir. Her iki durumda da, hizmet sunucularını bünyesinde barındıran firma, hizmeti gerçekleştirmesi için gereken alet ve donanımına sahip olmalıdır (Yükselen, 2001: 266).
- **Madde süreçli hizmetler:** Mal ve diğer fiziksel maddelere yönelik somut faaliyetlerdir. Müşteriler, kendilerine değil de varlıklarına yönelik işlemler için hizmet satın alırlar. Örneğin; yük taşımacılığı, kuru temizleme, bakım ve onarım. Bu hizmet türünde, müşterinin rolü; hizmeti talep etme ve faturayı ödemekten ibarettir. Eğer söz konusu nesne kolay taşınabilen bir varlık ise müşteri onu, hizmet verilen

noktaya götürür. Taşınması zor veya taşınmaz bir varlık ise personel, teçhizatı ile birlikte hizmetin yöneleceği varlığın bulunduğu yere gider. Örneğin, bir bina temizliği için ekip ve teçhizatın binaya gitmesi (Yükselen, 2001: 267).

- **Ansal uyarım süreçli hizmetler:** Eğitim, psikoterapi, yönetim danışmanlığı gibi insan zekasıyla bütünleşmiş hizmetlerdir. Bu hizmetlerin sunum sürecine genellikle müşterinin fiziksel olarak katılması gerektiği alışıl原因mış bir durum ise de, bu hizmetlerin sunumunda müşteriyle sadece iletişim kanallarının sağlanması yeterli olmaktadır.

Bu sınıfa eğlence, öğretim, tiyatro gibi genelde müşteriyle yüz yüze sunulan hizmetler girmektedir fakat bu hizmetler telekomünikasyon kanalları (uzaktan erişim) kullanılarak da sunulabilir (Yükselen, 2001: 268).

- **Bilgi süreçli (soyut varlıklara yönelik) hizmetler:** Bilgisayarın hayatımıza girmesiyle bilgi süreci başlamıştır. Diğer üç gruba kıyasla en ilginç grubu oluşturur. Hizmet ağı, neredeyse tüm dünyada görüldüğü için farklıdır. Muhasebecilik, bankacılık, danışma, eğitim, sigorta, gazetecilik, hukuki işler bu gruba dahildir. Müşteriler, bu tür hizmetlerin üretimine katılamazlar. Modern telekomünikasyon sayesinde, bilgi süreçli hizmetleri her yere ulaştırmak mümkündür. Müşterilerin hizmetten yararlanma şekli; örneğin telefon, fax makinesi ya da ATM'lerin başında kısa bir süre durmaktır. Yine de bir sorun yaşanırsa, uydu iletişimi sayesinde çözülebilmektedir (Erdal, 2006: 16).

Hizmetleri sınıflandırmada kullanılan kriterlerden biri de üretici ile müşteri arasındaki temas düzeyidir. Hizmetler, yüksek, orta ve düşük temas hizmetler olmak üzere üç grupta toplanmaktadır. Yüksek temas hizmetleri, müşterinin hizmet süresince aktif olarak katıldığı ve hizmet işletmesinde fiziksel olarak bulunması gerektiği bir hizmet grubudur. Eğitim, taksi hizmeti, güzellik merkezi hizmeti örnek olarak verilebilir. Orta temas düzeyindeki hizmetlerde, hizmet personeli ile müşteriler arasında daha düşük bir iletişim söz konusudur. Müşteriler işletmeye hizmeti satın almak için gelmekte, ancak üretim boyunca yer almaları gerekmemektedir. Düşük temaslı hizmetler de ise, müşteriler ile hizmet personeli arasında fiziksel bir iletişim söz konusu değildir. Elektronik araç veya fiziksel dağıtım kanallarından oluşan bir iletişim bulunmaktadır (Lovelock, 1996: 50-51).

Hizmetlerin sınıflandırılmasında kullanılan diğer bir kriter de, hizmet işletmesi ile müşteri arasındaki ilişki türüdür. Bu ilişkiye göre; sürekli üyelik ilişkisi ile yürütülen, sürekli biçimsel bir ilişki olmadan, üyelikle aralıklı yararlanılan (üyelik ilişkisi var) ve biçimsel bir

ilişki olmaksızın (üyelik ilişkisi yok) aralıklı hizmetten yararlanan hizmetler olmak üzere gruplandırılmaktadır. Tablo 1.3'te bu ilişki örnekler aracılığıyla ifade edilmektedir.

**Tablo 1.3 Hizmetin Müşteri İle İlişki Türüne Göre Sınıflandırılması**

| Hizmet Sunumunun Niteliği      | Üyelik ilişkisi var                                                                                                             | Biçimsel bir ilişki yok                                                                                                                                |
|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Hizmetin Sürekli Oluşu</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sigorta</li> <li>• Telefon aboneliği</li> <li>• Bankacılık</li> </ul>                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Metro</li> <li>• Radyo istasyonu</li> </ul>                                                                   |
| <b>Hizmetin Aralıklı Oluşu</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aylık abonmanlar</li> <li>• Kombine maç bileti</li> <li>• Sağlık hizmetleri</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Araba kiralama</li> <li>• Turizm işletmeleri</li> <li>• Tiyatro/sinema</li> <li>• Posta hizmetleri</li> </ul> |

**Kaynak:** Lovelock, 1996: 40

## 1.2. Sağlık Hizmetleri ve Sağlık Sektörü

### 1.2.1. Sağlık Kurumlarının Tanımı ve Amacı

Sağlık hizmetleri, insanların hayatlarını sürdürebilmesi için gerekli olan hizmetlerin en önemlilerinden biridir. Sağlık kuruluşları, topluma yarar sağlamak amacıyla, hem gelişmekte olan hem de gelişmiş ülkelerde son derece gerekli ve hayati bir toplum kaynağı olarak görülmektedir (Durukan Köse ve Aras, 2012: 70).

Tüm dünyada kabul görmüş olan sağlık tanımı, Dünya Sağlık Örgütü'nün (World Health Organization-WHO) kuruluş yasasında yer almaktadır. Buna göre sağlık, hastalık ve sakatlığın olmayışı değil; bedensel, ruhsal ve sosyal yönden tam iyilik halidir.

Sağlık kurumları sağlıkla ilgili tüm konularda sorumluluk hisseden ve bu bağlamda bilimsel teknik donanımına sahip bir biçimde danışana dolaylı ya da dolaysız şekilde sağlık hizmeti sunmakla yükümlü kurumlardır (Yılmaz, 2000: 11). Sağlığın korunması-geliştirilmesi, hastalıkların tanısı-tedavisi ve tıbbi rehabilitasyon hizmetlerini sunar. Temel amacı, tüm insanlara eşit ve en üst düzeyde tedavi hizmeti sunmaktır.

Sağlık kurumları, devlet, devlete bağlı üniversiteler, belediyeler gibi kamu idareleri ve askeri kurumlar tarafından işletilebilir (Sayım, 2011: 266). Dolayısıyla, sağlık sektörünün sahiplik noktasında karma bir sektör olduğu bir gerçektir.

Son dönemde, sağlık kurumlarındaki hizmetlerde ve bu kurumların organizasyon yapılarında hızlı bir değişim söz konusudur. Sağlık kurumlarının sayısı giderek artmış, gerçekleştirilen hizmetlerin kalitesi ve maliyeti, birbiriyle yarışır hale gelmiştir.

Sağlık kurumlarının öncelikli amacı; toplum sağlığını, hasta olanların tanılarının konmasını, hastaların tedavisini ve hastalıklarda yaşam kalitesinin yükseltilmesidir. Daha sonrasında kurum içerisinde çalışanların performansı ve işletmeden memnuniyeti, işletmeye

bağlılığı, tatminkâr ücret politikası, işletmenin karlılığı vb. amaçlar gelmektedir. Sağlık kurumları işletmeciliği diğer işletmelerden bu yönüyle ayrılmaktadır.

### 1.2.2. Sağlık Hizmetlerinin Türleri ve Sektör Özellikleri

Sağlık hizmetleri, sağlık kurumlarının başlıca mamulü niteliğindedir ve genel anlamda birbirini tamamlar şekildedir. Anlaşılabilir olmak, hizmet sunumu sırasında etkinlik sağlamak, maliyet-fayda analizi gibi amaçlarla sınıflandırılarak dört ana grup altında toplanmıştır. Bunlar; sağlığın geliştirilmesi hizmetleri, rehabilite edici hizmetler, tedavi edici sağlık hizmetleri ve koruyucu sağlık hizmetleridir (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 35).

Sağlık işletmeleri, bireylerin yaşam kalitesini ve mutluluğunu artırmak adına bu hizmetleri sunmaktadırlar. Sağlık işletmeleri bahsedilen bu sağlık hizmeti türlerini sunmakta olup ürettikleri hizmet kapsamında türlere göre sınıflandırılmaktadır (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 36):

- Koruyucu Sağlık Hizmetleri:

Bireyleri erken ölümden, sakat kalmaktan, yaralanmaktan ve hastalanmaktan korumak amacıyla alınacak tedbirlerin tümüne denir. Koruyucu sağlık hizmetleri ile hastalık olayının ortaya çıkmasını önlemek amaçlanmaktadır. Çeşitli sağlık eğitimleri (aile planlaması, yeterli ve sağlıklı beslenmenin sağlanması, aşılama hizmeti, çevre kirliliğinin önlenmesi) verilerek, bir bütün olarak toplum sağlığını daha iyiye götürmek için tüm olanaklar kullanılarak yapılan hekimliktir (Işık, 2014: 4).

- Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri:

Tedavi edici sağlık hizmetleri, koruyucu sağlık hizmetlerinin bir üst basamağıdır. Tedavi edici sağlık hizmetleri, sunulan hizmetin kapsamı ve yoğunluğu doğrultusunda birinci, ikinci, üçüncü basamak tedavi hizmetleri olarak üç gruba ayrılır. Bu hizmetler şu şekilde açıklanabilir (Işık, 2014: 5):

- Birinci basamak tedavi hizmetleri; hastaların ilk başvurduğu doktorun kendisini ayakta veya evde tedavi etmesi ile sunulan hizmetlerdir. Bu hizmetler rehabilite ve tedavi edici, tanı belirleyici ve bireysel koruyucu hizmetleri kapsamaktadır.

- İkinci basamak tedavi hizmetleri; birinci basamak sağlık hizmetlerinin sağlanamadığı yani mevcut sağlık kuruluşunun yetersiz kaldığı durumda sevk edildiği sağlık kuruluşu tarafından verilen hizmetleri kapsar. Genellikle hastaların yatarak uzman hekimler tarafından muayene ve tedavi edilmesi olarak verilen hizmetlerdir (Akdur, 2006: 19).

- Üçüncü basamak tedavi hizmetleri; gelişmiş tedavi yöntemlerinin kullanıldığı durumlarda bir üst sağlık kuruluşunda verilen hizmetleri kapsamaktadır. Yan dal hastaneleri ve üniversite hastaneleri bu kapsamda hizmet veren kuruluşlardır (Akdur, 2006: 19).

- **Sağlığın Geliştirilmesi Hizmetleri:**

Sağlığın geliştirilmesi hizmetleri, sağlıklı durumda olan bireylerin sağlık durumlarını daha iyi duruma getirmeleri için sunulan ve esas sorumluluğun bireylere ait olduğu hizmet çeşididir. Bu hizmetlerin hedefi yaşam kalitesi ve süresinde olumlu değişiklikler meydana getirmektir. Sağlığın geliştirilmesi hizmetleri, hızlandırıcı hizmetler olup toplumun genel sağlık düzeyinin iyileştirilmesini sağlamaktadırlar (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 39).

Günümüzde pek çok hastalık, kalitesiz veya özentisiz yaşam tarzları ve alışkanlıkları dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. İnsanlar, süregelen yaşam tarzlarını değiştirerek, örneğin; spor yaparak, sağlığı bozucu gıdalar tüketmeyerek, sigara ve alkol kullanmayarak ve kişisel temizliğine dikkat ederek sağlık durumlarını çok daha üst seviyelere çıkarabilirler.

- **Rehabilitatif Sağlık Hizmetleri:**

Rehabilitatif sağlık hizmetleri, bir hastalık ya da mevcut bir engellilik hali sonucu, bireylerin kaybettikleri bedensel ve psikolojik sakatlık veya güçsüzlüklerinin en aza indirgenmesini amaçlayan hizmetlerdir. Söz konusu bireyler, günlük yaşamlarını sürdüremiyorsa ya da başkalarına bağımlı halde yaşıyorlarsa; kaybettikleri bedensel ve zihinsel becerilerinin yeniden kazandırılması için verilir. Tıbbi ve sosyal olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tıbbi rehabilitasyon, bir kaza ya da hastalık sonucu kalıcı bedensel ve ruhi bozuklukların az da olsa düzeltilmesini kapsayan sağlık hizmetidir. Amaç, yaşam kalitesini artırmaktır. Sosyal rehabilitasyon ise, engelli kişilerin, başkalarına bağımlı olmadan yaşayabilmesini gerçekleştirme gayesindedir. Sosyal rehabilitasyon içerisinde kişiye bir iş bulma veya sosyal-psikolojik açıdan gelişmelerini sağlama gibi çalışmalar yer almaktadır (Işık, 2014: 6).

Sağlık sektörünü, diğer hizmet sektörlerinden ayıran bazı özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sayım, 2011: 267-268):

- Bir işletmenin yaşayabilmesi için kar etmesi gerekir. Ancak sağlık kurumlarında kar ilk amaç değildir, sosyal ve toplumsal amaçlar ön planda olmalıdır.
- Sağlık kurumları karmaşık ve dinamik yapıda, 24 saat hizmet veren matriks organizasyonlardır.
- Sağlık kurumları çok farklı meslek gruplarını bünyesinde barındıran sosyo-teknik sistemlerdir.

- Aşırı iş bölümü ve uzmanlaşma vardır.
- Sağlık hizmetlerinde belirsizlik söz konusudur. Genelde sağlık hizmeti talep edenler çok az bilgi sahibidir veya hiç bilgisi yoktur. Kendisine sunulan hizmeti ne kadar ve ne süre ile alacağını bilemez. Aynı oranda olmamakla birlikte hekim de kimi zaman çıkabilecek komplikasyonlar nedeniyle tedavinin süre ve sonuçlarını bilemez.
- Sağlık hizmetlerinin fiyatlandırılması da piyasa yapısından farklıdır.
- Sağlık alanında özellikle koruyucu hekimlikte birçok ürün ve hizmet kamu malı olarak değerlendirilmektedir.

### **1.3. Türkiye’de Sağlık Hizmetleri, Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetleri ve Sağlık Uygulama Tebliği**

#### **1.3.1. Türkiye’de Sağlık Hizmetleri**

Türkiye’de sağlık, belli bir döneme kadar hastalığın olmayışı şeklinde tanımlanmıştır. Tanımın bu şekilde olması, hastalık kavramını ön plana çıkarmıştır.

Geleneksel sağlık hizmetleri, hastalığı yok etmeye çabalamıştır. Fakat günümüzdeki sağlık tanımı bu şekilde değildir. Çağdaş sağlık hizmetleri prensipleri oluşturulmuştur. Buna göre; kişi çevresinden özellikle de sosyal çevresinden soyutlanamaz. Fiziksel, biyolojik ve sosyal çevresiyle kişinin yaşamı bir bütündür; sağlıklı ve hastalıklı dönemler diye birbirinden ayrılamaz. Hastalık sadece hastayı değil, ailesinden başlayarak tüm toplumu etkiler. Bir toplumdaki en önemli hastalık, en çok görülen hastalıktır. Sağlık hizmeti, birçok sektörün hizmetinden etkilenen bir ekip hizmetidir (Akdur vd., 2011: 374).

Sağlık hizmetleri ötelenemez ve zorunlu hizmetlerdir. Kişilerin ihtiyaçlarına göre şekillendiği gibi, hizmetin getirdiği ihtiyaçlar dahilinde de değişiklikler gösterir.

Sağlık hizmetlerinin özellikleri ise şu şekildedir; her insan bir şekilde hastalıkla karşılaşabilir, dolayısıyla sağlık hizmetlerinde din, dil, ırk, etnik köken, düşünce, ayrımı gözetilmemesi gerekir. Alanında uzman kişiler tarafından hizmet verilmelidir. Kullanılacak ekipman, en az maliyet ve en çok verim düşünülerek tasarlanıp yerleştirilmelidir. Devletin sağladığı imkanların yanı sıra özel yatırımcılar desteklenmelidir. Hizmet kalitesini artırmak için kurumlar, yarış içerisinde olmalıdır. Hizmet kalitesini ve hizmetlerin lüzmunu denetleyen mekanizmalar olmalı ve eksik görülen noktalarda eğitimler planlanmalıdır (Tosun, 2016: 10).

Türkiye’de sağlık hizmetlerinin gelişimini, cumhuriyet öncesi ve cumhuriyet sonrası dönem olarak değerlendirmek mümkündür. Osmanlı imparatorluğu döneminde, devlet tarafından yürütülen sağlık hizmetleri daha çok saraya ve orduya yönelik olarak gelişmiştir. Reisul Etibba (Hekim Baş) ismi verilen kurum devletin sağlık işlerini yürütmüştür. Yoksul

ve kimsesizler padişah ve çevresinin hayır amaçlı kurduğu hastane ve şifa evlerinde hizmet alırken, nüfusun çoğunluğu ise serbest çalışan hekimlerden ücret karşılığında tedavi hizmeti almıştır. Gerek özel gerekse devlet tarafından sunulan bu hizmetler sadece birkaç büyük vilayette verilmiştir (Akdur, 2006: 10).

1850 yılında Hekim Başı Kurumu ortadan kaldırılmış ve yerine Tıbbiye Nezareti kurulmuştur. Hekim olabilmek için tıp okullarından mezun olma şartı getirilmiştir. Bu kurum 1914 yılında İtalya'dan örnek alınarak Dahiliye ve Sıhhiye Nezareti'ne dönüşmüş ve içişleri bakanlığına bağlanarak devletin kontrolü altına alınmıştır (Akdur, 2006: 11).

3 Mayıs 1920 tarihinde, 3 sayılı “Sıhhat ve İçtimai Muavenet Vekâleti Yasası” ile Sağlık Bakanlığı kurulmuş olup ilk Sağlık Bakanı da doktor (Dr.) Adnan Adıvar olmuştur. 10 Mart 1921’de ise Dr. Adnan Adıvar bakanlıktan ayrılmış ve yerine Dr. Refik Saydam, Sağlık Bakanı olmuştur. Adnan Adıvar dönemi daha çok savaş yaralarının sarılması ile geçmiş ve sağlık alanında asıl çalışmalar Refik Saydam döneminde yapılmıştır (Metintaş ve Elçioğlu, 2007: 164-165).

Koruyucu sağlık hizmetlerinin ön planda tutulduğu Refik Saydam dönemi sonrasında Cumhuriyet dönemi ikinci Sağlık Bakanı Dr. Behçet Uz döneminde, 1946’da yapılan Dokuzuncu Milli Tıp Kongresi’nde ilk 10 yıllık milli sağlık planının sunumu yapılmıştır. Sunumda, Türkiye’nin yedi sağlık bölgesine ayrılması planlanmıştır. Plana göre, her kırk köy için on yataklı bir tedavi merkezi kurulacak ve bu merkezlerde iki hekim, bir sağlık memuru ve bir ebe görev alması ve bu merkezlerin tedavi edici ve koruyucu sağlık hizmetlerini birlikte yürütmesi hedeflenmiştir (<https://www.saglik.gov.tr/TR,11492/tarihce.html> (erişim tarihi: 08.11.2019)).

1954 yılına gelindiğinde 6134 sayılı yasa ile hastane hizmetleri merkezi hükümetin sorumluluk ve görevi haline gelerek tek bir çatı altında toplanmış ve vakıflara, belediyelere ve il özel idarelerine bağlı olarak çalışan üniversite ve Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) hastaneleri hariç diğer hastaneler, Sağlık Bakanlığı’na bağlanmıştır. 1960’larda ise sağlık reformları bakımından atılan adımlar ile sağlığa anayasal bir boyut kazandırılmıştır. Bu yıllarda Türkiye’de dünya sağlık örgütü çerçevesinde her insanın sağlıklı doğmaya ve sağlıklı ölmeye yani sağlığın her insanın temel hakkı olduğuna kanaat getirilmiş ve “İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi” imzalanmıştır. Bu gelişmeler ile birlikte Anayasanın 49. maddesinde “Devlet, herkesin beden ve ruh sağlığı içinde yaşayabilmesini aynı zamanda tıbbi bakım görmesini sağlamakla görevlidir. Devlet, dar gelirli ve yoksul ailelerin sağlık şartlarına uygun konut ihtiyaçlarını karşılayacak tedbirleri alır” ifadesi ile her insanın sağlık hizmeti hakkı olduğu ve bunun kamu tarafından sunulması gerektiği teminat altına alınmıştır. 1961 yılında

“224 sayılı Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Hakkındaki Kanun” yürürlüğe girmiştir. Böylece, sağlık hizmetleri halkın ihtiyaçlarına yönelik, kademeli, entegre, sürekli ve yaygın olarak sunulması hedeflenmiştir. Bu amaç doğrultusunda aşamalı olarak şehir merkezlerinde ve ilçelerde bütünleşmiş bir yapı şeklinde il ve ilçe hastaneleri, sağlık ocakları ve sağlık evleri şeklindeki yapılandırmaya başlanmıştır. Ayrıca sevk sistemi de bu kanunun getirdiği yeniliklerden biridir. Bu bağlamda yapılan bir başka uygulama ise, hizmeti kullananlardan, tedavi ve ilaç hizmetlerinde sosyalleştirmenin bir uygulaması olarak hiçbir ücret alınmamaya başlamıştır (Akdur, 2006: 29).

“Genel Sağlık Sigortası” (GSS) ilk defa 1967’de ön plana çıkmıştır. Bu dönemde yasa tasarısı hazırlanmış fakat Bakanlar Kurulu’na yönlendirmesi yapılmamıştır. Genel sağlık sigortasının kurulması ikinci 5 yıllık kalkınma planı kapsamında TBMM’ye 1971 yılında gönderilmiş ancak taslağın görüşülmesi bundan üç sene sonra yapılmıştır (Sağlık Bakanlığı Yayınları, 2008: 17).

1980’li yıllarda tüm dünyada baş gösteren özelleştirme ile devleti ve kamu sektörünü küçültme şeklindeki yaygın gelişmeler; Türkiye’yi de çok geçmeden etkisi altına almıştır. Kamu Yönetimi Temel Kanunu ile Cumhuriyet tarihimizde ilk kez sağlık alanında özelleşmeden söz edilmiştir (Önder, 2013: 21).

1990 yılı içerisinde Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), sağlık sektörünü ilgilendiren temel bir plan hazırlatmıştır. Sağlık Bakanlığı ve DPT tarafınca yürütülen ve “Sağlık Sektörü Master Plan Etüt Çalışması” olarak isimlendirilen plan bir anlamda sağlık reformlarının ele alındığı bir sürecin başlangıcını oluşturmuştur. 1992 ve 1993 yıllarında Birinci ve İkinci Ulusal Sağlık Kongreleri yapılmış ve sağlık reformunun teorik çalışmalarına hız verilmiştir. 1992 yılı içerisinde 3816 sayılı kanunla sosyal güvenlik kapsamına girmeyen düşük gelirli vatandaşlar için yeşil kart uygulama süreci başlatılmıştır. Böylece ekonomik gücü zayıf olan insanların, sınırlı da olsa, sağlık hizmetlerine erişimi sağlanmıştır (<http://www.saglik.gov.tr/extras/birimler/bidb/tsbs.pdf> (erişim tarihi: 20.09.2019)).

1998 yılından 2002 yılına kadar çeşitli tasarılar hazırlanıp meclise sunulmuş fakat bir sonuç alınamamıştır. 16 Kasım 2002 tarihinde 58. Hükümet tarafından açıklanan Acil Eylem Planında Sağlık alanında gerçekleştirilmesi gereken temel hedefler “Herkese Sağlık” ismiyle ele alınmıştır. Bu hedefler aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir (Akdağ, 2008: 20):

- E-dönüşüm projelerinin sağlık alanında başlatılması,
- Kamu kuruluşlarının her birinde alt kademelere yetki devri,
- GSS kapsamının tüm vatandaşlar için genişletilmesi,

- Sağlık alanına yatırım yapmasında özel sektörün özendirilmesi,
- Mali ve idari bakımdan hastanelerin özerk bir yapıya dönüştürülmesi,
- Koruyucu hekimliğin yaygınlaştırılması,
- Aile hekimliğinin başlatılması,
- Özellikle çocuk ve anne sağlığı üzerinde durulması,
- Bütün sağlık kurum ve kuruluşlarının tek çatıya bağlanması,
- Öncelikli kalkınma önemi olan yerlerde eksik olan sağlık personelinin tamamlanması.

### 1.3.2. Türkiye’de Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetleri

Ağız, sindirim sisteminin başlangıcıdır. Tüm besinler ağız yoluyla alınır, dişler yardımıyla parçalanır. Dolayısıyla dış ortam ile irtibatı sağlayan, ağız ve dişlerin sağlıklı olması son derece önemlidir (<http://kmarasadsh.saglik.gov.tr/TR,102096/agiz-ve-dis-sagliginin-onemi.html> (erişim tarihi: 04.04.2019)).

Ağız ve diş sağlığının temelini; diş fırçalama, koruyucu uygulamalar ve periyodik hekim kontrolü oluşturmaktadır. Erken çocukluk dönemi, tüm bu alışkanlıkların kazandırılması için en uygun zaman dilimidir. Diş fırçalamanın, anlamlı ölçüde çürük riskini azalttığı bilinen bir gerçektir. Dişlerini küçük yaşlardan beri ve günde iki kez fırçalayanların, daha az çürüğe sahip olduğu ispatlanmıştır. Küçük yaşta diş fırçalama alışkanlığının edinilmesinde, ailelerin sosyo-ekonomik seviyelerinin etkili olduğu öne sürülmektedir (Altun vd., 2005: 114).

Mevcut durumun oluşturduğu tabloya bakarak, yapılabilecek iyileştirme çalışmaları içerisinde ilk sırada akla gelen öneri, insanların eğitilmesi ve sağlık kültürünün oturtulmasıdır. Bu sağlandıktan sonra, genel sağlık hizmetlerinde de olduğu gibi, tedavi odaklı olmak yerine; sağlığı koruma ve geliştirme anlayışının benimsenmesi gerekmektedir. Böylelikle hem tedavi için yapılan masraflar azaltılmış hem de bireylerin dişleri korunmuş olacaktır.

Ağız ve diş sağlığı, sağlıklı dişlerden daha fazla anlam taşımakta olup, genel sağlığımızın da bir parçasıdır. Bu açıdan, ağız ve diş sağlığı hizmetlerinin doğru bir şekilde sunulmamaları halinde toplumda ciddi sağlık sorunları yaratabilecek hizmetlerdir.

Ağız diş sağlığı hizmetlerinin doğru şekilde sunulmasının gerekliliği, bu hizmeti sunan kurumların görünenden çok daha önemli bir pozisyonda olduğunu vurgulamaktadır.

Türkiye’de gerek kamu gerekse özel kesimden ağız ve diş sağlığı hizmetlerine erişebilmek mümkündür. Bu hizmetler; diş hekimlerinin bulunduğu muayenehanelerde ve

hastanelerde, ağız ve diş sağlığı hastanelerinde (ADSH), ağız ve diş sağlığı merkezlerinde (ADSM) ve ağız ve diş sağlığı polikliniklerinde (ADSP) sunulmaktadır.

Tıpkı genel sağlık hizmetlerinde olduğu gibi; ağız ve diş sağlığı hizmetlerinin de bir takım türleri bulunmaktadır. Aşağıda ağız ve diş sağlığı hizmetlerinin türleri açıklanmıştır.

- Koruyucu Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetleri:

Koruyucu hizmetler; ruhen, bedenen ve sosyal açıdan iyilik halini henüz kaybetmemiş kişilere yönelik uygulamalardır. Sağlık alanının tamamında kabul gördüğü gibi, ağız ve diş hastalıklarında da tedaviden çok koruyucu önlemlere ağırlık verilmesi gerekmektedir. Bu koruyucu önlemlerin en temeli ve en basiti diş fırçalamadır.

Koruyucu ağız ve diş sağlığı hizmetleri, çevreye ve bireye yönelik olarak ikiye ayrılmaktadır. Çevreye yönelik koruyucu ağız ve diş sağlığı hizmetlerine içme sularının florlanması; bireye yönelik koruyucu ağız ve diş sağlığı hizmetlerine ise ağız hijyeni eğitimleri, fissür örtücü uygulamalar vb. hizmetler örnek verilebilir (Ekici, 2013: 20).

Koruyucu hizmetler, ağız ve diş sağlığı hizmetleri içinde en önemli alanı oluşturur. Çünkü yeterli korunma sağlanmadığı takdirde bedeli ağır olmaktadır. Günümüzde ağız ve diş hastalıklarının tedavisi oldukça pahalıdır. Genel sağlık hizmetlerinde olduğu gibi, ağız diş sağlığı hizmetlerinde de koruyucu uygulamalar daha az ekipman ve maliyet gerektirir (Ekici, 2013: 21).

- Tedavi Edici Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetleri:

Ağız ve diş sağlığı bozulan bireylere sunulan sağlık hizmeti türüdür. Koruyucu sağlık hizmetlerine oranla daha çok özel fayda içeren tedavi hizmetleri, hasta bireylerin iyileştirilmesiyle ortaya çıkan verimlilik artışı gibi nedenlerle sosyal faydalar da içermektedir. Hizmet kapsamı bakımından, diğer sağlık hizmetlerinde de olduğu gibi, birinci - ikinci - üçüncü basamak olarak üç aşamada değerlendirilebilir. Genel sağlık hizmetlerine bakıldığında birinci basamağın dar, ikinci ve üçüncü basamağın ise sırasıyla daha geniş kapsamlı olduğu görülmektedir. Diş hekimliği hizmetlerinde ise, çoğu ağız ve diş sağlığı tedavisi birinci basamakla karşılanabilmekte olup, ikinci ve üçüncü basamak daha dar kapsamlıdır. Bu nedenle tüm koruyucu diş hekimliği hizmetlerini birinci basamak, uzmanlık gerektirmeyen tedavi edici diş hekimliği hizmetlerini ikinci basamak, uzmanlık gerektiren ileri tedavilerin sunulduğu hizmetleri üçüncü basamak olarak değerlendirmek uygun görünmektedir (Ekici, 2013: 22).

- Rehabilit Edici Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetleri:

Rehabilit edici ağız ve diş sağlığı hizmetleri içerisinde genellikle dudak - damak yarıkları veya çene - yüz protezleri bulunmaktadır (Ekici, 2013: 24).

○ Eğitim, Araştırma ve Geliştirme İşlevleri:

Kişilerin yaşam tarzları ve alışkanlıkları ile doğrudan ilişkilidir. Ağız diş sağlığını korunması ve geliştirilmesi, kişilerin çocukluktan kazanacağı diş fırçalama ve dengeli beslenme alışkanlıkları ile mümkündür. Aynı zamanda kişiler zararlı alışkanlıklardan uzak durarak hem genel sağlığını hem de ağız sağlığını geliştirebilirler (Ekici, 2013: 25).

Ağız diş sağlığı eğitimi önce ailede, sonra okullarda, daha sonra diş hekimleri tarafından verilmelidir. Bunların yanı sıra toplumun eğitilmesi için ağız ve diş sağlığı konusunda programların hazırlanması, belirli aralıklarla taramalar yapılarak sorunların belirlenmesi ve önlemlerin alınması ile ilgili çalışmalar yapılmalıdır. Böylece toplum bilincinin artırılması sağlanarak hastalıkların önlenmesi ve yaşam kalitesinin yükseltilmesi hedeflenmelidir.

Ağız ve diş sağlığının tarihinin milattan önce (M.Ö.) 3000 yıllarına dayanan ama bağımsız bir meslek olarak 18. yüzyılda ortaya çıktığı görülmektedir. Diş hekimliği, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de 19. yüzyılda gelişmeye başlamıştır. 19. yüzyıla kadar berberlerin dişçilik yaptığı Osmanlı’da, Tanzimat ve Meşrutiyet hareketleri ile Osmanlı, tıp alanında yüzünü daha fazla Batıya dönerek modern bir görünüm kazanmıştır ([http://www.tdb.org.tr/sag\\_menu\\_goster.php?Id=344](http://www.tdb.org.tr/sag_menu_goster.php?Id=344) (erişim tarihi: 16.05.2019)).

İlk diş hekimliği okulu olan İstanbul Diş Hekimliği Okulu, 1909’da eğitimlerine başlamış ve o dönem Tıp Fakültesi ilk dekanı Cemil Topuzlu (1869-1958) tarafından kurulmuştur. Yürütülmesi Dr. Halit Şazi`ye (1869-1921) bırakılmıştır (Atasever ve Örnek, 2018: 5).

O dönemki Fransız okullarıyla uyumlu gitmek adına diş hekimliğinde toplam eğitim süresi 2 yıldır ve ilk ders programında Fizik, Botanik ve Zooloji dersleri mevcuttur. Dersleri, Eczacı mektebinden hocalar vermektedir. 1926 yılında, okula sınavla öğrenci almaktan vazgeçilmiş ve lise mezunları doğrudan kabul edilmeye başlanmıştır ([http://www.tdb.org.tr/sag\\_menu\\_goster.php?Id=344](http://www.tdb.org.tr/sag_menu_goster.php?Id=344) (erişim tarihi: 16.05.2019)).

1928’de çıkan “Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun”un 30.maddesi, yalnızca Diş Hekimliği Okulu’ndan mezun olanlara diş hekimliği uygulama yetkisini verir.

Bu şekilde, diş hekimliği bir meslek haline gelir ve okulun gelişimi hızlanır (Atasever ve Örnek, 2018: 5).

1933 Üniversite Reformuna kadar, eczacı ve dişçi okulları tıp fakültesine bağlı olarak yönetilirken, 31 Temmuz 1933’te Diş Okulu, İstanbul Üniversitesi Tıp Fakültesi Diş Hekimliği Yüksek Okulu adını alır. Eğitim yılı 4 yıla çıkarılır. Tam 31 sene sonra 1964 yılında, Diş Hekimliği Yüksek Okulu, Tıp Fakültesi’nden ayrılarak İstanbul Üniversitesi Diş

Hekimliği Fakültesi'ne dönüştürülmüştür. Aynı tarihte eğitim süresi 5 yıla yükseltilmiştir (Atasever ve Örnek, 2018: 6).

5 Aralık 2018 tarihinden bu yana ülkemizde faaliyette bulunan 87 diş hekimliği fakültesinden 63 tanesinde eğitim verilmektedir ([http://www.tdb.org.tr/sag\\_menu\\_goster.php?Id=344](http://www.tdb.org.tr/sag_menu_goster.php?Id=344) (erişim tarihi: 16.05.2019)).

“Tıpta ve Diş Hekimliğinde Uzmanlık Eğitimi Yönetmeliği” ‘ne göre diş hekimliğinde branş sayısı altıdan sekize çıkarılmış ve bu 8 anabilim dalında (ABD) eğitimler vermeye başlanmıştır (Atasever ve Örnek, 2018: 5). Kişi, ağız boşluğu ile ilgili herhangi bir problem yaşadığında, kolay tedavi olabilmesi için farklı branşlar oluşturulmuştur. Bu nedenle bu branşların neler olduğunu bilmek önemlidir. Bunlar (Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun):

- Ortodonti
- Pedodonti
- Periodontoloji
- Endodonti
- Konservatif (restoratif) diş tedavileri
- Çene cerrahisi
- Çene radyolojisi
- Protetik diş tedavileridir.

Çene radyolojisi tabiri aslında yanlıştır. Ağız, diş ve çene radyolojisi demek daha doğru olur. Çünkü çene filmiyle beraber diş ve ağız boşluğunun da filmleri çekilir. Çene cerrahisi de yine aynı şekildedir; ağız, diş ve çene cerrahisi olarak adlandırılmalıdır. Kist-tümör oluşumlarını, çene eklem problemlerini ve ağız içindeki her türlü cerrahi müdahale gerektirecek işlemi, çene cerrahisi çözüme kavuşturur. Ortodonti bölümü, dişlerin birbirleriyle ilişkilerini, alt ve üst çenenin kapanışlarını, diş ve çenenin gelişimini ve iskeletsel bozuklukları inceler. Protetik diş tedavisi, adı üzerinde ağız içindeki diş ya da doku kayıplarını protezlerle doldurarak tedavi eder. Periodontoloji, diş minesinde ve diş etlerinde oluşan hastalıklarla ilgilenir. Dişlerdeki çürük, kırık vb. nedenlerle oluşan kayıpların tedavisine ise Restoratif bölümü bakar. Endodonti bölümü, diş kökündeki hastalıkları ve dişin canlılığını inceler. Buraya kadarki bölümler 16 ve üstü yaş gruplarına hitap eden bölümlerdir. Pedodonti bölümü ise 16 yaş altına bakar, yani çocuk diş tedavilerini kapsar

(<http://estetikdishekim-dis.blogcu.com/dis-hekimi-klinik-branslari/10059939> (erişim tarihi: 16.05.2019)).

### 1.3.3. Sağlık Uygulama Tebliği (SUT)

Sağlık hizmetleriyle ilgili temel esasları, Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu düzenlemektir. Tüm kamu kurum ve kuruluşları ile özel hukuk tüzel kişileri ve gerçek kişiler için geçerlidir.

Diş hekimlerinin ayrı kanunu vardır. Türk Diş Hekimleri Birliği Kanunu adındaki kanunun içeriği, Diş Hekimleri Odaları ve Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esas ve usullerdir.

Sağlık Uygulama Tebliği ise sağlık hizmetlerinin uygulama kısmı ile ilgilidir. Devletin sağlıkla ilgili sosyal politikalarının uygulanmasına olanak sağlayan, kılavuzluk eden, fiyatlandıran, düzenleyen ve diğer bütün uygulama ayrıntılarını içeren mevzuat tebliğidir.

5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu, 5510 sayılı Kanun ve “Genel Sağlık Sigortası İşlemleri Yönetmeliği” hükümleri çerçevesinde düzenlenmiştir.

Sağlık yardımları, Sosyal Güvenlik Kurumunca karşılanan ve kapsam maddesinde tanımlanan kişilerin, sağlıklı kalmalarını, hastalanmaları halinde sağlıklarını kazanmalarını, iş kazası ile meslek hastalığı, hastalık ve analık sonucu tıbben gerekli görülen sağlık hizmetlerinin karşılanmasını, iş göremezlik hallerinin ortadan kaldırılmasını veya azaltılmasını temin etmek amacıyla kurumca finansmanı sağlanan sağlık hizmetleri, yol, gündelik ve refakatçi giderlerinden yararlanma esas ve usulleri ile bu hizmetlere ilişkin Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonunca belirlenen ödenecek bedeller bildirilmektedir (Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği, madde 6).

SUT, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) tarafından sıkça güncellenmektedir. Bunun sebebi, kapsamının oldukça geniş olmasıdır. Dinamik bir yapıya sahip olan hayat, kapsam içindeki tüm unsurlar değiştikçe her seferinde yeniden şekillenmektedir.

SUT, ülkemizin sağlık piyasasını idari ve finansal açıdan doğrudan etkilemektedir.

#### 1.3.3.1. Tebliğ’in Kapsamı

Kapsamı; 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve diğer kanunlardaki özel hükümler gereği genel sağlık sigortasından yararlandırılan kişilerdir. Dayanağı ise, SUT; 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu, 5510 sayılı Kanun ve “Genel Sağlık Sigortası İşlemleri Yönetmeliği” hükümleri çerçevesinde düzenlenmiştir (Sağlık Uygulama Tebliği, 2014).

SUT, aşağıdakilerle ilgili düzenlemeleri kapsamaktadır (Sağlık Uygulama Tebliği, 2014);

- Sağlık hizmeti sunucularına ait ayrıntılar
- Sağlık hizmeti sunucularına müracaat ve yükümlülükler
- Provizyon işlemleri
- Katılım payları
- İlave ücretler
- Sağlık raporlarının düzenlenmesi
- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) hekim şifre işlemleri
- Tanı ve tedavilere ait ayrıntılar
- Finansmanı sağlanan sağlık hizmetlerinin sağlanma yöntemleri ve ödeme kuralları
- Acil sağlık hizmetleri
- Bazı tetkik ve tedavi yöntemlerinin usul ve esasları
- Dış tedavileri
- Organ, doku ve kök hücre nakli tedavileri
- Finansmanı sağlanan kişiye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri
- Yurt dışında tedavi
- Yol ve gündelik giderleri
- Refakatçi giderleri
- Cenaze nakil işlemleri
- Tıbbi malzeme temin esasları
- Tıbbi malzeme ödeme esasları
- İlaçlar
- Reçete ve sağlık raporu yazım ilkeleri
- Bazı özel hastalıklara ve ilaç kullanımına ilişkin düzenlemeler
- Yurt dışından ilaç getirilmesi
- İlaçlarda uygulanacak indirim oranları ve eşdeğer ilaç uygulaması

- Eczanelerden ilaç temini
- Kan ve kan bileşenlerinin temini ve bedelinin ödenmesi
- Faktör ve diğer kan ürünlerinin reçete edilmesi ve hemofili hastalarının bildirim zorunluluğu
- Faturalandırma ve ödeme
- MEDULA (MEDikal ULAk) sistemi
- Sağlık kurum ve kuruluşları faturalarının düzenlenmesi
- Eczane faturalarının düzenlenmesi
- Optisyenlik müesseseleri faturalarının düzenlenmesi
- Ödeme işlemleri.

### **1.3.3.2. Tebliğ'in Ağız ve Diş Sağlığı Tedavilerini İlgilendiren Kısımlarına İlişkin Genel Açıklamalar**

Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK), BAĞ-KUR (Esnaf Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu) ve Emekli Sandığının oluşturduğu parçalı yapı, SGK ile tek çatı altına toplanmıştır. SUT'un sağlık sistemine getirdiği fırsatlara bakıldığında bu yek pare yapının, SUT kapsamında belirtilen sağlık sigorta sistemleri içerisinde yer alan sağlık hizmetleri hakları da uyumlu hale getirilmiş, bunun neticesinde farklılıklar ortadan kaldırılmıştır.

Yapılan bu yasal düzenlemelerle SGK'nın yapmış olduğu sağlık harcamalarının kamu maliyesi üzerindeki yükünü azaltmak, yani maliyetlerin minimizasyonu hedeflenmiştir. Ancak hastanelerin sunmuş olduğu sağlık hizmetlerine yönelik bedellerin, SUT'ta düşük gösterildiği; verilen hizmetin gerçek maliyetinden daha düşük belirlenmiş SUT fiyatlarının olması, hastanelerin özellikle üniversite hastanelerinin mali dengesini olumsuz etkilediği sonucuna ulaşılmıştır (Gülşen ve Yıldırım, 2017: 31).

Tebliğin ağız ve diş tedavilerini ilgilendiren açıklamaları ise, SUT'un EK-2/Ç Listesi adlı listesine bağlı açıklamalar kısmındadır. SGK ile sözleşmeli/protokollü resmi sağlık kurum ve kuruluşlarında yapılan diş tedavi bedellerinin ödenmesinde kullanılmaktadır. Bu listede yer alan "401.051, 401.060, 401.070, 401.080, 401.090, 401.100, 401.110, 401.120, 401.130, 401.135, 401.150" (radyoloji röntgen türleri) işlem kodları hariç olmak üzere üniversitelerin diş hekimliği fakülteleri tarafından SUT eki EK-2/Ç Listesindeki (bakınız Ek-1) puanlara %50 oranında ilave edilerek faturalandırılır (SUT 2.4.1.A).

SGK tarafından finansmanı sağlanan sağlık hizmetleri için, Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonu tarafından hizmet sunucularına ödenecek tutarların puanı belirlenir. SUT eklerinden 2/B, 2/C ve 2/Ç listelerinde yer alan işlemler için atanan puanlar, yine komisyonca belirlenen katsayı ile çarpılarak tutarları meydana getirmektedir. Bu katsayı; 0,593'tür (SUT, madde: 2.2-16). SUT fiyatlandırmasında hastanelerin dış merkezlerine verilen katsayı da 0,593'tür. Yani işleme atanan puan, bu katsayı ile çarpılarak neredeyse yarı yarıya bir gelir kaybına sebep olmaktadır (Tosun, 2016: 84).



## İKİNCİ BÖLÜM

### SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET KAVRAMI VE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Çalışmanın bu bölümünde; maliyet ve maliyet muhasebesi kavramlarına, sağlık kurumlarında gider türlerine ve maliyet hesaplama yöntemleri ile maliyet sistemlerine değinilmiştir.

#### **2.1. Maliyet Kavramı ve Maliyet Muhasebesine Dair Genel Bilgiler**

##### **2.1.1. Maliyet Kavramı**

İşletmelerin tamamı, günlük faaliyetlerinin sürdürülmesi için sürekli olarak maliyetlerini kontrol altında tutmak, faaliyette olduğu alandaki mal ve hizmetlerin maliyetlerini bilmek zorundadır.

Maliyet, bir mamul/hizmetin edinilmesi için katlanılan fedakârlıkların parasal tutarı olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan vd., 2014: 6). Kısacası maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların nakdi karşılığıdır.

Maliyet, hedeflenen herhangi bir sonuca ulaşılması amacıyla ona harcanan değerlerin tümüne birden verilen isimdir. Tanımdan da anlaşılacağı gibi, ulaşılması hedeflenen her sonuç için farklı bir maliyet söz konusu olabilir. Maliyeti saptanan şeye maliyet objesi ya da etkeni adı verilir. Bu şey, bir sonuç veya faaliyet olabilmektedir. İhtiyaca göre farklı maliyet etkenleriyle karşılaşılabılır.

Sağlık işletmelerinde de maliyet, hastanede üretilen mal veya hizmetlerin üretimi için katlanılan fedakârlıkların parasal ifadesidir (Talakacı, 2009: 43).

##### **2.1.2. Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Özellikleri**

Her işletme ekonomik olarak ne durumda olduğunu bilmek ister. Şekil ya da büyüklüğü nasıl olursa olsun, işletmelerdeki eylemlerin çoğu mali işlemlerdir. Mali nitelikteki bu işlemlerin, para ile ifade edilmiş halde kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme, yorumlama ve raporlama sürecine muhasebe denir (Acar ve Tetik, 2010: 9).

Muhasebenin ilk görevi, mali bilgileri kaydetmektir. Bu sayede çok sayıda bilgi bir araya gelir ve bunları sınıflandırmak gerekir. Sınıflandırılan bilgiler özetlenerek mali tablolar oluşturulur. Özetlenen bilgiler kullanıcıları tarafından analiz edilir ve yorumlanır. Bu yorumlar herkesin anlayacağı dilde raporlanır.

İşletmenin her anıyla ilgili olduğu için etkin bir maliyet muhasebe sistemi gerekmektedir. Her işletme, kendi bünyesine uygun bir maliyet muhasebesi sistemi kurar. Maliyet muhasebesi sistemi ise; “Bir işletmede üretimi yapılan mal ve hizmetlerin elde edilmesi ve bunların alıcılarına ulaştırılıp karşılığı olan tutarın alınması için, maliyetlerin hangi giderlerden oluştuğunu belirlemek için, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izlemek - bu bilgileri incelemek - yorumunu yapıp raporlarını hazırlamak ve maliyetlerin kontrolü için var olan işlemler bütünüdür.” şeklinde tanımlanır (Akdoğan, 2009: 6).

Maliyet muhasebesi, işletme içinde üretime ilişkin maliyetleri, maliyetlerin oluştukları yerleri, üretimin toplam ve birim maliyetini saptayan bir hesaplama ve kayıt tekniğidir (Gençoğlu, 2008: 1).

Hastane maliyet muhasebesi ise, hastane finansal muhasebe sisteminden aldığı finansal bilgileri, sağlık hizmeti üretim maliyetlerinin belirlenmesi için kendine has tekniklerle kaydeden, sınıflayan ve raporlayan finansal bilgi sistemidir (Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (TKHK), 2013: 4). Bu tanımla beraber, hastanelerde maliyet yönetimi için, finansal muhasebeden gelen bilgilerin yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Maliyet muhasebesi ile sağlık kurumlarında hizmet üretim yerleri olan poliklinik, klinik, laboratuvar, radyoloji, ameliyathane, yoğun bakım, diyaliz merkezi vb. sağlık hizmeti üretim yerlerinde birim maliyetler hesaplanarak, maliyet kontrolü ve yönetsel kararlar almada kolaylık sağlar. Bunun için finansal muhasebeden ve maliyet analizinden yararlanmak gerekmektedir (Ağırbaş, 2014: 425).

Maliyetlerin davranışı ve yapısı işletmenin yönetim şeklini belirleyen en önemli unsurlardan biridir. Bu nedenle işletme, hem hizmetin maliyetini hesaplamak hem de karar almak için farklı maliyet kümeleri oluşturmalıdır. Maliyetleme yöntemleri; hizmetlerin maliyetlerine, hangi giderlerin, ne şekilde ve ne zaman yükleneceği sorularını yanıtlar (Büyükmirza, 2011: 15).

Maliyet muhasebesinin bir takım amaçları bulunmaktadır. Kısaca şöyle sıralanabilir: üretilen mal/hizmetlerin maliyetlerini hesaplamak, planlama-kontrol ve stratejik kararlar vermede kullanıcılara bilgi sağlamak, maliyet azaltıcı çalışmalarda bulunmak, katma değer analizlerinde yer almak (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 19).

Bu amaçlar, aşağıdaki gibi de sıralanabilir (Karakaya, 2007: 11):

- a. Birim maliyetleri belirlemek
- b. Gider kontrolüne yardımcı olmak

- c. Planlamaya yardımcı olmak
- d. Karar almaya yardımcı olmak

Yukarıda sayılan maliyet muhasebesinin amaçları ayrıntılı olarak aşağıda açıklanmaktadır:

- Birim Maliyetleri Belirlemek

Birim maliyet belirlenirken iki temel amaç bulunmaktadır. Bu amaçlar finansal tabloların düzenlenmesi ve fiyatın belirlenmesidir. Bir sanayi işletmesinde mamul, yarı mamul stokları bilançonun, satılan mamul maliyeti hesabı da gelir tablosunun önemli kalemlerini oluşturmaktadır. Bu nedenle bilanço ve gelir tablosu hazırlayabilmek için mamul veya yarı mamullerinin birim maliyetlerinin, hizmet işletmeleri için de satılan hizmet maliyetinin bilinmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Üretilen mamul ya da hizmet maliyetinin tahmini de olsa bilinmesi fiyat belirleme kararlarına yardımcı olacaktır (Karakaya, 2007: 11-12).

- Gider Kontrolünü Sağlamak

Son yıllarda küreselleşmenin etkisi ile iş dünyasında rekabet oldukça artmıştır. Bu rekabet ortamında işletmenin kar elde edebilmesi için ya gelir artışının ya da maliyet azalışının gerçekleşmesi gerekmektedir. İki durumda değişiklik olması gerekmektedir. Bilindiği gibi,

$$\text{Kar} = \text{Gelir} - \text{Gider}$$

$$\text{Gelir} = \text{Satış Miktarı} \times \text{Satış Fiyatı}$$

Bu durumda geliri arttırabilmek için ya mevcut satış miktarı ya da birim satış fiyatı artırılacaktır. Satış miktarının artması demek üretimin artması buna bağlı olarak giderin artması demektir. Satış miktarının arttırılabilmesi için de yeterli talep ve yeterli kapasite olması gereklidir. Eğer yeterli kapasite yoksa kapasite yatırımı olması gerekmektedir. Bu da giderlerde artışa neden olmaktadır. Geliri arttırmanın bir diğer yolu ise satış fiyatını yükseltmektir. Fiyatı artırılan ürünün talep esnekliği fazla ise, satış miktarının düşmesine neden olabilir. Ayrıca serbest piyasa koşullarında fiyatlar pazarda oluşmaktadır. Bu şartlar altında karlılığı arttırabilmek için gider kontrolünün sağlanması daha akılcı bir yaklaşım olmaktadır. Bu bağlamda giderlerin planlanması, izlenmesi ve kontrolü, işletme karlılığı açısından önemli bir konu olmaktadır (Karakaya, 2004: 12-13).

Türkiye'de sağlık işletmelerinde sunulan hizmetler için SGK tarafından yayınlanan Sağlık Uygulama Tebliğinde uygulanacak fiyatlar belirlenmektedir. Özel hastaneler fiyat üzerine belirli bir kar payı ekleyerek hizmet ücretlerini belirlemektedir. Kamu hastanelerinde ise karlılık daha arka planda yer almaktadır. Böyle bir durumda fiyata müdahale olmadığından

dolayı sağlık işletmelerinin karlı bir şekilde faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gider kontrolünü iyi yapmaları gerekmektedir.

Özel hastanelerde rekabet daha fazladır. Bu nedenle gelir artışı sağlayabilmek için, sadece fiyatları belirleyebilme güçleri yetersiz kalmaktadır. Gider kontrolünün sağlanması özel hastaneler için de önem arz etmektedir.

Kamu hastanelerinde olduğu gibi, bazen kar amacı güdülmeden de hizmet verilebilmektedir. Bu durumda gider kontrolü sayesinde maliyetlerin azaltılması sağlanmış olacaktır (TKHK, 2013: 6).

- Planlamaya Yardımcı Olmak

Planlama, birim maliyetlerin tespiti ve gider kontrolünün sağlanması amacıyla yakın bir ilişki içerisinde. Planlamada işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerin giderleri, faaliyet sonucu oluşan değerler, satılacak mamul ve kar belirlenmektedir. Fakat planlar gelecekle ilgilidir. Bu nedenle planlardaki değerler tahmini değerler olacaktır. Bu durumda maliyet muhasebesinden sağlanan veriler doğrudan planlarda kullanılamayacak fakat bu veriler sayesinde planlar için iyi tahminler yapılabilecektir (Yükçü, 2011: 29). Örneğin, işletme gelecek planlaması için bütçeleme yaparken geçmiş verilere bakarak gelecekle ilgili tahminler yapmaktadır. Bu bütçenin gerçeğe yakın bir şekilde hazırlanabilmesi için maliyetlerin doğru tespit edilmesi gerekmektedir.

- Karar Almaya Yardımcı Olmak

İşletmeler çoğu zaman rutin olmayan kararların alınması ile karşılaşabilmektedir. Örneğin, kapasite arttırılması, makine yenileme, mevcut bir üretimin durdurulması, mevcut üretim sürecinin değiştirilmesi, yeni bir mamulün üretimine başlanması gibi kararlar özel amaçlı kararlar grubuna dâhil edilmektedir. Bu kararları alabilmek için zamanlı ve güvenilir maliyet bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır (Karakaya, 2004: 13-14). Hastaneler için de tetkiklerin hastanede veya başka bir kurumda yaptırılması kararı örnek olarak verilebilir.

Maliyetlerin belli bir dönemde tüketilen kısmı, giderdir. Örneğin; yakıt malzemesi, idare binasının ısıtılması için kullanılmışsa yararı tükenecek ve gidere dönüşecektir. Fakat yakıt, bir üretim faaliyetinde kullanılmış ise mamul maliyetine dönüşecektir (Akdoğan, 2009: 14). Tam bu noktada da maliyetle alakalı diğer kavramlardan bahsetmekte yarar vardır.

Maliyet muhasebesi içerisinde kullanılan bir takım genel kavramlar bulunmaktadır. Literatüre bakıldığı zaman her bir kavramın birbirinin yerine kullanılması sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bu nedenle maliyet çalışması yapılacağı zaman her bir kavramın birbirinden

ayırt edici özelliklerinin bilinmesinde fayda bulunmaktadır. Maliyet muhasebesinde karşılaşılan temel maliyet kavramları aşağıda açıklanmaktadır.

**Maliyet:** Belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların parasal ifadesidir (Erdoğan ve Saban, 2014: 21).

**Harcama:** İşletme tarafından herhangi bir nedenle para ve benzeri araçlarla yapılan ödeme ve borçlanmalar da harcama olarak kabul edilmektedir (Karakaya, 2007: 19; Karakaya, 2004: 19).

**Gider:** İşletmelerin, varlığını ve faaliyetlerini sürdürebilmek ve gelir elde edebilmek için belli bir dönemde, kullandığı veya tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır (TKHK, 2013: 9).

**Zarar:** Değer yaratmaksızın tüketilen gidere dönüşen maliyetlerdir (Civelek ve Özkan, 2016: 32). Aynı zamanda gelirin giderden az olması durumunda da zarar meydana gelmektedir.

Bu kavramları sağlık kurumları için bir örnekle açıklamak gerekirse, sağlık kurumlarının hizmet üretimi için satın aldıkları mal ve hizmetlerin parasal tutarı, maliyet, ödenen miktar ise harcamadır. Satın alınarak sağlık kurumunun deposuna konulmuş malzemenin hizmet üretiminde kullanılan bölümünün parasal tutarı da giderdir. Örneğin, bir sağlık kurumu ihale sonucunda 1.000.000 TL'lik (Türk Lirası) ilaç alımı için X Ecza Deposu ile sözleşme imzalamıştır. İlaçların tesliminden sonra tutarın yarısı 500.000 TL X Ecza deposuna ödenmiştir. Sağlık kurumuna teslim edilen ilaçların 700.000 TL'lik bölümü kliniklerde kullanılmıştır. Bu durumda sağlık kurumunda stokta yer alan ilaçların maliyeti 1.000.000 TL, ilaç harcaması (dar anlamda) 500.000 TL ve ilaç gideri de 700.000 TL'dir (Ağırbaş, 2014: 429). Diyelim ki ilaçların raf ömrüne veya saklama koşullarına dikkat edilmediğinden dolayı 50.000 TL tutarında ilaçlar kullanılamaz hale gelmiş ve kurum bünyesinde 50.000 TL zarara neden olmuştur.

Maliyet muhasebesini amaçlarından bir tanesi olan alınacak özel amaçlı kararlara yardımcı olmaktır. Yöneticilerin çeşitli seçenekler arasından karar verebilmeleri için bazı maliyet kavramları mevcuttur. Örneğin, ek maliyet, batık maliyet, fırsat maliyeti (alternatif maliyet) bu maliyet kavramlarına örnek olarak verilebilir. Bu kavramların tanımları şu aşağıdaki gibi yapılabilir:

**Ek Maliyet:** Faaliyet hacminde yapılan bir değişimin maliyetlerde neden olduğu tüm değişmeye ek maliyet denir. Örneğin üretimi 200.000 adetten 280.000 adete çıkardığımızda maliyet 1.000.000 TL'den 1.500.000 TL'ye çıktığı zaman aradaki 500.000 TL'lik fark ek maliyettir (Akdoğan vd., 2014: 9).

Batık Maliyet (Geçersiz Maliyet): Alternatifler arasından yapılan seçime ilişkin kararlardan etkilenmeyen maliyetlere batık maliyet denir (Erdoğan ve Saban, 2014: 46). Başka bir ifade ile geçmişte alınan bir karar sonucunda ortaya çıkmış ve bugün alınacak kararlarda değiştirilmesi mümkün olmayan maliyetlerdir.

Fırsat Maliyeti: Belirli bir şeyin yapılabilmesi için bir diğerinden vazgeçilmesi gerekiyorsa vazgeçilen şeyden sağlanacak net kazanç fırsat maliyetidir (Büyükmirza, 2014: 50).

## 2.2. Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Hastaneler tüm birimlerinde hızlı ve kaliteli bir biçimde sağlık hizmeti verebilmek için kullandıkları iş gücü ve kaynakları iyi analiz etmelidirler. Bu doğrultuda hastanelerin maliyet muhasebesi yapmalarındaki amaç; verilen sağlık hizmetlerinin maliyetini belirlemek ve hastanenin hizmet bedelini hesaplamaktır. Ayrıca devletin hastanelere ödeyeceği ücretin belirlenmesinde bilgi kaynağı görevindedirler.

Hastanenin mali performans ölçümü, başarısının değerlendirilmesi ve ileride yapılabilecek yatırım kararlarının alınabilmesi için de hastanelerde maliyet muhasebesi yapılır.

Özel sağlık işletmelerinin, piyasa koşullarına uyum gösterebilmesi ve rekabet üstünlüğünü elde edebilmesinin yolu maliyet yönetimi konusuna yeterli önemi vermesinden geçmektedir. Çünkü işletmelerin bu tip avantajlar yakalayabilmesi için doğru maliyet bilgisiyle değerlendirmeler yapmaya ihtiyaçları vardır.

Ağız ve diş sağlığı hizmet sunucularının da maliyet yönetimi alanında başarı sağlayabilmesi için maliyet analizi çalışmalarının iyi bir şekilde yapılması gerekmektedir. Maliyet analizleri sağlık yöneticilerine mevcut kaynaklarını yönetmesi, hizmet sunumu planlaması ve sunulan hizmetlerin kontrolünün sağlanması aşamalarında yardımcı olabilecek yönetim araçlarıdır (Ağırbaş ve Varol, 2005: 167).

Bir işletmenin maliyet yönetimi konusundaki amaçları şu şekilde sıralanabilmektedir (Kartal vd., 2013: 6):

- Hizmet maliyetlerini tahmin edebilmek için gerekli verileri oluşturabilmek,
- Faaliyetlere dayalı başarı değerlemesi yapabilmek,
- Karlılık analizleri yapabilmek,
- Maliyet iyileştirmesinde veri üretebilmek ve karar alıcılara iletebilmek,
- Bütünleşik bütçeleme, standartlaştırma ve iç kontrol mekanizmaları gerçekleştirebilmek,

- Stratejik planları oluşturmak ve yenilikleri öngörebilmek.

Bu amaçları göz önünde bulundurarak ağız diş sağlığı hizmet sunucularının da maliyet yönetimi için gerekçeleri analiz edilebilir. Burada en önemli nokta işletmelerin maliyetlerini kendine uygun ve etkili bir şekilde yönetebilmeleri için, maliyet verilerini ayrıntılı, zamanlı ve esnek bir şekilde oluşturmalarıdır.

### **2.3. Sağlık Kurumlarında Maliyetlere Etki Eden Faktörler**

Hastane maliyetlerine etki eden faktörler; kapasite kullanım oranı, hizmet kalitesi, merkez büyüklüğü ve teknoloji olarak dört temel başlık altında toplanabilir (Yiğit ve Ağırbaş, 2004: 142).

#### **2.3.1. Kapasite Kullanım Oranı**

Kapasite, işletmelerin kısıtlı kaynaklarını minimum kayıpla ve maximum değer yaratmak maksadı ile kullanıldığında elde edilen çıktı miktarı olarak tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle bir işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirebilme gücünün bir göstergesidir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 294).

Kapasite kullanım oranı da normal kapasite düzeyi içerisindeki fiili üretim miktarıdır.

Bir sağlık kurumuna başvuran hasta sayısı arttıkça, kapasite kullanım oranı da artar. Birim başına sabit giderler azalır fakat maliyetlerde bir artış gözlenir. Bunun nedeni; artan hasta sayısı ile beraber sunulan hizmet süresinin uzamasıdır. Kalitenin düşmesine sebep olabilir.

#### **2.3.2. Merkez Büyüklüğü**

Merkez büyüklüğünden anlaşılması gereken şey, hizmetin verileceği alanın genişliğidir. Bir hastane için de başvuran hastaların tedavilerine cevap verebilme kapasitesini ifade eder. Hastanenin büyüklüğünden ziyade uzman personel, hasta kapasitesi, kullanılan teknolojik ekipman gibi binanın içini ilgilendiren unsurlar kadar dış alan donanımı da maliyetlere etki eder. Merkez ne kadar geniş olursa, çalıştırabileceği uzman personel sayısı ya da hizmet sağlayıcı ekipman adetleri de o kadar çok olacaktır.

#### **2.3.3. Hizmet Kalitesi**

Kaliteyi arttırmak demek, maliyetlerin artması demektir. Ama aynı zamanda hasta sayısını arttırarak toplam geliri de arttıracaktır.

Hastanelerde hizmetin kalitesi, başvuran hastaların iyileşip evlerine dönmelerinin yanı sıra memnun ayrılmaları ile belirlenir. Burada doğrudan ve dolaylı birçok etken

bulunmaktadır. Doğrudan etkenler uzman hekim, tedavi için kullanılan her türlü teknoloji olabiliyorken; dolaylı etkenler diğer tıp personeli ve kullanılan ürünlerin kalitesi gibi unsurlardan oluşabilmektedir.

#### **2.3.4. Teknoloji**

Teknoloji her geçen gün gelişmektedir. İşletmelerde kullanılan teknoloji de bu gelişime ayak uydurmak zorundadır. Sağlık işletmeleri de teknoloji yoğun işletmeler haline gelmektedir. Bazı teknolojiler, kullanılan girdiyi azaltarak kaliteyi artırmaktadır. Burada önemli olan; teknolojinin verimlilik üzerindeki etkilerini iyice bir incelemektir. Eğer iyi bir inceleme yapılmazsa, kullanılan teknoloji hiçbir şekilde işe yaramaz ve daha çok maliyet yaratır.

#### **2.4. Sağlık İşletmelerinde Gider Türleri**

Sadece sağlık işletmelerinde değil, genel manada gider türlerini kategorize etmek gerekir. Sınıflandırma yaparak her bir gider türünde kontrol sağlanmış olur ve maliyetler daha net belirlenir.

Bir işletmenin üretim faaliyetlerini gerçekleştirmek için tükettiği varlık ve hizmetlerin parasal karşılığı üretim maliyeti olarak ifade edilmektedir. Maliyet muhasebesinde üretim maliyeti unsurları üç grup altında toplanmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir (Karakaya, 2004: 57-58). Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri birincil maliyetlerdir. Direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamı aynı zamanda dönüştürme maliyeti olarak adlandırılmaktadır (Yükçü, 2011: 52).

Hastane işletmesinde, hizmet stoklanmadığından ve üretilen hizmet aynı anda tüketildiğinden dolayı hastanedeki hizmet üretim maliyetine giren maliyetler stoklarda kalarak takip eden dönemlere aktarılmamaktadır. Dolayısıyla tüm hizmet üretim maliyetleri, üretim dışı maliyetlerde olduğu gibi üretime başlandığı anda giderleri oluşturmaktadır. Yani bir hastane işletmesinin direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri, gider olarak adlandırılabilir (Altıntaş, 2003: 57). Aşağıda üretim maliyetleri kısaca açıklanmaktadır.

##### **2.4.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

Ürün ile doğrudan ilişkisi kurulabilen, hangi mamul için ne kadar kullanıldığı kolaylıkla tespit edilebilen giderler, direkt ilk madde ve malzeme giderleridir (Karakaya, 2004: 58).

Sağlık hizmetlerinde de bu tanım çok farklı değildir. Sunulan hizmetin ayrılmaz bir parçası olan, üretimin doğrudan içerisinde olan, ne kadar harcandığının parasal değeri doğrudan tespit edilebilen malzeme giderine; direkt ilk madde ve malzeme gideri denir. Bu giderlerin kaydının yapılması tıbbi nedenlerle zorunluluk olduğundan maliyet muhasebesi açısından da izlenmesi kolaydır. Bu malzemeler ilaç ve serum ile tıbbi sarf malzemesi olarak iki grupta toplanmaktadır (Talakacı, 2009: 44). Tıbbi sarf malzemelerine pamuk, gazlı bez, şırınga, protez, stent örnek olarak verilebilir. Hastanelerde malzeme giderleri hem çeşit hem de değer olarak çok yüksek olan önemli maliyet kalemleridir. Malzeme kayıplarını önlemek ve malzeme eksikliği nedeniyle hizmet verememe durumuna yol açmamak için stok kontrol sistemleri kullanılmalıdır. Her çeşit malzemenin bölümlerce ne kadar kullanıldığını gösteren bir stok kontrol sisteminin geliştirilmesi maliyet hesaplamalarına yardımcı olacak, böylelikle maliyet kontrolü sağlanmış olacaktır (Kocabıyık, 2008: 38).

Genellikle malzeme olarak ifade edilen ilk madde ve malzemeler, direkt ve endirekt olmak üzere ikiye ayrılır. Direkt ilk madde ve malzeme, üretimde kullanılan ve mamulün esasını oluşturan malzemedir, üretim miktarına göre değişir. Geriye kalanlar ise endirekt ilk madde ve malzemedir. Üretim miktarına bağlı olarak değişkenlik göstermezler.

Kliniklerde kullanılan sarf malzemeleri, işletme malzemeleri (kimyasal maddeler, temizleyiciler, benzin, çeşitli yağlar gibi), kırtasiye (kağıt, dosya, zımba vs.) ve temizlik ürünleri (deterjan, kağıt havlu, sabun vb.) endirekt niteliktedir (Yükçü, 2011: 98).

#### **2.4.2. Direkt İşçilik Giderleri**

Malzeme giderlerinde olduğu gibi işçilik giderleri de direkt ve endirekt işçilik gideri diye ikiye ayrılmaktadır. Doğrudan üretimle ilgilenen personelin faaliyeti, direkt işçilik gideridir. Üretime yön vermeyen personellerse endirekt işçilik gideri olarak adlandırılır.

Sağlık hizmetinin üretimi sırasında muhakkak lazım olan ve üretilen sağlık hizmeti ile doğrudan ilişkisi bulunan personel giderleri direkt işçilik giderlerini oluşturmaktadır. Sağlık hizmetinin sunulmuş aşamasında doğrudan görev alan hekimler ve yardımcı sağlık personelinin aldıkları maaş ve ücretler hastaneler için direkt işçilik giderleridir (Altıntaş, 2003: 58). Hastaneler emek yoğun bir sektörde yer aldığından dolayı direkt işçilik en yüksek gider grubunu oluşturmaktadır. Sağlık personeline ödenen ücretin çalışma saati veya ameliyat sayısı gibi değişkenlere göre değişmemesi durumunda sabit maliyet olarak değerlendirilmektedir (Kocabıyık, 2008: 39).

### 2.4.3. Genel Üretim Giderleri

Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan, hangi ürün için ne kadar tüketildiği tespit edilemeyen veya tespit edilmesi ekonomik olmayan, üretimle ilgili geriye kalan diğer tüm giderler genel üretim giderleri olarak ifade edilmektedir (Karakaya, 2004: 59). Bu giderler arasında endirekt malzeme (yardımcı malzeme, kırtasiye, temizlik gibi), endirekt işçilik, elektrik, su, ısınma, kira gideri, haberleşme, temizlik, yemek, kırtasiye, tamir-bakım-onarım, ulaştırma, demirbaş amortismanı, bina amortismanı gibi çıktı miktarı ile direkt bağlantı kurulamayan ama muhakkak olması gereken giderler sayılabilir (Ağırbaş, 2014: 435).

#### 2.4.3.1. Giderlerin Sınıflandırılması

Maliyet ve yönetim muhasebesi sisteminin sağlıklı olabilmesi için giderlerin tespiti, sınıflandırılması ve kaydı gerekmektedir. Giderler, değişik biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalar şu şekildedir:

- Çeşitlerine Göre Sınıflandırma
- Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırma
- Gider Yerlerine Göre Sınıflandırma
- Gider Yüklenicilerine Göre Sınıflandırma
- Faaliyet Hacmi ile İlişkisine Göre Sınıflandırma
- Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Sınıflandırma

Giderler sınıflandırılırken aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır (Erdoğan ve Saban, 2014: 31);

- Üretim maliyetleri hızlı, kolay ve sağlıklı bir şekilde hesaplanabilmelidir.
- Gider kontrolü etkin olmalıdır.
- İşletme yönetimi açısından, planlama ve karar verme rolünü karşılamalıdır.

##### 2.4.3.1.1. Çeşitlerine Göre Sınıflandırma

Giderler, Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) çeşitlerine göre sınıflandırılırken kendi içerisinde sekiz gruba ayrılmaktadır. Bu gruplar:

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- İşçi Ücret ve Giderleri

- Memur Ücret ve Giderleri
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmete İlişkin Giderler
- Vergi, Resim ve Harç Giderleri
- Amortisman ve Tükenme Payları
- Finansman Giderleri
- Çeşitli Giderler.

❖ İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İşletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için tüketilen her türlü madde ve malzeme giderleri ilk madde ve malzeme (İMM) giderlerini oluşturmaktadır. İlk madde sadece üretim faaliyeti ile ilgili iken malzeme gideri ise, hem üretim hem de diğer işletme faaliyetleri ile ilgilidir (Karakaya, 2007: 25). Üretilen mamullerin esas yapısını oluşturan ilk (ham) maddeler (mobilya üretiminde kereste, iplik üretiminde pamuk, konfeksiyonda kumaş gibi), ilk maddelere eklenerek onların mamul haline dönüşmesini sağlayan yardımcı maddeler (mobilya üretiminde çivi, tutkal, cila, konfeksiyonda iplik, düğme), üretim çalışmalarında düzenli bir şekilde yürütülmesi için tüketilen fakat mamul bünyesinde yer almayan işletme malzemeleri (makine yağı, temizlik malzemesi gibi), satış sırasında kullanılan ambalaj malzemesi (paketleme kâğıdı, kese kâğıdı, naylon torba vb. gibi) ve kullanılan her türden kırtasiye ve büro malzemesi (kâğıt, kalem, basılı form toner gibi) bu gruba ait örneklerdir (Büyükmirza, 2014: 67).

Hastanelerde ise en önemli ilk madde ve malzeme gideri ameliyat hizmeti sırasında ortaya çıkan tıbbi malzemeler ile sarf malzemeleridir (TKHK, 2013: 10). Yardımcı malzemeler ise sağlık hizmetini üretmek için tüketilen fakat gerek miktar gerek değer olarak hizmetlerin esas unsuru olmayan malzemelerdir. Sargı bezi, bone, pamuk gibi malzemeler yardımcı malzeme olarak kabul edilmektedir. Hastanın tedavisiyle direkt ilişkisi olmayan malzemelerse işletme malzemeleridir fakat, hizmetlerin kesinti yaşanmadan sürdürülmesi için kullanılması şart malzemelerdir. Yiyecek, akaryakıt, kırtasiye ve büro malzemeleri, mefruşat, bakım-onarım malzemeleri işletme malzemelerine örnek olarak verilebilir (Özen, 2010: 92).

Hastanelerde ortaya çıkabilecek olan ani ihtiyaçların karşılanması ve tıbbi tetkik ile tedavilerin kesintisiz bir şekilde yürütülmesi için bulundurulması şart olan stokların, belirli bir seviyenin altına düşmemesi, hastane işletmelerinde hayati bir öneme sahiptir. Çünkü yeteri kadar stok bulunmaması sağlık hizmetlerinin aksamasına yani tetkik ve tedavi hizmetlerinin durmasına yol açacaktır. Bu nedenle hastanelerde stok kontrol yöntemlerinin uygulanması

hastanenin faaliyetlerine devam edebilmesi için gerekli olmaktadır (Kısakürek ve Elden, 2011: 216). Stok kontrol yöntemleri ise Gözle Kontrol, Çift Kutu, Sürekli Envanter, Aralıklı Envanter, ABC Yöntemi, Ekonomik Sipariş Miktarı ve Tam Zamanında Stoklama olarak örneklendirilebilir (Kısakürek ve Elden, 2011: 218).

#### ❖ İşçi Ücret ve Giderleri

İşletmenin faaliyetlerini yerine getirebilmesi için çalıştırılan işçilere tahakkuk ettirilen ücretler ve bunlara ait her türden giderleri kapsamaktadır. Bu ücretler içerisinde brüt ücretler, prim ve ikramiyeler, SSK işveren payları, kıdem tazminatı, sosyal yardımlar yer almaktadır (Karakaya, 2007: 26). Nöbet ücretleri, eğitim giderleri ve yolluklar gibi giderlerde bu grup içerisinde yer almaktadır (Zengin ve Kaptanoğlu, 2013: 103).

Hastanelerde çalışan personeli, sağlık personeli, teknik personel ve idari personel olarak üç gruba ayırmak mümkündür. Sağlık personeli; doktor, diş hekimi, eczacı, diyetisyen gibi hizmet üretimini fiilen gerçekleştiren personelden ve sağlık hizmetinin sunumuna yardımcı olan hemşire, ebe, röntgen teknisyeni, laboratuvar teknisyeni gibi yardımcı personelden oluşmaktadır. Hizmet üretiminin aksamadan devamına destek olan mühendis, teknisyen, şoför, terzi, berber gibi personel ise teknik personel grubunda yer almaktadır. İdari personel grubunda ise başhekim, müdür, insan kaynakları yöneticisi, muhasebe ve finans uzmanı gibi hastanenin sevk ve idaresini sağlayan personel görev almaktadır (Özen, 2010: 93).

Hastanelerde işçilik giderleri belirlenirken karşılaşılan en önemli sıkıntı; ameliyathanede geçirilen sürede oradaki doktor, hemşire ve diğer sağlık personelinin, işçilik giderlerini hesaplarken bunun ne kadarlık kısmının ameliyat hizmet maliyeti ne kadarlık kısmının da eğitim hizmet maliyeti olduğunun belirlenememesidir. Bu durumda ameliyatlarda geçirilen sürenin belli bir yüzdesinin doktorlar tarafından eğitim hizmet süresi olarak belirlenmesi daha sağlıklı veri sağlayacaktır (Kürkçü, 2015: 67).

#### ❖ Memur Ücret ve Giderleri

İşletmede çalışan ama üretimde doğrudan rol almayan yönetim kadrosu, teknik personeller, memur ve büro elemanları vb. personelin brüt maaş, prim, aylık ikramiye, tazminat, sosyal yardım vb. giderleri ile işletme tarafından katlanılan ek ödemelerin yer aldığı gruptur (Büyükmirza, 2014: 67).

#### ❖ Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmete İlişkin Giderler

İşletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla, işletme dışındaki kuruluşlardan sağlanan fayda ve hizmetlerdir (Erdoğan ve Saban, 2014: 32) Örneğin, elektrik, su, gaz giderleri,

haberleşme giderleri, bakım-onarım hizmetleri-danışmanlık hizmetleri gibi hizmetlerdir. Son dönemlerde bazı hastanelerde laboratuvar ve görüntüleme merkezleri gibi tıbbi birimler de hizmet alımı yoluyla yürütülmektedir. Bu hizmetler de dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler kapsamında değerlendirilmektedir (Özen, 2010: 94). Bunların dışında, dışarıdan temin edilen güvenlik hizmeti, temizlik hizmeti, yemekhane hizmeti, tıbbi atık hizmeti gibi hizmetler de dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere örnek olarak verilebilir.

#### ❖ Vergi, Resim ve Harç Giderleri

İşletme için gider niteliği taşıyan emlak vergisi, motorlu taşıt vergisi, damga vergisi, indirilemeyen katma değer vergisi gibi vergiler ile resimler, harçlar bu gruba girmektedir. (Büyükmirza, 2014: 679).

Ülkemizde özel hastaneler kurumlar vergisi ödemektedir. Kamu hastanelerinin ise Hazine payı, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Payı, Eğitime Katkı Payı, Üniversitelerde Bilimsel Araştırma Birimi Katkı Payı gibi vergi, resim, harç gideri sayılabilecek yasal yükümlülükleri bulunmaktadır (Zengin ve Kaptanoğlu, 2013: 106).

#### ❖ Amortismanlar ve Tükenme Payları

Maddi veya maddi olmayan duran varlıklar üzerinden ayrılacak amortismanlar ve özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılacak tükenme payları bu gider türünde izlenmektedir. (Yükçü, 2011: 265). Hastane işletmelerinin aktifine kayıtlı makine, teçhizat, taşıt, demirbaş, bina ve tesisler ile diğer tüm maddi, maddi olmayan ve özel tükenme payları ilgili oldukları dönemin hizmet üretim maliyetlerine dâhil edilmektedir (TKHK, 2013: 11).

#### ❖ Finansman Giderleri

İşletmenin gerek yatırım, gerekse işletme sermayesini karşılamak için yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmalarından kaynaklanan faiz, komisyon, kur farkı gibi giderler finansman giderleri arasında yer almaktadır (Karakaya, 2007: 27).

#### ❖ Çeşitli Giderler

Yukarıda açıklanan gider türleri içerisinde yer almayan ancak işletme faaliyetleri için gerekli olan diğer giderlerin izlendiği gider türleri çeşitli giderler sınıflandırmasında yer almaktadır. Örneğin, sigorta giderleri, kira giderleri, reklam ve satışları teşvik giderleri, sosyal giderler, mahkeme ve noter giderleri, yolluk ve seyahat giderleri, eğitim, kültür ve yayın giderleri gibi giderler örnek verilebilir (Karakaya, 2007: 27-28).

#### 2.4.3.1.2. İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırma

Bu sınıflandırmaya göre giderler işletme fonksiyonları esas alınarak sınıflandırılmaktadır:

- Satın Alma Fonksiyonu
- Üretim Fonksiyonu
- Pazarlama Fonksiyonu
- Araştırma ve Geliştirme Fonksiyonu
- Genel Yönetim Fonksiyonu
- Finansman Fonksiyonu

##### ❖ Satın Alma Fonksiyonu

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan varlık ve hizmetlerin parasal tutarını oluşturmaktadır. Örneğin, bir üretim işletmesinin üretim yapabilmesi için makine ve ham madde gibi varlıkları satın alması gerekir. Satın alma sırasında komisyon, taşıma montaj gibi bir kısım giderler ortaya çıkar. Bunlar satın alma giderleridir (Karakaya, 2007: 28). Sağlık işletmelerinin de faaliyetlerini sürdürmek için satın aldıkları tıbbi malzemeler ve sarf malzemeleri vardır, bu fonksiyon içerisinde değerlendirilmektedir (TKHK, 2013: 12).

##### ❖ Üretim Fonksiyonu

Üretim maliyetlerinin direkt ham madde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri unsurlarını oluşturmaktadır. Üretim giderleri, işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin üretimini sağlamak için tüketilen varlıkların parasal tutarıdır (Erdoğan ve Saban, 2014: 32). Hastaneler için de hizmet üretim maliyetleri, üretim fonksiyonunu oluşturmaktadır.

##### ❖ Pazarlama Fonksiyonu

Üretim sürecinin tamamlanmasıyla elde edilen ürün ya da tamamlanan hizmetin alıcılarına teslimine kadar, pazarlama satış ve dağıtım faaliyetlerine ilişkin yapılan tüm giderler bu grupta yer almaktadır (Karakaya, 2007: 30). Hastanelerde hizmet satışı için yapılan pazarlama ve satış faaliyetleri pazarlama fonksiyonunu oluşturmaktadır.

##### ❖ Araştırma ve Geliştirme Fonksiyonu

Üretimine devam edilen mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışları arttırmak, yeni mamulün geliştirilmesini sağlamak, yeni üretim yöntemlerini araştırmak gibi amaçlarla

yapılan giderlerden oluşmaktadır. Sağlık işletmelerinde de uygulanan teşhis ve tedavi yöntemlerini geliştirmek, maliyetlerini düşürmek, yeni tedavi yöntemlerini bulmak, ameliyatta kullanılan teçhizatların geliştirilmesine ilişkin araştırma yapmak, yeni ilaçlar bulmak için katlanılan giderler bu fonksiyon içerisinde yer almaktadır (TKHK, 2013: 12).

#### ❖ Genel Yönetim Fonksiyonu

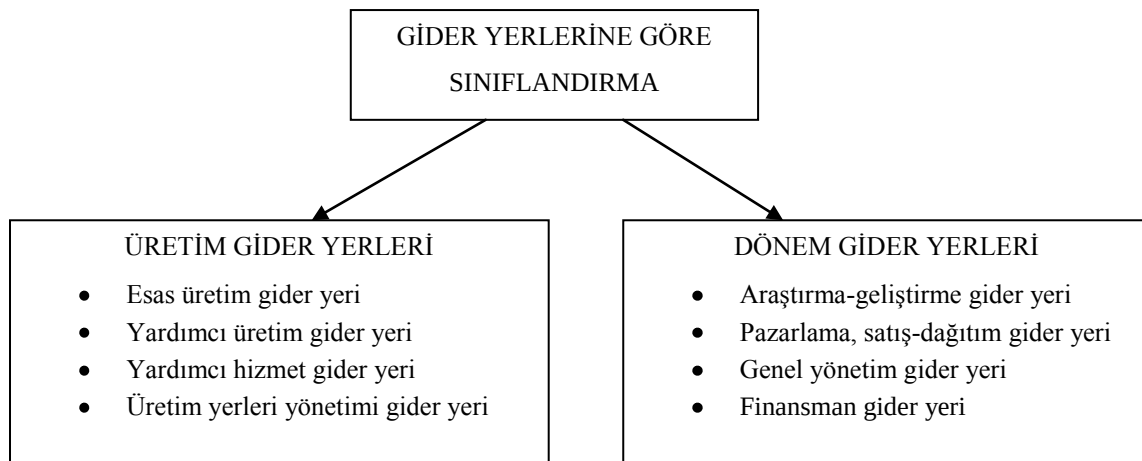
İşletmenin genel yönetimi ile ilgili yapmış olduğu giderlerdir. Genel kurul, yönetim kurulu ve denetleme kurulu giderleri, genel müdürlük, personel, muhasebe, büro malzemeleri, mesleki kuruluş örgütleri giderleri gibi giderler bu grupta yer almaktadır (Büyükmirza, 2014: 65).

#### ❖ Finansman Fonksiyonu

İşletmenin borçlanmaları ile ilgili olan faiz, komisyon kur farkı gibi giderler bu grupta yer almaktadır (Büyükmirza, 2014: 66). Finansman giderleri esas faaliyet giderleri dışında olağan faaliyetler içerisinde gösterilmektedir.

#### 2.4.3.1.3. Gider Yerlerine Göre Sınıflandırma

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı bir birim veya o birim içerisinde bir yeri ifade etmektedir (Karakaya, 2007: 34). Aşağıda belirtilen her bir gider yeri gider dağıtımında ayrıntılı olarak açıklanacağından dolayı bu bölümde sadece başlıklara yer verilmiştir.



Şekil 2.1 Gider Yerlerine Göre Sınıflandırma

#### 2.4.3.1.4. Giderlerin Çıktılara Yüklemesine Göre Sınıflandırma

Giderler çıktılarına yüklenmesine göre direkt ve endirekt olarak yüklenmektedir. Bu giderler aşağıda açıklanmaktadır.

#### ❖ Direkt (Dolaysız) Giderler

Belirli bir mal ya da hizmetin üretim maliyetine, herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılmadan doğrudan yüklenebilen giderlere direkt giderler denilmektedir. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri direkt giderler kapsamında yer almaktadır (Erdoğan ve Saban, 2014: 33). Üretim işletmelerinde ürünün temelini oluşturan ve ürün maliyetine doğrudan yüklenebilen ilk madde ve malzemeler ile üretimi gerçekleştiren işçiye ödenen ücretler direkt giderleri oluşturmaktadır. Hastanelerde ise doktorlara ödenen ücretler, ameliyat hizmetlerinde kullanılan tıbbi ve sarf malzeme ücretleri direkt giderlere örnek olarak verilebilir (TKHK, 2013: 13).

#### ❖ Endirekt (Dolaylı) Giderler

Direkt giderler dışında kalan tüm giderler endirekt giderlerdir. Direkt giderlerin aksine endirekt giderler ile üretilen mamul veya mamulün üretildiği gider yeri arasındaki ilişkiyi açıklamak daha zor olmaktadır (Yükçü, 2011: 75). Bu nedenle sunulan hizmetlerin maliyetine direkt olarak verilemeyen, ancak dağıtım anahtarı yardımıyla ilgili hizmet üretim maliyetlerine dâhil edilebilen giderler endirekt giderler olarak tanımlanmaktadır. Örneğin, hastane binası ve ortak kullanıma tabi araç ve gereçlere ilişkin amortismanlar, güvenlik ve temizlik hizmeti sunan işçilere ödenen işçilik giderleri endirekt gider olarak gösterilebilir (TKHK, 2013: 13). Bu giderler de iki grupta incelenmektedir:

- Yer bakımından endirekt sayılan giderler: Yönetim ve destek hizmet gider yerlerinin giderleri bu kapsamda incelenmektedir (Ağırbaş, 2014: 435). Örneğin laboratuvar ve röntgen gibi teşhis tedavi destek gider yerlerinde ve çamaşırhane, mutfak gibi yardımcı hizmet gider yerlerinde ortaya çıkan giderlerin esas üretim gider yerlerine ilişkin payları söz konusu bölümler için endirekt giderlerdir (TKHK, 2013: 13).

- Yapıları gereği teknik güçlük nedeni ile endirekt sayılan giderler: genel üretim giderleri kapsamındaki giderlerdir. Elektrik, su, ısınma, yemek giderleri örnek olarak verilebilir (Ağırbaş, 2014: 435).

#### **2.4.3.1.5. Faaliyet Hacmi ile İlişkilerine Göre Sınıflandırma**

Giderler faaliyet hacmine göre sabit giderler, değişken giderler ve karma giderler olarak üç grupta toplanmaktadır.

#### ❖ Sabit Giderler

Belirli bir zaman diliminde ve belirli faaliyet aralığına kadar, faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenmeyen giderlerdir (Karakaya, 2007: 43). Örneğin sağlık kurumlarında muayene, tetkik, ameliyat, yatan hasta sayısı veya hasta gününe göre azalıp çoğalmasından etkilenmeyen giderler, personele sabit olarak ödenen maaşlar, kira bedeli, araçların sigorta giderleri, bina amortismanı, demirbaş amortismanı, cihaz amortismanı gibi giderler sabit giderlerdir (Ağırbaş, 2014: 436; Zengin ve Kaptanoğlu, 2013: 100; Arslan, 2008: 41).

#### ❖ Değişken Giderler

Sabit giderlerin tam tersi olarak faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenen giderlerdir (Karakaya, 2007: 45). Muayene edilen hasta sayısı, yapılan tetkik ve ameliyat sayısı, yatan hasta ve hasta bakım gün sayısı gibi verilen hizmetlerin artması ile artan azalması ile azalan ve bu hizmetlerin verilmediği zamanlar sıfır olması gereken giderlerdir. Sağlık kurumlarında poliklinik, klinik, laboratuvar, ameliyat vb. hizmet üretiminde kullanılan ilaç ve tıbbi sarf malzemeler, çarşaf ve yemek giderleri değişken giderlerdir (Ağırbaş, 2014: 436 ve TKHK, 2013: 14).

#### ❖ Karma Giderler

Sağlık kurumunda muayene, tetkik, ameliyat gibi hiç hizmet üretilmediği zamanlarda da elektrik, su, ısınma, yemek giderleri oluşmaktadır. Hiç hastanın olmadığı varsayıldığında da bile elektrik gideri olacak hasta sayısı arttıkça da daha fazla elektrik gideri meydana gelecektir (Ağırbaş, 2014: 436). Karma gidere başka bir örnek ise yemek giderleri verilebilir. Personele verilen yemekler hasta sayısına bağlı olarak değişmeyeceğinden dolayı sabit, hastalara verilen yemekler ise hasta sayısındaki artışa veya yatış günündeki artışa bağlı olarak değişeceği için değişken giderdir.

Hem sabit hem de değişken giderleri bünyesinde bulunduran giderlere karma giderler denilmektedir. Karma giderler; yarı değişken maliyet ve yarı sabit maliyet olmak üzere iki grupta incelenmektedir.

- Yarı değişken giderler; faaliyet hacmi durduğu zaman tamamen yok olmayan fakat faaliyet hacmine bağlı olarak artan ya da azalan giderler yarı değişken giderlerdir (Akdoğan, 2015: 26). Tamir bakım gideri, telefon gideri yarı değişken özelliktedir.

- Yarı sabit giderler (Basamaklı gider); belirli faaliyet aralığında sabit kalan, ancak bu faaliyet aralığı aşıldığında bir sıçrama gösteren giderlerdir (Civelek ve Özkan, 2016: 540). Örneğin, bir ayda 50 hastaya hizmet veren tıbbi cihazın bakım onarım gideri sabittir. Fakat bir ayda aynı cihaz 100 hasta için kullanıldığında bakım onarım giderinde artış olacaktır.

#### 2.4.3.1.6. Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Sınıflandırılması

Bu gruplandırma kapsamında giderler; fiili giderler, standart giderler ve tahmini giderler olmak üzere üç grupta incelenmektedir.

##### ❖ Fiili Giderler

Tamamlanan üretim faaliyetleri sonucu gerçekleşen tüm giderlere fiili maliyet denir (Karakaya, 2007: 328). Başka bir ifade ile gerçekleşmiş giderler fiili giderleri oluşturmaktadır.

##### ❖ Standart Giderler

Belirli koşullar gerçekleştirildiği takdirde olması gereken maliyetlerdir (Gençoğlu, 2008: 23). Hastane işletmelerinde hizmetlerin iç içe girmiş olması, sunulan sağlık hizmetlerinin hastadan hastaya farklılık göstermesi ve ortak giderlerin çok olması sebebiyle hastane işletmelerinde standart giderlerin belirlenmesi, son derece güçtür (TKHK, 2013: 14).

##### ❖ Tahmini Giderler

İşletmenin geçmiş dönemlerinde gerçekleşmiş maliyet verileri dikkate alınarak yapılan tahminlerdir (Karakaya, 2007: 328). Hastane işletmelerinde ön maliyetleme olarak tahmini giderlerden yararlanılabilir (TKHK, 2013: 14).

### 2.5. Gider Yeri

Bu bölümde gider yeri kavramı, önemi ve gider yeri sınıflandırması anlatılmaktadır. Gider yeri için literatürde maliyet yeri kavramı da kullanılmaktadır. Bu çalışmada gider yeri tercih edilmektedir.

#### 2.5.1. Gider Yeri Kavramı

Maliyet muhasebesinin amaçlarından bir tanesi de maliyetlerin gider yerlerinde izlenmesi ve maliyet kontrolünü gerçekleştirmektir. Dolayısıyla işletmelerde üretilen mal ya da hizmet maliyetlerinin ölçülebilmesi için, giderlerin ayrıntılı olarak izlenmesi gerekmektedir ve bahsi geçen giderler, mamul ya da hizmet maliyetleri ile ilişkilendirilmelidir (Akdoğan, 2015: 351). Bu nedenle üretimin düzenli akışını sağlamak aynı zamanda maliyet çalışmalarına kolaylık ve güvenilirlik sağlamak amacıyla işletmede belirli kriterler temel alınarak gider yerleri ayrılmaktadır (Yükçü, 2011: 253).

Gider yeri, üretim ve diğer hizmetlerin yapıldığı, giderlerin oluştuğu, işletmenin bir birimini veya birim içindeki bir yeri ifade etmektedir (Durukan vd., 2007: 23). Sağlık

kuramlarında gider yerleri, giderlerin yapıldığı veya yüklendiği ayrı olarak izlenebilen hizmet üretim birimleridir. Gider yerlerinin üç fonksiyonu bulunmaktadır (Ağırbaş, 2014: 431).

- Giderleri bünyesinde toplamak ve üretilen hizmetlere yüklenecek gider payının tespitine olanak vermek.
- Giderlerin kontrolünü kolaylaştırmak.
- Giderlerin yerleri itibari ile planlanmasına olanak vermek.

### 2.5.2. Gider Yeri Ayırımının Yararları

Gider yeri ayırımının yararları ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yükçü, 2011: 258-259; Büyükmirza, 2014: 197-198; Zengin ve Kaptanoğlu, 2013: 108).

- Aynı gider yerine ait giderlerin tek bir çatı altında toplanmasını sağlamak
- Giderlerin gider yerleri itibari ile kontrolünü sağlamak
- Gider yerinde sorumlu olan kişilere giderlerin oluşumu konusunda sorumluluk yüklemek
- Giderlerin gider yerleri itibari ile bölüm bütçelerinin hazırlanmasını ve planlamasını sağlamak
- Gider yerinde üretimi gerçekleştirilen mamul/yarı mamul ve hizmet maliyetinin hesaplanmasına yardımcı olmak
- Gider yerlerinin giderinin bilinmesi ile ortaya çıkacak herhangi bir artışın nedenini ve bütçe sapmalarını daha kolay saptamak
- Gider yerlerinde biriken giderler, gider dağıtımında esas oluşturduğundan dolayı mal veya hizmet maliyetinin daha sağlıklı bir biçimde saptanmasına yardımcı olmak
- Gider yerlerinin giderleri, doğrudan ya da analize tabi tutularak özel amaçlı yatırım kararlarının (üretim veya satın alma- fiyatlama gibi) alınmasına olanak sağlamak.

Sağlık kurumlarında gider yerlerinin belirlenmesi aşamasında yerel bölümler, sorumluluklara göre bölümler ve fonksiyonel bölümler olmak üzere üç yöntem bulunmaktadır (Ağırbaş, 2014: 431):

**Yerel bölümler:** Yer bakımından aynı özelliklere sahip ya da diğerlerinden birtakım fiziksel unsurlarla ayrılabilen yerlerden her biridir, gruplandırılabilir.

**Sorumluluklara göre bölümler:** gerçekleştirilen faaliyetlerden sorumlu başında bir yöneticisi bulunan her birim ayrı bir gider yeri olarak kabul edilir.

Fonksiyonel bölümlenme: fonksiyonel bölümlenmede temel kıstas, işin gerçekleştirildiği yer değil, bizzat işin kendisidir. Aynı işi yapan personel ya da araç-gereç tek bir gider yeri olarak kabul edilir.

Örneğin, yerel bölümlenme iki farklı binanın olması durumunda, sorumluluklara göre bölümlenme ayaktan ve yatan hasta hizmetleri şeklinde bir ayırırda, fonksiyonel bölümlenme ise poliklinik bazında yapılabilmektedir.

Hastanelerde gider yerleri belirlenmesinde fonksiyonel bölümlenme temel alınmakla beraber (Durukan vd., 2007: 23), en ideal yaklaşım, bu üç bölümlenmenin de özelliklerini taşıyacak şekilde yapılan bölümlenmedir (Ağırbaş, 2014: 431).

### 2.5.3. İşletmelerde Gider Yerleri

Gider yerleri ayrımı yapılırken göz önünde tutulması gereken ilk ölçüt üretim koşullarının benzerliğidir. Ancak, gider yeri ayırımında tek ölçüt bu değildir. Üretimin gerçekleştirildiği yerlerin maliyetlerini o yerlerden çıkan birimlere yüklemek kolaydır. Zor olan bünyesinde üretim faaliyetleri yapılmadığı halde üretime yardımcı merkezlerin giderlerini yüklemektir. Bu gider yerleri giderlerin fonksiyonlarına göre bölümlenmesi sonucunda Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde aşağıdaki sekiz grup altında toplanmaktadır:

- Esas Üretim Gider Yeri (Üretim Gider Yeri)
- Yardımcı Üretim Gider Yeri (Üretim Gider Yeri)
- Yardımcı Hizmet Gider Yeri (Üretim Gider Yeri)
- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri (Üretim Gider Yeri)
- Araştırma Ve Geliştirme Gider Yeri (Dönem Gider Yeri)
- Pazarlama Satış Dağıtım Gider Yeri (Dönem Gider Yeri)
- Genel Yönetim Gider Yeri (Dönem Gider Yeri)
- Finansman Gider Yeri (Dönem Gider Yeri)

#### ❖ Esas Üretim Gider Yeri

İşletmenin asıl faaliyet konusu olan mamul veya hizmetlerin fiilen üretildikleri yerler esas üretim gider yerleridir (Yükçü, 2011: 253). İşletme merkezleri adıyla da anılabilen esas üretim gider yerine örnek olarak iplik fabrikasında iplik, bobin ve büküm, kumaş fabrikasında dokuma, beyazlatma, boyama bölümü, mobilya fabrikasında ise kesim makine montaj bölümü gibi bölümler örnek olarak verilebilir (Büyükmirza, 2014: 196). Sağlık kurumlarında ise tedavilerin yürütüldüğü poliklinikler ve servisler esas üretim gider yeridir.

#### ❖ Yardımcı Üretim Gider Yerleri

Yardımcı üretim gider yerlerinde de üretim yapılmaktadır. Fakat yapılan üretim işletmenin asıl faaliyet konusu olmayıp daha çok esas üretim gider yerleri için yapılan yardımcı nitelikteki gider yerleridir (Yükçü, 2011: 254). Örneğin gerekli yan girdileri üreten elektrik santrali, buhar (kazan) dairesi, kompresör (basınçlı hava) dairesi sayılabilir (Büyükmirza, 2014: 196). Sağlık kurumlarında ise, laboratuvar, ameliyathane, radyoloji gibi bölümler yardımcı üretim gider yerleridir.

#### ❖ Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

Bu gider yerleri, mamul üretiminin gerçekleşmediği, mamul üretimiyle doğrudan ilişkisi bulunmayan, fakat üretimin kesintisiz ve düzenli bir şekilde sürdürülebilmesine yardımcı olan gider yeridir. Bu gider yerlerinde asıl faaliyet konusu; mamul üretilmese bile üretimde akıcılığı sağlamaktır. Bakım-onarım giderleri, yemekhane, kalite kontrol örnek verilebilir (Yükçü, 2011: 255).

#### ❖ Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

Genellikle üretimden sorumlu teknik elemanların ofislerde kullandıkları malzemelerden oluşan giderlerdir. Üretim yerleri yönetimi gider yerinde oluşan giderlere örnek olarak teknik müdürünün, üretim müdürünün maaşları verilebilir (Yükçü, 2011: 257).

#### ❖ Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri için kurulmuş bölümlerin giderlerinin biriktirildiği gider yerleridir.

#### ❖ Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

Üretim sonrası stoklama, pazarlama, dağıtım gibi faaliyetleri yürüten pazarlama bölümü, satış mağazaları mamul ambarı, satış sonrası hizmet bölümü gibi birimleri kapsamaktadır (Erdoğan ve Saban, 2014: 169). Sağlık kurumlarında halkla ilişkiler, kurumsal ilişkiler gibi alt departmanlar örnek verilebilir.

#### ❖ Genel Yönetim Gider Yerleri

Genel yönetim gider yerlerinde bulunan idari birimlerde oluşan giderlerdir. Örneğin; fatura, satın alma, insan kaynakları, bilgi işlem, teknik demirbaş gibi birimler bu gider yerine örnek olarak verilebilir.

#### ❖ Finansman Gider Yerleri

Finansman giderlerinin biriktirildiği gider yeridir (Büyükmirza, 2014: 197). Bazı kaynaklarda finansman gider yeri yerine yatırım gider yeri kullanılmaktadır.

Genellikle uygulamada ihmal edilen yatırım gider yeri de gider sınıflandırmasında yer almaktadır. “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabını ilgilendiren maliyetlerin izlendiği gider yeridir. Örneğin; depo inşaatı, pres makinesi yapımı, asansör yapımı, batar kat inşaatı olarak bölümlene yapılabilir (Yükçü, 2011: 255). Başka bir ifade ile işletmenin satma amacıyla değil kendi kullanımı için yaptığı yatırımlardır. Sağlık kurumlarında hastane ek bina inşaatı, depo inşaatı, asansör yapımı bu gider yerlerinin giderlerini oluşturmaktadır.

Sağlık kurumlarında da yukarıdaki gibi gider yeri ayrımı yapılmakla beraber bazı çalışmalarda gider yerleri esas üretim gider yerleri, yardımcı üretim gider yerleri ve yönetim-destek gider yerleri olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir (Ağırbaş, 2014: 432). Bu başlıklar aşağıda incelenmektedir:

#### ➤ Esas Üretim Gider Yerleri

Sağlık kurumlarında hizmet üretiminin esas unsuru hastadır. Bu nedenle hastaların doğrudan başvurdıkları ve hastaya fiilen sağlık hizmeti sunan birimler esas üretim gider yeridir. Başka bir ifade ile poliklinik ve yatan hasta servisleri esas üretim gider yeridir. (Ağırbaş, 2014: 432). Sağlık hizmeti ile direkt ilgili ve hasta tedavisi ile doğrudan uğraşan birimlerdir (Zengin ve Kaptanoğlu, 2013: 109). Kısacası esas üretim gider yerleri poliklinikler (ayaktan) ve yatan hasta servisleridir. Bu gider yerinde toplanan giderler bu birimden hizmet alan hastalara yüklenmektedir (Ağırbaş, 2014: 432).

#### ➤ Yardımcı Üretim Gider Yerleri

Esas üretim gider yeri olan klinik ile polikliniklerde yapılan muayene ve değerlendirmelerden sonra her hasta için gereksinim duyulan tetkik ve işlemlerin yapıldığı sağlık hizmet birimleridir. Ameliyathaneler, laboratuvarlar, görüntüleme merkezleri, kan merkezi gibi birimler sağlık kurumlarında yardımcı hizmet üretim gider yerlerine örnektir. Yardımcı üretim gider yerlerinde oluşan giderleri esas üretim gider yerlerine yüklerken bazı ölçütlere gereksinim vardır (Ağırbaş, 2014: 433).

#### ➤ Yönetim ve Destek Hizmet Gider Yerleri

Hastane işletmelerinde faaliyetlerin etkin bir biçimde devam ettirebilmesi için gerekli olan gider yeridir. Örnek olarak; hasta kabul, insan kaynakları, muhasebe, bilgi işlem, satın alma, teknik servis (bakım-onarım), temizlik hizmetleri, çamaşırhane, terzihane, eczane, sterilizasyon merkezi, haberleşme, mutfak, yemekhane ve kazan dairesi sayılabilir (Altıntaş, 2003: 61 ve Ağırbaş, 2014: 433). Burada gerçekleşen giderler direkt sağlık hizmeti ile ilişkili

olmadığından dolayı, esas üretim gider yerlerine dağıtılırken yardımcı üretim gider yerlerinde olduğu gibi dağıtım anahtarları kullanılmaktadır.

## 2.6. Gider Dağıtımı

Gider dağıtımı, genel üretim giderlerinin dağıtımı ile ilgili bir kavramdır. Çünkü direkt giderler, gerek nihai ürün veya hizmet gerekse de gider yerleri açısından izlenebildiğinden dolayı direkt olarak yüklenmektedir. Bundan dolayı direkt giderlerin dağıtımı söz konusu değildir. Maliyet çalışmaları için gerekli ikinci bilgi ise hizmet birim maliyetlerinin belirlenmesidir. Bunun için ilk olarak yapılan genel üretim giderlerinin gider yerlerine dağıtımından sonra mamule/hizmete yüklenmesidir. Gider dağıtımının sağlıklı yapılabilmesi için genel üretim giderlerinin doğru tespit edilmesi ve daha sonra da en doğru dağıtımının yapılması gerekmektedir (Karakaya, 2004: 365).

Gider dağıtımının amacı; üretilen ürün ya da hizmetin toplam maliyetine yüklenecek bütün giderlerin, esas üretim yerlerinde toplanmasını sağlamaktır (Zengin ve Kaptanoğlu, 2013: 112).

Gider dağıtımı yapılırken endirekt giderlerin dağıtımı için dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Dağıtımda gözetilmesi gereken ilke, gider türlerini mümkün olduğu kadar direkt yüklemeye çalışmaktır. Fakat işletmeler, buna imkan olmadığı zamanlarda anahtarlara başvurmaktadır. Anahtar seçerken yapılması gereken şey, dağıtılacak maliyetin niteliğine en uygun olan bir ölçü seçmektir. Bu ölçü, maliyetleri en çok etkileyen faktörler içerisinde seçilmelidir. Eğer tek bir ölçü saptanamıyor ise birkaç ölçünün birleşmesiyle meydana gelen bir dağıtım anahtarı veya her bir gider için ayrı dağıtım anahtarı kullanılabilir (Zengin ve Kaptanoğlu, 2013: 118). Doğru seçilen dağıtım anahtarı sayesinde birim maliyetler daha doğru hesaplanacaktır (Özen, 2010: 102). Yüzölçümü, çalışan sayısı, telefon sayısı, musluk sayısı, kilovat saat (kwh) gibi dağıtım anahtarları kullanılmaktadır (Civelek ve Özkan, 2016: 200).

Sağlık kurumlarında da yatan hasta günü, muayene edilen hasta sayısı, ameliyat sayısı, ameliyat kullanım saati, doğum adedi, çekilen film ve röntgen adedi gibi dağıtım anahtarları kullanılmaktadır (Ghareeb, 2010: 60). Ayrıca sağlık kurumlarından geleneksel maliyetleme değil de faaliyete dayalı maliyetleme kullanıldığı durumlarda endirekt giderlerin bu faaliyetlerden yararlanma ölçüsüne göre dağıtılması maliyet hesaplamalarının temel yaklaşımı olarak kabul edilmektedir (Özen, 2010: 102).

Genel üretim giderlerinin çıktılarına yüklendiği dağıtım süreci üç aşamalı olarak gerçekleşmektedir. Bu aşamalar, birinci dağıtım ikinci dağıtım ve üçüncü dağıtımdır. Buna göre (Erdoğan ve Saban, 2014: 170);

- Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması (Birinci Dağıtım)
- Yardımcı üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtılması (İkinci Dağıtım)
- Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin o gider yerlerindeki mamullere yüklenmesi (Üçüncü Dağıtım) yapılmaktadır.

#### ➤ Birinci Dağıtım

Bütün genel üretim giderleri, gider yerlerinde toplanmaktadır. Burada iki kaleme rastlanmaktadır. Doğrudan gider yerine ait olan giderler ile birden çok bölümü ilgilendiren ortak gidere ait dolaylı gider yerleridir (Civelek ve Özkan, 2016: 204). Birinci dağıtımda bütün gider çeşitleri tüm gider yerlerine dağıtılmaktadır.

#### ➤ İkinci Dağıtım

Yardımcı gider yerlerinde toplanan giderler, esas üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır. İkinci dağıtım sonucunda genel üretim giderlerin tamamı esas üretim yerlerinde toplanmış olmaktadır (Karakaya, 2007: 365). İkinci dağıtım yapılırken bazı yöntemlerden yararlanılmaktadır. Bu yöntemler aşağıda açıklanmaktadır.

##### ○ Basit (Doğrudan) Dağıtım Yöntemi

Dağıtıma tabi gider yerlerinde toplanmış giderleri doğrudan doğruya esas üretim yerlerine dağıtan yöntemdir. Dağıtıma tabi tutulan hizmet gider yerlerinin kendi aralarındaki ilişkisi dikkate alınmamaktadır. Bu durum yöntemin en büyük sakıncasını oluşturmaktadır (Erdoğan ve Saban, 2014: 179).

##### ○ Kademeli (Basamaklı) Dağıtım Yöntemi

Dağıtıma tabi tutulacak yardımcı gider yerlerinin öncelikle dağıtım sırası belirlenmektedir. Bu belirlemede bir takım yaklaşımlar mevcuttur. Örneğin birinci yaklaşımda, en yüksek gidere sahip olan gider yerinden başlanarak sıralama yapılır. İkinci yaklaşımda ise, gider yerine en çok hizmet veren gider yerinden başlanarak sıralama yapılır. Üçüncü yaklaşımda ise, en az payı alacak gider yerinden başlanarak sıralama yapılır. Bu dağıtım yönteminde, dağıtıma tabi tutulan bir gider yeri, kendinden sonra dağıtılması gereken gider yerlerinden ve kendisinden pay alamaz (Karakaya, 2007: 401). Buna göre hizmet

bölümleri, kendinden önceki hizmet bölümünün dağıttığı giderden payını alacak, kendi giderleri ile birleştirerek kendinden sonraki bölümlere dağıtacaktır (Civelek ve Özkan, 2016: 208).

- Tekrarlanan (Turlama) Dağıtım Yöntemi

Dağıtıma tabi tutulan gider yerleri karşılıklı olarak birbirlerine pay vermektedir. Başka bir ifade ile söz konusu gider yerlerinin kendi aralarındaki hizmet ilişkileri dikkate alınmaktadır. Böylece, basit dağıtım yönteminin hiç dikkate almadığı kademeli dağıtım yönteminin kısmen dikkate aldığı hizmet ilişkileri bu yöntemle dikkate alınmış olur (Karakaya, 2007: 404).

- Matematiksel Dağıtım Yöntemi

Turlama yöntemine benzemektedir. Burada dağıtılacak toplam giderler turlama yoluyla değil de matematiksel denklemle saptanmaktadır (Büyükmirza, 2014: 218). Hizmet gider yerlerinin birbirine olan hizmet yüzdeleri belirlenmektedir. Bu yüzdeler ele alınarak kurulan denklemin çözümü ile hizmet gider yerlerinin birbirinden aldığı gider payları saptanmakta, saptanan dağıtım ölçütlerine göre hizmet gider yerlerinin giderleri diğer gider yerlerine dağıtılmaktadır (Erdoğan ve Saban, 2014: 188).

- Planlı (Standart) Dağıtım Yöntemi

Turlama ve matematiksel dağıtım yöntemlerinde olduğu gibi birbirlerine karşılıklı olarak pay verecek şekilde dağıtım yapılmakta fakat fiili giderler üzerinden değil de önceden saptanmış yani planlı gider tutarları baz alınmaktadır. Fiili giderler ile dağıtılan gider arasındaki fark basit dağıtım yöntemi veya belirlenen başka bir yöntemle dağıtılır (Büyükmirza, 2014: 218).

- Üçüncü Dağıtım

Esas üretim yerlerinde toplanan genel üretim giderleri üretim miktarı, direkt işçilik saati, makine saati, direkt işçilik maliyeti gibi dağıtım ölçüleri kullanılarak mamullere yüklenmektedir (Özkan, 2011: 81). Böylece doğrudan ilk madde ve doğrudan işçilik maliyetlerine genel üretim maliyetleri de eklenerek mamulün üretim maliyetinin toplamı bulunmuş olacaktır (Civelek ve Özkan, 2016: 224).

## 2.7. Maliyet Hesaplama Yöntemleri ve Maliyet Sisteminin Oluşturulması

### 2.7.1. Geleneksel Maliyet Sistemleri

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemi, daha çok emeğe dayalı olarak teknolojinin sınırlı olduğu zamanlarda standart üretimin yapıldığı dönemlerde kullanılan bir sistemdir. Esas amacı, stok değerlendirme ve finansal tabloların hazırlanmasına yönelik olarak mamul maliyetlerinin hesaplanmasıdır (Erkuş vd., 2014: 17).

Zamanla para ve sermaye piyasalarında uluslararası yatırımların artması, teknolojinin hızla ilerlemesi, mamul çeşitliliğinin artması, ticaretin gelişmesi işletmeler arasındaki rekabetin artmasına neden olmuştur (Erdoğan ve Saban, 2014: 499). Bununla birlikte üretim sürecinde yoğun otomasyon dönemi başlamış ve bilgisayarlar mamul tasarımından üretim ve dağıtımına kadar her alanda kullanılmaya başlanmıştır (Erdoğan ve Saban, 2014: 501). Sayılan bu nedenlerden dolayı, üretim ortamındaki değişimin başlaması maliyet unsurlarının (direkt ham madde, direkt işçilik ve genel üretim giderler) yapısında değişiklik yaratmıştır (Tanış, 2005: 35).

Geleneksel yöntemle mamul maliyetlemesi yapılırken direkt işçilik maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, genel üretim maliyetleri olmak üzere üç ana maliyet unsuru baz alınır. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri doğrudan üretilen mamulle ilişkilendirilebilirken, genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde sorunlar çıkabilmektedir. Geleneksel üretim ortamlarında genel üretim giderlerinin oranı küçük olduğu için, uygun olmayan genel üretim giderleri yüklenmesinden doğan çarpıklıklar çok fazla dikkate alınmamıştır. Bunun sebebi ise, ilgili sistemlerin maliyetli olmasıdır.

Geleneksel maliyet sistemleri baskın faktörlerin direkt işçilik ve malzeme kullanılması olduğu, emek yoğunluğu ile üretim durumlarında yararlı bir model olabilir. Ancak sağlık işletmelerinin maliyetleme süreçlerinin çok karmaşık olmasından dolayı geleneksel tek düzen muhasebe sistemleri maliyet muhasebelerinin ihtiyaçlarını yeteri kadar karşılayamamaktadır. Bu işletmelerde rekabet avantajı ve maliyet üstünlüğü sağlamada gelişmiş maliyetleme yöntemlerin kullanılması daha gerçekçi sonuçlara ulaşılması bakımından daha uygundur.

Sağlık işletmeleri için maliyetler genellikle; tıbbi bakım hizmetleri, tedavi hizmetleri ile hastaları izleme maliyetlerinden oluşur. Maliyet unsurları içerisinde en yüksek olan ise uzmanlaşmış iş gücü maliyetleridir.

Sağlık işletmeleri için maliyet muhasebesi konusu karmaşıktır. Bu durumun sebebi; iki ayrı dünyada faaliyet göstermesidir. Birincisi sağlık faaliyetlerinin olduğu ama maddiyatın olmadığı, diğeri ekonomik faaliyetlerin olduğu dünyadır (Kırlioğlu ve Atalay, 2014: 66). Bu faaliyetler gerçekleştirilirken çevre de bir değişim içerisinde. Bu açıdan incelendiğinde

başarının bütünleşmiş bilgi sistemleri ve etkin bir maliyet muhasebesi sistemine bağlı olduğu görülmektedir.

## **2.7.2. Maliyet Hesaplama Yöntemleri**

### **2.7.2.1. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri**

Kapsamına göre sınıflandırmada kullanılan yöntemlere göre bazı maliyetler mamul maliyeti olarak kabul edilip dönem gideri olarak kaydedilirken bazıları da gelir tablosu hesaplarına aktarılır.

Bu yöntemde sabit, değişken ve genel yönetim giderlerinin ürün ya da hizmetin maliyetine hangi oranda ekleneceği üzerinde durulmaktadır. Yöntemin amacı; stok maliyetlerinin belirlenmesi ve işletme kararlarında kullanılmasıdır.

#### **2.7.2.1.1. Tam Maliyet Yöntemi**

Tam maliyet yönteminde üretim maliyetini oluşturan giderler, üretim miktarındaki değişmeye bağlı olarak değişen direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, değişken genel üretim ve sabit genel üretim giderleri toplamından oluşmaktadır. Bu yöntem, üretime bağlı değişen değişken giderler ile üretim miktarındaki farklılıklardan etkilenmeyen sabit giderlerin herhangi bir sınıflandırmaya gerek duyulmadan mamul ya da hizmetin maliyetine eklenmesi gerektiğini vurgulamaktadır (Akdoğan vd., 2014: 16).

Maliyet dağıtımlarında, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri ürün/hizmete direkt yüklenirken; genel üretim giderleri, dağıtım sürecinden sonra yüklenmektedir. Aynı zamanda sabit genel yönetim giderleri de stoklara yansıtılmaktadır.

Bu yöntem Vergi Kanunlarının da gerekliliklerini karşılamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun uygulanmasını istediği ve ülkemizde zorunlu olarak kullanılan maliyet yöntemidir. En önemli avantajı ise, maliyetlerin sınıflandırmadan direkt olarak üretilen mamul ve/veya hizmetlere yüklenmesidir. Ancak üretim miktarının ne kadar olduğu; sabit üretim giderleri üretilen mamul/hizmete yüklendiği için, işletme kapasitesinin ne kadar etkin kullanılıp kullanılmadığı, atıl kapasitenin tespiti ve bunların maliyetini hesaplamak mümkün değildir. Aynı zamanda net üretim maliyetinin de bu yöntemle saptanamayacağı aşikardır.

#### **2.7.2.1.2. Normal (Kapasite Uyumlu) Maliyet Yöntemi**

Değişken genel üretim giderleriyle beraber sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranı kadar da maliyetlere yansıtılır. Kapasite kullanım oranı, bir işletmenin belli bir dönemdeki üretim kapasitesi içerisinde ürettiği mamul miktarı olarak ifade edilebilir. Bu yöntemi tam maliyet yönteminden ayıran tek özellik de bu kapasite kullanım oranının devreye

girmesidir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 267). Dönemler arasında karşılaştırma yapılmasına imkân sağlar, kapsamlı raporlama yapmak için kullanılır, uzun süreli maliyet-fiyat ilişkisi için gereklidir.

Kapasite kullanım oranı aşağıda olduğu gibi formülize edilir:

Kapasite Kullanım Oranı = Fiili üretim miktarı / Normal Kapasite Düzeyi.

#### 2.7.2.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, giderler değişken ve sabit olarak ayrılır. Maliyetlerin sadece değişken kısımları ele alınır. Sabit genel üretim giderleri, dönem giderlerine dahil edilir (Akdoğan vd., 2014: 16).

Kara geçiş noktasının belirlenmesinde etkili bir yöntemdir.

Kapsamına göre maliyet yöntemleri olan tam, normal ve değişken maliyet yöntemlerinin farklarını açıklamak için aşağıda küçük bir örnek verilmiştir (<https://docplayer.biz.tr/107240060-Kapsamina-gore-maliyetler.html> (erişim tarihi: 10.10.2019) (uyarlanmıştır)):

Bir üretim işletmesinin Direkt İlk Madde ve Malzeme (DİMM) gideri 4.000.000, Direkt İşçilik Gideri (DİG) 2.000.000, değişken GÜG 1.000.000 ve sabit GÜG ise 1.500.000 TL'dir. Bu işletmenin yıllık kapasitesi 125.000 adet iken ilgili yıl, 100.000 adet üretim yapmıştır. Yani kapasitesini %80 oranında kullanmıştır. Bu işletmenin ürün bazında maliyetleri tam, normal ve değişken maliyet yöntemlerine göre aşağıda bulunup sonuçları değerlendirilmiştir.

Tam maliyet yöntemine göre; bir ürüne düşen DİMM gideri 40 TL'dir (4.000.000 TL / 100.000 adet). Birim DİG 20 TL'dir (2.000.000 TL / 100.000 adet). Değişken GÜG ürün başına, 10 TL'dir (1.000.000 TL / 100.000 adet). Yine aynı şekilde birim sabit GÜG de 15 TL'dir (1.500.000 TL / 100.000 adet). Tüm birim maliyetler toplanır ve ulaşılan sonuç, tam maliyet yöntemine göre o ürünün birim maliyetini verir (40+20+10+15=85 TL).

Normal maliyet yöntemine göre; birim DİMM gideri, birim DİG ve birim değişken GÜG tam maliyet yönteminde nasıl bulunduysa aynı şekilde bulunur. Fakat sabit GÜG hesaplanırken kapasite kullanım oranı da kullanılır. Şöyle ki, soruda kapasitesinin %80 oranında kullanıldığı zaten belirtiliyor. Birim sabit GÜG hesaplamasında bu oran 15 TL ile çarpılır (1.500.000 TL / 100.000 adet = 15 TL, %80 x 15 TL = 12 TL). Tüm birim maliyetler toplanır ve normal maliyet yöntemine göre ürünün birim maliyeti bulunmuş olur (40+20+10+12=82 TL).

Değişken maliyet yönteminde ise sabit giderlerle ilgili hiçbir birim maliyet hesaplaması yapılmaz. Toplam birim maliyet DİMM gideri, DİG ve değişken GÜG'den oluşur ( $40+20+10=70$  TL ).

Tam maliyet yönteminde toplam birim maliyet 85 TL iken, normal maliyet yönteminde 82 ve değişken maliyet yönteminde 70 TL olarak hesaplanmıştır. Sonuçlardan da anlaşılacağı üzere, devletin tam maliyet yöntemini zorunlu tutmasının sebebi apaçık ortadadır. Maliyetler ne kadar yüksek olursa devlet, o denli vergi kesebilir.

#### **2.7.2.1.4. Direkt (Asal) Maliyet Hesaplama Yöntemi**

Neredeyse değişken maliyet yönteminin kopyası olan asal maliyet yönteminde, üretilen mamul maliyetine sadece direkt giderler (direkt ilk madde ve malzeme gideri ile direkt işçilik gideri) yüklenmektedir, Genel üretim giderleri hesaplama dahil edilmemektedir (Akdoğan, 2009: 44).

Yöntem, brüt satış karına ulaşmak için kullanılabilir.

#### **2.7.2.2. Üretim Şekline Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri**

İşletmeler, maliyet hesaplamalarını Sipariş Maliyet Sistemi veya Safha Maliyet Sistemi'ne göre de yapabilmektedir.

##### **2.7.2.2.1. Safha Usulü Maliyet Hesaplama Yöntemi**

Arka arkaya gelen ve birbirini takip eden aşamalara safha veya evre denir. Üretimin kitleler halinde, sürekli ve peşpeşe gerçekleştiği, az sayıda mamulün üretildiği işletmelerde bu yöntem kullanılır (Yükçü, 2011: 483). Bir nevi seri üretim yapıldığından, birim maliyet hesaplamaya gerek yoktur.

Maliyet hesaplaması, üretim aşamaları belirlenerek yapılır. Daha sonra her bir evrenin maliyeti hesaplanır ve üretim miktarına oranlanır.

Hizmet işletmelerinde uygulanması zordur. Bu nedenle de hastane işletmelerinde bu yöntem pek tercih edilmez. Çünkü sağlık kurumlarına gelen hastaların miktarı ve talep ettikleri hizmetler çok sayıda çeşitlilik göstermektedir.

##### **2.7.2.2.2. Sipariş Maliyet Yöntemi**

Belirli nitelikteki bir mamulden belli bir miktarda üretebilmek için kullanılan yöntemdir. En yaygın kullanım alanları, danışmanlık ve reklamcılık gibi hizmet işletmeleri ile sipariş usulü mobilya üreten işletmeler ve yat işletmeleridir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 303). Ancak sipariş maliyeti yöntemi, her zaman alıcının isteği ile yapılmaz.

Direkt giderler sorunsuz bir şekilde yansıtılırken, endirekt giderler tahmini olarak maliyetlere yüklenir (Haftacı, 2007: 284).

Sipariş maliyet sistemine sağlık kurumları açısından bakıldığında, sağlık kurumlarına başvuran hastaların çok sayıda olması ve her birinin farklı bir şikâyetinde bulunması, sonuçta da her hasta için farklı tedavi yöntemlerinin kullanıldığı varsayılırsa; sağlık kurumlarında bu yöntemin kullanılması mümkün gözükmemektedir.

Hasta başına maliyeti belirlemek için, her bir hastaya uygulanan direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim giderlerinin toplanması gerekir.

Aşağıda küçük bir örnekle sipariş maliyet yöntemi irdelenmek istenmiştir (<https://www.slideshare.net/akdenizli33/maliyet-sistemleri> (erişim tarihi: 10.10.2019)):

Bir sanayi işletmesinde X bir mamulden 2.000 adet üretilmesi istenmiştir. Üretimin başlarında 80 TL'lik 1.500 kg (kilogram) Z hammaddesi, ilerleyen günlerde de 100 TL'lik 500 kg daha Z hammaddesi A gider yerinde kullanılmıştır. Bu gider yerinde 700 TL'den 400 saat çalışılmıştır. Yıllık toplam 2.000 saat için 300.000 TL GÜG bütçelenmiştir. Siparişin birim maliyeti nedir?

$$1.500 \text{ kg} \times 80 \text{ TL} = 120.000 \text{ TL/kg}$$

$$500 \text{ kg} \times 100 \text{ TL} = 50.000 \text{ TL/kg} \quad 120.000 + 50.000 = 170.000 \text{ TL/kg}$$

$$400 \text{ saat} \times 700 \text{ TL} = 280.000 \text{ TL/saat}$$

$$2.000 \text{ saat} \times 300.000 \text{ TL} = 60.000 \text{ TL/saat}$$

Toplam DİMM gideri (170.000), toplam DİG (280.000) ve toplam GÜG (60.000) toplanarak (510.000 TL) başta da verilen üretim miktarına (2.000 adet) bölünür. Birim maliyet 255 TL/adet'tir.

### 2.7.2.3. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri

Hesaplamalarda gerçekleşmiş (fiili) maliyet, tahmini maliyet veya tüm yılların ortalaması olan standart bir maliyetin baz alındığı maliyet yöntemlerini içerir.

#### 2.7.2.3.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Gerçek maliyet yöntemi veya tarihi maliyet yöntemi olarak da adlandırılır. Belirli bir faaliyet dönemindeki gerçek maliyetler kullanılır. Fakat bu yöntem, ilgili dönemin maliyetlerini vereceği için; değişen çevre koşullarından etkilenmeyerek çok gerçekçi sonuçlar vermeyecektir. Gelecekle ilgili kararlar verilirken kullanılması mümkün değildir. Çeşitli kriterler kullanılarak gelecek tahmin edilmeye çalışılırsa bu sorun aşılar.

Sağlık kurumlarında çalışan doktor ve diğer sağlık personellerine ödenen ücretler, yemekhane ve çamaşırhane hizmetleri için harcanan gıda ve temizlik maddelerine ilişkin maliyetler örnek verilebilir (Arslan vd., 2015: 59-60).

#### **2.7.2.3.2. Tahmini Maliyet Yöntemi**

Tecrübe, önsezi ve tahmin yoluyla gelecekteki maliyetler tespit edilir (Vatansever, 2013: 14). Tahmini maliyet yönteminde, maliyetler önceden belirlenmiştir, gerçekleşmesi bekleniyordur. Fakat değişen çevresel koşullar dolayısıyla günümüzde güvenilir olmamakla birlikte çok da kullanılan bir yöntem değildir.

Gelecekle ilgili fiyatlandırmada yöneticilere yol gösterir, destek verir ama kesinlikle net bir sonuç vermez.

#### **2.7.2.3.3. Standart Maliyet Yöntemi**

Bilimsel yöntemler kullanılır. Standart maliyet yönteminin en önemli özelliği, fiili veriler ile standart verilerin karşılaştırılmasıdır. Maliyet kontrolü ve bütçe hazırlanmasında kullanılmamaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 370).

İlgili mamullerin fiili maliyetlerinin ne olması gerektiğini gösterir. Maliyetler önceden ve bilimsel hesaplamalarla belirlenir ve fiili rakamlar yerine standart maliyet yöntemi ile belirlenmiş rakamlar kullanılır. Çoğu zaman fiili maliyet yöntemi yetersiz kalır ve ona destek amaçlı olarak standart maliyet yöntemi ile beraber kullanılır. Uygulandığı işlemlerde, işletme içi faaliyetleri kontrol etmeye yarar. Bunun için çeşitli ölçüler veya normlar elde edilmiş olur (Kürkçü, 2015: 44). Yeterli seviyede planlama yapılmış olmalıdır. Gelecekle ilgili fiyatlama kararlarında güvenilir bilgi sağlar.

#### **2.7.3. Maliyet Sisteminin Oluşturulması**

Her işletme, benimsediği maliyet sistemi ile maliyet ölçümü yapar. Maliyet sistemleri, bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasıyla oluşur. Yani farklı maliyet hesaplama yöntemleri bir araya gelerek maliyet sistemleri ortaya çıkar (Akdoğan vd., 2014: 15).

Maliyet hesaplama yöntemleri başlığında da anlatılmış olan üç grup maliyet yöntemi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

**Tablo 2.1 Maliyet Hesaplama Yöntemleri**

| <b>Maliyet Hesaplama Yöntemleri</b> |                                |                                        |
|-------------------------------------|--------------------------------|----------------------------------------|
| <b>Kapsamına göre;</b>              | <b>Saptanma zamanına göre;</b> | <b>Saptanma (üretim) şekline göre;</b> |
| Tam maliyet yöntemi                 | Fiili maliyet yöntemi          | Sipariş maliyet yöntemi                |
| Değişken maliyet yöntemi            | Tahmini maliyet yöntemi        | Safha (Evre) maliyet yöntemi           |
| Normal maliyet yöntemi              | Standart maliyet yöntemi       |                                        |
| Asal (Direkt) maliyet yöntemi       |                                |                                        |

Tablo 2.1’de mevcut olan maliyet hesaplama yöntemleri, daha önceki konularda açıklanmıştır.

Maliyet sistemlerinin oluşturulması için, bu üç kategoriden birer yöntem kullanılmalıdır. Örneğin bir üretim işletmesinde; tam, fiili ve sipariş maliyeti yöntemlerinin üçü beraber kullanılabilir. Örnekler çoğaltılabilir (Akdoğan vd., 2014: 15-16) .

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ DİŞ HEKİMLİĞİ FAKÜLTESİ'NDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI VE SAĞLIK UYGULAMA TEBLİĞİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde Akdeniz Üniversitesi (AÜ) Diş Hekimliği Fakültesi'nin (DHF) Oral Diagnoz ve Radyoloji (ODR) bölümü ile Periodontoloji bölümünde yapılan maliyet hesaplama sürecine ve elde edilen sonuçların Sağlık Uygulama Tebliği ile karşılaştırmasına yer verilmiştir.

#### 3.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın amacı; Diş Hekimliği Fakültesinin Oral Diagnoz ve Radyoloji bölümü ile Periodontoloji bölümünde hastalara sunulan diş tedavi hizmetlerinin maliyetlerini saptanması ve bunların devlet tarafından ne kadarlık kısmının karşılandığını ortaya koymaktır.

Türkiye'de herhangi bir üniversitenin diş hekimliği fakültesine ait branş bazında yapılan tüm işlemler ele alınarak bir çalışma yapılmamış olması ve bir bölümün tümüne ait işlemleri ele alan bir çalışma olması nedeniyle çalışma önem taşımaktadır.

#### 3.2. Çalışmanın Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmanın kapsamında, Akdeniz Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesinde zorunlu ön muayenenin yapıldığı ve gerekiyorsa hastaların diğer branşlara yönlendirildiği Oral Diagnoz ve Radyoloji bölümü ile Periodontoloji bölümleri bulunmakta ve bu bölümlere ait Ocak-Şubat-Mart 2019 dönemini kapsayan verilerden yararlanılmıştır.

Araştırma kapsamında kullanılan verilerin bir kısmı ilgili klinik sorumluları ve ilgili klinik çalışanlarıyla yüz yüze yapılan görüşmelerden, bir kısmı ilgili kliniklerde yapılan direkt gözlemler yoluyla diğer bir kısmı ise bilgisayar ortamından sağlanan dokümanlardan elde edilmiştir.

Araştırmada örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Çalışma, AÜ DHF'nde gerçekleşmiş olup, gerçek verilerden yararlanılmış, gözlemler yapılmıştır.

Ocak-Şubat-Mart (2019) aylarında üretilen mamul/hizmetlerin tam sayısına ulaşılmış; geriye dönük veri toplama yolu ile veriler elde edilmiştir.

Kurumda herhangi bir maliyet muhasebesi sistemi uygulanmamaktadır. Bu sebeple elde edilen veriler, geleneksel maliyetleme sistemi ile hesaplanmıştır. Basit dağıtım uygulanmıştır.

### 3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları

Araştırma, verilere ulaşmada yaşanan bazı sıkıntılar nedeniyle Oral Diagnoz ve Radyoloji bölümü ile Periodontoloji bölümlerinde yapılan hesaplamalar ile sınırlandırılmıştır. Ayrıca özellikle genel üretim giderlerinin net bir biçimde tespit edilememesi; aynı dönem içerisindeki hasta ve işlem sayılarının farklılık göstermesi gibi sebeplerden dolayı birim maliyetler elde edilememiş, aylık toplam maliyetler hesaplanarak çalışma sürdürülmüştür.

Çalışmada hesaplamalar yapılırken uygulamanın yapıldığı birimlerin bir kamu kurumuna ait olması nedeniyle aşağıdaki varsayımlar dikkate alınmıştır:

- Çalışmanın yapıldığı yer kamuya ait olduğundan, herhangi bir kira gideri bulunmamaktadır.
- Fakültenin yeni kurulmasından dolayı alınan tıbbi cihazlar, garanti kapsamı içinde yer almakta ve amortisman ayrılmamaktadır; küçük çapta arızalar fakülte bünyesinde çalışan teknik servis elemanları tarafından giderilmektedir. Fakat tahakkuk esasına göre demirbaşlara amortisman gideri hesaplanmıştır.
- Çalışanların tüm hastalarla eşit seviyede ilgilendikleri, edinilen her türlü bilginin doğru olduğu varsayılmaktadır.
- Harcanan kırtasiye ve temizlik malzemelerinin, tüketilen elektrik ve suyun branş başına ya da fakülte bazında takipleri yapılamadığından; tüm branşların (bölüm), malzemeleri eşit derecede tükettikleri ve elde edilen verilerden yapılan hesaplamaların doğru olduğu varsayılmıştır.
- Araştırmanın verilerinden bazıları ortalama olarak tespit edilmiştir (Örneğin Ocak-Şubat ve Mart aylarının toplam iş günü sayısı (63) 3'e bölünerek ayda ortalama 21 işgünü çalışıldığı kabul edilmiştir.).
- Kliniklerin kullandıkları malzemelere ait düzenli verilere ulaşamadığı - sadece harcanan tutarlara ulaşılabilirdi için işlem sayısına göre maliyet hesaplaması yapılmıştır.

### 3.4. Ağız ve Diş Sağlığı Maliyetlerinin Belirlenmesi Konusunda Yapılan Çalışmalara İlişkin Literatür Taraması

Köse ve Aras (2012), Ankara Topraklık Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'ndeki 9 departmanın maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin yaptıkları çalışmada toplam maliyetler içerisinde en yüksek payın memur ücret ve giderlerine, ikinci en yüksek payın ise ilk madde ve malzeme giderlerine ait olduğunu tespit etmişlerdir. Çalışmada merkezin, sunduğu 103

adet sağlık hizmetinden 49 tanesinde zarar etmekte olduğu diğerlerinde ise SUT'ta belirlenen fiyatların üzerine çıkılarak kâr edildiği görülmüştür.

Aydın (2011) Karadeniz Teknik Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nde yaptığı araştırmada, diş dolgu maliyetlerini incelemiştir. Çalışma kapsamında müşteri karlılık analizi; zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir

Yanık (2009) yaptığı çalışmada özel ve kamusal tedavi kurumlarındaki diş tedavi maliyetleri incelemiştir; amalgam ve kompozit dolgu işlemlerinin maliyetlerinin hesaplamıştır. Çalışmanın yapıldığı dönemde kompozit dolguya kamuda ödenen fiyat 28 TL, özel tedavi merkezlerinde 63 TL iken, Yanık'ın yaptığı hesaplamalara göre ise fiyat, özel tedavi merkezlerindeki yakını çıkmıştır. Yine çalışmanın yapıldığı dönemde amalgam dolgunun kamudaki fiyatı 20 TL, özel tedavi merkezlerindeki fiyatı 32 TL iken, Yanık'ın çalışmasındaki sonuçlar özel kurumların fiyat listesine daha yakını çıkmıştır.

Kırlioğlu ve Atalay (2014) yaptıkları çalışmada, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin kullanılması ile hastanelerde daha güvenilir ve doğru maliyet hesaplamalarının yapılabileceğini öne sürmüşlerdir. Ayrıca çalışmada, maliyetleme sistemlerindeki asıl sorun olarak bireysel olarak hastaların kaynak kullanımının temel alınmaması olduğu tespit edilmiştir.

Gülşen ve Yıldırım (2017) çalışmalarında, Türkiye'de sağlık regülasyonlarının Sağlıkta Dönüşüm Programı (2003) sonrası geçirdiği dönüşümü ve bu dönüşüm de yer alan SUT'un üniversite hastanelerinin mali yapısında oluşturuğu etkileri, mali tablo analizi ile incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre SUT'un üniversite hastanelerinin mali yapısını olumsuz etkilediği görülmüştür. Öyle ki, SUT'ta yer almayan bazı hizmet ve sarf malzemelerinin örneğin; eğitim ve araştırma payı, hazine katkı payı, personel gideri gibi unsurların SGK tarafından değil de hastanenin döner sermayesinden karşılanmasının, hastanenin mali yapısına ilave bir yük getirdiği tespit edilmiştir.

Büyükmirza ve Köse'nin yaptığı çalışmada (2014), bir eğitim ve araştırma hastanesinin polikliniklerindeki birim maliyetler hesaplanarak SUT ile karşılaştırılması yapılmıştır. Yapılan karşılaştırma sonucunda incelenen 17 poliklinikten 15'inde birim maliyetlerin, SUT fiyat listesinde yer alan fiyatların üzerinde kaldığı, yani iki poliklinik hariç diğerlerinden zarar ettiği görülmüştür.

Sayım (2011) çalışmasında, Sağlık Bakanlığı'nın web sayfasında uygulamaya koyduğu yönetim ve izleme modüllerinin muhasebe düzenine ve sistemine ne gibi faydalar sağlayabileceğini analiz etmiştir.

Seldüz ve Sevim (2012) çalışmalarında, Bilecik Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nde Faaliyete Dayalı Maliyetleme yöntemini kullanarak faaliyet haritaları oluşturmuşlardır. Yaptıkları çalışmada, faaliyetlerin hangi veriler ve bakış açılarıyla nasıl haritalanabilecekleri ortaya koyulmuştur.

### **3.5. Akdeniz Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi Hakkında Genel Bilgiler**

Akdeniz Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi 2010 yılında kurulmuş olup 2012-2013 eğitim-öğretim yılında ilk lisans öğrencileri ile eğitim öğretime başlamıştır. Şu anda hem lisans hem de lisans üstü düzeyde eğitim verilmektedir.

Lisans eğitimi 5 yıldır. İlk 3 yıl, temel tıp ve diş hekimliği derslerinin yanı sıra klinik öncesi meslek dersleri verilir. Son iki yıl ise öğrenciler tüm bunlara ilaveten klinik uygulamalarda görev alırlar.

Akademik olarak Temel Bilimler ve Klinik Diş Hekimliği Bilimleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

Klinik Diş Hekimliği Bilimleri Bölümü altında 8 ana bilim dalı bulunmaktadır. Bunlar; Ağız Diş ve Çene Cerrahisi, Ağız Diş ve Çene Radyolojisi, Diş Hastalıkları ve Tedavisi (Restoratif Diş Tedavileri), Endodonti, Ortodonti, Pedodonti (Çocuk Diş Tedavileri), Periodontoloji ve Protetik Diş Tedavisidir.

### **3.6. Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümünde Maliyet Hesaplama Süreci**

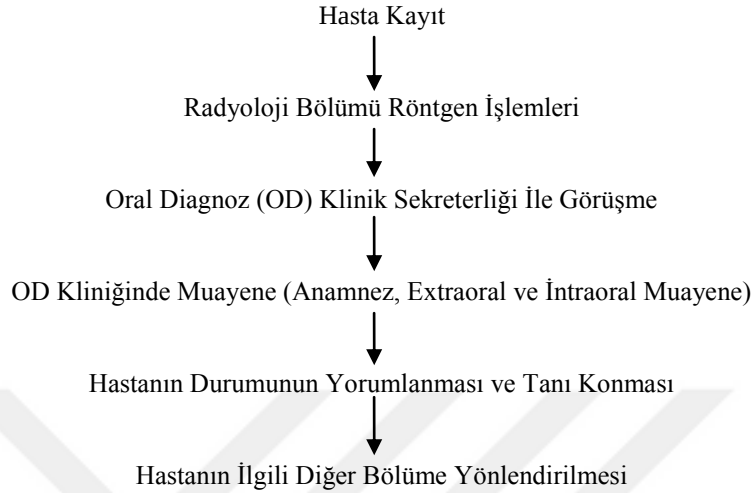
#### **3.6.1. Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümünün Özellikleri ve Genel İşleyişine Dair Bilgiler**

Bölümün adı Akdeniz Üniversitesi web sayfasında Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi olarak yazıyor olmakla birlikte aslında Radyoloji adı altında 3 ayrı birimden oluşmaktadır. Oral Diagnoz bölümünde hastaların ön muayenesi yapılmakta ve gerekiyorsa diğer branşlara yönlendirilmektedir. Radyoloji bölümünde ise her türlü röntgen çekim işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu bölümde ayrıca tüm diş hastanesinin her türlü tıbbi gerecinin yıkanıp temizlendiği-steril hale getirildiği 50 m2 (metrekare) alana sahip sterilizasyon kısmı da yer almaktadır (Akdeniz Üniversitesi 2018 Yılı Birim Faaliyet Raporu).

Bölümde 16 yaş ve üzeri hastaların süreci takip edilmekte iken 15 yaşa kadarki hastalar çocuk kabul edilip röntgenleri dahil her türlü tanı ve tedavisi Pedodonti bölümünde yapılmaktadır.

Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümü Akdeniz Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nde muayene olmak isteyen bir hastanın hasta kabul masasından sonra yönlendirildiği ilk

bölümdür. Hastanın, kayıt aşamasından başlayıp hastanın ilgili bölüme yönlendirilmesine kadar Oral Diagnoz ve Radyoloji bölümünden aldığı hizmet ve bu hizmetler için harcanan ortalama süreler aşağıda yer alan Şekil 3.1 ve Tablo 3.1’te özetlenmiştir.



**Şekil 3.1 Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümü Hizmet Akış Şeması**

**Tablo 3.1 Ön Kayıt ile Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümünde Gerçekleşen İşlemlere İlişkin Süreler**

| İşlemler                                | Ortalama Süreler |
|-----------------------------------------|------------------|
| Ön kayıt                                | 5 dakika         |
| Röntgen çekimi için bekleme             | 5 dakika         |
| Röntgen çekimi                          | 7 dakika         |
| Oral Diagnoz için bekleme               | 10 dakika        |
| Oral Diagnoz (muayene)                  | 15-20 dakika     |
| Tanı sonrası hastanın bilgilendirilmesi | 3 dakika         |

Radyoloji bölümünde hastanın şikayetine göre çeşitli röntgen çekimleri yapılmaktadır. En fazla 10 dakika süren bu çekimler sırasında, hasta özel kıyafetler giydirilerek cihazın bulunduğu odaya alınmakta ve tekniker dışarıdan gözlemlemektedir. Bu esnada az önce ön kayıtla açılan hasta dosyası, Oral Diagnoz Klinik Sekreterliği’ne düşmektedir. Bir müddet sıra bekleyen hasta, röntgen bilgilerinin de ilgili dosyaya aktarılmasıyla Oral Diagnoz Kliniği’nden çağrılmaktadır.

Oral Diagnoz Kliniği’nde muayene üç aşamalıdır. Bunlar: Anamnez Alınımı, Extraoral muayene ve İntra-oral muayenedir. Anamnez alınımı, hasta hikayesinin dinlendiği kısımdır. Öyle ki, hastanın adı, soyadı, yaşı, eğitim durumu, medeni hali gibi temel sorulardan sonra diyabet, tansiyon, kalp gibi genetik ya da kronik bir rahatsızlığı, alerjisi, düzenli kullandığı ilaçları ve o anda herhangi başka bir sağlık problemi var mı ya da gebe mi - bu öğrenilir. Daha sonra hastanın şikayeti dinlenir. Extraoral muayenede, hastanın ağzı, çenesi,

kafası, boynu ve şikayet edilen ağız boşluğundaki kısım elle muayene edilir. Buraya kadar aslında son derece sıradan veya ilkel gibi duran bir muayene söz konusudur fakat buralarda fark edilmeyen bir sorun, tanı ve tedavide problemler yaratabilmektedir. İntra-oral muayene, çeşitli aletlerle ağız içinde yapılan muayenedir. Anamnez ve Extraoral muayene bulguları, hastayı muayene eden hekim ya da stajyer tarafından hasta kayıt defterine yazılmaktadır. İntra-oral muayene sonucu, hastanın durumu yorumlanır ve tanı konur. Tanıya göre ilgili bölüme hasta yönlendirilir. Daha sonraki tüm işlemler, internet üzerinden yapılır.

### 3.6.2. Oral Diagnoz Bölümünde Yapılan İşlemler ve Özellikleri

Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümü için SUT'ta yer alan işlemler listesi aşağıdaki tabloda (Tablo 3.2) verilmiştir.

Oral Diagnoz ve Radyoloji (ODR) kliniğinden veri elde edilmesi aşamasında yapılan görüşmeler esnasında SUT işlem listesinde olmasına rağmen kliniklerde uygulanmayan işlem ya da farklı bir grupta yer almış işlemlerin olup olmadığı sorulmuş ve “401.030 kodlu konsültan diş hekimi muayenesi” isimli işlemin ücreti ödenmediği için fakültede gerçekleştirilmediği saptanmıştır. Sialografi (tek taraf) ve Sialografi (iki taraf) olarak SUT işlem listesinde yer alan ve bir tür film çekimi olan işlemlerin de fakültede gerçekleştirilmediği yapılan görüşmeler sırasında tespit edilmiştir. Extra-oral film türünün de yok denecek kadar az çekilmekte olduğu belirtildiği için bu sebeple işlem listesine alınmamıştır. Yine sefalometrik film, el-bilek filmi ve antero-posteriyor sefalometrik filminin ise ODR kliniğinde çekilmesine rağmen, ücretlendirilmesinin Ortodonti bölümünde yapıldığı belirtilmiş ve ODR kliniği işlemleri arasında yer verilmemiştir.

**Tablo 3.2 Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümü İçin SUT'ta Yer Alan İşlemler Listesi**

| İŞLEM KODU | İŞLEM ADI                                     |
|------------|-----------------------------------------------|
|            | 1. TEŞHİS VE TEDAVİ PLANLAMASI                |
| 401.010    | Diş hekimi muayenesi                          |
| 401.030    | Konsültan diş hekimi muayenesi                |
| 401.051    | Periapikal film, her biri (analog/dijital)    |
| 401.060    | Oklüzal film, her biri                        |
| 401.070    | Ekstra-oral film, her biri                    |
| 401.080    | Ortopantomograf (Panoramik) film              |
| 401.090    | Sefalometrik film, her biri                   |
| 401.100    | Antero-posteriyor sefalometrik film, her biri |
| 401.110    | El-Bilek filmi, her biri                      |
| 401.120    | Temporomandibüler eklem (TME) filmi, her biri |
| 401.130    | Sialografi, (tek taraf)                       |
| 401.135    | Sialografi (iki taraf)                        |

|         |                                                  |
|---------|--------------------------------------------------|
| 401.150 | Bite-wing film, her biri                         |
|         | 4.PROTEZ                                         |
| 404.130 | Gnatoloji, TME-kas muayenesi (Okluzyon kontrolü) |

**Kaynak:** SUT EK-2/Ç Diş Tedavileri Puan Listesi

Protez bölümünde yer alan Gnatoloji yani eklem muayenesi (extraoral muayene), Radyoloji bölümünde ayrı bir işlem olarak ele alınmamakta 401.010 kodlu diş hekimi muayenesi işlemi içerisinde yer almaktadır. Ayrıca bahsi geçen diş hekimi muayenesi işlemi, listede Radyoloji’de yer almakta olup, aslında her bölüm için geçerli olan ve her bir hasta için 10 günde bir ücretlendirilebilen bir işlemidir. Aynı hasta için 10 günden daha kısa sürede gerçekleştirilen diş hekimi muayenesi hizmetleri, SGK tarafından ödenmemekle birlikte bölüm için maliyetinde herhangi bir eksilme söz konusu olmamaktadır. Yani gününü doldurmamış her bir işlem, SUT’tan karşılığını alamamakta, bölüm bu gibi durumlarda zararına hizmet vermektedir. Bu haliyle bakıldığında Akdeniz Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi ODR bölümü ile SUT’un Radyoloji adına ayırdığı listede karşılaştırma yapılabilecek 6 işlem kalemi kalmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir:

**Tablo 3.3 AÜ DHF Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümünde Gerçekleşen İşlemler**

|   | İşlem Adı                                     |
|---|-----------------------------------------------|
| 1 | Diş hekimi muayenesi                          |
| 2 | Periapikal film, her biri (analog/dijital)    |
| 3 | Oklüzal film, her biri                        |
| 4 | Ortopantomograf (Panoramik) film              |
| 5 | Temporomandibüler eklem (TME) filmi, her biri |
| 6 | Bite-wing film, her biri                      |

### **3.6.3. Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümünde Yapılan İşlemlerin Maliyet Unsurlarının Belirlenmesi**

Oral Diagnoz ve Radyoloji bölümünde yapılan işlemlere ilişkin maliyeti oluşturan ilk madde ve madde malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderlerine ilişkin bilgilerin elde edilmesi amacıyla klinik çalışanları ile görüşülmüş ve ayrıca işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında gözlemler yapılmıştır.

### 3.6.3.1. Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümünde İlk Madde ve Malzeme Giderleri İle İlgili Tespitler

Daha öncede belirtildiği üzere Akdeniz Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi ODR bölümünde uygulanan 6 işlem türü bulunmaktadır. Yapılan görüşme ve gözlemler sonucunda işlemler sırasında şu malzemelerin kullanıldığı belirlenmiştir; eldiven, maske, ayna-sond paketi, pamuk, presel ve vitalometre; röntgen çekimi için fosfor plak kartonu ve poşetidir. Aslında karton ve poşete adını veren fosfor plak da kullanılmaktadır fakat bu malzeme, röntgeni çeken malzemedir ve normal şartlarda bir yıl boyunca aynı fosfor plak kullanılmaktadır. Bunların yanı sıra rulo peçete, 1 veya 5 litrelik (L) el ve yüzey dezenfektanları da klinikte kullanılan yardımcı malzemelerdir. Ayna-sond, presel gibi bazı demirbaşların içine konduğu sterilizasyon paketleri ve paketlerin içine konan kimyasal indikatörler ise tek kullanımlık malzemelerdir.

Aşağıda Tablo 3.4'te satın alma departmanından elde edilmiş olan ilk madde ve malzeme birim maliyetlerine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

**Tablo 3.4 ODR Bölümünde Kullanılan İlk Madde ve Malzeme Birim Fiyatları**

| MALZEME ADI         | PAKET İÇİ<br>MİKTAR | FİYAT<br>(TL) | BİRİM<br>FİYAT (TL) |
|---------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Eldiven             | 100 Lü Paket        | 16            | 0,16                |
| Maske               | 50 Li Paket         | 7             | 0,14                |
| Pamuk               | 600 Lü Paket        | 20            | 0,03                |
| Rulo Peçete         | 1 Rulo              | 20            |                     |
| Ayna-Sond           | 1 Adet              | 50            |                     |
| Presel              | 1 Adet              | 50            |                     |
| Fosfor Plak Karton  | 250 Li Paket        | 30            | 0,12                |
| Fosfor Plak Poşeti  | 250 Li Paket        | 30            | 0,12                |
| Temizleme Solüsyonu | 1 Şişe              | 17            |                     |
| Kimyasal İndikatör  | 250 Li Paket        | 15            | 0,06                |
| Yüzey Dezenfektanı  | 1L                  | 90            |                     |
| Yüzey Dezenfektanı  | 5L                  | 180           |                     |
| El Dezenfektanı     | 1L                  | 90            |                     |
| El Dezenfektanı     | 5L                  | 180           |                     |

Yukarıdaki tabloda (Tablo 3.4) görüldüğü üzere, eldiven, maske, pamuk, kimyasal indikatör, fosfor plak karton ve poşetinin paket içi adetleri belli olup buna göre birim fiyatları (örneğin; bir kutu eldiven 16 TL ve içinde 100 tane eldiven bulunmaktadır, bu durumda bir tane eldivenin fiyatı 16/100'dür) hesaplanmıştır. Birim fiyat hesaplaması yapılabilen bu

malzemeler, direkt ilk madde ve malzeme maliyetini oluşturmaktadır. Yapılamayanlar ise endirekt nitelikte olup genel üretim giderlerine dahil edilmiştir.

Aşağıda Tablo 3.5'te ODR bölümünde gerçekleştirilen işlemler, bu işlemler sırasında kullanılan malzemeler ve bunların birim fiyatları verilmiştir; tüm bunlar kullanılarak birim maliyet hesaplaması yapılmıştır (Örneğin; oklüzal film çekiminde iki adet eldiven ile birer adet fosfor plak karton ve poşeti kullanılıyor olup, sırasıyla birim fiyatları ile kullanım miktarları çarpılıp toplanılarak  $((0,16*2)+(0,12*1)+(0,12*1))$  birim maliyet hesaplanmıştır.

Ayna-sond ve presel de demirbaştır. Fakat bunlar özel steril paketler içinde olup, her bir hasta için farklı bir paket kullanılmaktadır. Bu nedenle hasta işlem maliyetine bu paketlerin maliyeti yansıtılacaktır. Steril paketlerin oluşumu, çeşitli ebatlardaki sterilizasyon rulolarının belirli uzunluklarda kesilip kapatılmasıyla oluşur. Her bir paketin içine kimyasal indikatör atılır. Kullanılan elektrik ve su ile suya karıştırılan solüsyonlar hariç başkaca bir maliyet söz konusu değildir. Elektrik ve su maliyetleri ilerleyen bölümde ayrıca maliyetlere yansıtılacağı için steril paketlerin maliyetini oluşturan unsurlar olarak suya karıştırılan temizleme solüsyonu ile steril paketler içine konan kimyasal indikatörlerin maliyeti dikkate alınmıştır.

Hastane işletmelerinde hesaplanacak giderlerin çok çeşitli olması sebebi ile tüm giderleri ayrı ayrı yönetmek kolay değildir (Tosun, 2016: 37). Bu sebeple sınıflandırmak gerekir. Bunlardan ilki olan madde ve malzeme giderlerini kendi içinde de ikiye ayırmak mümkündür. Hasta tedavisinde doğrudan kullanılan tıbbi malzemeler ya da ilaçlar, direkt ilk madde ve malzemeye; buna karşın klinikte kullanılan sarf malzemeleri veya temizlik malzemeleri ise endirekt ilk madde ve malzeme giderlerine örnek verilebilir.

Tıbbi sarf malzemeleri; teşhis, tedavi ve bakım amaçlı işlemlerin yapılması esnasında tek sefer ya da sınırlı sayıda kullanılmaya mahsus tıbbî malzemelerdir. Tıbbi cihaz ise; hastanın teşhis, tedavi ya da tedaviyi hafifletici sağlık hizmeti aşamasında kullanılan her türlü alet-ekipman olarak tanımlanabilir (Tosun, 2016: 48).

**Tablo 3.5 ODR Kliniğinde Gerçekleşen İşlemlere İlişkin İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri**

| Malzemelerin Birim Fiyatları (TL)             | 0,16    | 0,14  | 0,16                | 0,03  | 0,16             | 0,12                   | 0,12                  |                       |
|-----------------------------------------------|---------|-------|---------------------|-------|------------------|------------------------|-----------------------|-----------------------|
|                                               |         |       |                     |       |                  |                        |                       | Birim<br>Maliyet (TL) |
| MALZEME ADI                                   | Eldiven | Maske | Ayna-Sond<br>Paketi | Pamuk | Presel<br>Paketi | Fosfor Plak<br>Kartonu | Fosfor Plak<br>Poşeti |                       |
| İŞLEM ADI                                     |         |       |                     |       |                  |                        |                       |                       |
| Diş hekimi muayenesi                          | 2       | 0,07  | 1                   | 0,1   | 0,1              |                        |                       | 0,51                  |
| Periapikal film, her biri (analog/dijital)    | 2       |       |                     |       |                  | 1                      | 1                     | 0,56                  |
| Oklüzal film, her biri                        | 2       |       |                     |       |                  | 1                      | 1                     | 0,56                  |
| Ortopantomograf (Panoramik) film              | 0,2     |       |                     |       |                  |                        |                       | 0,03                  |
| Temporomandibüler eklem (TME) filmi, her biri | 2       |       |                     |       |                  | 1                      | 1                     | 0,56                  |
| Bite-wing film, her biri                      | 2       |       |                     |       |                  | 1                      | 1                     | 0,56                  |

Bir kimyasal indikatörün birim maliyeti 0,06 olarak hesaplanmıştır (Tablo 3.4). Temizleme solüsyonunun birim maliyetini hesaplamak indikatörünkü gibi kolay olmayıp basit bir dağıtım işlemi yardımıyla hasta maliyetlerine yansıyan günlük solüsyon giderini bulmak gerekmektedir. Bir ayda (21 iş günü) bir şişe (17 TL) solüsyon kullanılıyor ise, günde (17/21) 0,8 TL'lik solüsyon kullanılıyor demektir. DHF'nin 8 ABD'ndan oluştuğu biliniyor ve her bölüm için eşit miktarda solüsyon tüketildiği varsayılırsa (0,8/8) günlük her bölümün 0,10 TL tutarında solüsyon giderinin olduğu söylenebilir.

Bu durumda, ODR bölümünde ayna-sond ve presel paketi için tablo 3.5'te de yer alan 0,16 TL'lik maliyet (kimyasal indikatör birim maliyeti (0,06) ve branş bazında tüketilen temizleme solüsyonu maliyeti (0,10) toplamından oluştuğu görülmektedir) dikkate alınmıştır.

Tablo 3.5'teki bilgiler özetlenecek olursa; bir diş hekimi muayenesinde 2 eldiven (1 çift), 1 adet ayna-sond paketi, 0,07 maske (Görüşmeler sırasında hekimlerin maskelerini yaklaşık 15 hastada bir değiştirdikleri ifade edildiği için (1/15) bu değer atanmıştır), pamuk ve preselin 10 hastada bir kullanıldığı tespit edildiğinden bunların işlem başı kullanım miktarları da 0,1 (1/10) belirlenmiştir. Ayna-sond her hastada değiştiği için kullanım miktarı 1 olarak belirlenmiştir.

Diş hekimi muayenesi işleminde kullanıldıktan sonra atılan malzemeler; ayna-sond paketinin kendisi (içeriği sterilizasyona), kimyasal indikatör, maske, eldiven ve pamuktur.

ODR bölümünde diş hekimi muayenesinden hariç geriye kalan SUT işlemlerinin tamamı çekilen çeşitli röntgenlerdir. Röntgen çekimini teknikerler yapmaktadır. Periapikal, bite-wing, oklüzal ve kısaca TME diye adlandırılan film türlerinde, fosfor plakı koruması amacıyla fosfor plak kartonu ve poşeti ile, yine bir çift eldiven kullanılmaktadır. Panoramik film için eldivenlerin parmakları kesilir, beş parmağın biri hastanın ağzıyla temas edip atıldığı için 0,2 (1/5) olarak ifade edilmiştir. Panoramik film, her hastaya çekilen genel bir film türüdür. En çok panoramik film çekilmektedir.

ODR kliniğinde diş hekimi muayenesi işlemi sırasında hasta başına kullanılan malzeme maliyeti 0,51 TL'dir. Ki burada ayna-sond, presel gibi paketli malzemeler tekrar tekrar kullanılabilir. Paketli malzemelerin sterilizasyonları için tüketilen su ve elektrik ile çeşitli solüsyonlardan başka, tıbbi cihazların ve çalışma ortamının anında sterilizasyonu için kullanılan yüzey dezenfektanları da önemli bir gider kaynağıdır.

Aşağıdaki tabloda, klinikte kullanılan, hasta maliyetlerinde doğrudan etkili olmayan yardımcı malzemelerin yani endirekt ilk madde ve malzemelerin aylık kullanım miktarları ve Tablo 3.4'te belirtilen birim fiyatları kullanılarak endirekt ilk madde ve malzeme maliyeti hesaplanmaya çalışılmıştır.

**Tablo 3.6 ODR Bölümünde Kullanılan Endirekt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti**

| MALZEME ADI                                              | Aylık Kullanım | Birim Fiyat (TL) | Maliyet (TL) |
|----------------------------------------------------------|----------------|------------------|--------------|
| Yüzey Dezenfektanı 1 Litre                               | 3 şişe         | 90,00            | 270,00       |
| El Dezenfektanı 1 Litre                                  | 10 şişe        | 90,00            | 900,00       |
| El Dezenfektanı 5 Litre                                  | 0,5 şişe       | 180,00           | 90,00        |
| Rulo Peçete                                              | 31,5 kutu      | 20,00            | 630,00       |
| Sterilizasyon Rulosu                                     | 1 rulo         | 43,75            | 43,75        |
| Aylık Toplam Endirekt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti (TL) |                |                  | 1.933,75TL   |

Rulo peçetenin günde yaklaşık bir buçuk kutu tüketildiği belirtilmiş; aylık tüketim miktarı bulunurken, hesaplamaların daha doğru sonuçlar vermesi için Ocak-Şubat-Mart aylarına ait veriler kullanılıp, bir ayda ortalama 21 iş günü  $((22+20+21)/3)$  olduğu saptanmıştır. Bu durumda rulo peçetenin aylık tüketim miktarı 31,5 kutudur  $(1,5 \text{ kutu} * 21 \text{ gün}=31,5 \text{ kutu})$ .

Sterilizasyon rulolarının ebatlarında (santimetre x metre) (cm x m) çeşitlilik (5\*200, 7,5\*200, 10\*200, 15\*200, 20\*200, 30\*200) mevcut olup, hepsinden ortalama bir birim fiyat çıkarılmıştır  $((15+22,5+30+45+60+90)/6)$ .

**Tablo 3.7 Sterilizasyon Ruloları Ortalama Birim Maliyet Çıkarımı**

|                                 | Malzeme Adı                       | Birim Fiyat (TL) |
|---------------------------------|-----------------------------------|------------------|
| 1                               | Sterilizasyon rulosu (5cmx200m)   | 15,00            |
| 2                               | Sterilizasyon rulosu (7,5cmx200m) | 22,50            |
| 3                               | Sterilizasyon rulosu (10cmx200m)  | 30,00            |
| 4                               | Sterilizasyon rulosu (15cmx200m)  | 45,00            |
| 5                               | Sterilizasyon rulosu (20cmx200m)  | 60,00            |
| 6                               | Sterilizasyon rulosu (30cmx200m)  | 90,00            |
| Birim Fiyatları Ortalaması (TL) |                                   | 43,75 TL         |

Her bir endirekt nitelikteki ilk madde ve malzeme için aylık maliyetler hesaplandıktan sonra, (aylık) toplam endirekt ilk madde ve malzeme maliyeti bulunmuştur. Buradan elde edilen toplam, GÜG birim maliyeti hesaplanırken GÜG toplamına dahil edilecektir.

Daha önce de belirtildiği gibi tek bir dönemin ele alınması sağlıklı sonuçlar vermeyeceğinden, üç ayın ortalaması alınmıştır. SUT'un en güncel haliyle kıyaslamak için Ocak-Şubat-Mart aylarına ait ODR bölümünde gerçekleştirilen hasta işlem listelerine

ulaşılmıştır. Bu listelerde kesinlikle hasta mahremiyetine girilmemiş, kişi isimleri yerine dosyaların açılış numaralarını (no) veren müracaat numaraları ve işlemin gerçekleştirilme tarihleri baz alınmıştır.

Ocak-Şubat-Mart aylarına ait bu listelerde işlem ve hasta sayıları eşit değildir. İşlem sayısı ortadadır da hasta sayısına işlem tarihi ve müracaat numarası dikkate alınarak ulaşılmıştır. Örneğin; bir hasta için hem diş hekimi muayenesi hem de panoramik film işlemi aynı seansta yani aynı gün ve aynı müracaat numarasında girilmiştir. Anlaşılabileceği üzere; iki işlem söz konusudur fakat tek bir hasta mevcuttur.

Ocak-Şubat-Mart (2019) aylarında ODR kliniğinde gerçekleşen ve SUT'tan karşılık alınabilen işlem sayıları Tablo 3.8'de gösterilmiştir.

**Tablo 3.8 ODR Kliniği Ocak-Şubat-Mart (2019) Ayları SUT'tan Karşılık Alınabilen İşlem Sayıları**

| İŞLEM ADI                 | İŞLEM SAYILARI |       |      |
|---------------------------|----------------|-------|------|
|                           | Ocak           | Şubat | Mart |
| Diş hekimi muayenesi      | 2134           | 2002  | 1989 |
| Periapikal film, her biri | 1472           | 1421  | 1692 |
| Panoramik film            | 3049           | 2653  | 2663 |
| Oklüzal film, her biri    | 18             | 16    | 10   |
| TME film, her biri        | 13             | 7     | 10   |
| Bite-wing film, her biri  | 172            | 161   | 199  |
| Toplam İşlem Sayıları     | 6858           | 6260  | 6563 |

ODR bölümüne gelen her hasta her zaman muayene olmadığı gibi bazı hastalar 10 gün ara ile ikinci muayene olabilmektedir. Panoramik film her hastaya çekilmektedir. Tek diş ile ilgili bir sıkıntı olduğunda ise periapikal film çekilmekte, çekilen filmde hekim istediğini tam göremediye, hastadan aynı gün içerisinde birden çok periapikal film çekirtmesini isteyebilmektedir. Örneğin bir hasta, aynı müracaatta önce panoramik filmini çektirir, sonra hekim muayenesinden geçer. Hekim, belli bir dişte farklı bir durum olduğunu görürse hastayı tekrar röntgene gönderip periapikal film de çekinmesini isteyebilir. Sonuç olarak, aynı gün içerisinde tek bir hastaya üç ayrı işlem girilmiş olur.

İşlem adetleri ile hasta sayıları arasında farklılıklar olduğu gibi, süresi dolmadığı için sisteme kaydedilemeyen işlemler de mevcuttur. Bu gibi durumlar göz önünde tutulduğunda hem gelir hem de gider hesaplamasını yaparken işlem adetleri kullanılmıştır.

Aşağıdaki tabloda (Tablo 3.9), işlem birim maliyetleri sütunundaki veriler, Tablo 3.5'ten elde edilen verilerdir. Bu maliyetlerle ilgili üç ayın işlem adetlerini çarpıp tablonun

sağ tarafında yer alan aylık maliyetlere ulaşılmıştır. Daha sonra bunlar alt alta toplanarak ay bazında toplam ilk madde ve malzeme giderlerine ulaşılmıştır.



**Tablo 3.9 Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait AÜ DHF ODR Bölümü İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri**

|                                                      |         | AÜ DHF ODR Bölümü İşlemleri                   |                                   | İŞLEM ADETLERİ |       |      | MALİYET     |             |             |
|------------------------------------------------------|---------|-----------------------------------------------|-----------------------------------|----------------|-------|------|-------------|-------------|-------------|
|                                                      |         | İşlem Adı                                     | İşlem<br>Birim İMM<br>Maliyetleri | Ocak           | Şubat | Mart | Ocak        | Şubat       | Mart        |
| 1                                                    | 401.010 | Diş hekimi muayenesi                          | 0,51                              | 2134           | 2002  | 1989 | 1088,34     | 1021,02     | 1014,39     |
| 2                                                    | 401.051 | Periapikal film, her biri (analog/dijital)    | 0,56                              | 1472           | 1421  | 1692 | 824,32      | 795,76      | 947,52      |
| 3                                                    | 401.060 | Oklüzal film, her biri                        | 0,56                              | 18             | 16    | 10   | 10,08       | 8,96        | 5,6         |
| 4                                                    | 401.080 | Ortopantomograf (Panoramik) film              | 0,03                              | 3049           | 2653  | 2663 | 91,47       | 79,59       | 79,89       |
| 5                                                    | 401.120 | Temporomandibüler eklem (TME) filmi, her biri | 0,56                              | 13             | 7     | 10   | 7,28        | 3,92        | 5,6         |
| 6                                                    | 401.150 | Bite-wing film, her biri                      | 0,56                              | 172            | 161   | 199  | 96,32       | 90,16       | 111,44      |
| Ay Bazında Toplam İlk Madde ve Malzeme Maliyeti (TL) |         |                                               |                                   |                |       |      | 2.117,81 TL | 1.999,41 TL | 2.164,44 TL |

Bu maliyetler sadece ilk madde ve malzeme maliyetleridir. Bunlara daha, işçilik giderleri ve endirekt etki eden maliyetler dahil edilecektir.

### 3.6.3.2. ODR Bölümünde İşçilik Giderleri İle İlgili Tespitler

ODR bölümünün klinik dış hekimliği biliminde 5 araştırma görevlisi, bir klinik sekreteri, 3 tekniker, bir hemşire ve 2 doktora öğretim üyesi görev almaktadır. Burada önemli olan hasta işlemlerinde döner sermayeden pay alan çalışanları belirlemektir. Öyle ki sekreter ve teknikerlerin maaşları sadece özel bütçeden ödenmektedir. Yani sabittir, hasta işlemlerinden, o aya ait işlem sayısından etkilenmez. Diğerlerine hem özel bütçeden hem de döner sermayeden ödeme yapılır.

Bu noktada özel bütçe ve döner sermaye ayırımından bahsetmekte yarar var. Özel bütçe; bir bakanlığa bağlı/ilgili olarak, belirli bir kamu hizmetini yürütmek için kurulmuş, gelir tahsis eden ve bu gelirlerden harcama yapma yetkisine sahip, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen, 5018 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir (<https://vergidosyasi.com/2018/07/04/ozel-butceli-idare-nedir-ozel-butceli-idareler-listesi/> (erişim tarihi: 12.05.2019)). Üniversiteler özel bütçe idareleri arasında yer alır. Döner sermaye ise; devletten aldığı maaşların hayli düşük olduğu kamuda çalışanlara yapılan ek ödemeleri, finanse etmek ve hasta tedavisinde kullanılan tıbbi ekipman, bilgisayar ve tıbbi sarf malzemelerinin satın alımını finanse etmek için oluşturulmuş sermayedir (Özbay, 2010: 46).

Buna göre akademisyenlerin sabit maaşları, sigortaları, vergi-resim-harç gibi ödenek ve kesintileri özel bütçeden görülürken; uygulamalı bilimlerden elde ettikleri gelirlerse döner sermayeden ödenmektedir.

Akdeniz Üniversitesi Dış Hekimliği Fakültesinde hasta tedavileri sırasında doğrudan görev alan bir araştırma görevlisi, bir hemşire, bir doçent doktor ve bir doktora öğretim üyesinin döner sermayeden aldıkları paylar aşağıdaki tabloda verilmiştir:

**Tablo 3.10 Klinik Personelinin Döner Sermayeden Aldıkları Ortalama Ödenekler**

| UNVAN                 | AYLAR        |             |             |
|-----------------------|--------------|-------------|-------------|
|                       | OCAK         | ŞUBAT       | MART        |
| Araştırma Görevlisi   | 1.987,23 TL  | 2.023,35 TL | 2.041,61 TL |
| Doktora Öğretim Üyesi | 8.745,74 TL  | 9.760,08 TL | 9.680,15 TL |
| Doçent Doktor         | 10.328,86 TL | 9.340,00 TL | 9.940,13 TL |
| Hemşire               | 1.868,98 TL  | 1.973,35 TL | 1.923,99 TL |

Tablo 3.10’da belirtilen unvanlar, direkt işçilik giderlerini oluşturan kişilerdir. Bu fakültede endirekt işçilik giderlerini oluşturan bir güvenlik, iki temizlik görevlisi, iki bilişim uzmanı ve iki hasta kabul görevlisi bulunmaktadır ve her kliniğin bir sekreteri mevcuttur. Her biri asgari ücret almaktadır. Döner sermayeden pay almayıp yine de hasta tedavilerinde endirekt de olsa görev alan bu kişilerin yarattığı maliyetler, genel üretim giderlerine aktarılacaktır.

Tablo 3.11’de endirekt işçilik giderlerini oluşturan kişilere ödenen maaşlar belirtilmiştir.

**Tablo 3.11 AÜ DHF’nin Aylık Toplam Endirekt İşçilik Giderleri**

| UNVAN                                   | KİŞİ SAYISI | ÖDENEN BİRİM ÜCRET (TL) | ÖDENEN ÜCRET (TL) |
|-----------------------------------------|-------------|-------------------------|-------------------|
| Güvenlik                                | 1           | 2.020,00 TL             | 2.020,00 TL       |
| Temizlik                                | 2           | 2.020,00 TL             | 4.040,00 TL       |
| Hasta Kabul                             | 2           | 2.020,00 TL             | 4.040,00 TL       |
| Bilişim Uzmanı                          | 2           | 2.020,00 TL             | 4.040,00 TL       |
| Sekreter                                | 8           | 2.020,00 TL             | 16.160,00 TL      |
| TOPLAM AYLIK ENDİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ |             |                         | 30.300,00 TL      |

DHF’nin 8 ABD mevcuttur ve bu ABD’lerinin her birinin birer klinik sekreteri bulunmaktadır. Fakültenin genelinde hizmet veren personel yukarıdaki tabloda (Tablo 3.11) listelenmiştir. Buradan elde edilen toplam, GÜG birim maliyeti hesaplanırken GÜG toplamına dahil edilecektir.

Aşağıdaki tabloda (Tablo 3.12), direkt işçilik giderleri hesaplanmış olup ODR kliniğinde çalışan 5 araştırma görevlisi, 2 doktora öğretim üyesi ve bir hemşirenin ay bazında ortalama toplam ne kadar maaş aldıkları belirtilmiştir. Söz konusu her bir ay için bu 8 sağlık personelinin, döner sermayeden kaç TL ücret aldığı hesaplanmak istenmiştir.

**Tablo 3.12 ODR Kliniğinde Çalışan ve Döner Sermayeden Gelir Elde Eden Sağlık Personelinin Ocak-Şubat-Mart Aylarında SUT'tan Aldıkları Ek Ödenekleri**

| UNVAN                                                                                              | AYLAR       |             |             | KİŞİ SAYISI | AYLAR        |              |              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|--------------|--------------|
|                                                                                                    | OCAK        | ŞUBAT       | MART        |             | OCAK         | ŞUBAT        | MART         |
| Araştırma Görevlisi                                                                                | 1.987,23 TL | 2.023,35 TL | 2.041,61 TL | 5           | 9.936,15 TL  | 10.116,75 TL | 10.208,05 TL |
| Doktora Öğretim Üyesi                                                                              | 8.745,74 TL | 9.760,08 TL | 9.680,15 TL | 2           | 17.491,48 TL | 19.520,16 TL | 19.360,30 TL |
| Hemşire                                                                                            | 1.868,98 TL | 1.973,35 TL | 1.923,99 TL | 1           | 1.868,98 TL  | 1.973,35 TL  | 1.923,99 TL  |
|                                                                                                    |             |             |             |             |              |              |              |
| ODR Kliniğinde Çalışan 8 Sağlık Personelinin Ay Bazında Döner Sermayeden Aldıkları Toplam Tutarlar |             |             |             |             | 29.296,61 TL | 31.610,26 TL | 31.492,34 TL |

Direkt işçilik giderleri, işlem adetlerine bağlı olarak değişkenlik göstermektedir. Her bir işlemde kaç TL'lik direkt işçilik giderine maruz kalındığını bulmak için Tablo 3.12'deki toplam tutarlar; Ocak-Şubat-Mart aylarına ait toplam işlem adetlerine (Tablo 3.8) bölünmüştür. Bununla ilgili tablo (Tablo 3.13) aşağıda verilmiştir:

**Tablo 3.13 ODR Kliniğinin İşlem Başına Aylık Direkt İşçilik Giderleri**

|                                         | OCAK         | ŞUBAT        | MART         |
|-----------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| ODR Kliniği Aylık Direkt İşçilik Gideri | 29.296,61 TL | 31.610,26 TL | 31.492,34 TL |
| ODR Kliniği Aylık İşlem Adetleri        | 6858         | 6260         | 6563         |
| Aylık Birim Direkt İşçilik Gideri       | 4,27 TL      | 5,05 TL      | 4,80 TL      |

ODR Kliniği için toplam direkt işçilik giderleri, ilgili ayların işlem adetlerine bölündüğünde çıkan sonuç; aylık her bir işlemin direkt işçilik maliyetinin 4,27 TL ile 5,05 TL arasında değiştiğini göstermektedir.

### 3.6.3.3. ODR Bölümünde Genel Üretim Giderleri İle İlgili Tespitler

Malzeme ve işçilik giderlerinden sonra, onlar kadar büyük yer tutmasa da önemli olan bir diğer gider kalemi ise endirekt giderlerdir. Kira bedeli, amortismanlar, bakım-onarım giderleri, elektrik-su-ısıtma giderleri, telefon gideri, kırtasiye masrafları, temizlik giderleri gibi giderler endirekt giderlerdir.

Bina, kamuya ait olduğundan, herhangi bir kira gideri yoktur.

Harcanan kırtasiye ve temizlik malzemelerinin, tüketilen elektrik ve suyun branş başına ya da fakülte bazında takipleri yapılamamaktadır. Tüm sağlık harcamaları Tıp Fakültesi bütçesinden yapılmaktadır. Elektrik ve su saatleri, Tıp Fakültesi'nde yer almaktadır, tüm sağlık birimleri için ortaktır. Tüm bu olumsuzluklara rağmen yine de vazgeçilmez bir unsur olan elektrik ve suya dair yapılan harcamalar elde edilmeye çalışılmıştır. Fakültenin kendine ait bir elektrik sayacı olmadığı, sağlıkla ilgili tüm birimlerin tek bir sayaçta toplandığı - onun da Tıp Fakültesi'nde olduğu öğrenilmiştir. Yapılan görüşmeler sonucunda aylık ortalama 50 bin TL elektrik faturası ödendiği bilgisine ulaşılmıştır. Orta gerilim aboneliği olduğu, yaz-kış veya gece-gündüz tarifelerine göre değişkenlik gösterdiği belirtilmiştir. 2019 Mart'ta CK adlı elektrik firması aranarak normal bir konutunkiyile devlet üniversitesi birim elektrik fiyatının farklı olmadığı, tüm vergileri dahil 1 kilowatt/saat (kwh) elektriğin 0,66 TL olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Fakültede hafta sonları da bazı elektronik cihazlar çalıştırılmaya devam edildiği için bir ayın 30 günden oluştuğu kabul edilmiştir. Aylık ortalama 50 bin TL elektrik faturası ödendiği bilgisine dayarak, bu tutarın büyük bir bölümünün Tıp Fakültesi'ne

ait olduğu aşıkardır. DHF binasının büyüklüğü ve genişliğine bakarak da söz konusu elektrik faturasının 10 bin TL'lik kısmının DHF'den kaynaklandığı tahmin edilmektedir. Klinik birimlerin bulunduğu binada idari ofisler de bulunmaktadır. Dolayısıyla binada aydınlatma ve iklimlendirme için tüketilen elektrik, tüm branşlar için ortakdır. 8 anabilim dalı, sterilizasyon ile onun yan birimleri ve genel elektrik tüketim noktalarını ayrı ayrı ele alıp toplandığında fakültenin 10 bölümden meydana geldiği düşünülebilir. 10 bölüm için 10 bin TL ödendiği varsayılırsa, bölüm başı biner TL harcandığı kabul edilebilir.

İşlem başına tüketilen elektrik maliyetini hesaplamak gerekir. Bunun için de (her hasta ile eşit sürede ilgilenildiği varsayılarak);

$$1.000 \text{ TL} / 30 \text{ gün} = 33,3 \text{ TL/gün (Günlük Bir Bölümün Elektrik Maliyeti)}.$$

ODR bölümünde günde en az 120 farklı hastaya (işlem) bakıldığı biliniyor ise;

$$33,3 \text{ TL} / 120 \text{ hasta} = 0,28 \text{ TL/işlem (İşlem Başına Düşen Elektrik Maliyeti)}.$$

Elektrikte olduğu gibi su için de DHF'nin, Tıp Fakültesi'nden ayrı bir sayacı yoktur. Fakat 2018 Şubat ayında bir teknik servis çalışanı, günlük su tüketim miktarını merak edip su deposunun içindeki su saatini takip ettiğini ve günlük 15 m<sup>3</sup> (metreküp) su tüketildiğini öğrenmiştir. Yine aynı dönemde Tıp Fakültesi adına gelen su faturasında 1 m<sup>3</sup> suyun fiyatının 2,127 TL/m<sup>3</sup> olduğu belirtilmiştir.

Elektrikte de yapıldığı gibi DHF'nin yine 10 bölümden ve Ocak-Şubat-Mart aylarının, ortalama 21 iş gününden oluştuğu kabul edildiğinde:

$$15 \text{ m}^3 * 21 \text{ gün} = 315 \text{ m}^3 \text{ (Aylık Su Tüketim Miktarı)}$$

$$2,127 \text{ TL} * 315 \text{ m}^3 = 670 \text{ TL/m}^3 \text{ (Aylık Su Maliyeti)}$$

$$670 \text{ TL} / 10 \text{ bölüm} = 67 \text{ TL (Aylık Bir Bölümün Su Maliyeti)}$$

$$67 \text{ TL} / 21 \text{ gün} = 3,19 \text{ TL/gün (Günlük Bir Bölümün Su Maliyeti)}.$$

ODR bölümünde yine günde en az 120 farklı hasta (işlem) ile ilgilenildiği bilgisiyle işlem başına tüketilen su maliyeti (her hasta ile eşit sürede ilgilenildiği varsayılarak);

$$3,19 \text{ TL} / 120 \text{ hasta} = 0,026 \text{ TL/işlem (İşlem Başına Düşen Su Maliyeti)}.$$

Hem elektrik (0,28) hem de su (0,026) için işlem başına tüketim maliyetleri toplanıp (0,306) ODR kliniğinin Ocak-Şubat-Mart aylarına ait SUT'tan karşılık alabildiği işlem sayıları ile çarpılarak aşağıdaki tablo (Tablo 3.14) bulunmuştur.

**Tablo 3.14 ODR Kliniği Aylık Elektrik-Su Gideri**

|                                                   | Ocak        | Şubat       | Mart        |
|---------------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| SUT'tan Karşılık Alınabilen İşlem Sayıları (adet) | 6858        | 6260        | 6563        |
| Aylık Genel Üretim Gideri (TL)                    | 2.098,55 TL | 1.915,56 TL | 2.008,28 TL |

GÜĞ'ü oluşturan bir diğer önemli gider kalemi ise, amortisman giderleridir. Fakültede, amortisman ayrımı yapılmamaktadır fakat tahakkuk esasında ötürü çalışmada amortisman hesaplaması yapılmıştır.

Fakültenin büyük bir kısmında kullanılan amortisman tabi varlıklar, bunların alış fiyatları toplamı, ekonomik ömürleri ve amortisman hesaplamasında kullanılan yöntem aşağıdaki tabloda (Tablo 3.15) verilmiştir.

**Tablo 3.15 AÜ DHF Yıllık Amortisman Giderleri**

| AMORTİSMANA TABİ VARLIKLAR      | ALIŞ FİYATI (TL) | AMORTİSMAN YÖNTEMİ | EKONOMİK ÖMÜR | AMORTİSMAN TUTARI (TL) |
|---------------------------------|------------------|--------------------|---------------|------------------------|
| Klimalar                        | 23.335,59 TL     | Normal             | 15            | 1.555,71 TL            |
| Hasta Çağrı TV'leri             | 14.358,32 TL     | Normal             | 5             | 2.871,66 TL            |
| Klinik Demirbaşları             | 62.516,44 TL     | Normal             | 5             | 12.503,29 TL           |
| Panoromik Cihaz                 | 83.500,00 TL     | Normal             | 10            | 8.350,00 TL            |
| Sinol Unit Askılı               | 32.240,74 TL     | Normal             | 5             | 6.448,15 TL            |
| Klinik Tedavi Koltukları        | 20.430,60 TL     | Normal             | 4             | 5.107,65 TL            |
| TOPLAM YILLIK AMORTİSMAN TUTARI |                  |                    |               | 36.836,46 TL           |
| TOPLAM AYLIK AMORTİSMAN TUTARI  |                  |                    |               | 3.069,70 TL            |

Tabloda (Tablo 3.15) belirtilen amortisman tabi varlıklar ve bunların toplam alış fiyatları ortalama olarak tespit edilmiş olup normal amortisman yöntemi uygulanmıştır. Tablonun sonunda ulaşılan toplam amortisman tutarı, yıllık ve 8 ABD'nin tamamına aittir. Fakat buraya kadar yapılan hesaplamalar aylık olduğu için 36.836,46 TL'lik tutar, aylığa çevrilmiş ve 3.069,70 TL tutarındaki aylık amortisman bedeli bulunmuştur.

Aşağıdaki tabloda da (Tablo 3.16) ODR Kliniğinin hesaplanabildiği kadarıyla GÜĞ'ü oluşturan bütün gider kalemleri alt alta listelenmiştir.

**Tablo 3.16 ODR Kliniği Ocak-Şubat-Mart Ayları Genel Üretim Giderleri**

| GENEL ÜRETİM GİDERİ UNSURLARI        | OCAK                              | ŞUBAT       | MART        |
|--------------------------------------|-----------------------------------|-------------|-------------|
|                                      | Aylık Genel Üretim Giderleri (TL) |             |             |
| Endirekt İlk Madde ve Malzeme Gideri | 1.933,75 TL                       | 1.933,75 TL | 1.933,75 TL |
| Endirekt İşçilik Giderleri           | 3.787,50 TL                       | 3.787,50 TL | 3.787,50 TL |
| Amortisman Gideri                    | 383,71 TL                         | 383,71 TL   | 383,71 TL   |
| Elektrik - Su Gideri                 | 2.098,55 TL                       | 1.915,56 TL | 2.008,28 TL |
| TOPLAM                               | 8.203,51 TL                       | 8.020,52 TL | 8.113,24 TL |

Tablo 3.16'daki verilerden endirekt ilk madde ve malzeme gideri, Tablo 3.6'dan elde edilen sadece ODR kliniğine ait aylık giderdir. Elektrik – su gideri de Tablo 3.14'ten elde edilmiştir, işlem sayısına göre ay bazında farklılık gösteren bir diğer gider türüdür. Endirekt işçilik gideri ve amortisman gideri, tüm fakülteye ait olup her bir klinik için ortalama bir aylık tutar hesaplanmamış ham giderlerdir. Öyle ki endirekt işçilik giderleri toplamı Tablo 3.12'de verilmiştir. Buradan klinik bazında aylık toplam endirekt işçilik giderini bulmak için toplam tutar, klinik branş sayısına bölünerek (30.300,00 TL/8), aylık ortalama endirekt işçilik gideri 3.787,50 TL olarak bulunmuştur. Tablo 3.15'te hesaplanmış olan aylık amortisman gideri de tüm fakülteye aittir, tek bir kliniğe ne kadar pay verilmesi gerektiğini öğrenmek için, aylık amortisman gideri toplam ABD sayısına bölünerek (3.069,70 TL/8), her bir branşın ortalama aylık amortisman gideri (383,71 TL) hesaplanmış olur.

Her bir işlemde kaç TL'lik GÜĞ'e maruz kaldığını bulmak için Tablo 3.16'daki toplam tutarlar; Ocak-Şubat-Mart aylarına ait toplam işlem adetlerine bölünmüştür. Bununla ilgili tablo (Tablo 3.17) aşağıda verilmiştir:

**Tablo 3.17 ODR Kliniğinin İşlem Başına Aylık Genel Üretim Giderleri**

|                                       | OCAK        | ŞUBAT       | MART        |
|---------------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| ODR Kliniği Aylık Genel Üretim Gideri | 8.203,51 TL | 8.020,52 TL | 8.113,24 TL |
| ODR Kliniği Aylık İşlem Adetleri      | 6858        | 6260        | 6563        |
| Aylık Birim Genel Üretim Gideri       | 1,20 TL     | 1,28 TL     | 1,24 TL     |

Yukarıdaki tabloya (Tablo 3.17) göre; her bir işleme denk gelen genel üretim giderleri 1,20 ile 1,30 lira arasındadır.

### 3.7. Periodontoloji Bölümünde Maliyet Hesaplama Süreci

Periodontoloji bir bilim dalı olarak dişeti ve diş çevreleyen destek dokuları incelemektedir. Ağız hijyen motivasyonu, diş taşı temizliği, dişeti iltihapları, dişeti büyümeleri, diş ve dişeti iltihaplarının kombine tedavileri, erken ve geç dönemde görülen periodontal hastalıklar, diş eti çekilmeleri, periodontal hastalığa bağlı diş mobilitelerinin tedavisi, çene kemiğinin içine implant yerleştirilmesi gibi işlemler Periodonti kliniği bünyesinde yürütülmektedir. Ayrıca sistemik, hormonal ve genetik hastalıklara bağlı ağız içi bulgularının tanısı ve diş eti hastalıklarının tedavisi ile klinik ve temel tıp bilimlerine yardımcı olmaktadır (<http://dishekimlik.akdeniz.edu.tr/anabilim-dallari/periodontoloji-anabilim-dali/> (erişim tarihi: 19.08.2019)).

Çalışma kapsamında Periodontoloji bölümünde yapılan işlemler ve bu işlemlere ilişkin maliyeti oluşturan ilk madde ve madde malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderlerine ilişkin bilgiler; klinik çalışanları ile yapılan görüşmeler ve işlemlerin uygulanması aşamasında gerçekleştirilen gözlemler yoluyla elde edilmiştir.

#### 3.7.1. Periodontoloji Bölümü'nde Yapılan İşlemler ve Özellikleri

Periodontoloji bölümü için SUT'ta verilen işlemler listesi Tablo 3.18'de sunulmuştur. Klinik çalışanları ile yapılan görüşmeler sonucunda 406.090 ve 406.100 kodlu “periodontal şine” işlemleri dışında listede belirtilen tüm işlemlerin Akdeniz Üniversitesi DHF Periodontoloji bölümünde yapıldığı tespit edilmiştir.

**Tablo 3.18 Periodontoloji Bölümü İçin SUT'ta Yer Alan İşlemler Listesi**

|     |         | <b>6. PERİODONTOLOJİ</b>                     |
|-----|---------|----------------------------------------------|
| 149 | 406.010 | Periodontal apse tedavisi                    |
| 150 | 406.020 | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sol çene |
| 151 | 406.021 | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sağ çene |
| 152 | 406.022 | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sol çene |
| 153 | 406.023 | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sağ çene |
| 154 | 406.030 | Subgingival küretaj, alt sol çene            |
| 155 | 406.031 | Subgingival küretaj, alt sağ çene            |
| 156 | 406.032 | Subgingival küretaj, üst sol çene            |
| 157 | 406.033 | Subgingival küretaj, üst sağ çene            |
| 158 | 406.040 | Gingivektomi, yarım çene                     |
| 159 | 406.050 | Flep operasyonu, yarım çene                  |

|     |         |                                                 |
|-----|---------|-------------------------------------------------|
| 160 | 406.060 | Hemiseksiyon (Kök amputasyonu)                  |
| 161 | 406.070 | Serbest diş eti grefti, yarım çene              |
| 162 | 406.080 | Koronale kaydırma veya sliding flep, yarım çene |
| 163 | 406.090 | Periodontal şine (Splint), geçici tek çene      |
| 164 | 406.100 | Periodontal şine (Splint), devamlı tek çene     |
| 165 | 406.110 | Aşırı kole hassasiyet tedavisi, yarım çene      |
| 166 | 406.120 | Frenektomi                                      |
| 167 | 406.130 | Gingivoplasti, yarım çene                       |
| 168 | 406.140 | Biyomateryal uygulaması, her bir diş            |
| 169 | 406.150 | Tunnel operasyonu, her bir diş                  |
| 170 | 406.160 | Membran uygulaması                              |
| 171 | 406.170 | Bağ dokusu grefti, her bir diş                  |

**Kaynak:** SUT EK-2/Ç Diş Tedavileri Puan Listesi

### 3.7.2. Periodontoloji Bölümünde Yapılan İşlemlerin Maliyet Unsurlarının Belirlenmesi

#### 3.7.2.1. Periodontoloji Bölümünde İlk Madde ve Malzeme Giderleri İle İlgili Tespitler

Daha öncede belirtildiği gibi AÜ DHF Periodontoloji kliniğinde SUT listesinde yer alan 23 adet işlemde 21 adedi gerçekleştirilmektedir. Bu işlemlerin tamamında; sakşın (ucu), bone, eldiven, hekim önlüğü, hasta önlüğü, tabla örtüsü, plastik bardak ve muayene seti için steril paketin (muayene seti içinde ayna, sond ve kavitrone yer almakta olup her hasta için bu set ayrı steril paketten çıkarılarak kullanılmaktadır) kullanıldığı yapılan görüşme ve gözlemler sonucunda tespit edilmiştir. Ayrıca her işlem için farklılık gösteren malzemelerin de olduğu gözlemlenmiştir.

Satın alma departmanından alınan bilgiler doğrultusunda ilk madde ve malzemelerin birim maliyetlerine ilişkin bilgiler aşağıda tablo 3.19’da sunulmuştur.

**Tablo 3.19 Periodontoloji Bölümünde Kullanılan İlk Madde ve Malzeme Birim Fiyatları**

| MALZEME ADI                                           | PAKET İÇİ MİKTAR | FİYAT (TL) | BİRİM FİYAT (TL) |
|-------------------------------------------------------|------------------|------------|------------------|
| Hasta Tedavisinde Her İşlemdede Kullanılan Malzemeler |                  |            |                  |
| Eldiven                                               | 100 Lü Paket     | 16         | 0,16             |
| Sakşın                                                | 100 Lü Paket     | 16         | 0,16             |
| Hasta Önlüğü                                          | 100 Lü Paket     | 15         | 0,15             |
| Tabla Örtüsü                                          | 100 Lü Paket     | 15         | 0,15             |
| Plastik Bardak                                        | 100 Lü Paket     | 3,5        | 0,035            |
| Muayene Seti                                          |                  | 50         |                  |
| Klinik Ortak Kullanım Malzemeleri                     |                  |            |                  |
| Bone                                                  | 100 Lü Paket     | 5          | 0,05             |
| Hekim Önlüğü                                          | 100 Lü Paket     | 7          | 0,07             |

|                                                        |               |      |      |
|--------------------------------------------------------|---------------|------|------|
| Yüzey Dezenfektanı                                     | 1L            | 90   |      |
| El Dezenfektanı                                        | 1L            | 90   |      |
| Rulo Peçete                                            | 1 Rulo        | 20   |      |
| Z Peçete                                               | 1 Paket       | 36,5 |      |
| Hasta Tedavisinde Kullanılan Diğer Spesifik Malzemeler |               |      |      |
| Spanç                                                  | 1000 Li Paket | 90   | 0,09 |
| Anestezi                                               | 1Şişe         | 40   |      |
| Bistürü                                                | 100 Lü Paket  | 50   | 0,5  |
| Kirkland                                               | 1 Adet        | 45   |      |
| Orban Bıçakları                                        | 1 Adet        | 50   |      |
| Periodontal Pat                                        | 1 Adet        | 300  |      |
| Sütür                                                  | 500 Lü Paket  | 100  | 0,2  |
| Goldman Fox Küreti                                     | 1 Adet        | 150  |      |
| Düz Ağızlı Kretuar                                     | 1 Adet        | 80   |      |
| Periost Elevatörü                                      | 1 Adet        | 40   |      |
| Portegü                                                | 1 Adet        | 45   |      |
| Rulo Pamuk                                             | 600 Lü Paket  | 20   | 0,03 |
| Hassasiyet Giderici Materyal                           | 1 Tüp         | 100  |      |

Yukarıdaki tabloda (Tablo 3.19), Periodontoloji bölümünde kullanılan her türden malzeme listelenmiştir. Tedavi sırasında kullanılan esas ve yardımcı malzemeler bir arada verilmiştir. Eldiven, bone, sakşın, hasta önlüğü, hekim önlüğü, tabla örtüsü, plastik bardak ve muayene seti içinde yer alan ayna, sond ve kavitrondan oluşan malzemelerin içinde saklandığı steril paket her hasta için maliyet unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlar ilk madde ve malzeme maliyetini oluşturmaktadır. Klinik ortak kullanım malzemeleri endirekt niteliktedir. Spesifik malzemelerse yine ilk madde ve malzeme maliyetleri içerisinde yer almaktadır.

Muayene seti başta olmak üzere sütür, portegü, orban bıçakları gibi malzemeler, her hastada değişir fakat atılmaz, sterilizasyona gönderilmek üzere ayrı bir kutuda toplanır, sterilize edildikten sonra yeniden steril paket içine konularak başka hastalar için kullanılır. Bu nedenle maliyet unsuru olarak bu setin içinde muhafaza edildiği steril paket maliyeti dikkate alınmaktadır. Steril paket maliyeti daha önce ODR bölümü hesaplamalarında ele alındığı için bu kısımda tekrar ele alınmayacak, oradaki hesaplamalarda bulunan 0,16 TL'lik tutar, Periodontoloji bölümü için de kullanılacaktır. Periodontoloji bölümünde yapılan her işlem için mutlaka kullanılan malzemelere ilişkin birim maliyetler aşağıda Tablo 3.20'de gösterilmiştir.

**Tablo 3.20 Periodontoloji Bölümü Her İşlemden Kullanılan İlk Madde ve Malzemelerin Toplam Maliyeti**

| Malzeme Adı                                  | Birim Fiyat (TL) | Kullanım Miktarı (Adet) | Birim Maliyet (TL) |
|----------------------------------------------|------------------|-------------------------|--------------------|
| Eldiven                                      | 0,16             | 4                       | 0,64               |
| Sakşın                                       | 0,05             | 1                       | 0,05               |
| Hasta Önlüğü                                 | 0,15             | 1                       | 0,15               |
| Tabla Örtüsü                                 | 0,15             | 1                       | 0,15               |
| Plastik Bardak                               | 0,035            | 1                       | 0,035              |
| Muayene Seti Paketi                          | 0,16             | 1                       | 0,16               |
| Mutlak Kullanılan Malzemeler Toplam Maliyeti |                  |                         | 1,30 TL            |

SUT'taki her bir işlem için yukarıdaki malzemeler kesin olarak kullanılmaktadır. Hekimler, her hastada 4 eldiven; diğerlerinden ise birer tane kullanmaktadır.

Malzemeleri, birim fiyatları ile çarpıp toplayarak her işlemde muhakkak kullanılan ilk madde ve malzemelerin toplam maliyeti bulunmuştur.

Hesaplamaların daha doğru sonuçlar vermesi için, Ocak-Şubat-Mart aylarına ait veriler kullanılmış ve bir ayda ortalama 21 iş günü  $((22+20+21)/3)$  olduğu saptanmıştır. Aşağıdaki tabloda (Tablo 3.21) aylık kullanım miktarları, saptanan bu bilgi ile oluşturulmuştur.

**Tablo 3.21 Periodontoloji Bölümü Endirekt İlk Madde ve Malzemeleri Aylık Toplam Maliyeti**

| Malzeme Adı                                              | Aylık Kullanım Miktarı | Birim Fiyat (TL) | Birim Maliyet (TL) |
|----------------------------------------------------------|------------------------|------------------|--------------------|
| Yüzey Dezenfektanı 1 Litre                               | 60 şişe                | 90               | 5400,00            |
| El Dezenfektanı 1 Litre                                  | 5 şişe                 | 90               | 450,00             |
| Bone                                                     | 2100 adet              | 0,05             | 105,00             |
| Hekim Önlüğü                                             | 63 adet                | 0,07             | 4,41               |
| Z Peçete                                                 | 84 adet                | 36,5             | 3066,00            |
| Rulo Peçete                                              | 63 kutu                | 20               | 1260,00            |
| Sterilizasyon Rulosu                                     | 1 rulo                 | 43,75            | 43,75              |
| Aylık Toplam Endirekt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti (TL) |                        |                  | 10.329,16 TL       |

Bonenin günde 100, hekim önlüğünün ve rulo peçetenin günde 3, Z peçetenin ise günde 4 kez değiştirildiği bilgisi ile aylık tüketim miktarları hesaplanmış, daha sonra bu miktarlar birim fiyatları ile çarpılarak maliyetler hesaplanmıştır. Sterilizasyon rulosu ortalama

birim maliyeti de ODR bölümü işlenirken belirtilmiştir. Paketli ürünler, burada da yer aldığından sterilizasyon rulosu buraya da eklenmiştir. Tüm maliyetler toplanarak klinik ortak kullanım malzemelerinin toplam maliyeti ortaya çıkmıştır. Yüzey dezenfektanı, her türden malzemenin ve kliniğin her türlü kullanım alanının anında steril hale getirilebilmesi için en çok kullanılan malzemedir.

Aşağıda Tablo 3.22'deki birim maliyetler, spesifik malzemelerin birim fiyatları ile her bir işlemde kaç kere kullanıldıkları adetlerle çarpılıp toplanarak bulunmuştur. Çoğu demirbaş olan malzemelerin maliyeti, ODR bölümünde de olduğu gibi sterilizasyona gönderilmektedir ve maliyetleri 0,16 TL olarak ele alınmıştır.



**Tablo 3.22 Periodontoloji Bölümünde Spesifik Malzeme Kullanılan İşlemlere İlişkin İlk Madde ve Malzemelerin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması**

| Malzemelerin Birim Maliyetleri (TL/br)          | 0,09         | 1,9      | 0,5         | 0,16                | 0,16            | 0,16                   | 0,16                   | 0,2   | 4,7                         | 0,16                      | 0,16                      | 0,16                     | 0,16           | 0,03       |                    |
|-------------------------------------------------|--------------|----------|-------------|---------------------|-----------------|------------------------|------------------------|-------|-----------------------------|---------------------------|---------------------------|--------------------------|----------------|------------|--------------------|
| GEREKLİ MALZEMELER                              | Spanç Paketi | Anestezi | Bistüri Ucu | Bistüri Sapı Paketi | Kirkland Paketi | Orban Bıçakları Paketi | Periodontal Pat Paketi | Sütür | Hassasiyet Giderici Malzeme | Goldman Fox Küreti Paketi | Düz Ağızlı Kretuar Paketi | Periost Elevatörü Paketi | Portegü Paketi | Rulo Pamuk | Birim Maliyet (TL) |
| YAPILAN İŞLEMLER                                |              |          |             |                     |                 |                        |                        |       |                             |                           |                           |                          |                |            |                    |
| Gingivektomi, yarım çene                        |              | 1        | 1           | 1                   | 1               | 1                      | 1                      |       |                             |                           |                           |                          |                |            | 3,04 TL            |
| Flep operasyonu, yarım çene                     |              | 1        | 1           | 1                   |                 |                        |                        | 1     |                             | 1                         | 1                         | 1                        | 1              |            | 3,40 TL            |
| Serbest diş eti grefti, yarım çene              |              | 1        | 1           | 1                   |                 |                        | 1                      | 1     |                             |                           |                           |                          | 1              |            | 3,08 TL            |
| Koronale kaydırma veya sliding flep, yarım çene |              | 1        |             |                     |                 |                        | 1                      | 1     |                             |                           |                           |                          | 1              |            | 4,90 TL            |
| Aşırı kole hassasiyet tedavisi, yarım çene      |              |          |             |                     |                 |                        |                        |       | 1                           |                           |                           |                          |                | 1          | 4,73 TL            |
| Frenektomi                                      |              | 1        | 1           | 1                   |                 |                        |                        | 1     |                             |                           |                           |                          | 1              |            | 2,92 TL            |
| Gingivoplasti, yarım çene                       |              | 1        | 1           | 1                   | 1               | 1                      | 1                      |       |                             |                           |                           |                          |                |            | 3,04 TL            |
| Bio-materyal uygulaması, her bir diş            |              | 1        | 1           | 1                   |                 |                        |                        | 1     |                             |                           |                           |                          | 1              |            | 2,92 TL            |
| Membran uygulaması                              |              | 1        | 1           | 1                   |                 |                        |                        | 1     |                             |                           |                           |                          | 1              |            | 3,26 TL            |
| Bağ dokusu grefti, her bir diş                  |              | 1        | 1           | 1                   |                 |                        | 1                      | 1     |                             |                           |                           |                          | 1              |            | 3,42 TL            |
| Periodontal apse tedavisi                       | 1            | 1        |             |                     |                 |                        |                        |       |                             |                           |                           |                          |                |            | 1,99 TL            |

Kök Amputasyonu ve Tunnel Operasyonu işlemleri bahsi geçen aylarda uygulanmadığı için hesaplamalara dahil edilmemiştir. Detertraj adı verilen diş taşı temizliği ve Subgingival Küretaj işlemlerinde sadece her işlemde mutlaka kullanılan ve Tablo 3.20’de de belirtilen malzemeler kullanılmış olup Tablo 3.22’ye dahil edilmemiştir.

Anestezi ve hassasiyet giderici materyal adındaki malzemeler, sıvı ya da akışkan formda olup kullanıldıklarında tükenmektedir. Fakat burada, Tablo 3.19'daki maliyetler kullanılmamıştır. Öyle ki bir hasta için bir tüp hassasiyet giderici materyal veya bir şişe anestezi kullanılmamaktadır. Bu bir tüpün ya da şişenin belli bir miktarı kullanılmaktadır. Bunun için de; ayda 1 şişenin tükendiği bilinen anestezinin birim maliyetini (40 TL), aylık iş günü sayısına (21 gün) bölerek günde ne kadar kullanıldığı (1,9) bulunmuştur. Hassasiyet giderici materyalin de maliyeti yine aynı şekilde; birim maliyet (100 TL), gün sayısına bölünerek (4,7) bulunmuştur. Ancak ikisi de akışkan yapıda olduğundan hasta başına kullanım miktarı tespit edilememektedir. Bu yüzden de birim maliyetleri tablodaki (Tablo 3.22) gibi kabul edilmiştir.

Tablo 3.23'te A Maliyet olarak kodlanan maliyet türü, her işlemde muhakkak kullanılan ilk madde ve malzemelerin toplam maliyeti olup; B Maliyet ise bahsi geçen işlemlerde spesifik olarak kullanılan ilk madde ve malzemelerin toplam maliyetlerini temsil etmektedir.

**Tablo 3.23 Periodontoloji Bölümünde Her Bir İşlem İçin Toplam İlk Madde ve Malzeme Birim Maliyetleri**

|    | PERİODONTOLOJİ                                  | A* Maliyet | B** Maliyet | Toplam İMM Maliyeti |
|----|-------------------------------------------------|------------|-------------|---------------------|
| 1  | Diş hekimi muayenesi                            | 1,30       |             | 1,30 TL             |
| 2  | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sol çene    | 1,30       |             | 1,30 TL             |
| 3  | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sağ çene    | 1,30       |             | 1,30 TL             |
| 4  | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sol çene    | 1,30       |             | 1,30 TL             |
| 5  | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sağ çene    | 1,30       |             | 1,30 TL             |
| 6  | Subgingival küretaj, alt sol çene               | 1,30       |             | 1,30 TL             |
| 7  | Subgingival küretaj, alt sağ çene               | 1,30       |             | 1,30 TL             |
| 8  | Subgingival küretaj, üst sol çene               | 1,30       |             | 1,30 TL             |
| 9  | Subgingival küretaj, üst sağ çene               | 1,30       |             | 1,30 TL             |
| 10 | Gingivektomi, yarım çene                        | 1,30       | 3,04        | 4,34 TL             |
| 11 | Flep operasyonu, yarım çene                     | 1,30       | 3,40        | 4,70 TL             |
| 12 | Serbest diş eti grefti, yarım çene              | 1,30       | 3,08        | 4,38 TL             |
| 13 | Koronale kaydırma veya sliding flep, yarım çene | 1,30       | 4,90        | 6,20 TL             |
| 14 | Aşırı kole hassasiyet tedavisi, yarım çene      | 1,30       | 4,73        | 6,03 TL             |
| 15 | Frenektomi                                      | 1,30       | 2,92        | 4,22 TL             |
| 16 | Gingivoplasti, yarım çene                       | 1,30       | 3,04        | 4,34 TL             |
| 17 | Biyomateryal uygulaması, her bir diş            | 1,30       | 2,92        | 4,22 TL             |
| 18 | Membran uygulaması                              | 1,30       | 3,26        | 4,56 TL             |
| 19 | Bağ dokusu grefti, her bir diş                  | 1,30       | 3,42        | 4,72 TL             |
| 20 | Periodontal apse tedavisi                       | 1,30       | 1,99        | 3,29 TL             |

\*Her işlemde muhakkak kullanılan ilk madde ve malzemelerin toplam maliyeti

\*\*Spesifik olarak kullanılan ilk madde ve malzemelerin toplam maliyeti

Subgingival küretaj ve detertraj işlemlerinde sadece mutlak malzemelerin kullanıldığı daha önce belirtilmiştir. Bu sebeple Tablo 3.23'te de görüldüğü gibi mutlak kullanılan malzemeler toplam İMM maliyeti yalnızca 1,30 TL'dir.

Daha önce de belirtildiği gibi tek bir dönemin ele alınması sağlıklı sonuçlar vermeyeceğinden, üç ayın ortalaması alınmıştır. SUT'un en güncel haliyle kıyaslamak için Ocak-Şubat-Mart aylarına ait Periodontoloji bölümünde gerçekleştirilen hasta işlem listelerine ulaşılmıştır.

İşlem adetlerinin verildiği aşağıdaki tabloda (Tablo 3.24), SUT EK-2/Ç'nin AÜ DHF'nde uygulanan işlemlerinden "Tunnel Operasyonu" ve "Kök Amputasyonu" adlı işlemler; Ocak-Şubat-Mart aylarında hiç işlem görmemiştir. Dolayısıyla AÜ DHF Periodontoloji kliniğinde uygulanan 21 işlem türünden geriye sadece 19 işlem türü kalmıştır. Buna her bölüm içerisinde yer alan diş hekimliği muayenesi de eklendiğinde aşağıdaki gibi 20 işlem türü ile yola devam edilmiştir.

**Tablo 3.24 Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait Periodontoloji Kliniğinin SUT'tan Karşılık Alabildiği İşlem Sayıları**

| PERİODONTOLOJİ                |                |       |      |
|-------------------------------|----------------|-------|------|
| İŞLEM ADI                     | İşlem Adetleri |       |      |
|                               | Ocak           | Şubat | Mart |
| Aşırı Kole Hassasiyeti        | 9              | 15    | 11   |
| Bağ Dokusu Grefti             | 10             | 11    | 8    |
| Bio Materyal Uygulaması       | 1              | 4     | 3    |
| Detertraj (Sağ-Alt)           | 1206           | 938   | 922  |
| Detertraj (Sol-Alt)           | 1204           | 938   | 919  |
| Detertraj (Sağ-Üst)           | 1196           | 933   | 918  |
| Detertraj (Sol-Üst)           | 1198           | 929   | 918  |
| Diş Hekimliği Muayenesi       | 1355           | 1197  | 1257 |
| Flep Operasyonu               | 35             | 29    | 24   |
| Frenektomi                    | 2              | 2     | 5    |
| Gingivektomi                  | 21             | 28    | 31   |
| Gingivoplasti                 | 20             | 27    | 32   |
| Koronale Kaydırma             | 3              | 2     | 2    |
| Membran Uygulaması            | 3              | 0     | 0    |
| Periodontal Apse Tedavisi     | 11             | 9     | 4    |
| Serbest Diş Eti Grefti        | 3              | 4     | 6    |
| Subgingival Küretaj (Alt-Sağ) | 422            | 384   | 391  |
| Subgingival Küretaj (Alt-Sol) | 421            | 385   | 389  |

|                               |      |      |      |
|-------------------------------|------|------|------|
| Subgingival Küretaj (Üst-Sağ) | 419  | 385  | 389  |
| Subgingival Küretaj (Üst-Sol) | 419  | 385  | 384  |
| Toplam İşlem Sayıları         | 7958 | 6605 | 6613 |

Aşağıdaki tabloda (Tablo 3.25), işlem birim İMM maliyetleri sütunundaki veriler, Tablo 3.23'ten elde edilen verilerdir. Bu maliyetlerle ilgili üç ayın işlem adetlerini çarpıp toplayarak ay bazında ilk madde ve malzemelerin tamamının toplam maliyetlerine ulaşılmıştır.



**Tablo 3.25 Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait AÜ DHF Periodontoloji Bölümü İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri**

|                                                      |         | AÜ DHF Periodontoloji Bölümü İşlemleri          |                             | İŞLEM ADETLERİ |       |      | MALİYET      |             |             |
|------------------------------------------------------|---------|-------------------------------------------------|-----------------------------|----------------|-------|------|--------------|-------------|-------------|
|                                                      |         | İşlem Adı                                       | İşlem Birim İMM Maliyetleri | Ocak           | Şubat | Mart | Ocak         | Şubat       | Mart        |
| 1                                                    | 401.010 | Diş hekimi muayenesi                            | 1,30 TL                     | 1355           | 1197  | 1257 | 1761,50      | 1556,10     | 1634,10     |
| 2                                                    | 406.020 | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sol çene    | 1,30 TL                     | 1204           | 938   | 919  | 1565,20      | 1219,40     | 1194,70     |
| 3                                                    | 406.021 | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sağ çene    | 1,30 TL                     | 1206           | 938   | 922  | 1567,80      | 1219,40     | 1198,60     |
| 4                                                    | 406.022 | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sol çene    | 1,30 TL                     | 1198           | 929   | 918  | 1557,40      | 1207,70     | 1193,40     |
| 5                                                    | 406.023 | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sağ çene    | 1,30 TL                     | 1196           | 933   | 918  | 1554,80      | 1212,90     | 1193,40     |
| 6                                                    | 406.030 | Subgingival küretaj, alt sol çene               | 1,30 TL                     | 421            | 385   | 389  | 547,30       | 500,50      | 505,70      |
| 7                                                    | 406.031 | Subgingival küretaj, alt sağ çene               | 1,30 TL                     | 422            | 384   | 391  | 548,60       | 499,20      | 508,30      |
| 8                                                    | 406.032 | Subgingival küretaj, üst sol çene               | 1,30 TL                     | 419            | 385   | 384  | 544,70       | 500,50      | 499,20      |
| 9                                                    | 406.033 | Subgingival küretaj, üst sağ çene               | 1,30 TL                     | 419            | 385   | 389  | 544,70       | 500,50      | 505,70      |
| 10                                                   | 406.040 | Gingivektomi, yarım çene                        | 4,34 TL                     | 21             | 28    | 31   | 91,14        | 121,52      | 134,54      |
| 11                                                   | 406.050 | Flep operasyonu, yarım çene                     | 4,70 TL                     | 35             | 29    | 24   | 164,50       | 136,30      | 112,80      |
| 12                                                   | 406.070 | Serbest diş eti grefti, yarım çene              | 4,38 TL                     | 3              | 4     | 6    | 13,14        | 17,52       | 26,28       |
| 13                                                   | 406.080 | Koronale kaydırma veya sliding flep, yarım çene | 6,20 TL                     | 3              | 2     | 2    | 18,60        | 12,40       | 12,40       |
| 14                                                   | 406.110 | Aşırı kole hassasiyet tedavisi, yarım çene      | 6,03 TL                     | 9              | 15    | 11   | 54,27        | 90,45       | 66,33       |
| 15                                                   | 406.120 | Frenektomi                                      | 4,22 TL                     | 2              | 2     | 5    | 8,44         | 8,44        | 21,10       |
| 16                                                   | 406.130 | Gingivoplasti, yarım çene                       | 4,34 TL                     | 20             | 27    | 32   | 86,80        | 117,18      | 138,88      |
| 17                                                   | 406.140 | Biyomateryal uygulaması, her bir diş            | 4,22 TL                     | 1              | 4     | 3    | 4,22         | 16,88       | 12,66       |
| 18                                                   | 406.160 | Membran uygulaması                              | 4,56 TL                     | 3              | 0     | 0    | 13,68        | 0,00        | 0,00        |
| 19                                                   | 406.170 | Bağ dokusu grefti, her bir diş                  | 4,72 TL                     | 10             | 11    | 8    | 47,20        | 51,92       | 37,76       |
| 20                                                   | 406.010 | Periodontal apse tedavisi                       | 3,29 TL                     | 11             | 9     | 4    | 36,19        | 29,61       | 13,16       |
| Ay Bazında Toplam İlk Madde ve Malzeme Maliyeti (TL) |         |                                                 |                             |                |       |      | 10.730,18 TL | 9.018,42 TL | 9.009,01 TL |

Bu giderler sadece ilk madde ve malzeme gideridir. Bunlara daha, çalışan ücretleri ve indirekt etki eden maliyetler dahil edilecektir.

### 3.7.2.2. Periodontoloji Bölümünde İşçilik Giderleri İle İlgili Tespitler

Akdeniz Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nde bir araştırma görevlisi, bir hemşire, bir doçent doktor ve bir doktora öğretim üyesinin döner sermayeden aldıkları paylar, ODR bölümü incelenirken Tablo 3.10'da verilmişti.

Periodontoloji kliniğinde 8 araştırma görevlisi, 2 doktora öğretim üyesi, 3 doçent doktor, 1 hemşire çalışmaktadır.

Aşağıdaki tabloda (Tablo 3.26) ise, Periodontoloji kliniğinde çalışan ve döner sermayeden pay alan toplam 14 sağlık personelinin ay bazında ortalama toplam ne kadar maaş aldıkları belirtilmiştir.

**Tablo 3.26 Periodontoloji Kliniğinde Çalışan ve Döner Sermayeden Gelir Elde Eden 14 Sağlık Personelinin Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait Toplam Ödenekleri**

| UNVAN                                                                                                          | AYLAR        |             |             | KİŞİ SAYISI | AYLAR        |              |              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-------------|-------------|-------------|--------------|--------------|--------------|
|                                                                                                                | OCAK         | ŞUBAT       | MART        |             | OCAK         | ŞUBAT        | MART         |
| Araştırma Görevlisi                                                                                            | 1.987,23 TL  | 2.023,35 TL | 2.041,61 TL | 8           | 15.897,84 TL | 16.186,80 TL | 16.332,88 TL |
| Doktora Öğretim Üyesi                                                                                          | 8.745,74 TL  | 9.760,08 TL | 9.680,15 TL | 2           | 17.491,48 TL | 19.520,16 TL | 19.360,30 TL |
| Doçent Doktor                                                                                                  | 10.328,86 TL | 9.340,00 TL | 9.940,13 TL | 3           | 30.986,58 TL | 28.020,00 TL | 29.820,39 TL |
| Hemşire                                                                                                        | 1.868,98 TL  | 1.973,35 TL | 1.923,99 TL | 1           | 1.868,98 TL  | 1.973,35 TL  | 1.923,99 TL  |
| Periodontoloji Kliniğinde Çalışan 14 Sağlık Personelinin Ay Bazında Döner Sermayeden Aldıkları Toplam Tutarlar |              |             |             |             | 66.244,88 TL | 65.700,31 TL | 67.437,56 TL |

ODR bölümünde belirtilmiş olan indirekt işçilik giderleri tablosu, bu bölüm için de geçerlidir. Endirekt işçilikler, kliniklere özel olmayıp fakültenin tamamını ilgilendiren giderleridir.

Direkt işçilik giderleri, işlem adetlerine bağlı olarak değişkenlik göstermektedir. Her bir işlemde kaç TL'lik direkt işçilik giderine maruz kalındığını bulmak için Tablo 3.26'daki toplam tutarlar; Ocak-Şubat-Mart aylarına ait toplam işlem adetlerine (Tablo 3.24) bölünmüştür. Bununla ilgili tablo (Tablo 3.27) aşağıda verilmiştir:

**Tablo 3.27 Periodontoloji Kliniğinin İşlem Başına Aylık Direkt İşçilik Giderleri**

|                                                    | OCAK         | ŞUBAT        | MART         |
|----------------------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Periodontoloji Kliniği Aylık Direkt İşçilik Gideri | 66.244,88 TL | 65.700,31 TL | 67.437,56 TL |
| Periodontoloji Kliniği Aylık İşlem Adetleri        | 7958         | 6605         | 6613         |
| Aylık Birim Direkt İşçilik Gideri                  | 8,32 TL      | 9,95 TL      | 10,20 TL     |

Periodontoloji Kliniği için toplam direkt işçilik giderleri, ilgili ayların işlem adetlerine bölündüğünde çıkan sonuç; aylık her bir işlemin direkt işçilik maliyetinin 8,30 TL ile 10,30 TL arasında değiştiğini göstermektedir.

### 3.7.2.3. Periodontoloji Bölümünde Genel Üretim Giderleri İle İlgili Tespitler

ODR bölümü işlenirken genel üretim giderlerine dair bulunan tüm veriler, burada da geçerlidir. Amortisman gideri ve endirekt işçilik giderleri hesaplamaları bu bölümde de geçerli olup aylık işlem sayılarına bağlı olarak gerçekleşen elektrik-su gideri, aşağıdaki tabloda (Tablo 3.28) verilmiştir.

**Tablo 3.28 Periodontoloji Kliniği Aylık Elektrik - Su Gideri**

|                                                   | Ocak        | Şubat       | Mart        |
|---------------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| SUT'tan Karşılık Alınabilen İşlem Sayıları (adet) | 7958        | 6605        | 6613        |
| Aylık Elektrik-Su Gideri (TL)                     | 2.435,15 TL | 2.021,13 TL | 2.023,58 TL |

Aşağıdaki tabloda da (Tablo 3.29) Periodontoloji Kliniğinin hesaplanabildiği kadarıyla GÜĞ'ü oluşturan bütün gider kalemleri alt alta listelenmiştir.

**Tablo 3.29 Periodontoloji Kliniği Ocak-Şubat-Mart Ayları Genel Üretim Giderleri**

| GENEL ÜRETİM GİDERİ UNSURLARI        | OCAK                              | ŞUBAT        | MART         |
|--------------------------------------|-----------------------------------|--------------|--------------|
|                                      | Aylık Genel Üretim Giderleri (TL) |              |              |
| Endirekt İlk Madde ve Malzeme Gideri | 10.329,16 TL                      | 10.329,16 TL | 10.329,16 TL |
| Endirekt İşçilik Giderleri           | 3.787,50 TL                       | 3.787,50 TL  | 3.787,50 TL  |

|                      |              |              |              |
|----------------------|--------------|--------------|--------------|
| Amortisman Gideri    | 383,71 TL    | 383,71 TL    | 383,71 TL    |
| Elektrik - Su Gideri | 2.435,15 TL  | 2.021,13 TL  | 2.023,58 TL  |
| TOPLAM               | 16.935,52 TL | 16.521,50 TL | 16.523,95 TL |

Endirekt işçilik gideri ve amortisman gideri, Tablo 3.16'daki gibi hesaplanmış olup her bölüm için sabittir; elektrik-su gideri Tablo 3.28'de verilmiştir. Endirekt İMM gideri ise Tablo 3.21'den elde edilmiştir.

Her bir işlemde kaç TL'lik GÜĞ'e maruz kalındığını bulmak için Tablo 3.29'daki toplam tutarlar; Periodontoloji Bölümünün Ocak-Şubat-Mart aylarına ait toplam işlem adetlerine bölünmüştür. Bununla ilgili tablo aşağıda verilmiştir:

**Tablo 3.30 Periodontoloji Kliniğinin İşlem Başına Aylık Genel Üretim Giderleri**

|                                                  | OCAK         | ŞUBAT        | MART         |
|--------------------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Periodontoloji Kliniği Aylık Genel Üretim Gideri | 16.935,52 TL | 16.521,50 TL | 16.523,95 TL |
| Periodontoloji Kliniği Aylık İşlem Adetleri      | 7958         | 6605         | 6613         |
| Aylık Birim Genel Üretim Gideri                  | 2,13 TL      | 2,50 TL      | 2,50 TL      |

Yukarıdaki tabloya (Tablo 3.30) göre; Periodontoloji Kliniği için her bir işleme denk gelen genel üretim giderleri 2,10 ile 2,50 TL arasındadır.

### 3.8. Oral Diagnoz ve Radyoloji Bölümü ile Periodontoloji Bölümü Maliyetlerinin SUT Fiyatları İle Karşılaştırılması

Yukarıda yapılan hesaplamalarda yer yer birim maliyetler, yer yer toplam maliyetler bulunmuştur. Bu çalışmada esas ve yardımcı üretim gider yeri anahtarı aylık işlem adetleridir. Çünkü DHF'nde ulaşılabilen en gerçekçi veri, işlem adetleridir. Dolayısıyla dağıtım anahtarı olarak işlem adetleri kullanılmıştır.

Aşağıdaki tabloda (Tablo 3.31), esas üretim gider yerleri olan kliniklere ait aylık toplam işlem adetleri verilmektedir.

**Tablo 3.31 Esas Üretim Gider Yerleri ve Dağıtım Anahtarı**

|                           | GİDER YERİ ANAHTARI   |       |      |
|---------------------------|-----------------------|-------|------|
|                           | TOPLAM İŞLEM ADETLERİ |       |      |
| ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ | Ocak                  | Şubat | Mart |
| ODR Kliniği               | 6858                  | 6260  | 6563 |
| Periodontoloji Kliniği    | 7958                  | 6605  | 6613 |

Aşağıdaki tablolarda (Tablo 3.32, Tablo 3.33, Tablo 3.34), ODR Kliniği için aylara göre hesaplanmış tüm birim maliyetler (İMM, DİG, GÜG) ve toplamaları yer almaktadır.

**Tablo 3.32 ODR Kliniği Ocak Ayı Birim Maliyetleri**

|   |                                               | OCAK AYI                   |                            |                            | OCAK                    |
|---|-----------------------------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|-------------------------|
|   | İŞLEM ADI                                     | İşlem Birim İMM Maliyetler | İşlem Birim DİG Maliyetler | İşlem Birim GÜG Maliyetler | Toplam Birim Maliyetler |
| 1 | Diş hekimi muayenesi                          | 0,51 TL                    | 4,27 TL                    | 1,20 TL                    | 5,98 TL                 |
| 2 | Periapikal film, her biri (analog/dijital)    | 0,56 TL                    | 4,27 TL                    | 1,20 TL                    | 6,03 TL                 |
| 3 | Oklüzal film, her biri                        | 0,56 TL                    | 4,27 TL                    | 1,20 TL                    | 6,03 TL                 |
| 4 | Ortopantomograf (Panoromik) film              | 0,03 TL                    | 4,27 TL                    | 1,20 TL                    | 5,50 TL                 |
| 5 | Temporomandibüler eklem (TME) filmi, her biri | 0,56 TL                    | 4,27 TL                    | 1,20 TL                    | 6,03 TL                 |
| 6 | Bite-wing film, her biri                      | 0,56 TL                    | 4,27 TL                    | 1,20 TL                    | 6,03 TL                 |

**Tablo 3.33 ODR Kliniği Şubat Ayı Birim Maliyetleri**

|   |                                               | ŞUBAT AYI                  |                            |                            | ŞUBAT                   |
|---|-----------------------------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|-------------------------|
|   | İŞLEM ADI                                     | İşlem Birim İMM Maliyetler | İşlem Birim DİG Maliyetler | İşlem Birim GÜG Maliyetler | Toplam Birim Maliyetler |
| 1 | Diş hekimi muayenesi                          | 0,51 TL                    | 5,05 TL                    | 1,28 TL                    | 6,84 TL                 |
| 2 | Periapikal film, her biri (analog/dijital)    | 0,56 TL                    | 5,05 TL                    | 1,28 TL                    | 6,89 TL                 |
| 3 | Oklüzal film, her biri                        | 0,56 TL                    | 5,05 TL                    | 1,28 TL                    | 6,89 TL                 |
| 4 | Ortopantomograf (Panoromik) film              | 0,03 TL                    | 5,05 TL                    | 1,28 TL                    | 6,36 TL                 |
| 5 | Temporomandibüler eklem (TME) filmi, her biri | 0,56 TL                    | 5,05 TL                    | 1,28 TL                    | 6,89 TL                 |
| 6 | Bite-wing film, her biri                      | 0,56 TL                    | 5,05 TL                    | 1,28 TL                    | 6,89 TL                 |

**Tablo 3.34 ODR Kliniği Mart Ayı Birim Maliyetleri**

|   |                                               | MART AYI                   |                            |                            | MART                    |
|---|-----------------------------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|-------------------------|
|   | İŞLEM ADI                                     | İşlem Birim İMM Maliyetler | İşlem Birim DİG Maliyetler | İşlem Birim GÜG Maliyetler | Toplam Birim Maliyetler |
| 1 | Diş hekimi muayenesi                          | 0,51 TL                    | 4,80 TL                    | 1,24 TL                    | 6,55 TL                 |
| 2 | Periapikal film, her biri (analog/dijital)    | 0,56 TL                    | 4,80 TL                    | 1,24 TL                    | 6,60 TL                 |
| 3 | Oklüzal film, her biri                        | 0,56 TL                    | 4,80 TL                    | 1,24 TL                    | 6,60 TL                 |
| 4 | Ortopantomograf (Panoromik) film              | 0,03 TL                    | 4,80 TL                    | 1,24 TL                    | 6,07 TL                 |
| 5 | Temporomandibüler eklem (TME) filmi, her biri | 0,56 TL                    | 4,80 TL                    | 1,24 TL                    | 6,60 TL                 |
| 6 | Bite-wing film, her biri                      | 0,56 TL                    | 4,80 TL                    | 1,24 TL                    | 6,60 TL                 |

Yukarıdaki 3 tabloda da (Tablo 3.32, Tablo 3.33, Tablo 3.34), işlem başına birim DİG maliyeti Tablo 3.13'ten elde edilmiştir. Yine aynı şekilde işlem birim GÜG maliyetleri de Tablo 3.17'den elde edilmiştir. İşlem birim İMM maliyetleri ise Tablo 3.5'ten elde edilen

rakamlardır. İMM maliyetleri işlemden işleme değişmekte fakat DİG ve GÜG maliyetleri işlemden işleme değil aydan aya değişim göstermektedir.

Aşağıdaki tabloda (Tablo 3.35), ODR Bölümünün Ocak-Şubat-Mart aylarına ait Tablo 3.32-33 ve 34'ten elde edilmiş birim maliyet toplamları ve bu işlemlere SUT 'ta ödenen birim fiyatlar verilmiştir.

**Tablo 3.35 ODR Bölümü Aylık Toplam Birim Maliyetlerin SUT'la Karşılaştırılması**

| ODR Bölümü Toplam Birim Maliyetler |         |         | SUT Birim Fiyatlar |
|------------------------------------|---------|---------|--------------------|
| OCAK                               | ŞUBAT   | MART    |                    |
| 5,98 TL                            | 6,84 TL | 6,55 TL | 10,50 TL           |
| 6,03 TL                            | 6,89 TL | 6,60 TL | 5,34 TL            |
| 6,03 TL                            | 6,89 TL | 6,60 TL | 3,00 TL            |
| 5,50 TL                            | 6,36 TL | 6,07 TL | 12,50 TL           |
| 6,03 TL                            | 6,89 TL | 6,60 TL | 9,00 TL            |
| 6,03 TL                            | 6,89 TL | 6,60 TL | 3,00 TL            |

Yukarıdaki tabloya (Tablo 3.35) göre, SUT fiyatları bazı işlemlerin maliyetlerini karşılayırken bazılarını karşılayamamaktadır.

Aynı işlemleri bir de Periodontoloji kliniği için yapmak gerekmektedir. Aylara göre kliniğin tüm birim maliyetleri (İMM, DİG, GÜG) ve toplamları aşağıdaki tablolarda (Tablo 3.36, Tablo 3.37, Tablo 3.38) yer almaktadır.

**Tablo 3.36 Periodontoloji Kliniği Ocak Ayı Birim Maliyetleri**

|    | İŞLEM ADI                                       | OCAK AYI                   |                            |                            | OCAK                    |
|----|-------------------------------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|-------------------------|
|    |                                                 | İşlem Birim İMM Maliyetler | İşlem Birim DİG Maliyetler | İşlem Birim GÜG Maliyetler | Toplam Birim Maliyetler |
| 1  | Diş Hekimi Muayenesi                            | 1,30 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 11,75 TL                |
| 2  | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sol çene    | 1,30 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 11,75 TL                |
| 3  | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sağ çene    | 1,30 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 11,75 TL                |
| 4  | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sol çene    | 1,30 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 11,75 TL                |
| 5  | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sağ çene    | 1,30 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 11,75 TL                |
| 6  | Subgingival küretaj, alt sol çene               | 1,30 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 11,75 TL                |
| 7  | Subgingival küretaj, alt sağ çene               | 1,30 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 11,75 TL                |
| 8  | Subgingival küretaj, üst sol çene               | 1,30 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 11,75 TL                |
| 9  | Subgingival küretaj, üst sağ çene               | 1,30 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 11,75 TL                |
| 10 | Gingivektomi, yarım çene                        | 4,34 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 14,79 TL                |
| 11 | Flep operasyonu, yarım çene                     | 4,70 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 15,15 TL                |
| 12 | Serbest diş eti grefti, yarım çene              | 4,38 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 14,83 TL                |
| 13 | Koronale kaydırma veya sliding flep, yarım çene | 6,20 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 16,65 TL                |
| 14 | Aşırı kole hassasiyet tedavisi, yarım çene      | 6,03 TL                    | 8,32 TL                    | 2,13 TL                    | 16,48 TL                |

|    |                                      |         |         |         |          |
|----|--------------------------------------|---------|---------|---------|----------|
| 15 | Frenektomi                           | 4,22 TL | 8,32 TL | 2,13 TL | 14,67 TL |
| 16 | Gingivoplasti, yarım çene            | 4,34 TL | 8,32 TL | 2,13 TL | 14,79 TL |
| 17 | Biyomateryal uygulaması, her bir diş | 4,22 TL | 8,32 TL | 2,13 TL | 14,67 TL |
| 18 | Membran uygulaması                   | 4,56 TL | 8,32 TL | 2,13 TL | 15,01 TL |
| 19 | Bağ dokusu grefti, her bir diş       | 4,72 TL | 8,32 TL | 2,13 TL | 15,17 TL |
| 20 | Periodontal apse tedavisi            | 3,29 TL | 8,32 TL | 2,13 TL | 13,74 TL |

**Tablo 3.37 Periodontoloji Kliniği Şubat Ayı Birim Maliyetleri**

|    |                                                 | ŞUBAT AYI            |                      |                      | ŞUBAT             |
|----|-------------------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|-------------------|
|    | İŞLEM ADI                                       | İşlem Birim İMM Mly. | İşlem Birim DİG Mly. | İşlem Birim GÜG Mly. | Toplam Birim Mly. |
| 1  | DİŞ HEKİMİ MUAYENESİ                            | 1,30 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 13,75 TL          |
| 2  | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sol çene    | 1,30 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 13,75 TL          |
| 3  | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sağ çene    | 1,30 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 13,75 TL          |
| 4  | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sol çene    | 1,30 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 13,75 TL          |
| 5  | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sağ çene    | 1,30 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 13,75 TL          |
| 6  | Subgingival küretaj, alt sol çene               | 1,30 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 13,75 TL          |
| 7  | Subgingival küretaj, alt sağ çene               | 1,30 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 13,75 TL          |
| 8  | Subgingival küretaj, üst sol çene               | 1,30 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 13,75 TL          |
| 9  | Subgingival küretaj, üst sağ çene               | 1,30 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 13,75 TL          |
| 10 | Gingivektomi, yarım çene                        | 4,34 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 16,79 TL          |
| 11 | Flep operasyonu, yarım çene                     | 4,70 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 17,15 TL          |
| 12 | Serbest diş eti grefti, yarım çene              | 4,38 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 16,83 TL          |
| 13 | Koronale kaydırma veya sliding flep, yarım çene | 6,20 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 18,65 TL          |
| 14 | Aşırı kole hassasiyet tedavisi, yarım çene      | 6,03 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 18,48 TL          |
| 15 | Frenektomi                                      | 4,22 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 16,67 TL          |
| 16 | Gingivoplasti, yarım çene                       | 4,34 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 16,79 TL          |
| 17 | Biyomateryal uygulaması, her bir diş            | 4,22 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 16,67 TL          |
| 18 | Membran uygulaması                              | 4,56 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 17,01 TL          |
| 19 | Bağ dokusu grefti, her bir diş                  | 4,72 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 17,17 TL          |
| 20 | Periodontal apse tedavisi                       | 3,29 TL              | 9,95 TL              | 2,50 TL              | 15,74 TL          |

**Tablo 3.38 Periodontoloji Kliniği Mart Ayı Birim Maliyetleri**

|   |                                              | MART AYI             |                      |                      | MART              |
|---|----------------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|-------------------|
|   | İŞLEM ADI                                    | İşlem Birim İMM Mly. | İşlem Birim DİG Mly. | İşlem Birim GÜG Mly. | Toplam Birim Mly. |
| 1 | DİŞ HEKİMİ MUAYENESİ                         | 1,30 TL              | 10,20 TL             | 2,50 TL              | 14,00 TL          |
| 2 | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sol çene | 1,30 TL              | 10,20 TL             | 2,50 TL              | 14,00 TL          |
| 3 | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sağ çene | 1,30 TL              | 10,20 TL             | 2,50 TL              | 14,00 TL          |
| 4 | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sol çene | 1,30 TL              | 10,20 TL             | 2,50 TL              | 14,00 TL          |
| 5 | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sağ çene | 1,30 TL              | 10,20 TL             | 2,50 TL              | 14,00 TL          |
| 6 | Subgingival küretaj, alt sol çene            | 1,30 TL              | 10,20 TL             | 2,50 TL              | 14,00 TL          |

|    |                                                 |         |          |         |          |
|----|-------------------------------------------------|---------|----------|---------|----------|
| 7  | Subgingival küretaj, alt sağ çene               | 1,30 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 14,00 TL |
| 8  | Subgingival küretaj, üst sol çene               | 1,30 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 14,00 TL |
| 9  | Subgingival küretaj, üst sağ çene               | 1,30 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 14,00 TL |
| 10 | Gingivektomi, yarım çene                        | 4,34 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 17,04 TL |
| 11 | Flep operasyonu, yarım çene                     | 4,70 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 17,40 TL |
| 12 | Serbest diş eti grefti, yarım çene              | 4,38 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 17,08 TL |
| 13 | Koronale kaydırma veya sliding flep, yarım çene | 6,20 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 18,90 TL |
| 14 | Aşırı kole hassasiyet tedavisi, yarım çene      | 6,03 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 18,73 TL |
| 15 | Frenektomi                                      | 4,22 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 16,92 TL |
| 16 | Gingivoplasti, yarım çene                       | 4,34 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 17,04 TL |
| 17 | Biyomateryal uygulaması, her bir diş            | 4,22 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 16,92 TL |
| 18 | Membran uygulaması                              | 4,56 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 17,26 TL |
| 19 | Bağ dokusu grefti, her bir diş                  | 4,72 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 17,42 TL |
| 20 | Periodontal apse tedavisi                       | 3,29 TL | 10,20 TL | 2,50 TL | 15,99 TL |

Yukarıdaki üç tabloda da (Tablo 3.36, Tablo 3.37, Tablo 3.38), işlem başına birim DİG maliyeti Tablo 3.27’den elde edilmiştir. Yine aynı şekilde işlem birim GÜG maliyetleri de Tablo 3.30’dan elde edilmiştir. İşlem birim İMM maliyetleri ise Tablo 3.23’ten elde edilen rakamlardır. İMM maliyetleri işlemden işleme değişmekte fakat DİG ve GÜG maliyetleri işlemden işleme değil aydan aya değişim göstermektedir.

Aşağıdaki tabloda (Tablo 3.39), ODR Bölümünün Ocak-Şubat-Mart aylarına ait Tablo 3.36-37 ve 38’den elde edilmiş birim maliyet toplamaları ve bu işlemlere SUT ‘ta ödenen birim fiyatlar verilmiştir.

**Tablo 3.39 Periodontoloji Bölümü Aylık Toplam Birim Maliyetlerin SUT’la Karşılaştırılması**

| Periodontoloji Bölümü Toplam Birim Maliyetler |          |          | SUT Birim Fiyatlar |
|-----------------------------------------------|----------|----------|--------------------|
| OCAK                                          | ŞUBAT    | MART     |                    |
| 11,75 TL                                      | 13,75 TL | 14,00 TL | 10,50 TL           |
| 11,75 TL                                      | 13,75 TL | 14,00 TL | 19,50 TL           |
| 11,75 TL                                      | 13,75 TL | 14,00 TL | 19,50 TL           |
| 11,75 TL                                      | 13,75 TL | 14,00 TL | 19,50 TL           |
| 11,75 TL                                      | 13,75 TL | 14,00 TL | 19,50 TL           |
| 11,75 TL                                      | 13,75 TL | 14,00 TL | 24,00 TL           |
| 11,75 TL                                      | 13,75 TL | 14,00 TL | 24,00 TL           |
| 11,75 TL                                      | 13,75 TL | 14,00 TL | 24,00 TL           |
| 11,75 TL                                      | 13,75 TL | 14,00 TL | 24,00 TL           |
| 14,79 TL                                      | 16,79 TL | 17,04 TL | 25,50 TL           |
| 15,15 TL                                      | 17,15 TL | 17,40 TL | 90,00 TL           |
| 14,83 TL                                      | 16,83 TL | 17,08 TL | 82,50 TL           |

|          |          |          |          |
|----------|----------|----------|----------|
| 16,65 TL | 18,65 TL | 18,90 TL | 82,50 TL |
| 16,48 TL | 18,48 TL | 18,73 TL | 6,38 TL  |
| 14,67 TL | 16,67 TL | 16,92 TL | 21,00 TL |
| 14,79 TL | 16,79 TL | 17,04 TL | 10,50 TL |
| 14,67 TL | 16,67 TL | 16,92 TL | 7,50 TL  |
| 15,01 TL | 17,01 TL | 17,26 TL | 15,00 TL |
| 15,17 TL | 17,17 TL | 17,42 TL | 40,50 TL |
| 13,74 TL | 15,74 TL | 15,99 TL | 15,00 TL |

Yukarıdaki tabloya (Tablo 3.39) göre, SUT fiyatları Periodontoloji kliniğinin çoğu işleminin maliyetini fazlasıyla karşılamaktadır.

Birim maliyetlerin karşılaştırılmasından sonra bir de toplam gelirler hesaplanmak istenmiştir. Dağıtım anahtarı olan işlem adetleri, SUT işlem birim fiyatları ile çarpılarak toplam (ay bazında) SUT ödeneklerine ulaşılmıştır.

Tablo 3.40'ta ODR bölümünün, Tablo 3.41'de de Periodontoloji kliniğinin toplam SUT ödenekleri hesaplanmıştır.

**Tablo 3.40 Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait ODR Bölümüne SUT'tan Gelen Toplam Karşılık**

|                                       |         | AÜ DHF ODR Bölümü İşlemleri                   |              | İŞLEM ADETLERİ |       |      | GELİR        |              |              |
|---------------------------------------|---------|-----------------------------------------------|--------------|----------------|-------|------|--------------|--------------|--------------|
|                                       |         | İşlem Adı                                     | İşlem Fiyatı | Ocak           | Şubat | Mart | Ocak         | Şubat        | Mart         |
| 1                                     | 401.010 | Diş hekimi muayenesi                          | 10,50        | 2134           | 2002  | 1989 | 22407        | 21021        | 20884,5      |
| 2                                     | 401.051 | Periapikal film, her biri (analog/dijital)    | 5,34         | 1472           | 1421  | 1692 | 7860,48      | 7588,14      | 9035,28      |
| 3                                     | 401.060 | Oklüzal film, her biri                        | 3,00         | 18             | 16    | 10   | 54           | 48           | 30           |
| 4                                     | 401.080 | Ortopantomograf (Panoramik) film              | 12,50        | 3049           | 2653  | 2663 | 38112,5      | 33162,5      | 33287,5      |
| 5                                     | 401.120 | Temporomandibüler eklem (TME) filmi, her biri | 9,00         | 13             | 7     | 10   | 117          | 63           | 90           |
| 6                                     | 401.150 | Bite-wing film, her biri                      | 3,00         | 172            | 161   | 199  | 516          | 483          | 597          |
| Ay Bazında Toplam SUT Ödenekleri (TL) |         |                                               |              |                |       |      | 69.066,98 TL | 62.365,64 TL | 63.924,28 TL |

Tablo 3.40'taki işlem fiyatı sütunu, SUT'un üniversite hastaneleri için işlem başına ödediği ücretlerdir. Bu ücretlerle ilgili üç ayın işlem sayıları çarpıp toplanılarak ay bazında toplam gelirlere ulaşılmıştır.

Periodontoloji bölümünde Ocak-Şubat-Mart (2019) aylarına ait SUT'tan gelen toplam karşılık, aşağıdaki tabloda (Tablo 3.41) verilmiştir:

**Tablo 3.41 Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait Periodontoloji Bölümüne SUT'tan Gelen Toplam Karşılık**

|                                       |         | AÜ DHF Periodontoloji Bölümü İşlemleri          | İşlem Fiyatı | İŞLEM ADETLERİ |       |      | GELİR         |               |               |
|---------------------------------------|---------|-------------------------------------------------|--------------|----------------|-------|------|---------------|---------------|---------------|
|                                       |         | İşlem Adı                                       |              | Ocak           | Şubat | Mart | Ocak          | Şubat         | Mart          |
| 1                                     | 401.010 | Diş hekimi muayenesi                            | 10,50        | 1355           | 1197  | 1257 | 14227,50      | 12568,50      | 13198,50      |
| 2                                     | 406.020 | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sol çene    | 19,50        | 1204           | 938   | 919  | 23478,00      | 18291,00      | 17920,50      |
| 3                                     | 406.021 | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sağ çene    | 19,50        | 1206           | 938   | 922  | 23517,00      | 18291,00      | 17979,00      |
| 4                                     | 406.022 | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sol çene    | 19,50        | 1198           | 929   | 918  | 23361,00      | 18115,50      | 17901,00      |
| 5                                     | 406.023 | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sağ çene    | 19,50        | 1196           | 933   | 918  | 23322,00      | 18193,50      | 17901,00      |
| 6                                     | 406.030 | Subgingival küretaj, alt sol çene               | 24,00        | 421            | 385   | 389  | 10104,00      | 9240,00       | 9336,00       |
| 7                                     | 406.031 | Subgingival küretaj, alt sağ çene               | 24,00        | 422            | 384   | 391  | 10128,00      | 9216,00       | 9384,00       |
| 8                                     | 406.032 | Subgingival küretaj, üst sol çene               | 24,00        | 419            | 385   | 384  | 10056,00      | 9240,00       | 9216,00       |
| 9                                     | 406.033 | Subgingival küretaj, üst sağ çene               | 24,00        | 419            | 385   | 389  | 10056,00      | 9240,00       | 9336,00       |
| 10                                    | 406.040 | Gingivektomi, yarım çene                        | 25,50        | 21             | 28    | 31   | 535,50        | 714,00        | 790,50        |
| 11                                    | 406.050 | Flep operasyonu, yarım çene                     | 90,00        | 35             | 29    | 24   | 3150,00       | 2610,00       | 2160,00       |
| 12                                    | 406.070 | Serbest diş eti grefti, yarım çene              | 82,50        | 3              | 4     | 6    | 247,50        | 330,00        | 495,00        |
| 13                                    | 406.080 | Koronale kaydırma veya sliding flep, yarım çene | 82,50        | 3              | 2     | 2    | 247,50        | 165,00        | 165,00        |
| 14                                    | 406.110 | Aşırı kole hassasiyet tedavisi, yarım çene      | 6,38         | 9              | 15    | 11   | 57,42         | 95,70         | 70,18         |
| 15                                    | 406.120 | Frenektomi                                      | 21,00        | 2              | 2     | 5    | 42,00         | 42,00         | 105,00        |
| 16                                    | 406.130 | Gingivoplasti, yarım çene                       | 10,50        | 20             | 27    | 32   | 210,00        | 283,50        | 336,00        |
| 17                                    | 406.140 | Biyomateriyal uygulaması, her bir diş           | 7,50         | 1              | 4     | 3    | 7,50          | 30,00         | 22,50         |
| 18                                    | 406.160 | Membran uygulaması                              | 15,00        | 3              | 0     | 0    | 45,00         | 0,00          | 0,00          |
| 19                                    | 406.170 | Bağ dokusu grefti, her bir diş                  | 40,50        | 10             | 11    | 8    | 405,00        | 445,50        | 324,00        |
| 20                                    | 406.010 | Periodontal apse tedavisi                       | 15,00        | 11             | 9     | 4    | 165,00        | 135,00        | 60,00         |
| Ay Bazında Toplam SUT Ödenekleri (TL) |         |                                                 |              |                |       |      | 153.361,92 TL | 127.246,20 TL | 126.700,18 TL |

Tablo 3.41’deki işlem fiyatı sütunu, SUT’un üniversite hastaneleri için işlem başına ödediği ücretlerdir. Bu ücretlerle, ilgili üç ayın işlem sayılarını çarpıp toplayarak ODR bölümünde de olduğu gibi ay bazında toplam gelirlere ulaşılmıştır.

Aşağıdaki tablo (Tablo 3.42), incelenen iki bölüm için de toplam İMM gideri, DİG ve genel üretim giderleri ile toplam gelirlerin bir arada verildiği tablodur.

**Tablo 3.42 ODR Bölümü İle Periodontoloji Bölümlerinin Ocak-Şubat-Mart Aylarına Ait Toplam Giderleri ve SUT’tan Gelen Ödemeler**

|                                  | ODR          |              |              |  | PERİODONTOLOJİ |               |               |
|----------------------------------|--------------|--------------|--------------|--|----------------|---------------|---------------|
|                                  | GELİR        |              |              |  | GELİR          |               |               |
|                                  | Ocak         | Şubat        | Mart         |  | Ocak           | Şubat         | Mart          |
| İşlem Adetlerine Bağlı Ödenekler | 69.066,98 TL | 62.365,64 TL | 63.924,28 TL |  | 153.361,92 TL  | 127.246,20 TL | 126.700,18 TL |
|                                  | GİDER        |              |              |  | GİDER          |               |               |
|                                  | Ocak         | Şubat        | Mart         |  | Ocak           | Şubat         | Mart          |
| a-Toplam İMM Gideri              | 2.117,81 TL  | 1.999,41 TL  | 2.164,44 TL  |  | 10.730,18 TL   | 9.018,42 TL   | 9.009,01 TL   |
| b-Toplam Direkt İşçilik Gideri   | 29.296,61 TL | 31.610,26 TL | 31.492,34 TL |  | 66.244,88 TL   | 65.700,31 TL  | 67.437,56 TL  |
| c-Toplam Genel Üretim Gideri     | 8.203,51 TL  | 8.020,52 TL  | 8.113,24 TL  |  | 16.935,52 TL   | 16.521,50 TL  | 16.523,95 TL  |
|                                  |              |              |              |  |                |               |               |
| Toplam Giderler (a+b+c)          | 39.617,93 TL | 41.630,19 TL | 41.770,02 TL |  | 93.910,58 TL   | 91.240,23 TL  | 92.970,52 TL  |

Tablo 3.40 ve 3.41’den ay bazında toplam gelirlere; Tablo 3.9 ve 3.25’ten toplam İMM giderlerine; Tablo 3.12 ve 3.26’dan toplam direkt işçilik giderlerine; Tablo 3.16 ve 3.29’dan da toplam genel üretim giderlerine ulaşılmıştır (klinik bazında). Her iki bölüm için de giderlerin toplamı, gelirlerden çok çok düşüktür.

Tablo 3.43'te buraya kadar incelenen işlemlerin özel klinik ve merkezlerde, muayenehanelerde uygulanan taban fiyatları yer almaktadır (2019 Yılı Diş Hekimleri Birliği Fiyat Tarife Kitapçığı):

**Tablo 3.43 İncelenen İşlemlerin Özel Sektör Ücretleri**

|    | İŞLEM ADI                                      | ÖZEL SEKTÖR FİYATI |
|----|------------------------------------------------|--------------------|
| 1  | Diş hekimi muayenesi                           | 80,00 TL           |
| 2  | Periapikal film, her biri (analog/dijital)     | 50,00 TL           |
| 3  | Oklüzal film, her biri                         | 50,00 TL           |
| 4  | Ortopantomograf (Panoromik) film               | 115,00 TL          |
| 5  | Temporomandibüler eklem (TME) filmi, her biri  | 175,00 TL          |
| 6  | Bite-wing film, her biri                       | 50,00 TL           |
|    |                                                |                    |
| 1  | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sol çene   | 155,00 TL          |
| 2  | Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sağ çene   | 155,00 TL          |
| 3  | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sol çene   | 155,00 TL          |
| 4  | Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sağ çene   | 155,00 TL          |
| 5  | Subgingival küretaj, alt sol çene              | 65,00 TL           |
| 6  | Subgingival küretaj, alt sağ çene              | 65,00 TL           |
| 7  | Subgingival küretaj, üst sol çene              | 65,00 TL           |
| 8  | Subgingival küretaj, üst sağ çene              | 65,00 TL           |
| 9  | Gingivektomi, yarım çene                       | 155,00 TL          |
| 10 | Flep operasyonu, yarım çene                    | 255,00 TL          |
| 11 | Serbest diş eti grefti, yarım çene             | 240,00 TL          |
| 12 | Koronal kaydırma veya sliding flep, yarım çene | 225,00 TL          |
| 13 | Aşırı kole hassasiyet tedavisi, yarım çene     |                    |
| 14 | Frenektomi                                     |                    |
| 15 | Gingivoplasti, yarım çene                      | 155,00 TL          |
| 16 | Biyomateryal uygulaması, her bir diş           | 90,00 TL           |
| 17 | Membran uygulaması                             | 90,00 TL           |
| 18 | Bağ dokusu grefti, her bir diş                 | 395,00 TL          |
| 19 | Periodontal apse tedavisi                      | 180,00 TL          |

Yukarıdaki tabloda da (Tablo 3.43) belirtildiği gibi, devlet kurumlarındaki fiyatlarla özel kurumlar arasında ciddi fiyat farkları bulunmaktadır. SUT'un diş hekimi muayenesine bir devlet üniversitesi hastanesinde ödediği tutar 10,50 TL iken, bir ağız ve diş sağlığı merkezinde en aşağı 80 TL'dir.

Aşırı kole hassasiyeti tedavisi ve Frenektomi adlı işlemler, özel ağız ve diş sağlığı merkezlerinde uygulanmamaktadır.

## SONUÇ

Neredeyse bütün işletmeler, yaşamlarını sürdürebilmek için kar elde etmeyi amaçlar. Karı artırmanın en etkili yolu da maliyetleri azaltmaktır. Üretime dayalı işletmelerde bunu sağlamak daha kolaydır da hizmet işletmelerinde maliyet azaltımı çok kolay bir iş değildir. Öyle ki emek yoğun işletmeler oldukları için hizmetler ön plana çıkmaktadır.

Hizmet, soyut bir kavramdır, belli bir şekli-formu yoktur. Hizmet odaklı işletmelerin yanı sıra üretim yapan işletmeler de hizmet kavramı üzerine yoğunlaşmıştır. Yani bir ürünün satışı ile müşteriyle olan diyalog sonlanmamaktadır. Bu sebeple, hizmet sektöründe atılacak en ufak bir adım, tüm sektörleri etkileyecektir.

Ürünün üretimi ve satışıyla beraber satış sonrası gerçekleştirilen işlemler, işletmelere belli bir külfet getirmektedir. Satış sonrası müşteri hizmetleri olarak adlandırılan bu hizmetlerden dolayı, hizmet sektörü oldukça karmaşık bir yapıdadır. Bu karmaşıklığı ortadan kaldırmak için hizmet türleri kategorize edilmeye çalışılmıştır.

Sağlık hizmetleri, hizmet türleri içerisinde ilk akla gelenlerdendir. Burada insan sağlığı, ürün olarak tasvir edilebilir. Sağlık bozulmadan önceki koruyucu hizmetleri, üretim aşamasına; tanının konup tedavinin yapıldığı süreci, satışa; ve sağlığın kazanımından sonra bunun devamının sağlanması için hekimin önerdiği sağlıklı yaşam diyetini, satış sonrası hizmetlere benzetebiliriz.

Sağlıklı bir ömür sürdürmek için önem verilmesi gereken bir sağlık hizmeti türü de diş hekimliğidir. Ağız, gıdalarla beraber zararlı maddelerin de vücuda alınabildiği en ideal organdır. Önceleri çok önem verilmeyen ağız ve diş sağlığı, son yıllarda giderek önem kazanmaya başlamıştır. Arka arkaya açılan ağız ve diş sağlığı merkezleri ile verilen bu önemi fark etmemek mümkün değildir.

Ülke ekonomisi içerisinde önemli bir konuma sahip olan ağız ve diş sağlığı hizmetleri veren kurumlar, hastalara verdikleri hizmetin kalitesinde ve maliyetlerin en aza indirgenmesinde birbirleriyle yarışmaktadır.

Sağlık kurumları, maliyetlerin kontrol altında tutulması için maliyet hesaplaması yapmalıdır. Sonuçta, her bir hasta için kullandıkları malzeme ve verdikleri emeğin sayısal karşılığı, edinilen gelirden aşağıda olmalıdır. Kurumların maliyet hesaplama yöntemlerini belirlerken, üretim süreçlerine en uygun olanı seçmeleri, kendi maliyet sistemlerini kurmalarını sağlar.

Sağlık bakanlığı tarafından SGK aracılığıyla yapılan sağlık harcamaları, sağlık kurumlarının gelir kaynaklarından. Fakat bu harcamalar, kamu maliyesinde ciddi kayıplara

sebeptir. Maliyetlerin minimizasyonu için bakanlık, Sağlık Uygulama Tebliğini (SUT) oluşturmuştur. Ülkemizdeki sosyo-ekonomik değişimlere bağlı olarak SUT, sürekli güncellenmektedir. Devletin, sağlıkla ilgili politikalarının uygulanmasını sağlar.

Bu çalışmada Akdeniz Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nde 8 klinik branştan Oral Diagnoz ve Radyoloji kliniği ile Periodontoloji kliniğinde maliyet araştırması yapılmıştır ve sonuçlar SUT'tan elde edilen gelirlerle karşılaştırılmıştır. İdari personeller ya da klinik çalışanlarıyla yapılan mülakatlar, direkt gözlem ve bilgisayar ortamındaki bazı mali verilerin tedarik edilmesiyle elde edilen sonuçlar, maliyetlerin hesaplanmasını sağlamıştır.

Karşılaştırma yapılabilmesi için belli bir dönem seçilmesi gerektiği için daha sağlıklı sonuçlar vermesi açısından 2019 yılının ilk 3 aylık verilerinden yararlanılmıştır. Yapılan veri toplama çalışmaları sırasında hasta sayılarına doğru bir şekilde ulaşamadığından, hesaplamalar gerçekleştirilen işlem sayıları üzerinden yapılmıştır.

Yapılan hesaplamalar sonucunda toplam maliyetler içerisindeki en yüksek paya, direkt işçilik giderlerinin, daha sonra ise genel üretim giderlerinin sahip olduğu görülmüştür. Örneğin Ocak ayında ODR bölümünde 29.296,61 TL'lik toplam işçilik gideri gerçekleşmiştir. Bu, o ayın toplam giderlerinin yarısından fazlasına denk gelmektedir. 8.203,51 TL'lik kısmı, genel üretim giderleri olup ilk madde ve malzeme giderlerinden aldığı payı, 2.117,81 TL'dir. Bu durum, diğer aylarda da farklı değildir. Aynı şekilde Periodontoloji bölümünde de en yüksek gider kalemi, işçilik giderleridir.

Hem ODR bölümü hem de Periodontoloji bölümünde gerçekleştirilen birçok işlemin birim maliyetleri, SUT'un işlem başına ödediği fiyatlardan düşüktür. Yani genel itibariyle üniversite hastanesi, tedavi maliyetlerini karşılayabilmektedir. Emeğe dayalı işlemlerde (diş hekimi muayenesi) SUT, maliyetleri karşılayamamaktadır. Periapikal, oklüzal ve bite-wing film işlemlerinde de SUT ödeneği, birim maliyetlerin altında kalmaktadır. İncelenen altı ODR bölümü işleminden 4'ünde zarar söz konusudur fakat bölümün toplam gelir-gider karşılaştırmasına bakıldığında toplam gelirinin giderlerinden fazla olduğu görülmüştür. Periodontoloji bölümünde de 21 işlemten 6'sında giderler, gelirlerden fazladır; SUT maliyetleri karşılayamamaktadır. Genelde gelirler, giderlerden fazla olduğu için doğal olarak bölüm, zarar ettiği işlemlerin maliyetlerini kar elde edenlerden karşılamakta ve sürekliliğini sürdürmektedir.

Çalışmanın gerçekleştirilmesi sırasında bazı zorluk ve sınırlamalarla karşılaşmış olup bunlar aşağıda sıralanmaya çalışılmıştır:

- Literatürde ağız ve diş sağlığı ile ilgili yeterli sayıda kaynak bulunmamaktadır. Ağız ve diş sağlığı merkezlerinde ya da diş hastanelerinde

maliyet çalışmaları yapılmıştır. Fakat bir üniversite hastanesinde çalışma mevcut değildir. Bu da maliyet analizi noktasında kaynak yetersizliğine sebep olmuştur.

- Diş hekimliği fakültesinde ayrı bir muhasebe birimi bulunmaması, sayısal verileri edinmede karmaşıklık yaratmıştır.
- Mali verilerin alınımı sırasında iş yoğunluğundan kaynaklı randevu almada sorunlar yaşanmıştır.
- Üniversitenin bir devlet üniversitesi olması sebebiyle sayısal verilere ulaşmada epey zorluk yaşanmıştır.
- Genel üretim giderlerinin net bir biçimde tespit edilememesi; aynı dönem içerisindeki hasta ve işlem sayılarının farklılık göstermesi gibi sebeplerden dolayı birim maliyetler elde edilememiş, aylık toplam maliyetler hesaplanarak çalışma sürdürülmüştür.
- Çalışmada, Oral Diagnoz ve Radyoloji bölümü ile Periodontoloji bölümü incelenen de Diş Hekimliği Fakültesi'nin tamamında kullanılan suyu ve tüketilen elektriği saptamak, ayrı bir sayaç olmadığı için mümkün olmamıştır.
- Kullanılan kırtasiye ve temizlik malzemeleri, bölüm bazında takip edilememektedir. Tüm genel üretim giderleri, Tıp Fakültesi adına faturalandırılmaktadır. Ayırıştırma kesin bir şekilde yapılamamaktadır. Fakat olmazsa olmaz gider kalemi olan elektrik ve su için, ortalama bir birim maliyet çıkarılabilmektedir.

Sonuç olarak yapılan bu çalışmada Akdeniz Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nde seçilen iki klinik branşın maliyetlerinin, SUT fiyatlarıyla ne ölçüde karşılandığı olsa da ve sonuçlar branş bazında kar elde edildiğini gösterse de, yapılan görüşmeler sırasında diğer bölümlerde durumun daha farklı olduğu, SUT'tan gelen karşılıkların, SUT fiyatlandırması sırasında 0,593 gibi bir işlem puanı kullanılması nedeniyle maliyetleri karşılamadığı yönünde ifadelerle karşılaşılmıştır. Daha sonraki çalışmalarda Akdeniz Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nin diğer bölümlerinde maliyet hesaplaması yapılarak SUT verileri ile karşılaştırılması önemli bir durum saptamasının yapılmasını sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

- Acar, D. ve Tetik, N. (2010). *Genel Muhasebe*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Ağırbaş, İ. ve Varol, S. (2005). “Birinci Basamak Sağlık Kurumlarında Dr. Sabiha Uzun Ana Çocuk Sağlığı ve Aile Planlaması Merkezinde Bir Uygulama”. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 8(2): 165-187.
- Ağırbaş, İ. (2014). *Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim ve Maliyet Analizi*. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Akdağ, R. (2008). *Türkiye Sağlıkta Dönüşüm Programı Ağustos 2008*. Sağlık Bakanlığı Yayın No: 749.
- Akdoğan, N. (2009). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, N., Gündüz, E., Sevim, A. (ed.). (2014). *Maliyet Muhasebesi*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2738, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1699, 3. Baskı, Eskişehir.
- Akdoğan, N. (2015). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdur, R. (2006). *Sağlık Sektörü Temel Kavramlar Türkiye Ve Avrupa Birliği'nde Durum Ve Türkiye'nin Uyumuna*, (2. Bs.). ATAUM Araştırma Dizisi, No:25. Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Akdur, R., Çalışkan, D., Ocaktan, M. E. ve Piyal, B. (ed.). (2011). *Halk Sağlığı*. Ankara Üniversitesi Uzaktan Eğitim Yayınları, Ankara.
- Altıntaş, A. T. (2003). *Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması: Kardiyoloji Enstitüsü'nde Bir Örnek Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Altun, C. Güven, G. Başak, F. ve Akbulut, E. (2005). “Altı-Onbir Yaş Grubu Çocukların Ağız-Diş Sağlığı Yönünden Değerlendirilmesi”. *Gülhane Tıp Dergisi*, 47(2): 114-118.
- Arslan, B. (2008). *Hastane Yönetiminde Liderlik ve İş Doyumu*. Yüksek Lisans Tezi. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Arslan, E., Önder, N. T., Kayalı, S., Keskin, Z. ve Yiğit, Ö. (2015). “Kamu Hastanelerinde Branş Bazında Hasta Baş Maliyet Analizi (İstanbul Eğitim ve Araştırma Hastanesi Örneği)”. *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*, 2(1): 40-52.

- Atasever, M. ve Örnek, M. (2018). *Türkiye’de Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetleri Ve Çalışan Sorunları Analizi*. SASAM Enstitüsü (Sağlık-Sen Stratejik Araştırmalar Merkezi). Yıl: 4, Sayı: 12, Ankara.
- Aydın, A. (2011). *Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi İle Hizmet Karlılık Analizi: Diş Hekimliği Fakültesinde Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Büyükmirza, K. (2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Büyükmirza, K. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, (19. Bs.)*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Civelek, M., ve Özkan, A. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, (8. Bs.)*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Çiçek, R. ve Doğan, İ. C. (2009). “Müşteri Memnuniyetinin Artırılmasında Hizmet Kalitesinin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma: Niğde İli Örneği”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 11(1): 199-217.
- Durukan, S., Akar, Ç. ve Şahin, İ. (2007). “Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri”. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 10(1): 19-47.
- Durukan Köse, S. ve Aras, A. (2012). “Ağız ve Diş Sağlığı Merkezinde Birim Maliyetlerin Sağlık Uygulama Tebliği İle Karşılaştırılması”. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 15(2): 69-82.
- Durukan Köse, S. ve Büyükmirza, H. K. (2014). “Sağlık Uygulama Tebliği’nin Poliklinik Birim Maliyetleri Açısından Değerlendirilmesi”. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (8): 28-37.
- Ekici, Ö. (2013). *Türkiye’de Kamu Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetlerinin Yeniden Yapılandırılması: Sorunlar ve Öneriler*. Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Sağlık Kurumları Yönetimi Bilim Dalı, Ankara.
- Erdal, B. (2006). *Ankara’da Hizmet İşletmelerinin Tanıtım Faaliyetleri Ve Büyük Anadolu Oteli Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Erdoğan, N., ve Saban, M. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, (6. Bs.)*. Beta Yayınları, İstanbul.
- Erkuş, H., Aksu, İ. ve Turan, E. (2014). “Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleri İle Karşılaştırılması”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2: 15-36.
- Ersöz, S., Pınarbaşı, M., Türker, A. K. ve Yüzükırmızı, M. (2009). “Hizmet Kalitesinin Servqual Metodu İle Ölçümü ve Sonuçların Yapısal Eşitlik Modelleri İle Analizi:

- Öğretmen Evi Uygulaması". *International Journal of Engineering Research and Development*, 1(1): 19-27.
- Gençoğlu, Ü. (2008). *Maliyet Muhasebesi*. MKM Yayınları, Bursa.
- Ghareeb, A.A. (2010). *Hastanelerde Maliyetleme ve Özel Bir Hastanede Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Giritlioğlu, İ. (2012). *Yiyecek İçecek Bölümlerinde İşgörenlerin ve Müşterilerin Hizmet Kalitesi Beklenti ve Algıları: Termal Otellerde Bir Araştırma*. Doktora Tezi. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı, Balıkesir.
- Göksoy, Ö. (2010). *Hizmet Sektöründe Kalite Düzeyinin Ölçülmesi ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gülşen, M. A. ve Yıldırım, M. (2017). "Mali Regülasyon Olarak Sağlık Regülasyonlarının Sağlık Kurumlarına Etkisi: Türkiye’de Üniversite Hastaneleri Ve Sağlık Uygulama Tebliği". *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(1): 23-44.
- Haftacı, V. (2007). *Maliyet Muhasebesi*. Avcı Ofset, İstanbul.
- Işık, E. (2014). *Rol Belirsizliği, Rol Çatışması, Örgütsel Destek ve Sağlık Çalışanlarında Tükenmişlik*. Yüksek Lisans Tezi. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Karakaya, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kartal, A., Gündüz, H. E. ve Sevim, A. (ed.). (2013). *Maliyet Yönetimi*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3034, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1984, Eskişehir.
- Kavuncubaşı, Ş. ve Yıldırım, S. (2010). *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kaygusuz, S. Y. ve Dokur, Ş. (2009). *Maliyet Muhasebesi*. Dora Yayın Dağıtım, Bursa.
- Kırhoğlu, H. ve Atalay, B. (2014). "Hastane İşletmelerinde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modellemesi". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 41: 141-162.
- Kısakürek, M., ve Elden, S. (2011). "Hastanelerde En Uygun Stok Kontrol Yönteminin Analitik Hiyerarşi Süreci İle Seçimi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma Hastanesinde Bir Uygulama". *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 12(2): 215-233.

- Kocabıyık, İ. (2008). *Sağlık Kuruluşlarında Faaliyet Maliyetlerinin Saptanması ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Koşan, L. (2007). *Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama*. Doktora Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Kürkçü, Ö. (2015). *Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları, Muhasebesi, Karşılaşılan Sorunlar Ve Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Lovelock, C. (1996). *Services Marketing*. Prentice Hall, New Jersey, 4-51.
- Metintaş, M.Y., Elçioglu, Ö., (2007). “Cumhuriyetin İlk On Beş Yılında Sağlık Hizmetleri (1923-1938)”. *Osmangazi Tıp Dergisi*, 29(3): 162-170.
- Önder, B. (2013). *Türk Sağlık Reformları Kapsamında Sağlıkta Dönüşüm Programının İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Aydın.
- Özbay, H. (2010). *Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Döner Sermaye Harcamalarının Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Kocaeli Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Kocaeli.
- Özen, İ. (2010). *Hastane İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetimi ve Uygulaması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Özkan, A. (2011). “Geleneksel Maliyetleme İle Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Kullanımı: Melez Faaliyete Dayalı Maliyetleme Önerisi”. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 79-96.
- Pıtırak, S. (2009). *Aracı Kurumlarda Müşteri Tabanlı Karlılık Analizi ve Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sağlık Uygulama Tebliği*, (2014). T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu, Ankara.
- Sayım, F. ve Aydın, V. (2011). “Hizmet Sektörü Özellikleri Ve Sistemik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri İle Etkileşimine Dair Teorik Bir Çalışma”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı: 29, 245-262.
- Sayım, F. (2011). “Sağlık Bakanlığı Web Tabanlı Merkezi Kayıt Modüllerinin Hastanelerde Muhasebe Düzeni Ve Sistemi Açısından Değerlendirmesi”. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 263-284.
- Seldüz, H. ve Sevim, Ş. (2012). “Sağlık Kurumlarında Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi İçin Faaliyet Haritalarının Oluşturulması Ve Bir Uygulama”. *Aksaray Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4(1): 49-71.

- Talakacı, S. (2009). *Sağlık İşletmelerinde Maliyetlerin Belirlenmesi, Özel Sektör İle Kamu Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Tanış, V.N. (2005). *Teknolojik Değişim ve Maliyet Muhasebesi*. Nobel Kitabevi, Adana.
- Tosun, Y. (2016). *Sağlık Bakanlığına Bağlı Dal Hastanelerinde Birim Maliyet Analizi Denizli Ağız ve Diş Sağlığı Hastanesi Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (TKHK). (2013). *Kamu Sağlık Tesislerinde Maliyet Muhasebesi*. Ankara.
- Vatansever, S. (2013). *Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi (Bursa Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Örneği)*. Yüksek Lisans Tezi. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yanık, F. (2009). *Diş Tedavi Maliyetlerinin Özel ve Kamusal Tedavi Kurumları Açısından İrdelenmesi ve Buna Yönelik Alan Çalışması*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yılmaz, M. (2000). *Ameliyat Öncesi Öğretimin Ameliyat Sonrası Komplikasyonlara ve Hasta Memnuniyetine Etkisi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Hacettepe Üniversitesi, 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. (2011). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. Altın Nokta Yayıncılık, İzmir.
- Yükselen, C. (2001). *Pazarlama, İlkeler-Yönetim, Örnek Olaylar*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Zengin, O. ve Kaptanoğlu, A. (2013). *Bölüm II ve III. Sağlık İşletmelerinde Maliyet, Depo Stok ve Envanter Yönetimi*. Beşir Kitapevi, İstanbul.

### **İnternet Kaynakları**

- Akdağ, R. (ed.). (2012). *Türkiye Sağlıkta Dönüşüm Programı Değerlendirme Raporu 2013*. <http://sbu.saglik.gov.tr/ekutuphane/kitaplar/sdpturk.pdf>, (erişim tarihi: 02/10/2019).
- T.C. Sağlık Bakanlığı. (2008). “Türkiye Sağlık Bilgi Sistemi Eylem Planı”. <http://www.saglik.gov.tr/extras/birimler/bidb/tsbs.pdf>, (erişim tarihi: 20.09.2019).
- T.C. Sağlık Bakanlığı. (2015). “Sağlık Bakanlığının Tarihçesi”. <https://www.saglik.gov.tr/TR,11492/tarihce.html>, (erişim tarihi: 08.11.2019).

- Tıpta ve Diş Hekimliğinde Uzmanlık Eğitimi Yönetmeliği, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.19629&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=t>, (erişim tarihi: 10.02.2019).
- Türk Diş Hekimleri Birliği Kanunu, [http://www.ttb.org.tr/mevzuat/index.php?option=com\\_content&view=article&id=17:tk-d-heklerblkanunu-3224&catid=1:yasa&Itemid=28](http://www.ttb.org.tr/mevzuat/index.php?option=com_content&view=article&id=17:tk-d-heklerblkanunu-3224&catid=1:yasa&Itemid=28), (erişim tarihi: 04.04.2019).
- Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3359.pdf>, (erişim tarihi: 04.04.2019).
- Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180705M1-1.htm>, (erişim tarihi: 18.02.2019).
- 2018 Yılı Birim Faaliyet Raporu Rehberi-Akdeniz Üniversitesi, <http://strateji.akdeniz.edu.tr/wp-content/uploads/2018/12/2018-Y%C4%B1l%C4%B1-Birim-Faaliyet-Raporu-Rehberi.docx>, (erişim tarihi: 05.04.2019).
- 2019 Yılı Diş Hekimleri Birliği Fiyat Tarife Kitapçığı, [http://www.tdb.org.tr/tdb/v2/ekler/2019\\_Yili\\_Rehber\\_Tarife\\_Kitapcigi-22.12.2018.pdf](http://www.tdb.org.tr/tdb/v2/ekler/2019_Yili_Rehber_Tarife_Kitapcigi-22.12.2018.pdf), (erişim tarihi: 05.04.2019).
- Normaturk Ulusal Bilgi Bankası, “Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) Nedir?”. [http://www.ulusalbilgibankasi.com/haberler/Sa%C4%9Fl%C4%B1k-Uygulama-Tebli%C4%9Fi-\(SUT\)-Nedir?--39](http://www.ulusalbilgibankasi.com/haberler/Sa%C4%9Fl%C4%B1k-Uygulama-Tebli%C4%9Fi-(SUT)-Nedir?--39), (erişim tarihi: 04.04.2019).
- Kahramanmaraş Ağız Ve Diş Sağlığı Hastanesi, “Ağız Ve Diş Sağlığının Önemi”. <http://kmarasadsh.saglik.gov.tr/TR,102096/agiz-ve-dis-sagliginin-onemi.html>, (erişim tarihi: 04.04.2019).
- Estetikdishekimi-diş, “Diş Hekimi Klinik Branşları”. <http://estetikdishekimi-dis.blogcu.com/dis-hekimi-klinik-branslari/10059939>, (erişim tarihi: 04.04.2019).
- Vergi Dosyası, “Özel Bütçeli İdare Nedir? Özel Bütçeli İdareler Listesi”. <https://vergidosyasi.com/2018/07/04/ozel-butceli-idare-nedir-ozel-butceli-idareler-listesi/>, (erişim tarihi: 12.05.2019).
- Akdeniz Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi, “Periodontoloji Anabilim Dalı”. <http://dishekimlik.akdeniz.edu.tr/anabilim-dallari/periodontoloji-anabilim-dali/>, (erişim tarihi: 19.08.2019).
- Tababet Ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun, [http://www.ttb.org.tr/mevzuat/index.php?option=com\\_content&view=article&id=101](http://www.ttb.org.tr/mevzuat/index.php?option=com_content&view=article&id=101)

4:1219-tababet-ve-uabati-sanatlarinin-tarzi-crasina-dar-

kanun&catid=1:yasa&Itemid=28, (erişim tarihi: 08.11.2019).

SlideShare, “Maliyet Sistemleri”. <https://www.slideshare.net/akdenizli33/maliyet-sistemleri>, (erişim tarihi: 10.10.2019).

Docplayer, “Kapsamına Göre Maliyetler”. <https://docplayer.biz.tr/107240060-Kapsamina-gore-maliyetler.html>, (erişim tarihi: 10.10.2019).



## EKLER

## EK: SUT EK-2/Ç PUAN LİSTESİ

## • Teşhis ve Tedavi Planlaması (Oral Diagnoz ve Radyoloji)

| KODU    | İŞLEM ADI                                     | AÇIKLAMALAR                             | İŞLEM PUANI |
|---------|-----------------------------------------------|-----------------------------------------|-------------|
|         | <b>1. TEŞHİS VE TEDAVİ PLANLAMASI</b>         |                                         |             |
| 401.010 | Diş hekimi muayenesi                          |                                         | 11,80       |
| 401.030 | Konsültan diş hekimi muayenesi                |                                         | 6,75        |
| 401.051 | Periapikal film, her biri (analog/dijital)    |                                         | 9,00        |
| 401.060 | Oklüzal film, her biri                        |                                         | 5,06        |
| 401.070 | Ekstra-oral film, her biri                    |                                         | 10,96       |
| 401.080 | Ortopantomograf (Panoromik) film              |                                         | 21,08       |
| 401.090 | Sefalometrik film, her biri                   |                                         | 15,18       |
| 401.100 | Antero-posteriyor sefalometrik film, her biri |                                         | 13,49       |
| 401.110 | El-Bilek filmi, her biri                      |                                         | 10,12       |
| 401.120 | Temporomandibüler eklem (TME) filmi, her biri |                                         | 15,18       |
| 401.130 | Sialografi, (tek taraf)                       | 401.135 ile birlikte faturalandırılmaz. | 25,80       |
| 401.135 | Sialografi (iki taraf)                        | 401.130 ile birlikte faturalandırılmaz. | 43,00       |
| 401.150 | Bite-wing film, her biri                      |                                         | 5,06        |

## • Periodontoloji

|         |                                                 |                                    |        |
|---------|-------------------------------------------------|------------------------------------|--------|
|         | <b>6. PERİODONTOLOJİ</b>                        |                                    |        |
| 406.010 | Periodontal apse tedavisi                       |                                    | 16,86  |
| 406.020 | Detertaj (Diş taşı temizliği), alt sol çene     | 180 günden önce faturalandırılmaz. | 21,92  |
| 406.021 | Detertaj (Diş taşı temizliği), alt sağ çene     | 180 günden önce faturalandırılmaz. | 21,92  |
| 406.022 | Detertaj (Diş taşı temizliği), üst sol çene     | 180 günden önce faturalandırılmaz. | 21,92  |
| 406.023 | Detertaj (Diş taşı temizliği), üst sağ çene     | 180 günden önce faturalandırılmaz. | 21,92  |
| 406.030 | Subgingival küretaj, alt sol çene               | 180 günden önce faturalandırılmaz. | 26,98  |
| 406.031 | Subgingival küretaj, alt sağ çene               | 180 günden önce faturalandırılmaz. | 26,98  |
| 406.032 | Subgingival küretaj, üst sol çene               | 180 günden önce faturalandırılmaz. | 26,98  |
| 406.033 | Subgingival küretaj, üst sağ çene               | 180 günden önce faturalandırılmaz. | 26,98  |
| 406.040 | Gingivektomi, yarım çene                        |                                    | 28,67  |
| 406.050 | Flep operasyonu, yarım çene                     |                                    | 101,18 |
| 406.060 | Hemiseksiyon (Kök amputasyonu)                  | Kanal tedavisi hariç               | 28,67  |
| 406.070 | Serbest diş eti grefti, yarım çene              |                                    | 92,75  |
| 406.080 | Koronale kaydırma veya sliding flep, yarım çene |                                    | 92,75  |
| 406.090 | Periodontal şine (Splint), geçici tek çene      |                                    | 28,67  |
| 406.100 | Periodontal şine (Splint), devamlı tek çene     |                                    | 131,53 |
| 406.110 | Aşırı kole hassasiyet tedavisi, yarım çene      |                                    | 7,17   |
| 406.120 | Frenektomi                                      |                                    | 23,61  |
| 406.130 | Gingivoplasti, yarım çene                       |                                    | 11,80  |
| 406.140 | Biyomateryal uygulaması, her bir diş            |                                    | 8,43   |
| 406.150 | Tunnel operasyonu, her bir diş                  |                                    | 28,67  |
| 406.160 | Membran uygulaması                              |                                    | 16,86  |
| 406.170 | Bağ dokusu grefti, her bir diş                  |                                    | 45,53  |

**ÖZGEÇMİŞ**

|                             |                                          |
|-----------------------------|------------------------------------------|
| <b>Adı ve SOYADI</b>        | Başak Nur ŞAHAKALKAN                     |
| <b>Doğum Yeri - Tarihi</b>  | Ankara – 22.03.1992                      |
| <b>EĞİTİM DURUMU</b>        |                                          |
| <b>Mezun Olduğu Lise</b>    | Yavuz Selim Lisesi                       |
| <b>Lisans Diploması</b>     | Akdeniz Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü |
| <b>Yabancı Dil / Diller</b> | İngilizce, Almanca                       |
| <b>İŞ DENEYİMİ</b>          |                                          |
| <b>Çalıştığı Kurumlar</b>   | Globex A.Ş. ve BİM A.Ş.                  |
| <b>E-Posta</b>              | basak0188@outlook.com                    |