



T.C.

SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

SAĞLIK BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

**DIŞ HEKİMLİĞİ FAKÜLTELERİNDE MALİYET ANALİZİ:
SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ**

BURAK SAYAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SAĞLIK YÖNETİMİ

ANA BİLİM DALI

SIVAS-2019

T.C.
SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
SAĞLIK BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

DIŞ HEKİMLİĞİ FAKÜLTELERİNDE MALİYET ANALİZİ:
SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

BURAK SAYAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SAĞLIK YÖNETİMİ
ANA BİLİM DALI

TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ ENİS BAHA BİÇER

SİVAS-2019

“Diş Hekimliği Fakültelerinde Maliyet Analizi: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Örneği” adlı **Yüksek Lisans** Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzuna uygun olarak hazırlanmış ve jürimiz tarafından Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü **Sağlık Yönetimi** Ana Bilim Dalında **Yüksek Lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan Doç. Dr. Ramazan YANIK



Üye Dr. Öğr. Üyesi Yüksel AYDIN



Üye (Danışman) Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BIÇER



ONAY

Bu tez çalışması, 16.04.2019 tarihinde Enstitü Yönetim Kurulu tarafından belirlenen ve yukarıda imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Zübeyda AKIN POLAT
SAĞLIK BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRÜ

Bu tez, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Senatosu'nun 18.02.2015 tarihli ve 4/4 sayılı kararı ile kabul edilen Sağlık Bilimleri Enstitüsü Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzuna göre hazırlanmıştır.

ÖZET
DIŞ HEKİMLİĞİ FAKÜLTELERİNDE MALİYET ANALİZİ:
SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

Burak SAYAR

Yüksek Lisans Tezi

Sağlık Yönetimi Ana Bilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER

2019, 126 sayfa

Sağlık sektörünün, bireylerin ve toplumun isteklerini karşılamak için var olan kıt kaynakları etkin kullanması gerekmektedir. Bu etkin kullanım maliyetlerin kontrol altında tutulmasıyla sağlanabilir. Maliyetlerin kontrol altında tutulması hizmet sunumunda sürekliliği sağlayıp bireylerin ihtiyaç duyduğu sağlık hizmetini almasına yardımcı olacaktır.

Bu çalışma Sivas Cumhuriyet Üniversitesinde Diş Hekimliği Fakültesinde yapılmıştır. Çalışmada bir faaliyet dönemi içerisinde gerçekteően idari, tıbbi ve mali kayıtlar toplanarak maliyet analizi gerçekteőtirilmiőtir. Bu çalışma belirli bir dönemi kapsadığı için kesitsel ve tanımlayıcı tiptedir. Veriler geriye dönük (retrospektif) olarak toplanmıştır. Verilerin toplanması aşamasının gerekli görülen durumlarında uzman görüşlerinden yararlanılmıştır. Toplanan veriler ışığında birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım yapılmıştır. Giderlerin birinci dağıtımı yapılırken birimlere direkt yüklenen giderler direkt, direkt yüklenmenin mümkün olmadığı durumlarda ise uygun dağıtım anahtarları yardımıyla dağıtım yapılmıştır. Birinci dağıtım sonucunda giderlerin %82,02'sinin esas üretim gider yerlerinde toplandığı saptanmıştır. İkinci dağıtımda kademeli dağıtım yöntemi kullanılarak genel yönetim gider yerleri ve yardımcı hizmet gider yerleri esas üretim ve yardımcı üretim yerlerine dağıtılmıştır. İkinci dağıtım sonucunda giderlerin %92,86'sının esas üretim gider yerlerinde toplandığı saptanmıştır. Üçüncü dağıtımda yardımcı üretim gider yerleri esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Üçüncü dağıtım

sonucunda klinikler için hasta başı birim ve ortalama hasta başı maliyet hesaplanmıştır. Ortalama hasta başı maliyetin 100,44 ₺ olduğu saptanmıştır. Giderlerin dağılımı incelendiğinde ise toplam hastane giderinin %9,99'u direkt ilk madde malzeme giderlerinden, %76,9'u personel giderlerinden ve %13,92'si genel yönetim giderinden oluştuğu tespit edilmiştir. Yine toplam giderler içerisinde personel giderlerinin büyük bir pay oluşturduğu görülmüştür. Bunun sebebi ise sağlık kurumlarının emek yoğun sektör olmasından kaynaklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Diş Hekimliği, Maliyet, Maliyet Analizi, Birim Maliyet



ABSTRACT
COST ANALYSIS IN FACULTIES OF DENTISTRY: THE
CASE OF SIVAS CUMHURİYET UNIVERSITY

Master's Thesis

Department of Health Management

Advisor: Assistant Professor Enis Baha BİÇER

2019, 126 pages

The health sector, the existing scarce resources to meet the demands of individuals and the community must use effectively. This effective use can be achieved by keeping costs under control. Keeping costs under control will ensure continuity in service delivery and help individuals to get the health care they need.

This study was conducted at the Faculty of Dentistry in Sivas Cumhuriyet University. In this study, administrative, medical and financial records that were realized during an activity period were collected and the cost analysis was performed. Since this study covers a specific period, it is a cross-sectional and descriptive type. The data were collected by retrospective method. Expert opinions were used in the necessary cases of data collection stage. In the light of the data collected, the first, second and third distribution were made. When the first distribution of the expenses was made, the direct installments were directly distributed to the units and in cases where direct loading was not possible, distribution was made with the help of appropriate distribution keys. As a result of the first distribution, 82,02% of the expenses were collected at the main production expense locations. In the second distribution, general management expense locations and auxiliary service expense locations were distributed to the main production and auxiliary production locations using the gradual distribution method. As a result of the second distribution, 92,86% of the expenses were collected at the main production expense locations. In the third distribution, auxiliary production

sites were distributed to the main production expense locations. As a result of the third distribution, the cost per patient and the average patient per patient were calculated. The average cost per patient was found to be 100,44 ₺. When the distribution of expenses is examined, it is determined that 9,99% of the total hospital expenses is composed of direct first item material expenditures, 76,9% is personnel expenses and 13,92% is general administrative expenses. When the distribution of expenses is examined, it is seen that the personnel expenses constitute a big share in the total expenses. This is due to the fact that health institutions are labor intensive.

Key Words: Denstistry, Cost, Cost Analysis, Unit Cost



TEŞEKKÜR

Tez çalışmam ve yüksek lisans eğitimim boyunca özveriyle, sabırla ve deneyimleriyle beni aydınlatan, karşılaştığım bütün sorunlarda kuşkusuz kapısını çalabildiğim ve hayatım boyunca örnek alacağım çok kıymetli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER'e,

Büyük fedakârlıklarla beni bugünlere getiren, bitmek bilmeyen sevgi, destek ve bana olan inançlarıyla yanımda olan sevgili aileme,

Tez yazım süreci boyunca samimiyet ve içtenlikle manevi varlıklarını hissettiğim çok kıymetli ve değerli hocalarım; Dr. Öğr. Üyesi Nurperihan TOSUN'a, Öğr. Gör. Abdullah MISIRLIOĞLU'na, Ar. Gör. Jebağı Canberk AYDIN'a, Öğr. Gör. İlhan ÇELEBİ'ye,

Araştırmanın yapıldığı Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi yönetimine ve çalışanlarına,

Sonsuz saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

Burak SAYAR

2019 - SİVAS

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vii
TABLolar ve ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR	xvii
1. GİRİŞ.....	1
1.1. Problemin Tanımı ve Önemi	1
1.2. Araştırmanın Amacı.....	2
2. GENEL BİLGİLER.....	3
2.1. SAĞLIK.....	3
2.2. SAĞLIK HİZMETLERİ.....	4
2.2.1. Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması	4
2.2.1.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri.....	4
2.2.1.2. Tedavi Edici Hizmetler	5
2.2.1.3.Rehabilitasyon Hizmetleri	6
2.2.1.4. Sağlıkın Geliştirilmesi Hizmetleri.....	6
2.2.2. Sağlık Hizmetlerinin Özellikleri	6
2.3. HASTANE KAVRAMI.....	7
2.3.1. Hastanelerin Sınıflandırılması.....	7
2.3.1.1. Verilen Tedavi Hizmetinin Türüne Göre Hastaneler	8
2.3.1.2. Mülkiyetine Göre Hastaneler	8
2.3.1.3. Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler	9
2.3.1.4. Büyüklüklerine Göre Hastaneler	10
2.3.1.5. Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler	10

2.3.1.6. Dikey Bütünleşme (Entegrasyon) Basamağına Göre Hastaneler	11
2.3.1.7. Hastaların Yatış (Kalış) Süresine Göre Hastaneler	11
2.4. DIŞ HEKİMLİĞİ / TABİBLİĞİ.....	12
2.4.1. Diş Hekimliğinde Uzmanlık Ana Dalları.....	12
2.5. SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET ANALİZİ.....	13
2.5.1.Sağlık Kurumlarında Maliyet İle İlgili Kavramlar ve Maliyete Etki Eden Faktörler.....	14
2.5.1.1. Sağlık Kurumlarında Maliyet ve Maliyet Muhasebesi.....	14
2.5.1.2. Maliyet İle İlgili Kavramlar	15
2.5.1.3. Tek Düzen Hesap Planına Göre Maliyet Hesapları.....	16
2.5.1.4. MALİYET YÖNTEMLERİ	19
2.5.1.4.1. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri.....	20
2.5.1.4.1.1. Tam Maliyet Yöntemi	20
2.5.1.4.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi	21
2.5.1.4.1.3. Normal Maliyet Yöntemi	21
2.5.1.4.1.4. Direkt Maliyet Yöntemi	22
2.5.1.4.2. Üretim Şekline Göre Maliyet Yöntemi (Maliyetlerin Saptanma Şekline Göre)	22
2.5.1.4.2.1. Parti (Sipariş) Maliyet Yöntemi	23
2.5.1.4.2.2. Safha (Evre) Maliyet Yöntemi	23
2.5.1.4.3. Zamana Göre Maliyet Yöntemleri.....	23
2.5.1.4.3.1. Fiili Maliyet Yöntemi.....	23
2.5.1.4.3.2. Standart Maliyet Yöntemi	23
2.5.1.4.3.3. Tahmini Maliyet Yöntemi.....	23
2.5.1.5. MALİYETLERİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	24
2.5.1.5.1. Kapasite Kullanım Oranı	24

2.5.1.5.2. Merkez Büyüklüğü	24
2.5.1.5.3. Hizmet Kalitesi	25
2.5.1.5.4. Teknoloji.....	25
2.6. SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI	26
2.6.1. Maliyetlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması.....	26
2.6.1.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	26
2.6.1.2. İşçi Ücret ve Maliyetleri.....	26
2.6.1.2.1. Dolaysız (Direkt) İşçilik Maliyetleri	27
2.6.1.2.2. Dolaylı (Endirekt) İşçilik Maliyetleri	27
2.6.1.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Maliyetleri.....	27
2.6.1.4. Vergi, Resim ve Harçlar	27
2.6.1.5. Amortismanlar ve Tükenme Payları.....	28
2.6.1.6. Finansman Giderleri	28
2.6.1.7. Çeşitli (Diğer) Giderleri	28
2.6.2. Maliyetlerin Faaliyet Hacimlerine Göre Sınıflandırılması	28
2.6.2.1. Sabit Maliyetler	29
2.6.2.2. Değişken Maliyetler	29
2.6.2.3. Karma Maliyetler	30
2.6.3. Maliyetlerin Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması	31
2.6.3.1. Stok Maliyetleri	31
2.6.3.2. Dönem Giderleri.....	31
2.6.4. Maliyetlerin Yüklenme Biçimlerine Göre Sınıflandırılması	31
2.6.4.1. Dolaysız (Direkt) Giderler.....	31
2.6.4.2. Dolaylı (Endirekt) Giderler	32

2.7. SAĞLIK KURUMLARIN GİDER YERLERİ VE GİDER YERLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	32
2.7.1. Sağlık Kurumlarında Gider Yerlerinin Belirlenmesi	32
2.7.1.1. Yerel Bölümleme	32
2.7.1.2. Sorumluluklara Göre Bölümleme	32
2.7.1.3. Fonksiyonel Bölümleme.....	33
2.7.2. Sağlık Kurumlarında Gider Yerlerinin Sınıflandırılması.....	33
2.7.2.1. Esas Üretim Gider Yerleri (EÜGY)	33
2.7.2.2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri (YÜGY).....	34
2.7.2.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri (YHGY)	34
2.7.2.4. Yatırım Gider Yerleri (YGY).....	34
2.7.2.5. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri (ÜYYGY).....	34
2.7.2.6. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri (AGGY).....	35
2.7.2.7. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri (PSDGY)	35
2.7.2.8. Genel Yönetim Gider Yerleri (GYGY).....	35
2.8. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET ANALİZİ	35
2.8.1. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET ANALİZİ AŞAMALARI.....	36
2.8.2. DAĞITIM AŞAMALARI VE MALİYET DAĞITIM ANAHTARLARI.....	36
2.8.2.1. BİRİNCİ DAĞITIM.....	36
2.8.2.2. İKİNCİ DAĞITIM	38
2.8.2.2.1. İkinci Dağıtımda Kullanılan Maliyet Dağıtım Yöntemleri 40	
2.8.2.2.1.1. Basit (Doğrudan) Dağıtım Yöntemi.....	40
2.8.2.2.1.2. Kademeli (Basamaklı) Dağıtım Yöntemi	41
2.8.2.2.1.3. Matematiksel Dağıtım Yöntemi.....	41
2.8.2.2.1.4. Standart (Planlı) Dağıtım Yöntemi	42

2.8.2.2.1.5. Çapraz Dağıtım Yöntemi	42
2.8.2.3. ÜÇÜNCÜ DAĞITIM.....	43
2.8.3. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET MERKEZLERİ.....	44
3. GEREÇ VE YÖNTEM	47
3.1. Araştırmanın Tipi.....	47
3.2. Araştırmanın Yapıldığı Yer	47
3.3. Araştırmanın Evreni.....	47
3.4. Araştırmanın Örnekleme	47
3.5. Verilerin Toplanması	47
3.6. Verilerin Değerlendirilmesi	47
3.7. Araştırmanın Etik Yönü.....	48
4. BULGULAR	49
4.1. Kurumun Genel Bilgileri	49
4.2. Kurumun İnsan Kaynakları Yapısı	49
4.3. Maliyet Analizi Uygulaması.....	49
4.3.1. Gider Merkezlerinin (Yerlerinin) Belirlenmesi	49
4.3.1.1. Esas Üretim Gider Yerleri	50
4.3.1.2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri	50
4.3.1.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri.....	50
4.3.1.4. Genel Yönetim Gider Yerleri	50
4.3.2. Gider Türleri, Giderlerin Tutarı ve Giderlerin Dağıtımını	51
4.3.3. BİRİNCİ DAĞITIM	52
4.3.3.1. PERSONEL GİDERLERİ.....	52
4.3.3.1.1. Direkt Personel Giderleri	52
4.3.3.1.2. Endirekt Personel Giderleri	53
4.3.3.1.3. Hizmet Alımı Personeli Giderleri	55

4.3.3.2. İLK MADDE VE MALZEME.....	56
4.3.3.2.1. Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	56
4.3.3.2.2. Protez Laboratuvarı Hizmet Alımı	57
4.3.3.3. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	58
4.3.3.3.1. Bina Amortismanı.....	58
4.3.3.3.2. Demirbaş Amortismanı.....	59
4.3.3.3.3. Tıbbi Atık.....	61
4.3.3.3.4. Bakım Onarım	62
4.3.3.3.5. Kırtasiye Gideri	63
4.3.3.3.6. Elektrik	64
4.3.3.3.7. Su	65
4.3.3.3.8. Doğal Gaz	67
4.3.3.3.9. Haberleşme	68
4.3.3.3.10. Temizlik Malzemesi	69
4.3.3.3.11. Birinci Dağıtım Sonucu	71
4.3.4. İKİNCİ DAĞITIM.....	72
4.3.4.1. Genel Yönetim Gider Yerlerinin Dağıtımı.....	72
4.3.4.2. Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinin Dağıtımı	74
4.3.4.2.1. Teknik Servis Biriminin Dağıtımı	74
4.3.4.2.2. Hasta Kayıt Biriminin Dağıtımı.....	75
4.3.4.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri Sonucu Sterilizasyon Merkezinin Birim Maliyeti.....	76
4.3.4.3. İkinci Dağıtım Sonucu.....	76
4.3.4.3.1. Birinci Dağıtım ve İkinci Dağıtım Sonucu.....	77
4.3.5. ÜÇÜNCÜ DAĞITIM	78
4.3.5.1. Sterilizasyon Biriminin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtımı78	

4.3.5.2. Üçüncü Dağıtım Sonucu	79
4.3.6. Esas Üretim Gider Yerlerinde Birinci, İkinci ve Üçüncü Dağıtım Sonucu.....	80
4.3.6.1. Dağıtım Aşamaları Sonucu Hasta Başı Birim Maliyet	81
5. TARTIŞMA.....	85
6. SONUÇLAR VE ÖNERİLER	86
6.1. Sonuçlar	86
6.2. Öneriler	87
7.KAYNAKÇA	89
EKLER	96
EK-1 ETİK KURUL KARARI	96
EK-2 İZİN BELGESİ	98
EK-3 BİRİNCİ DAĞITIM TABLOSU	99
EK-4 İKİNCİ DAĞITIM TABLOSU	100
EK-5 ÜÇÜNCÜ DAĞITIM TABLOSU	101
EK-6 SAĞLIK UYGULAMA TEBLİĞİ EK-2Ç.....	102
ÖZGEÇMİŞ.....	107

TABLolar ve ŞEKİLLER LİSTESİ

Tablo 1. Sektörlere Göre Hastane Sayısı.....	9
Tablo 2. Sektörlere Göre Ağız ve Diş Sağlığı Hizmeti Veren Kurum ve Kuruluşlar.....	13
Tablo 3. 7/A Hesapları	17
Tablo 4. 7/B Hesapları.....	19
Tablo 5. Tam Maliyet Yöntemi Formülleri.....	20
Tablo 6. Normal Maliyet Yöntemi Formülleri	21
Tablo 7. Birinci Dağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları (Ölçüleri) .	37
Tablo 8. Giderlerin İkinci Dağıtım Aşamasında Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları (Ölçüleri).....	42
Tablo 9. Giderlerin Üçüncü Dağıtım Aşamasında Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları (Ölçüleri).....	44
Tablo 10. Hastane İşletmelerinde Bulunan Maliyet Merkezleri	46
Tablo 11. Gider Türleri, Yıllık Toplam Tutarı ve Dağıtım Anahtarı	51
Tablo 12. Direkt Personel Giderinin Birimlere Göre Dağıtımını.....	52
Tablo 13. Endirekt Personel Giderinin Birimlere Göre Dağıtımını	54
Tablo 14. Hizmet Alımı Personeli Giderinin Birimlere Göre Dağıtımını.....	55
Tablo 15. İlk Madde ve Malzeme Giderinin Birimlere Göre Dağıtımını.....	56
Tablo 16. Laboratuvar Hizmet Alımı Giderinin Birimlere Göre Dağıtımını	57
Tablo 17. Bina Amortisman Tutarının Birimlere Göre Dağıtımını.....	58
Tablo 18. Demirbaş Amortisman Tutarının Birimlere Göre Dağıtımını.....	59
Tablo 19. Tıbbi Atık Tutarının Birimlere Göre Dağıtımını	61
Tablo 20. Bakım Onarım Tutarının Birimlere Göre Dağıtımını	62
Tablo 21. Kırtasiye Tutarının Birimlere Göre Dağıtımını.....	63
Tablo 22. Elektrik Tutarının Birimlere Göre Dağıtımını	64
Tablo 23. Su Tutarının Birimlere Göre Dağıtımını	66

Tablo 24. Doğal Gaz Tutarının Birimlere Göre Dağıtımı	67
Tablo 25. Haberleşme Tutarının Birimlere Göre Dağıtımı	68
Tablo 26. Temizlik Malzemesi Tutarının Birimlere Göre Dağıtımı	70
Tablo 27. Birinci Dağıtım Sonucunda Giderlerin Gider Yerlerine Göre Dağılımı ve Tutarı	71
Tablo 28. Genel Yönetim Gider Yerlerinin Esas Üretim, Yardımcı Üretim ve Yardımcı Hizmet Gider Yerlerine Dağıtımı.....	72
Tablo 29. Teknik Servis Biriminin Dağıtımı.....	74
Tablo 30. Hasta Kayıt Birimin Dağıtımı	75
Tablo 31. Steril Edilen Malzeme Başına Birim Maliyet	76
Tablo 32. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri ve Genel Yönetim Gider Yerleri Dağıtımı Sonucu.....	76
Tablo 33. İkinci Dağıtım Sonucu Ve Birinci Dağıtımdan Gelen Tutarların Toplamı Ve Dağılımı.....	77
Tablo 34. Sterilizasyon Biriminin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtımı	78
Tablo 35. Yardımcı Üretim Gider Yerlerinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtımı Sonucu.....	79
Tablo 36. Esas Üretim Gider Yerlerinde Birinci, İkinci ve Üçüncü Dağıtım Sonucunda Oluşan Gider Tutarları.....	80
Tablo 37. Üçüncü Dağıtım Sonucu Oluşan Hasta Başlı Maliyetler	81
Tablo 38. Birinci, İkinci ve Üçüncü Dağıtım Sonucu	84
Şekil 1. Değişken Maliyet Yönteminde Maliyet Unsurları	21
Şekil 2. Direkt Maliyet Yönteminde Maliyet Öğeleri	22
Şekil 3. Üretim Miktarı ile Birim Sabit Gider Maliyeti İlişkisi	29
Şekil 4. Üretim Miktarı ile Değişken Maliyetler Arasındaki İlişki	30

KISALTMALAR

AGGY	: Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
EÜGY	: Esas Üretim Gider Yerleri
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GYGY	: Genel Yönetim Gider Yerleri
HBYS	: Hastane Bilgi Yönetim Sistemi
JCI	: Joint Commission International
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
PSDGY	: Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
SUT	: Sağlık Uygulama Tebliği
ÜYYGY	: Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
WHO	: World Health Organization
YGY	: Yatırım Gider Yerleri
YHGY	: Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
YÜGY	: Yardımcı Üretim Gider Yerleri

1. GİRİŞ

1.1. Problemin Tanımı ve Önemi

Sağlık sektörü, globalleşme ile birlikte gerek üretim sektörü gerekse hizmet sektörü içerisinde inanılmaz ölçüde hızlı büyüyerek önemli bir sektör haline gelmiştir. Gelişen ve değişen dünyada insan ihtiyaçları da değişim göstermektedir. Ülkemizde sağlık sektörünün bu denli önemli ve büyük olmasının sebebi yasal düzenlemeler, bilinç seviyesinin artması ve sağlık kavramının kapsayıcılığın artmasıyla açıklanabilir. Ülkemizde sağlıkta dönüşüm programıyla birlikte sağlık sektörüne, özel sektör de büyük ölçülerde yatırım gerçekleştirmektedir. Sağlık sektörünün bu denli büyümesiyle birlikte sağlıkta maliyet kavramı önem arz etmeye başlamıştır. Çünkü genel perspektifte işletmeler varlıklarını sürdürebilmeleri için maliyet kavramına dikkat etmeleri gerekmekte ve faaliyetlerini gerçekleştirme sırasında katlandıkları maliyetin en azından elde ettikleri gelire eşit olması gerekmektedir. Günümüz koşullarında sağlığı birçok faktör etkilediğinden dolayı sağlıkta maliyeti de etkileyen birçok faktör söz konusudur. Sağlıkta maliyeti etkileyen faktörler arasında en önemli paya sahip olan insan gücü maliyetleri ve yoğun teknoloji kullanımınıdır. Sağlık sektörü içerisinde insan gücü maliyetinin fazla olmasının sebebi emek yoğun bir sektör olmasından kaynaklanmaktadır. Sağlık sektörü emek yoğun olması sebebiyle sağlıkta maliyet içerisinde personel maliyetleri önemli bir yer tutmaktadır.

İşletmeler mal veya hizmet üretebilmek için birçok girdiye ihtiyaç duymaktadır. Bu girdileri de elde etmek için belli bir maliyete katlanmak gerekmektedir. İşletmeler için maliyet analizi, bu katlanmış oldukları maliyetle çıktılarından yani üretmiş oldukları mal veya hizmetin getirmiş olduğu getiriyle uyuşup uyuşmadığını kontrol etme fırsatı sunmaktadır. Sağlık işletmeleri için de bu fırsat söz konusudur. Sağlıkta maliyet analizi sayesinde atıl durumda olan ve etkin kullanılmayan birimler tespit edilmektedir. Maliyet analizi sonuçları insan kaynakları planlaması içinde yararlı olmaktadır. Sağlıkta maliyet analizleri var olan durumu saptadığı için yöneticilerin daha

doğru ve etkin karar alma fırsatı olmaktadır. Sağlıkta maliyet analizi sadece uygulandığı işletme için değil aynı zamanda uygulanacak olan sağlık politikalarına da ışık tutmaktadır.

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nin bir faaliyet yılı içerisinde maliyetlerinin incelenmesi ve bu incelemeyle birlikte kurumun birim bazında maliyetlerinin tespit edilip birimlere başvuran hasta sayısına göre hasta başına düşen maliyetlerin saptanmasıdır. Ayrıca bu araştırma etkin maliyet kontrolünün gelişimine katkıda bulunmak amacını da taşımaktadır.

2. GENEL BİLGİLER

Araştırmanın bu bölümünde sağlıkla ilgili kavramlara ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bu bilgiler; sağlık kavramının tanımı, sağlık hizmetleri kavramı, sağlık hizmetlerinin sınıflandırılması, sağlık hizmetlerinin özellikleri, hastane kavramı, hastanelerin sınıflandırılması, diş hekimliği kavramı, diş hekimliği / ağız ve diş sağlığı hizmeti veren kurumlar, diş hekimliği uzmanlık dalları, maliyet, sağlık kurumlarında maliyet ve maliyet analizi yer almaktadır.

2.1. SAĞLIK

İnsanlığın varoluşundan bu yana sağlık, sağlıklı yaşama yöntemleri, hastalıklardan korunma ve hastalıkların sebep olduğu bütün olumsuzluklarla baş edebilmek insanların odak noktası olmuştur. Sağlığa ilişkin birçok tanım söz konusudur. Literatürde kabul görmüş ve en çok kullanılan tanım Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından yapılan tanım olmakta olup;

Dünya Sağlık Örgütü sağlığı; "*Sağlık, sadece hastalık ve sakatlık halinin olmayışı değil, bedensel, ruhsal ve sosyal yönden tam iyilik halidir*" diye tanımlamaktadır (Sağlığın Teşviki ve Geliştirilmesi Sözlüğü, 2011: 1).

Sağlık kavramının tek bir tanımı bulunmamaktadır. Geçmişten günümüze kadar sağlık kavramı hakkında birçok tanım yapılmıştır. Çeşitli tanımların yapılmasının temel sebebi sağlık kavramının subjektif olmasıdır. Sağlığın pozitif tanımları; sağlığı ideal bir durum olarak algılayan, sosyal faaliyetleri yerine getirmek için yeterli olmak olarak gören ve sağlığı bir mal olarak algılayan teorileri kapsamaktadır (Çelik, 2016: 25).

Sağlık harcamaları sadece ülkemizde değil dünyanın birçok yerinde artış göstermektedir. Bu artışın sebebi küreselleşmeyle birlikte insan hareketliliğinin artması, yaşam biçimindeki değişimler, beslenme alışkanlıklarındaki değişimler ve dünya nüfusunun yaşlanması gibi faktörler örnek olarak gösterilebilir. Yaşlı nüfusunun artmasıyla birlikte ülkemizde evde bakım hizmetleri de artış göstermiştir. Sağlık harcamalarındaki bu artış sağlık kurumlarında maliyet kavramını ön plana çıkartıp daha da önemli hale getirmektedir.

Günümüzde küreselleşme ile birlikte sağlık harcamalarında önemli bir artış görülmektedir. Ülkemizde 1999 yılında toplam sağlık harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hasıladaki (GSYH) payı %4,77 iken 2015 yılında %5,36'ya yükselmiştir (Sağlık İstatistiği Yıllığı, 2015). Dünya Sağlık Örgütü'ne (2007) göre, küresel çapta sağlıkta yapılan harcamalar 4,1 trilyon doları aşmış durumdadır. Dünya çapında kişi başına ortalama harcama 639 dolardır. Sağlık kaynaklarının %80'ini tüketen OECD ülkeleri dünya nüfusunun %18'ini oluşturmaktadır ve kişi başına harcanan ortalama miktar 2.716 dolardır (<https://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs319.pdf>).

2.2. SAĞLIK HİZMETLERİ

Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönergenin 4. Maddesi sağlık hizmetlerini şu şekilde tanımlamaktadır: *‘İnsan sağlığına zarar veren çeşitli etmenlerin yok edilmesi ve toplumun bu etmenlerin etkilerinden korunması, hastaların tedavi edilmesi, bedensel ve ruhsal yetenek ve becerileri azalmış olanların rehabilite edilmesi için yapılan hizmetlerdir.’*

2.2.1. Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması

Sağlık hizmetleri dört ana başlık altında sınıflandırmak mümkündür. Bunlar; bireylerin hastalığa yakalanmasını önlemek için sunulan koruyucu sağlık hizmetleri, hastalanan bireylerin sağlıklarına kavuşması için sunulan tedavi edici sağlık hizmetleri, sosyal ve tıbbi olarak sunulan rehabilitasyon hizmetleri ve bireylerin sağlık düzeylerini yükseltmek için sunulan sağlığın geliştirilmesi hizmetleridir.

2.2.1.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Koruyucu sağlık hizmetleri kısa ve uzun vadede birey ve toplumun karşılaşabileceği hastalık ve sakatlık risklerine karşı mücadele edip bu riskleri en az seviyeye indirmek ve bu şekilde sağlıklı yaşam potansiyelini koruyarak hayat standardını geliştirip yükseltmeyi amaçlayan hizmetler olarak tanımlanmaktadır (Akdur, 2006: 12). Sağlık hizmetleri piyasada alınıp satılabilen hizmetler olmasına karşın dışsallık olgusu nedeniyle kamu tarafından üretimi zorunlu olan bir kamu malı özelliği taşımaktadır. Özellikle koruyucu sağlık hizmetleri sağlıklı bir toplum olmanın en önemli aracıdır

(Altay, 2007: 36). Koruyucu sağlık hizmetleri; çevreye y6nelik koruyucu sağlık hizmetleri ve kişiye y6nelik sağlık hizmetleri olmak 6zere iki başlık altında incelenebilir. Çevreye y6nelik koruyucu sağlık hizmetleri, sosyolojik, ekonomik, biyolojik ve fiziksel evre koşullarının bireylerin sağlığı 6zerindeki olumsuz durumları minimize edip bireylerin olumsuz etkilenmelerini 6nleyerek çevreyi daha sağlıklı ve yaşanılabilir hale getirme çabalarının tamamıdır (Tengilimoğlu, Akbolat ve Işık, 2018: 79). Çevreye y6nelik koruyucu sağlık hizmetleri; yeterli miktarda temiz su, katı ve sıvı atıkların zararsız duruma getirilmesi, konut sağlığı, end6stri sağlığı, vekt6rlerle savaş, hava kirliliği ile savaş ve radyasyon ve g6r6lt6 ile savaş olmak 6zere altı başlık altında toplanmaktadır (Akdur, 1999: 5). Kişiye y6nelik olan koruyucu sağlık hizmetleri, hekim ve hemşire gibi sağlık meslek grupları bireyleri tarafından y6r6t6len hastalıkların erken tanı ve seçenekler arasından en uygun tedaviyi bulma, bireylerin bağışıklanması, sağlık eğitimi, kişiisel hijyen gibi toplumdaki bireyleri daha sağlıklı yapmayı amaçlayan hizmetleri kapsamaktadır (Akdur, 1999: 6). Koruyucu sağlık hizmetleri sağlık hizmeti sunumunda ve toplum sağlığı için kilit rol oynamakta olup maliyeti sunulan diğer sağlık hizmetlerine oranla oldukça d6ř6k hizmetlerdir. Fakat yeterli miktarda sunulmadığında bireylerin tedavi edilmesi daha maliyetli bir duruma gelmektedir. Bu doğrultuda, sağlıkta d6n6ř6m programı kapsamında yayınlanan acil eylem planında da koruyucu sağlık hizmetlerine ağırlık verilmiştir.

2.2.1.2. Tedavi Edici Hizmetler

Tedavi hizmetleri; hastalık, kaza ve yaralanmaya maruz kalan bireylerin tanısı, tedavisi, v6cut arazlarının azaltılması ve 6l6m6n6n 6nlenmesi için hekimlik y6ntemleri ve uygun teknolojiler kullanılarak sunulan sağlık hizmetleridir (Ateş, 2016: 11). Tedavi edici hizmetler, hizmet yoğunluğu ve hizmet kapsamı kriterleri baz alınarak; birinci basamak tedavi hizmetleri, ikinci basamak tedavi hizmetleri, 66nc6 basamak tedavi hizmetleri olmak 6zere sınıflandırılmaktadır. Tedavi edici hizmetleri sunan kurumların sınıflandırılması ise yataklı tedavi hizmetleri ve g6n6 birlik tedavi hizmetleri sunan kurumlar olmak 6zere iki gruba ayrılmaktadır (Tengilimoğlu, Akbolat ve Işık, 2018: 82-83).

2.2.1.3. Rehabilitasyon Hizmetleri

Rehabilitasyon, bedensel ya da ruhsal yönden sakat kalmış olanların başkalarına bağımlı olmaksızın yaşayabilmelerini sağlayabilmek için yapılan bütün çalışmaları kapsamaktadır (Ateş, 2016: 12). Rehabilitasyon hizmetleri kişilerin rahatsızlık durumlarına göre iki ayrı grupta sınıflandırılmaktadır. Bu hizmetler tıbbi ve sosyal rehabilitasyondur. Sosyal rehabilitasyon, kişilerin günlük hayata aktif katılmaları ve topluma tekrardan kazandırılması için bireyin mevcut durumuna alışmaları konusunda yapılan sosyal yaşama uyum sağlama, öğrenme, yeni bir iş bulma ve destek programları gibi uygulamaları kapsamaktadır. Tıbbi rehabilitasyon ise, bedensel açıdan varolan sakatlıkların giderilmesine yönelik hizmetleri kapsamakta, işitme cihazı, protez gibi uygulamalar bu kapsamda değerlendirilmektedir (Somunoğlu, 2012: 12).

2.2.1.4. Sağlığın Geliştirilmesi Hizmetleri

Sağlığın geliştirilmesi; sağlık statüsünün yükseltilmesine yönelik olarak yürütülen sağlığın korunması, sağlık eğitimi, hastalıkların ortaya çıkmasını önlemesi ve yan etkilerinin azaltılması, stresin yönetimi, sağlıklı bir yaşam sürdürülmesi için bireyde davranış değişikliğinin yaratılması gibi birçok faaliyeti kapsamaktadır (Somunoğlu, 2012: 13). Sağlığın geliştirilmesi kavramı, ilk olarak Büyük Tıp Tarihçisi Henry Ernest Sigerist tarafından, 1945'de sağlığın dört ana görevini tanımlarken bahsedilmiştir. Sağlığın dört ana görevi, sağlığın geliştirilmesi, hastalıkların önlenmesi, hastanın iyileştirilmesi ve rehabilitasyondur. Henry Sigerist, iyi bir yaşam standardı, iyi çalışma koşulları, eğitim, fiziksel kültür ve dinlenme gibi iyi faktörlerin sayesinde sağlığın geliştirilebileceğini ifade etmiştir (Terris, 1992: 268).

2.2.2. Sağlık Hizmetlerinin Özellikleri

Ülkemizde sağlık hizmetlerinin sunumunda yetkili merci Sağlık Bakanlığı'dır. Sağlık Bakanlığı sağlık hizmetlerini yerine getirirken gerek diğer bakanlıklarla gerek kurum ve kuruluşlarla etkileşim ve koordinasyon içerisinde. Bu karmaşık yapıya sahip olan sağlık hizmetlerinin özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Odabaşı, 2001: 28-29):

- Sağlık hizmetlerinin ertelenmesi mümkün değildir.

- Sağlık hizmetinin boyutunu ve kapsamını hizmetten faydalanan değil, hekimin kendisi tarafından belirlenir.
- Sağlık hizmeti tüketimi rastlantısalıdır.
- Sağlık hizmetinin çıktısı paraya çevrilemez.
- Hizmetten elde edilen kalite ve doyumunu önceden belirlemek çok zordur.
- Sağlık hizmetinin ikamesi yoktur.
- Sağlık hizmetlerinin bir kısmı toplumsal nitelik ve kamu malı özelliği taşımaktadır.
- Sağlık hizmetlerinin garantisi söz konusu değildir.
- Sağlık hizmetleri önceden test edilemez.
- Sağlık hizmetlerinin yetersizliği toplumsal sorunlara sebep olur.
- Sağlık hizmetleri, diğer hizmetlerle kıyaslandığında en soyut olanıdır.

Sağlık hizmetlerinin yukarıda verilen özelliklere sahip olması sağlık ekonomisi alanının oluşmasını gerekli kılmıştır.

2.3. HASTANE KAVRAMI

Dünya sağlık örgütü (WHO) hastaneleri: *“müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılacak sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar”* olarak tanımlamaktadır.

2.3.1. Hastanelerin Sınıflandırılması

Hastaneler çeşitli ölçütler göz önünde bulundurularak sınıflandırılır. Bunlar (Kavuncubaşı, 2000: 77);

- Büyüklük
- Akreditasyon Durumu
- Mülkiyet
- Dikey Bütünleşme Basamağı
- Eğitim Statüsü
- Hastaların Yatış Süresi
- Hizmet Türü

2.3.1.1. Verilen Tedavi Hizmetinin Türüne Göre Hastaneler

Verilen tedavi hizmetinin türüne göre hastaneler üç ayrı sınıfta incelemek mümkündür.

Genel Hastaneler: Her yaş grubunda bulunan hasta bireylerin başvurabildiği, kendi bünyesinde mevcut bulunan uzmanlık dallarının alanında hizmet talep eden her hastayı ve acil hastaları kabul ederler. Başvuran hasta bireylere ayakta hizmetler veya yataklı servislerde hizmet verebilirler (Mert, 2012: 18).

Eğitim ve Araştırma Hastaneleri: Eğitim, öğretim ve araştırma yapılan uzman ve yan dal uzmanların yetiştirilmesinin yanı sıra hasta muayene, teşhis ve tedavisinin yapıldığı gerek özel dal gerekse genel yataklı tedavi kurumlarıdır (Kürkçü, 2015: 4).

Özel Dal Hastaneleri: Belirli bir yaş ve cins grubu hastalar ile belirli bir hastalığa tutulanlara veya bir organ ve organ grubu hastalarına yönelik hizmet vermek üzere, hastanenin ana faaliyetleri ile ilgili uzmanlık dallarından her birinde tam gün kadrolu en az üç uzman hekim ile bu uzmanlık dalının gerektirdiği diğer uzmanlık dalları için en az bir kadrolu uzman hekim çalıştıran, gelişmiş teknolojik donanım ve personel desteği ile sürekli ve düzenli olarak, ayakta ve yatarak muayene, tıbbi teşhis ve tedavi, yoğun bakım ve acil sağlık hizmetleri sunan, ruhsatında yazılı uzmanlık dallarının gerektirdiği klinikler, üniteler ve laboratuvarlar ile acil ünitesi ve radyolojisi laboratuvarı bulunan ve tam gün faaliyet gösteren en az on yatak kapasitesi olan hastane türüdür (Temel, 2003: 5).

2.3.1.2. Mülkiyetine Göre Hastaneler

Mülkiyetine göre hastaneler literatürde iki farklı şekilde sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırılmanın birincisi; Sağlık Bakanlığına, üniversitelere, belediyelere, yabancılara, azınlıklara ve özel sektöre ait hastaneler olarak yapılmıştır. (Tengilimoğlu, Işık ve Akbolat, 2018: 196). Diğer bir sınıflandırma ise devlete doğrudan bağlı olanlar, devlete dolaylı bağlı olanlar ve özel hastaneler olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Devlete doğrudan

bağlı olan hastanelere devlet hastaneleri, devlete dolaylı olarak bağlı olanlara belediye hastaneleri bunlara birer örnektir. Özel hastaneler, genel işletme kurallarıyla sağlık, ticaret ve vergi mevzuatına göre kurulan ve işletilen hastaneler olarak tanımlanmaktadır (Sözen ve Özdevecioğlu, 2002: 43).

Tablo 1’de sektörlere göre hastane sayılarının dağılımı verilmiştir. 2017 yılı verilerine göre 879 Sağlık Bakanlığı, 68 üniversite ve 571 özel olmak üzere toplam 1.518 tane hastane mevcuttur.

Tablo 1. Sektörlere Göre Hastane Sayısı

Bölge Adı	Sağlık Bakanlığı	Üniversite	Özel	Toplam
İstanbul	54	16	168	238
Batı Marmara	54	4	21	79
Doğu Marmara	80	4	51	135
Ege	118	7	69	194
Batı Anadolu	73	13	52	138
Akdeniz	81	8	88	177
Orta Anadolu	72	4	23	99
Batı Karadeniz	96	3	20	119
Doğu Karadeniz	67	1	11	79
Kuzeydoğu Anadolu	52	2	5	59
Ortadoğu Anadolu	54	3	16	73
Güneydoğu Anadolu	78	3	47	128
Türkiye	879	68	571	1.518

Kaynak: Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2017 Haber Bülteni, Sayfa:3

2.3.1.3. Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler

Bu sınıflandırmada hastaneler, eğitim amaçlı ve eğitim amaçlı olmayan hastaneler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Eğitim amaçlı hastanelerde tanı

ve tedavi hizmetleri sunumunun yanı sıra, sağlık profesyonellerinin eğitimine yönelik hizmet sunumunu de gerçekleştirmektedir. Ülkemizde bu gruba örnek olarak hekimlerin uzmanlık eğitimleri verilebilir. Eğitim amacı olmayan hastaneler ise, geleneksel olarak teşhis ve tedavi hizmet sunumunu gerçekleştirmektedirler. Bu grupta sınırlı bir ölçüde olsa da uygulamaya dönük eğitim (staj) hizmetinin sunumu da sağlanmaktadır (Kavuncubaşı, 2000: 77-78).

2.3.1.4. Büyüklüklerine Göre Hastaneler

Büyüklüklerine göre hastanelerin sınıflandırılması yapılırken hastanenin sahip olduğu yatak sayısı değerlendirilmeye alınmaktadır. Bu hastaneler; 25, 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve üstü yatak kapasiteli olmak üzere sınıflandırılması gerçekleştirilir. Hastanelerin yatak sayısı arttıkça yani hastane büyüdükçe yeni hizmet birimlerine olan ihtiyacını da beraberinde doğuracaktır. Bu artışın paralelinde hastanenin organizasyonunda da değişiklikler meydana getirecektir. Artan hizmet birimleri hastane içinde bulunan idari kademe ve pozisyonlarında artışını gerçekleştirecektir. Hastanelerin açılması için gerekli olan yatak sayısı; kamu hastanelerinde 50 yatak, özel hastanelerde 26.10.2006 tarihinde Özel Hastaneler Yönetmeliği'nde (Madde:6-7) yapılan düzenleme ile 25 ve üzeri yatak kapasitesine sahip olmaları gerektiği belirlenmiştir. Sonuç olarak hastanelerin açılabilmesi için asgari standartlar mevcuttur (Tengilimoğlu, Işık ve Akbolat, 2018: 197).

2.3.1.5. Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler

Bu sınıflandırmada hastaneler akredite edilen ve edilmeyen hastaneler olmak üzere gruplandırılır. Ülkemizde 2016 yılı itibariyle bir tanesi kamu olmak üzere toplam 48 kuruluş Joint Commission International (JCI) tarafından verilen akreditasyon belgesini alma hakkına sahip olmuştur. ABD kökenli ve kâr amacı gözetmeyen bu kuruluş 75 yıldan beri 20.000 aşkın sağlık hizmeti programını denetlemektedir (Tengilimoğlu, Işık ve Akbolat, 2018: 199). Akreditasyon JCI tarafından şu şekilde tanımlanmaktadır; *“Sağlık kuruluşundan ayrı ve müstakil, çoğunlukla resmi kimliği olmayan bir birimin, sağlık kuruluşunun hizmet kalitesini iyileştirmek için tasarlanmış bir dizi*

gereksinimi karşılayıp karşılamadığını değerlendirdiği bir süreçtir''. Akreditasyon bir kuruluş tarafından hasta bakımı kalitesini iyileştirip, güvenli bir çevre sağlayıp, hastalara ve personellere yönelik riskleri azaltmak amacıyla sürekli bir şekilde çalışmak üzere görünür bir taahhüdü temsil etmektedir (Karabulut, 2009: 112).

2.3.1.6. Dikey Bütünleşme (Entegrasyon) Basamağına Göre Hastaneler

Bu sınıflandırmada hastaneler; uzmanlaşma, teknoloji kullanımı, verilen hizmetin yoğunluğu gibi değişkenlerin kullanımına göre birinci (primary), ikinci (secondary) ve üçüncü (tertiary) basamak olarak gruplandırılmaktadır. Birinci basamak sağlık kuruluşlarında genel olarak ayaktan ve gününbirlik hizmetler sağlanmaktadır. İkinci basamak sağlık kuruluşlarında üst düzey uzmanlık ve teknoloji kullanımı gerektirmeyen kısa süreli tanı ve tedavi hizmetleri sağlanmaktadır. Üçüncü basamak sağlık kuruluşlarında ise, gelişmiş teknolojinin kullanımı ve üst düzey uzmanlık gerektiren sağlık hizmetleri sunumu yapılmakta, birinci basamak ve ikinci basamak sağlık hizmetlerinde tedavisi mümkün olmayan sağlık hizmetleri sunulmaktadır (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2012: 121).

2.3.1.7. Hastaların Yatış (Kalış) Süresine Göre Hastaneler

Hastaneler bu sınıflandırmada hastaların ortalama kalış süresi baz alır. Bu sınıflandırma akut bakım hastaneleri (acute care hospitals) ve kronik bakım hastaneleri (chronic care hospitals) olmak üzere iki grupta incelenir. Akut bakım hastaneleri genel olarak 30 günden daha az süre hastaneye yatmayı gerektiren hastalıkların tedavileriyle ilgili hizmet veren hastanelerdir. Kronik bakım hastaneleri ise, genel olarak 30 günden fazla yani uzun süreli yatmayı gerektiren tedaviler ile ilgili hizmetlerini sunan hastanelerdir. Kronik bakım hizmetlerini sunan hastanelere, akıl ve ruh sağlığı hastaneleri, kemik hastalıkları hastaneleri örnek olarak verilebilir (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2012: 120).

2.4. DİŞ HEKİMLİĞİ / TABİBLİĞİ

11.04.1928 tarihli 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanunu 29. Madde de diş tabibinin tanımı ve gerekleri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

“Diş tabibi, insan sağlığına ilişkin olarak, dişlerin, diş etlerinin ve bunlarla doğrudan bağlantılı olan ağız ve çene dokularının sağlığının korunması, hastalıklarının ve düzensizliklerinin teşhisi ve tedavisi ve rehabilite edilmesi ile ilgili her türlü mesleki faaliyeti icra etmeye yetkilidir.”

“Diş tabipliğinin herhangi bir dalında münhasıran uzman olmak ve o unvanı ilan edebilmek için diş hekimliği fakültelerinden veya Sağlık Bakanlığına bağlı eğitim kurumlarından alınmış bir uzmanlık belgesine sahip olmak şarttır.”

2.4.1. Diş Hekimliğinde Uzmanlık Ana Dalları

Diş hekimliğinde yan dal alanı olmayıp 8 ana uzmanlık dalı bulunmaktadır. Bu ana uzmanlık dalları aşağıda sıralanmıştır (Ağırbaş, 2016: 234);

- Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi
- Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi
- Çocuk Diş Hekimliği (Pedodonti)
- Endodonti
- Ortodonti
- Periodontoloji
- Protetik Diş Tedavisi
- Restoratif Diş Tedavisi

Tablo 2’de ağız ve diş sağlığı hizmeti veren kurum ve kuruluşların sayısı yer almaktadır. Ülkemizde Sağlık İstatistikleri Yıllığı (2016)’na göre toplam 2.799 adet ağız ve diş sağlığı hizmeti veren kurum ve kuruluş mevcuttur.

Tablo 2. Sektörlere Göre Ağız ve Diş Sağlığı Hizmeti Veren Kurum ve Kuruluşlar

	Sağlık Bakanlığı		Üniversite		Özel		TOPLAM	
	Kurum	Ünit	Kurum	Ünit	Kurum	Ünit	Kurum	Ünit
Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi	130	4.398	-	-	73	792	203	5.190
Diş Hastanesi	16	1.259	-	-	3	90	19	1.349
Diş Eğitim Hastanesi	3	347	42	4.568	-	-	45	4.915
Diş Polikliniği (Hastane)	787	3.051	19	315	212	451	1.018	3.817
Diş Polikliniği	-	-	-	-	1.514	5.959	1.514	5.959
TOPLAM	936	9.055	61	4.883	1802	7.292	2.799	21.230

(Sağlık İstatistikleri Yıllığı, 2016: 124)

Ağız ve diş sağlığı merkezleri ve diş hekimliği alanında yapılan maliyet analizi çalışmaları incelendiğinde; ağız ve diş sağlığı merkezlerinde maliyet analiziyle ilgili dört adet tez çalışması ve bir adet birim maliyet analizi çalışması bulunmaktadır.

2.5. SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET ANALİZİ

Araştırmanın bu bölümünde; sağlık kurumlarında maliyet kavramı, maliyet kavramının önemi, maliyete ilişkin kavramalar, maliyeti etkileyen faktörler, maliyet yöntemleri, maliyet dağıtım aşamaları, maliyetlerin dağıtım aşamasında kullanılan yöntemler ve tek düzen hesap planına göre maliyet hesapları (7/A ve 7/B) yer almaktadır.

2.5.1. Sağlık Kurumlarında Maliyet İle İlgili Kavramlar ve Maliyete Etki Eden Faktörler

2.5.1.1. Sağlık Kurumlarında Maliyet ve Maliyet Muhasebesi

Sağlık sektörünün de diğer tüm sektörlerde olduğu gibi varlığını daimi olarak sürdürebilmesi için maliyet kalemlerinin toplamının gelirlerinden daha fazla olmaması gerekmektedir.

Maliyet; herhangi bir şeyi elde etmek, bir şeyi kazanmak veya bir şeyi meydana getirmek amacıyla katlanılan fedakârlıkların tamamı olarak tanımlamak mümkündür. Maliyet muhasebesi açısından maliyet kavramı ise, üretimi yapılan mamul ve/veya hizmetler için gerçekleştirilen varlık ve hizmet tüketimlerinin parasal olarak değerini ifade etmektedir (Abdioğlu, 2012: 9). Maliyet kavramı bir sürecin sonucu anlamına gelmektedir. Maliyet, işletmelerde satın almaya bağlı olarak ortaya çıkan masrafların (amortisman, sosyal sigorta işveren payı) toplamının bir aktif kalem olarak yer alması ya da işletmenin kendisinin, kendi ihtiyaçları için bir aktif değeri veya esas faaliyet konusunu meydana getiren mal veya hizmetlerin üretimi sonucunda gerçekleşen harcamaların tamamıdır (Doğan, 2011: 140).

Sağlık hizmetlerinin maliyetinin tanımı ise, hastanenin kendi faaliyet konusunu oluşturan sağlık hizmetini üretip sunabilmesi için harcadığı üretim faktörlerinin parasal değerlerinin toplamı şeklinde tanımlanabilir (Yiğit vd., 2003: 233). Bir diğer tanıma göre ise bir hizmetin maliyeti, hastane gibi hizmet işletmelerinin kendi faaliyet konusunu oluşturan hizmetleri üretebilmesi için harcadığı tüm kaynakların para ile ölçülebilen değerlerinin toplamı olarak tanımlamak mümkündür (Kısakürek, 2010: 232).

Maliyet muhasebesi, işletmelerin mevcut işlemleri kontrol etmesi ve geleceği planlaması için ihtiyaç duyduğu detaylı maliyet bilgisini sağlamaktadır. İşletmeler bu bilgiyi, işletmenin en verimli ve karlı alanlarına nasıl kaynak tahsis edileceğine karar vermek için kullanmaktadır (Vanderbeck, 2010: 2).

Genel olarak işletmelerin değer hareketlerinin tedarik, üretim ve satış şeklinde olmak üzere üç aşaması bulunmaktadır. Bu aşamalardan tedarik ve satış, işletmelerin üçüncü kişilerle karşılıklı olarak ilişkileri sonucunda ortaya çıkmaktadır. Diğer aşama yani üretim aşaması ve işletme içi nitelik taşımaktadır. İşletmelerde üretim aşamasında meydana çıkan değer hareketlerinin kaydı maliyet muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır (Küçüksavaş, 2001: 4).

Sağlık işletmelerinde maliyet analizi çalışmaları, sağlık kurumlarının maliyet yapısını ortaya koyarak, hizmet maliyetlerini tespit etmek, bütçeleme kararlarını desteklemek, fiyatlandırma kararlarına girdi sağlamak, gelir, gider ve hacim analizlerini desteklemek, verimliliği arttırmak, maliyet etkililik analizlerinin yapılabilmesi için gerekli verileri sağlamak, toplam ve birim başına maliyetleri belirleyebilmek için yapılmaktadır (Talakacı, 2009: 43).

2.5.1.2. Maliyet İle İlgili Kavramlar

Gider, işletmelerin faaliyetlerini ve varlıklarını devam ettirebilmesi ve gelir elde edebilmek amacıyla belli bir faaliyet döneminde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetler gibi girdilerin parasal tutarı olarak tanımlanmaktadır (Çetiner, 2010: 10). Giderler, tanımdan da anlaşılacağı üzere sermayeyi azaltan unsurlardır.

Harcama, sözlük anlamına bakılacak olursa, bir varlık elde etmek için ya da bir hizmeti sağlamak için veya bir zararın giderilmesi amacıyla, borçlanma, para ödeme ya da bir varlığın aktarılması olarak tanımlanır (Altuğ, 2001: 19). Yapılan her harcamayı gider veya maliyet olarak adlandırmak mümkün değildir. Bazı harcamaların karşılığı olarak işletmeler bir sabit kıymet alır ve bunu bilançosunda gösterir. Yapılan bu harcamalar sermaye harcamalarıdır ve zaman geçtikçe amortisman olarak gidere dönüşümü gerçekleşmektedir (Gençoğlu, 2008: 2).

Kâr, işletmelerin esas amacı belirli bir maliyete katlanma sonucunda mal veya hizmet üretmektir. Bu üretimi gerçekleştirdikten sonra işletmeler varlığını devam ettirebilmeleri için katlanılan maliyetten daha fazla gelir etmeleri

gerekmektedir. İşletmelerin gelirleri ile maliyetleri arasındaki pozitif farka (Gelir – Gider>0) kâr adı verilmektedir (Özgülbaş, 2014: 29).

Zarar, bu kavram işletmeler için iki farklı anlam ifade etmektedir. Bunlar; bilanço açısından zarar ve gelir açısından zarardır. Gelir açısından zarar, işletmelerin belirli bir faaliyet dönemi içerisinde toplam giderlerinin, belirtilen döneme ait hâsılatından fazla olması durumundaki fark olarak tanımlanır. Bilanço açısından ise, işletmeden çekilen ve konan değerler dışında, işletmede dönem sonu öz sermayesinin karşılaştırılması sonucunda bulunan negatif fark olarak tanımlanmaktadır (Kürkçü, 2015: 29).

Hâsılat, işletmelerde ortakların sermayeye buldukları katkı dışında kalan, öz kaynaklarda artış sağlayan ve işletmenin faaliyet dönemi içerisinde yapmış olduğu faaliyetlerden elde ettiği brüt iktisadi fayda tutarına denir (Abdioğlu, 2012: 12). Sağlık kurumlarında hastalara sunulan hizmetler karşılığında hastanın sigortası kapsamında ya da hastanın direkt kendi katkısıyla yapılan ödemeler bu kavrama örnek olarak gösterilebilir.

2.5.1.3. Tek Düzen Hesap Planına Göre Maliyet Hesapları

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde yer alan 7/A ve 7/B hesaplarından oluşan 7. grubu hesapları maliyet hesapları olarak adlandırılmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre "*Maliyet hesapları, mal ve hizmetleri planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.*"

7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları ve İşleyişi

7/A seçeneğinde giderler, defter-i kebirde (büyük defter) fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Bu seçenekte giderler, gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak sınıflandırılmıştır. 7/A hesap sınıfı altında "70-78" numaralı hesap grupları yer almaktadır (Çetiner, 2010: 17). Hizmet işletmeleri 71, 72 ve 73 kodlu hesap gruplarını kullanmazlar.

Gider Hesapları: Bir faaliyet dönemi içerisinde işletmede gerçekleşen ve tahakkuk ettirilen giderlerin takip edildiği ve borçlarına kaydedildiği

hesaplardır. Bu hesaba ilişkin muhasebe kayıt ya da fişlerinde, gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına ait numaralar birlikte kayıt altına alınır (Altuğ, 2001: 45).

Gider Yansıtma Hesapları: Bu hesap grubu, fiili maliyetlerin uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tamamının, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumu söz konusu olduğunda ise, bunlara göre saptanan giderlerin ilgili hesap/hesaplara yansıtılmasını sağlamak için kullanılan hesaplardır (Avder, 2012: 21).

Fark Hesapları: Bu hesap grubu, önceden belirlenmiş maliyet yöntemlerinin uygulanması halinde fiili giderler ile önceden belirlenmiş giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesap grubudur. Bu hesaplar alacak veya borç kalanı verebilir (Erdoğan ve Saban, 2010: 58).

7/A hesapları Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde Tablo 3'de belirtildiği gibidir:

Tablo 3. 7/A Hesapları

70. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
700. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
701. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı
71. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
710. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
711. Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı
712. Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı
713. Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı
72. Direkt İşçilik Giderleri
720. Direkt İşçilik Giderleri
721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
722. Direkt İşçilik Ücret Farkları

723. Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları
73. Genel Üretim Giderleri
730. Genel Üretim Giderleri
731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
732. Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
733. Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
734. Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları
74. Hizmet Üretim Maliyeti
740. Hizmet Üretim Maliyeti
741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
742. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları
75. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
751. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
752. Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları
76. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
760. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
761. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
762. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı
77. Genel Yönetim Giderleri
770. Genel Yönetim Giderleri
771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
772. Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı
78. Finansman Giderleri
780. Finansman Giderleri

781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı
--

782. Finansman Giderleri Fark Hesabı

7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları ve İşleyişi

7/B seçeneğine göre giderler, defter-i kebirde (büyük defter) faaliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Söz konusu bu giderler, maliyet çıkarma dönemlerinde, gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet/mamul maliyetlerine ya da sonuç hesaplarına aktarımı gerçekleştirilir. Bu maliyet hesabı seçeneğinde birbirinden farklı kayıt sistemleri veya maliyet yöntemlerinin uygulanmasına imkan veren esnek bir yapı bulunmamaktadır (Altuğ, 2001: 60).

7/B seçeneğinde işletmeler 79 numaralı grupta yer alan maliyet hesaplarını kullanılır. Bu maliyet hesapları Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde Tablo 4'de verildiği gibidir:

Tablo 4. 7/B Hesapları

790.İlk Madde ve Malzeme Giderleri
791.İşçi Ücret ve Giderleri
792.Memur Ücret ve Giderleri
793.Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
794.Çeşitli Giderler
795.Vergi, Resim ve Harçlar
796.Amortismanlar ve Tükenme Payları
797.Finansman Giderleri
798.Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
799.Üretim Maliyet Hesabı

2.5.1.4. MALİYET YÖNTEMLERİ

Maliyet yöntemleri, kapsamına göre maliyet yöntemleri, üretim şekline göre maliyet yöntemleri ve zamana göre maliyet yöntemleri olmak üzere üç grupta toplamak mümkündür (Akdoğan, 2015: 38).

2.5.1.4.1. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

Kapsamına göre maliyet yöntemleri; tam maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi, direkt maliyet yöntemi olmak üzere dört ayrı gruptan oluşmaktadır (Akdoğan, 2015: 40).

2.5.1.4.1.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yönteminde maliyet hesaplaması yapılırken maliyet unsurlarının (değişken maliyetler, sabit maliyetler) tamamının üretilen mamullere yüklenmesi gerektiğini kabul eder (Büyükmirza, 2012: 498). Başka bir ifadeyle direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri sabit gider veya değişken gider olup olmamasına bakılmaksızın üretilen ürün veya hizmetin maliyetine yansıtılarak maliyet hesaplaması yapılır. Maliyet hesaplamaları uygulamalarında en çok kullanılan yöntemdir. Tam maliyet yöntemi formülleri Tablo 5’de verildiği gibidir (Özgülbaş, 2014: 63).

Tablo 5. Tam Maliyet Yöntemi Formülleri

Toplam Maliyet	Değişken Giderler + Sabit Giderler
Toplam Maliyet	Direkt Giderler + Endirekt Giderler
Toplam Maliyet	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri + Direkt İşçilik Giderleri + Genel Üretim Giderleri

Tam maliyet hesaplama formüllerini kullanmak için uygulamalı bir örnek verilecek olursa; Örneğin bir hizmet işletmesi olan X Hastanesinde Ocak ayında 200 hastaya hizmet vermiştir. İşletmenin ocak ayı gider kalemleri aşağıdaki gibidir:

Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri = 30.000 ₺

Direkt İşçilik Giderleri = 35.000 ₺

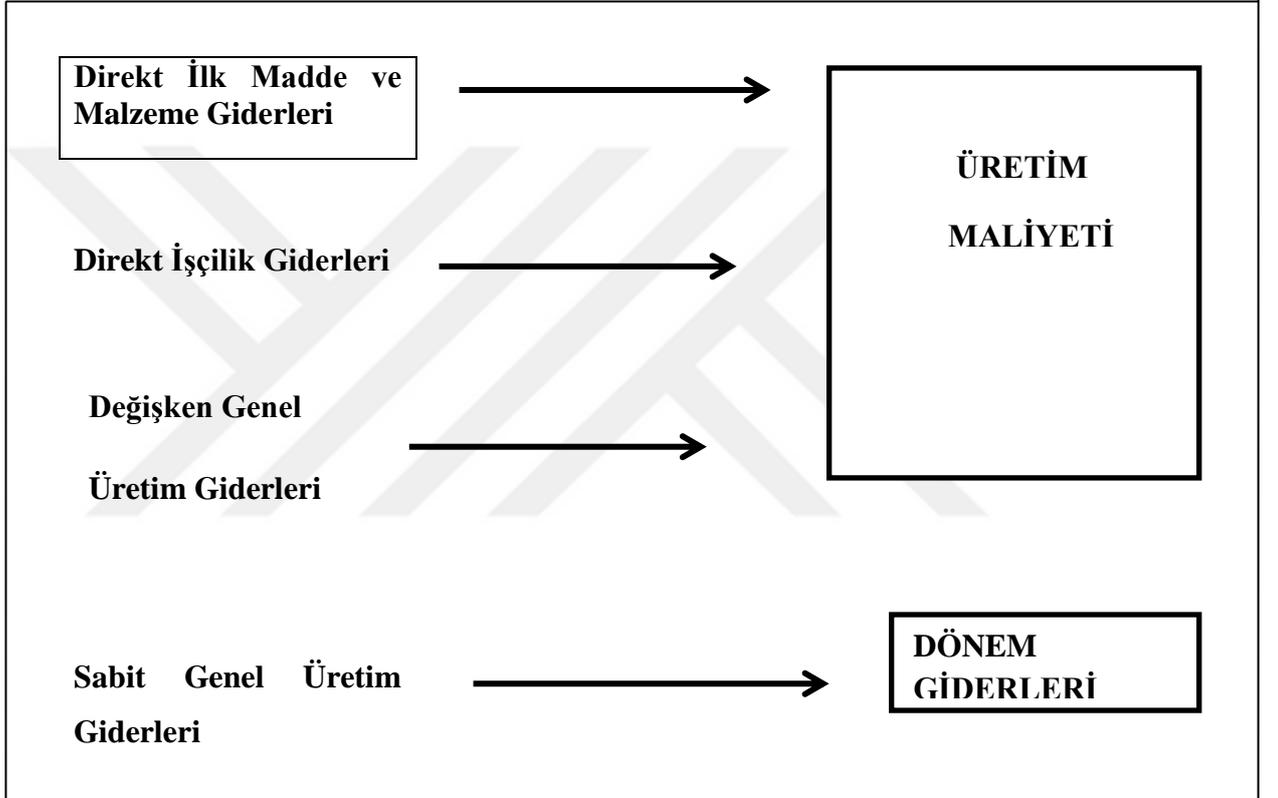
Genel Üretim Giderleri (Değişken+ Sabit) = 15.000 ₺

Toplam maliyet tutarı 80.000 ₺’dir. Hasta başına maliyet ise $80.000/200=400$ ₺’dir.

2.5.1.4.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemi, sağlık hizmetlerinin üretim sürecinde, sadece değişken maliyetleri, o dönemde üretilen sağlık hizmetlerinin maliyetine yükleyen, sabit giderleri ise dönem gideri olarak gören maliyet yöntemidir. Değişken maliyet yönteminin maliyet unsurları Şekil 1’de belirtildiği gibidir (Yereli vd., 2012: 24-25).

Şekil 1. Değişken Maliyet Yönteminde Maliyet Unsurları



2.5.1.4.1.3. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemi, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dikkate alınırken sabit genel üretim giderlerinde ise kapasite kullanım oranı baz alınarak ürün maliyetine yansıtılması yöntemidir (Erdoğan ve Saban, 2010: 50). Normal maliyet yöntemi formülleri Tablo 6’da verildiği gibidir (Özgülbaş, 2014: 67).

Tablo 6. Normal Maliyet Yöntemi Formülleri

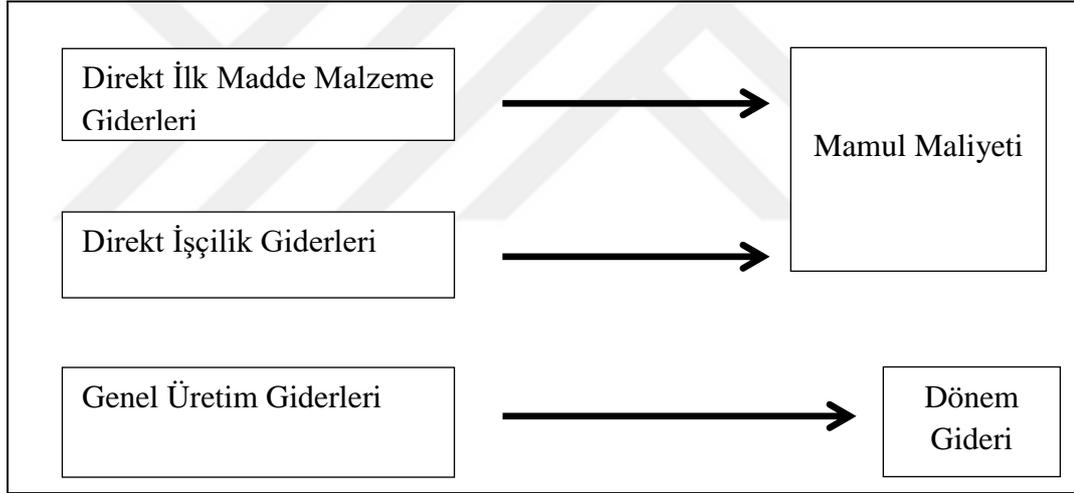
Toplam Maliyet	Değişken Giderler Toplamı + (Sabit
----------------	------------------------------------

	Giderler* Kapasite Kullanım Oranı)
Toplam Maliyet	(Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri + Direkt İşçilik Giderleri + Değişken Genel Üretim Giderleri) + (Sabit Genel Üretim Giderleri*Kapasite Kullanım Oranı)

2.5.1.4.1.4. Direkt Maliyet Yöntemi

Direkt (Asal) maliyet yönteminde, giderler direkt ve endirekt olmak üzere iki gruba ayrılıp sadece direkt giderler dikkate alınmaktadır. Bu yöntemde genel üretim giderleri maliyetlere yüklenmemekte, sadece direkt işçilik giderleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri maliyete yansıtılmaktadır (Özgülbaş, 2014: 68). Şekil 2’de direkt maliyet yönteminde maliyet öğeleri yer almaktadır (Yereli vd., 2012: 26).

Şekil 2. Direkt Maliyet Yönteminde Maliyet Öğeleri



2.5.1.4.2. Üretim Şekline Göre Maliyet Yöntemi (Maliyetlerin Saptanma Şekline Göre)

İşletmelerin yapmış oldukları üretim biçiminin farklılık göstermesi maliyet yönteminin de farklılık göstermesini beraberinde getirmektedir. Üretim biçimine göre maliyet yöntemi, parti (sipariş), safha (evre) maliyet yöntemi olarak iki gruba ayırmak mümkündür. Bazı durumlarda her iki yöntemin bir arada kullanılması da mümkündür (Özgülbaş ve Tarcan, 2013: 95; Yükçü, 2015: 347).

2.5.1.4.2.1. Parti (Sipariş) Maliyet Yöntemi

Sipariş (parti) maliyet yönteminde, kuruma başvuruda bulunan her bir hasta farklı bir sipariş olarak düşünülür ve her hasta için farklı bir sipariş kartı hazırlanır. Her bir hasta için kullanılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim maliyetleri dağıtım anahtarları içerisinde en uygun olanı kullanılarak hastaya ait sipariş kartına yansıtılır. Tüm işlemler bittikten sonra sadece hastaya ait maliyet hesaplanmış olur (Özkan, 1998: 68; Akt. Arslan, 2008: 58).

2.5.1.4.2.2. Safha (Evre) Maliyet Yöntemi

Evre maliyet yöntemi, birbirini izleyen evreler şeklinde, süreklilik esasına göre, aynı mamul ve hizmetleri seri olarak üretim yapan işletmelerde uygulanan maliyetleme yöntemidir (Lazol, 2013: 121). Safha maliyet yönteminin işletmelerde uygulanabilir olabilmesi için üretilen mal veya hizmetin tek tipte olması gerekmektedir.

2.5.1.4.3. Zamana Göre Maliyet Yöntemleri

Zamana göre maliyet yöntemi, giderlerin oluşum zamanına göre farklı gruplara ayrılmıştır. Bu gruplar, fiili maliyet yöntemi, standart maliyet yöntemi ve tahmini maliyet yöntemidir (Erdoğan ve Saban, 2010: 51)

2.5.1.4.3.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Fiili maliyet yöntemi, hastane işletmelerinin, katlanmış veya gerçekleştirilmiş olduğu maliyetlerdir. Bu yöntemi uygulayan hastanelerde maliyetler fiili tutarlar esas alınarak hesaplanmaktadır (Arslan, 2008: 56).

2.5.1.4.3.2. Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yöntemi, hem gerçekleşmiş, hem de gelecek faaliyet dönemlerinde gerçekleşmesi beklenen maliyetlerin ve koşulların baz alınması ile gerçekçi bir şekilde hesaplanmış maliyetler olarak tanımlamak mümkündür (Susan vd., 2011: 346).

2.5.1.4.3.3. Tahmini Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyet yöntemi, maliyetlerin geçmiş dönemlerdeki deneyimlerden ve cari girdi fiyatlarından yararlanılarak bilimsel olmayan bir

yöntemle tahmin edilerek hesaplanır ve bu kayıtların bu maliyetlere göre tutulması esasına dayanan bir maliyet yöntemidir (Akdoğan, 2015: 45).

2.5.1.5. MALİYETLERİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken birçok maliyet faktörüyle karşılaşmaktadırlar. Bu faktörleri genel olarak dört ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; kapasite kullanım oranı, merkez büyüklüğü, hizmet kalitesi ve teknolojidir (Vatansever, 2013: 17).

2.5.1.5.1. Kapasite Kullanım Oranı

Kapasite, bir işletmenin belirli bir zaman periyodu içerisindeki üretim gücü olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle, işletmelerin belirli bir mal ya da hizmeti üretebilme yeteneğinin yine belirli bir ölçü ile ifade edilmesidir (Şimşek, 2007: 105).

Sağlık işletmelerinde kuruma başvuran hasta sayısındaki artışa paralel olarak kapasite kullanım oranı da artış göstermektedir. Bu durumda birim başına düşen sabit giderlerde azalma meydana gelecektir. Kapasite kullanım oranındaki bu artış optimum seviyeye ulaştığında, maliyetlerde ise tam aksine bir artış olduğu görülmektedir. Bunun sebebi hasta sayısında meydana gelen artışın tedavi süresinin uzaması ve sunulan hizmetin yoğunluğunun arttırması kalitenin düşmesine yol açıp maliyetlerde artışı meydana getirmesidir (Yiğit ve Ağırbaş, 2003: 79).

Hastane yönetiminde kapasite kullanım oranı çok anlamlı bir gösterge olarak kabul edilmektedir. Hastane yönetici tarafından günlük, aylık ve yıllık kapasite kullanım oranına ait değerinin bilinmesi verilen hizmetin etkenliği açısından değerlendirilmesinin yapılabilmesi için şarttır. Bunun sebebi sağlık planlamasını yapanlar için bu oran, yataklı tedavi kurumlarının yatak gereksinmesinin belirlenebilmesi için gerekli temel faktördür. (Mert, 2000: 48).

2.5.1.5.2. Merkez Büyüklüğü

Merkez büyüklüğü işletmeye başvuran bireylerin ihtiyaçlarını karşılayabilme kapasitesi olarak tanımlamak mümkündür. Sağlık kurumları

için tanımlamak gerekirse sağlık hizmetlerine ihtiyaç duyup kuruma başvuruda bulunan hastaların istek ve ihtiyaçlarını karşılayabilme kapasitesi olarak tanımlanabilir.

Merkez büyüklüğünün maliyetler üzerindeki etkisinin sebebi işletmelerin gerektiğinden daha büyük olmasına bağlı olarak zaman kaybı ve işgücü kaybının dolaylı maliyetlere yol açmasıdır. Buna bağlı olarak gerektiği gibi kullanılmayan işgücü, donanım ve ekipmanlar atıl kapasiteye sebep olup maliyetleri arttırmaktadır (Çil Koçyiğit, 2006: 84).

2.5.1.5.3. Hizmet Kalitesi

Hizmet kalitesi, üretilen mal veya hizmetten faydalanmak isteyen kişinin bir ürün veya hizmetin mükemmelliği ya da üstünlüğü ile ilgili genel yargısını ifade etmektedir (Robledo, 2001: 23).

2.5.1.5.4. Teknoloji

Teknoloji kavramını, insan ihtiyaçlarını daha etkin bir şekilde karşılamak amacıyla örgütsel süreçlere bilginin uyarlanması olarak ifade etmek mümkündür. Teknoloji kavramı ürün veya süreç teknolojisi olarak sınıflandırılabilir. Ürün teknolojisi yeni bir ürün veya hizmetlerin geliştirilmesidir. Süreç teknolojisi ise üretim sürecini yürütmek ya da desteklemek amacıyla geliştirilen teknolojilerdir (Tekin vd., 2010: 79).

İşletmelerin maliyetlerini etkileyen bir diğer faktör mal veya hizmet üretmek amacıyla kullanılan teknolojidir. Sağlık işletmelerinin karmaşık yapısında globalleşmeyle birlikte gelişmiş teknolojinin kullanımı gün geçtikçe artış göstermektedir. Teknoloji kullanımındaki bu artış her ne kadar maliyet artırıcı bir faktör olsa da işletmelerin mal ve hizmet üretim yöntemini değiştirerek kullanılan girdi miktarında bir azaltma meydana getirip kısa süre içerisinde daha kaliteli ve daha ucuz mal ve hizmet üretiminin yapılmasına imkân tanımaktadır (Çil Koçyiğit, 2006: 84). Sağlık sorunlarının giderilmesi amacıyla gereksinim duyulan teknolojik gelişmelerin uzun süren çalışma ve araştırmalara dayanmasından dolayı maliyetlerde artış görülmekte bunun paralelinde harcamalarda gittikçe artmaktadır. Teknolojik gelişmeler

sonucunda elde edilen ürünlerin ve makinelerin kullanılması, bunları kullanacak uzman personelin yetiştirilmesi ve bunların bakım maliyetleri de teknolojik gelişmenin neden olduğu artışlardır (Karaç, 2015: 30).

Sağlık kurumlarında teknoloji kullanımının artması sunulan hizmetin kalitesinde, hizmetlerin etkinliğinde ve sağlık çıktılarında olumlu gelişmeleri beraberinde getirmektedir. Bu olumlu gelişmelere karşılık gelişmiş teknolojiyi elde etmek de oldukça maliyetli olmaktadır.

Bunların dışında sağlık kurumlarının maliyetlerini etkileyen birçok faktör mevcuttur. Örneğin dikey entegrasyona göre hastanenin konumu yani üçüncü basamakta tedavi edilen bir hastalığın maliyeti diğer basamaklara göre daha yüksek olmaktadır. Bunun sebebi üçüncü basamak sağlık hizmetleri yüksek teknolojik donanıma sahip olmasıdır. Bir diğer faktör ise sağlık kurumları birer emek yoğun işletmelerdir. Bu faktör nedeniyle personel maliyetleri toplam maliyet içerisinde büyük bir orana sahiptir.

2.6. SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI

Sağlık kurumlarında maliyetler; çeşitlerine göre, faaliyet hacimlerine göre ve fonksiyonlarına göre olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır.

2.6.1. Maliyetlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması

2.6.1.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirip sürdürebilmeleri için her türlü madde ve malzemeyi elde etmek amacıyla katlanılan maliyetler toplamı olarak tanımlamak mümkündür (Özgülbaş ve Tarcan, 2013: 57). Sağlık işletmelerinde ilk madde ve malzeme, tıbbi malzemeler, temizlik malzemesi, anestezi malzeme vb. giderlerinin oluşturduğu maliyetler sıralanabilir.

2.6.1.2. İşçi Ücret ve Maliyetleri

Direkt işçilik maliyetleri ve endirekt işçilik maliyetleri olmak üzere iki sınıflandırma mevcuttur.

2.6.1.2.1. Dolaysız (Direkt) İşçilik Maliyetleri

Direk işçilik giderleri, işletmelerin esas üretim yerlerinde çalışan mamul ve hizmet üretimi amaçlarında yer alan bireylerin emeklerinin ve onlar için yapılan ekonomik değerler toplamının mamul ve hizmetlere doğrudan yüklenebilen maliyetlerdir. Sağlık işletmelerinde bu maliyeti oluşturan personeller hastayla doğrudan temas eden personellerdir (Çil Koçyiğit, 2006: 95). Dış hekimliği fakültesinde direkt işçilik maliyetlerine dış hekimleri ve yardımcı sağlık personelleri için ödenen maaşların hastaneye yüklemiş olduğu maliyetleri örnek olarak gösterilebilir.

2.6.1.2.2. Dolaylı (Endirekt) İşçilik Maliyetleri

Sağlık hizmetleri üretimi ile doğrudan ilgisi olmayan çalışanların işletmeye yüklemiş olduğu maliyetlerin toplamıdır (Ağırbaş, 2014: 435). Bu dolaylı maliyetler işletmelerin maliyet yükünü artırmaktadır. Dış hekimliği fakültesinde dolaylı işçi maliyetleri grubunda personeller için yapılan sosyal yardımlar (doğum, ölüm, yemek parası), idari personel giderleri, otopark görevlisi vb. görevlerde çalışan personeller için yapılan harcamalar yer almaktadır.

2.6.1.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Maliyetleri

Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, hastanelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve mal veya hizmet üretimini gerçekleştirebilmeleri için gerekli olan doğalgaz, haberleşme (telefon, internet), temizlik, bakım ve onarım (eğer bu ihtiyacı gidermek için kurum dışına yaptırılıyorsa) gibi hizmetleri karşılamak için işletme kendi bünyesi dışında kurum veya kuruluşlardan ve bireylerden sağlanan fayda hizmetinin karşılığında işletmeye yüklenen maliyetlerdir (Akdoğan, 2015: 28).

2.6.1.4. Vergi, Resim ve Harçlar

Vergi, resim ve harçlar Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT)'nde şu şekilde açıklanmaktadır: “*Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsamaktadır.*” Sağlık işletmelerinde, damga vergisi, katma değer vergisi, vergilere, tıbbi hatalardan

veya başka sebepler kaynaklı açılan davalarda ödenen mahkeme giderleri harçlara örnek olarak gösterilebilir.

2.6.1.5. Amortismanlar ve Tükenme Payları

Amortisman, işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirebilmeleri için kullandıkları ve muhasebeleştirme sırasında bilançonun aktif tarafında yer alan bina, taşıt, makine ve cihazların kullanılmasından doğan yıpranma ve eskime giderlerinin işletmeye yüklemiş olduğu maliyetlerdir. MSUGT’nde “*maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile, özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman gideri ile tükenme paylarını kapsar*”.

2.6.1.6. Finansman Giderleri

İşletmelerin kuruluş aşamasında sermaye ihtiyacını karşılamak, faaliyetlerini gerçekleştirebilmeleri aşamasında bunu mümkün kılabilmek ve yatırım yapmak isteyen işletmelerin bunu gerçekleştirebilmeleri için ihtiyaç duyduğu nakit tutarını kişi, kurum veya kuruluşlardan kısa veya uzun dönemli borçlanma yoluyla elde etmenin doğurmuş olduğu faiz, komisyon ve kur farkları giderlerinin işletmeye yüklemiş olduğu maliyetlerin toplamıdır (Arslan, 2008: 34).

2.6.1.7. Çeşitli (Diğer) Giderleri

Herhangi bir maliyet veya gider sınıfında yer almayan ama işletmelerin faaliyetlerini yerine getirebilmelerinde gerekli olan maliyetlerdir. Bu maliyetler, sosyal giderler olarak yapılan maliyetler, eğitim, kültür ve yayın giderleri gibi maliyet kalemlerini bu sınıflandırma içerisinde gösterilebilir (Çil Koçyiğit, 2006: 98).

2.6.2. Maliyetlerin Faaliyet Hacimlerine Göre Sınıflandırılması

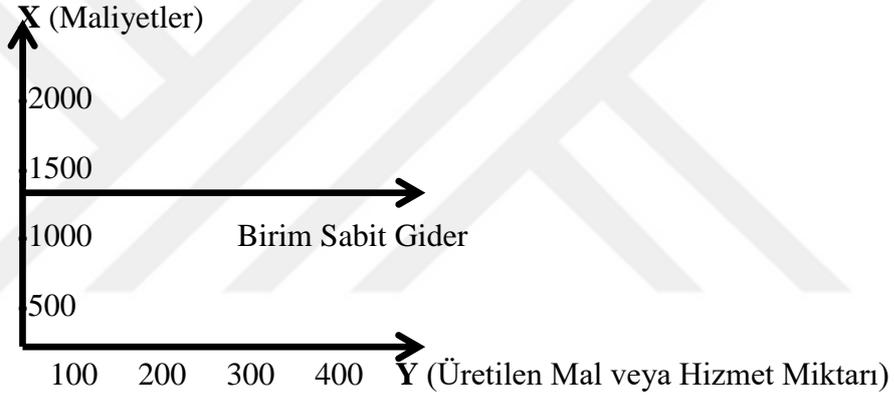
Bu sınıflandırma üç gruptan oluşmaktadır. Bunlar; sabit maliyetler, değişken maliyetler ve karma maliyetlerdir. Bu sınıflandırma çeşitleri için detaylı bilgiler alt bölümler halinde yer almaktadır.

2.6.2.1. Sabit Maliyetler

Sabit maliyetler, belirli faaliyet hacimleri arasında mutlak olarak sabit kalan maliyetlerdir. Üretimde kullanılan bina ve makine amortismanları sabit maliyetlere örnek olarak gösterilebilir (Akşit, 1996: 11).

Hem hizmet işletmesi hem üretim işletmeleri için sabit maliyetlerin çok olması tehlike arz edebilir. Çünkü üretimin az olduğu dönemlerde sabit maliyetlerde değişken maliyetlerde olduğu gibi bir düşüş meydana gelmez. Sabit maliyetlerde bir düşüş olmamasından dolayı bu dönem içerisinde işletmeler büyük bir gider yüküyle karşı karşıya kalmaktadır. Sabit maliyetlerin yüksek olması üretilen mal veya hizmetlerin birim maliyetini yükseltmektedir.

Şekil 3. Üretim Miktarı ile Birim Sabit Gider Maliyeti İlişkisi



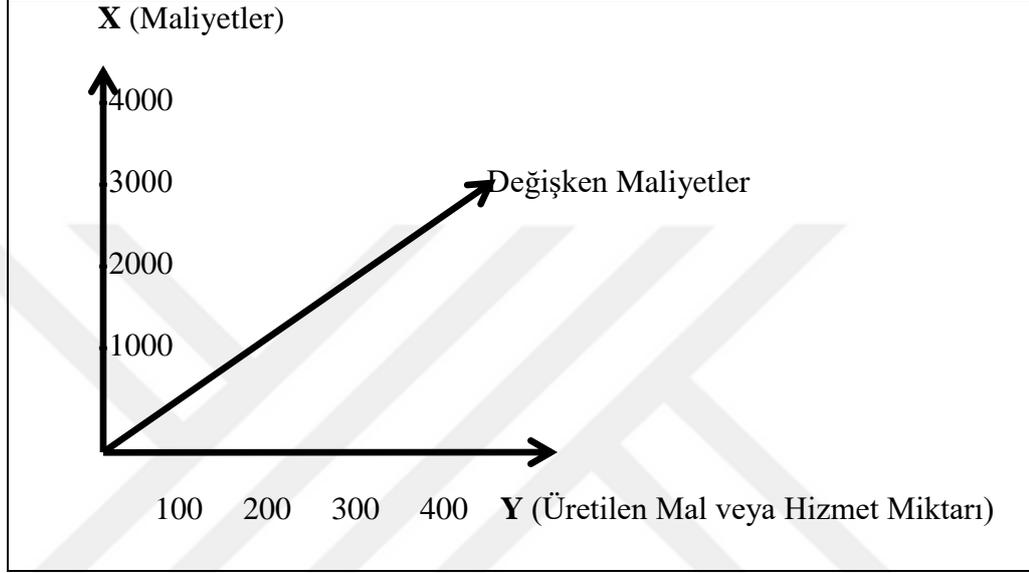
Şekil 3’de üretim miktarı ile birim sabit gider maliyeti ilişkisi verilmiştir. Şekilden de anlaşılacağı üzere üretim miktarı ne olursa olsun sabit gider maliyetleri daima aynı kalmaktadır. Bu doğrultuda sabit maliyetlerin yüksek olduğu işletmelerde, üretilen mal veya hizmetlerde birim başına düşen maliyet oldukça yüksektir.

2.6.2.2. Değişken Maliyetler

Değişken maliyetler; faaliyetlerdeki artış ve azalışa paralel olarak değişiklik gösteren maliyetler olarak tanımlamak mümkündür (Hansen, Mowen, 2006: 70). Sağlık kurumlarında değişken maliyetler ile hasta sayısı arasında doğru orantılı bir ilişki söz konusudur. Yani hasta sayısı artınca maliyetler artar veya azalır ise maliyetlerde azalır (Finkler, 1994).

Şekil 4’de maliyetler ile üretim miktarı arasındaki ilişki verilmiştir. Aşağıdaki şekilden de anlaşılacağı gibi üretim miktarındaki artışa paralel olarak maliyetlerde de artış görülmektedir. Sağlık kurumlarında kullanılan ilaç veya tıbbi malzemelerin miktarı hasta sayısına paralel olarak artış veya azalış gösterecektir.

Şekil 4. Üretim Miktarı ile Değişken Maliyetler Arasındaki İlişki



2.6.2.3. Karma Maliyetler

Maliyetlerin faaliyet hacimlerine göre sınıflandırıldığı grubundan sonuncusu olan karma maliyetler, faaliyet dönemi içerisinde hem sabit maliyetleri hem de faaliyetlere göre değişiklik gösteren değişken maliyetleri kapsayan maliyet olarak tanımlamak mümkündür (Küçüksavaş, 2006: 43). Sağlık hizmetleri sunan işletmelerde, elektrik, su gibi faaliyetin olmadığı durumda belli bir maliyeti olan fakat faaliyet hacmindeki artışa paralel olarak da artış gösteren karma maliyetlere örnek olarak verilebilir. Karma maliyet grubu da kendi arasında yarı değişken giderler ve yarı sabit giderler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Yarı Değişken Giderler: Bu grupta, işletmenin faaliyetlerinin sıfır olması halinde tamamıyla yok olmayan faaliyet hacmindeki değişimle birlikte artış ve azalış gösteren giderlerin işletmeye yüklemiş olduğu maliyetlerdir (Kürkçü, 2015: 76).

Yarı Sabit Giderler: Yarı sabit giderler, kapasite içerisinde belirli faaliyet aralıklarında sabit kalan, bu aralıklar dışına çıktığı zaman değişiklik gösteren giderlerden oluşmaktadır (Kürkçü, 2015: 77).

2.6.3. Maliyetlerin Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması

Bu sınıflandırmada stok maliyetleri ve dönem giderleri yer almaktadır.

2.6.3.1. Stok Maliyetleri

İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu ilk madde malzeme, yarı mamul ve mamullerin ihtiyaç halinde kullanmaları için ellerinde bulundurma ve bunların stoklanması için katlanılan maliyetleri ifade etmektedir. Bu maliyetler içerisinde tedarik maliyetleri ve üretim maliyetleri bulunmaktadır (Vatansever, 2013: 31). İşletmelerin tedarik maliyetlerini ilk madde malzeme, demirbaş gibi aktif unsurlarının satın alınması esnasında ve işletmeye ulaştırması süresi boyunca nakliye, montaj, komisyon ve akreditif gibi işlemler için yapılan maliyetlere örnek olarak göstermek mümkündür (Özulucan vd., 2007: 215).

2.6.3.2. Dönem Giderleri

Direkt olarak üretim ya da tedarik süreçleri ile alakalı olmasa da işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirip sürdürebilmesi için katlanılan giderlerinin işletmeye yüklemiş olduğu maliyetlerdir.

2.6.4. Maliyetlerin Yüklenme Biçimlerine Göre Sınıflandırılması

Bu sınıflandırmada dolaysız ve dolaylı gider grupları yer almaktadır.

2.6.4.1. Dolaysız (Direkt) Giderler

İşletmelerin, mal veya hizmet üretim amacıyla katlandıkları direkt ilk madde malzeme ve direkt personel giderleri bu kapsamda gösterilen giderlerdir. Dolaysız giderler mamul bazında kolaylıkla izlenebilmekte ve buna paralel olarak mamullere yüklenme konusunda kolaylık sağlamaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 42).

2.6.4.2. Dolaylı (Endirekt) Giderler

Dolaylı giderler, işletmelerin üretmiş olduğu mal veya hizmetler ile doğrudan ilişki kurulması mümkün olmayan dağıtım verileri ile dolaylı yüklenen giderlerdir (Hacıüstemoğlu, 2000: 20). Çıktılara dolaylı bir şekilde yüklenebilen bu giderlerin maliyet dağıtım anahtarları (Cost Driver) yardımıyla gider yerlerine dağıtılma imkânı vardır (Ağırbaş, 2014: 435).

2.7. SAĞLIK KURUMLARIN GİDER YERLERİ VE GİDER YERLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Maliyet analizi aşamasının ilk adımı gider yerlerinin belirlenip sınıflandırılmasıdır. Bu bölümde gider yerlerinin belirlenmesi ve gider yerlerinin sınıflandırılması hakkındaki bilgiler yer almaktadır.

2.7.1. Sağlık Kurumlarında Gider Yerlerinin Belirlenmesi

Genel işletmeler bazında gider yerleri, işletmede meydana gelen giderlerin toplandığı işletme içindeki birim yada departman olarak tanımlanmaktadır (Finkler, 1994). Sağlık işletmelerinde hizmet üretimleri ve giderlerin belirlenerek izlenmesi, sürecinin etkin olması için gider yerlerinin tanımlanması gerekmektedir. Sağlık işletmelerinin gider yerlerinin tespitinde genel olarak aşağıda sıralanan üç yöntemden biri seçilip kullanılmaktadır (Ağırbaş, 2014:431). Bunlar; yerel bölümlenme, sorumluluklara göre bölümlenme ve fonksiyonel bölümlenmedir.

2.7.1.1. Yerel Bölümlenme

Yerel olarak aynı özelliklere sahip veya diğerlerinden belirli fiziksel unsurlarla ayırtedilebilen yerler için her biri ayrı veya gruplandırılarak gider yerleri olarak belirlenebilir (Yıldırım Kaptanoğlu, 2013: 108). Sağlık işletmelerinin matriks yapısına sahip olmasından dolayı gider yerlerinin belirlenmesinde yerel bölümlenmenin kullanılması güçleşmektedir.

2.7.1.2. Sorumluluklara Göre Bölümlenme

Bu bölümlenmede, işletmelerin sorumluluk alanları baz alınarak bölümlenme yapılmaktadır. Sağlık işletmelerinin karmaşık organizasyon yapısına sahip olması karışıklığa neden olmaktadır. Bu bölümlenme sayesinde

karışıklık önlenip her bir yöneticinin sorumluluğundaki birimler ayrı bir gider yeri olarak belirlenmekte ve bu sayede planlama ve kontrol daha kolay gerçekleşmektedir (Mert, 2000: 134).

2.7.1.3. Fonksiyonel Bölümleme

Fonksiyonel bölümleme, benzer işleri yapan personel, araç ve gereçten oluşan her birim bir gider yeri olarak kabul edilmektedir. Bu bölümleme türünde baz alınan kriter işin yapıldığı yerden ziyade işin kendisidir (Yıldırım Kaptanoğlu, 2013: 108).

2.7.2. Sağlık Kurumlarında Gider Yerlerinin Sınıflandırılması

İşletmelerin üretmiş olduğu mal veya hizmetlerdeki farklılıklara göre birçok gider yeri vardır. Bu gider yerleri işletmeler arasında değişiklik gösterebilir. Gider yerlerini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) şu şekilde sıralamıştır (Güner vd., MSUGT: 154).

- *Esas Üretim Gider Yerleri (EÜGY)*
- *Yardımcı Üretim Gider Yerleri (YÜGY)*
- *Yardımcı Hizmet Gider Yerleri (YHGY)*
- *Yatırım Gider Yerleri (YGY)*
- *Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri (ÜYYGY)*
- *Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri (AGGY)*
- *Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri (PSDGY)*
- *Genel Yönetim Gider Yerleri (GYGY).*

2.7.2.1. Esas Üretim Gider Yerleri (EÜGY)

Hastanelerin sınıflandırılmasından kaynaklanan farklılıktan dolayı sunmuş oldukları hizmetlerde de farklılıklar meydana gelmektedir. Buda sağlık işletmelerinin ana faaliyetlerinin gerçekleştiği yerlerde doğal olarak farklılık meydana gelecektir. Sağlık işletmelerinde teşhis ve tedavi işlemlerinin herhangi bir bilim dalı altında bağımsız olarak gerçekleştirilen poliklinik, klinik, ameliyathane, yoğun bakım ve doğumhaneyi örnek olarak göstermek mümkündür (Tchealth, 2008: 6).

2.7.2.2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri (YÜGY)

Hastaların direkt olarak başvurabildiği esas üretim gider yerlerinden olan klinik ve polikliniklerde yapılan muayene ve değerlendirmelerden sonra başvuruda bulunan hasta için ihtiyaç duyulan tetkik ve işlemlerin yapıldığı, birer sağlık hizmetleri birimi olan laboratuvar ve görüntüleme merkezleri gibi yerlerde yapılan faaliyetler sonucunda maliyetlerin oluştuğu gider yerleridir (Ağırbaş, 2014: 433).

2.7.2.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri (YHGY)

İşletmelerin temel faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmet dışında faaliyetlerini gerçekleştiren ve tüm temel faaliyet alanlarına destek veren gider yerleridir. Sağlık işletmelerinde ana faaliyet merkezlerinin dışında kalan hasta kabul birimi giderleri gibi gider yerleri bu gider yerlerine örnek olarak göstermek mümkündür (Özgülbaş, 2014: 46). Yardımcı hizmet gider yerleri her ne kadar ana faaliyet yerleri olmasa da ana faaliyetlerin gerçekleşmesi için yardımcı hizmetlerin gerçekleştirildiği yerlerdir. Bu yüzden sağlık işletmelerinde etkin bir maliyet kontrol sistemi oluşturulmak isteniyorsa bu gider yerlerinin göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

2.7.2.4. Yatırım Gider Yerleri (YGY)

İşletmelerin duran varlıklarından birine dönüştürülmek amacıyla yapımı ya da inşası devam etmekte olan bina veya tesisler gibi yatırım amaçlı giderlerin oluştuğu gider yerleridir. Sağlık işletmelerinde yapılan veya yapılmakta olan bina veya tesisleri, yatırım gider yerleri olarak nitelendirmek mümkündür (Tchealth, 2008: 6).

2.7.2.5. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri (ÜYYGY)

İşletmelerin mal veya hizmet üretmek amacıyla genel olarak üretimin gerçekleşmesinden sorumlu teknik personellerin, teknik yöneticilerin kullandıkları ofis ve benzeri yerlerde yapılan gider yerleri olarak tanımlamak mümkündür (Yükçü, 1999: 165-166).

2.7.2.6. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri (AGGY)

İşletmelerin üretmiş oldukları mal ve hizmetlerin maliyetlerini azaltmak, pazara yeni mal ve hizmet sunmak, var olan mal ve hizmetlerin üretimin geliştirip ilerletmek gibi amaçları yerine getirmek için yapılan gider yerleridir (Akdoğan, 2015: 23).

Araştırma ve geliştirme giderlerini ayrı ayrı olarak tanımlı ise; araştırma giderleri, bilimsel veya teknik açıdan değeri bulunan yeni bir bilgiye ulaşmayı amaçlayarak gerçekleştirilen planlı ve özgün çalışmaların yapılış sırasında oluşan giderlerdir. Geliştirme giderleri ise, mevcut durumdaki bilginin üretim ya da diğer satış planlarında kullanılabilir duruma getirmek için yapılan çalışmalar sırasında ortaya çıkan giderleri kapsamaktadır (Kaval, 2005: 349). İşletmelerin, hem yeni bir yöntem bulması hem de var olan süreçlerin iyileştirilmesi araştırma ve geliştirme amaçları arasında sayılabilir.

2.7.2.7. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri (PSDGY)

Sağlık işletmelerinde hasta ve tedavi hizmetleriyle ilişkisi bulunmayan bu gider yerleri, işletmenin pazarlama, halkla ilişkiler, satış ve dağıtım faaliyetlerinden kaynaklı giderlerin oluştuğu yerleridir (Çil Koçyiğit, 2006: 113).

2.7.2.8. Genel Yönetim Gider Yerleri (GYGY)

Sağlık işletmelerinde, işletmenin bütün bölümlerine sunulan yönetim faaliyetleri ile ilgili olan maliyetlerin toplandığı gider yerleri olarak tanımlanmaktadır (Çil Koçyiğit, 2006: 113). Genel üretim gider yerlerine sağlık işletmelerinde, başhekimlik, hastane müdürlüğü, finans direktörlüğü, bilgi işlem birimleri giderleri örnek olarak gösterilmektedir (Tchealth, 2008: 7).

2.8. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET ANALİZİ

Araştırmanın bu bölümünde sağlık işletmelerinde maliyet analizinin uygulanabilmesi için izlenen aşamalar yer almaktadır. Bu aşamalar; maliyet analizi aşamaları, dağıtım aşamaları, dağıtım aşamalarında kullanılan

anahtarlar ve dağıtım aşamalarını kullanılan maliyet dağıtım yöntemlerinden oluşmaktadır.

2.8.1. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET ANALİZİ AŞAMALARI

Maliyet analizi yapılırken gerçekleşen işlemleri yedi başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar (Shepard vd., 1998:7);

1. Çıktıların tespit edilmesi,
2. Maliyet merkezlerinin belirlenmesi,
3. Maliyet unsurlarının belirlenmesi,
4. Maliyet unsurlarını maliyet merkezlerine dağıtımı,
5. Esas maliyet merkezi dışında toplanan maliyetlerin esas maliyet merkezlerine dağıtımı,
6. Maliyetlerin esas üretim maliyetlerinde toplanmasından sonra birim maliyetler ve toplam birim maliyetin tespit edilmesi,
7. Maliyet analizi sonucunun rapor edilmesi.

2.8.2. DAĞITIM AŞAMALARI VE MALİYET DAĞITIM ANAHTARLARI

Araştırmanın bu bölümünde maliyetlerin dağıtım aşaması ve dağıtım aşamalarında kullanılan anahtarlar yer almaktadır. Dağıtım aşamasında maliyetler ilgili birimlere direkt yüklenebiliyorsa dağıtım gerçekleştirilir. Direkt dağıtım mümkün olmayan maliyetlerde ise uygun dağıtım anahtarları yardımıyla dağıtım gerçekleştirilmektedir.

2.8.2.1. BİRİNCİ DAĞITIM

İşletmelerin yapmış oldukları giderlerinin hangi maliyet hesabı aracılığı ile hangi gider yerine / yerlerine yükleneceğini belirlemeye yardımcı olan birinci dağıtımın sonucunda her bir gider yerinin ayrı ayrı olmak üzere toplam direkt giderleri tespit edilir. Birinci dağıtım gerçekleştirilirken gider nerede gerçekleşmiş ise yüklenmesi de o gider yerine yapılır. Yapılan gider sadece bir gider yerini değil de birden fazla gider yerini ilgilendiriyorsa belirlenen dağıtım ölçütlerinden en uygun olanı seçilip, giderin gider yeriyle ilgili oranına göre yüklenme işlemi gerçekleştirilmelidir (Eminsoy, 2008: 21).

Genel üretim giderlerinin maliyet yerlerine dağıtımını doğrudan ya da dağıtım anahtarları vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Genel üretim gideri ile maliyet yeri arasında doğrudan bir ilişki kurulabiliyorsa genel üretim gideri o maliyet yerine yazılmaktadır. Doğrudan yüklenemeyenler ise, dağıtım anahtarları vasıtasıyla esas maliyet yerleri ve yardımcı maliyet yerlerine dağıtımını gerçekleştirilir (Savcı, 2008: 178).

Özetlemek gerekirse, birinci dağıtımda yapılması gereken her bir gider yeri için doğrudan hesaplanabilen maliyetler direkt olarak o gider yerine yüklenmesi gerçekleştirilir. Fakat doğrudan hesaplanamayan maliyetler ise uygun dağıtım anahtarlarının yardımıyla ilgili gider yerlerine dağıtımını gerçekleştirilir (Aydemir, 2007: 56).

Tablo 7. Birinci Dağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları (Ölçüleri)

GİDER ÇEŞİTLERİ	DAĞITIM ANAHTARLARI (ÖLÇÜLERİ)
Endirekt Malzeme Giderleri	Direkt İlk Madde ve Malzeme Tutarı
Endirekt Personel Giderleri	Personel Sayısı Direkt İşçilik Saati Direkt Personel Giderleri
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri	
Elektrik Giderleri	Tüketilen Kws Ampul Sayısı Yüzölçümü (m ²)
Yakıt Giderleri	Radyatör Sayısı Yüzölçümü (m ²) Hacim (m ³)
Su Giderleri	Personel Sayısı Musluk Sayısı

	m ³
Haberleşme Giderleri	Personel Sayısı Telefon Sayısı
Bakım Onarım Giderleri	Makine Sayısı Bakım Onarım İstek Fişi Sayısı
Taşıma Giderleri	Taşınan Malzemenin Miktarı, Değeri, Ağırlığı
Temizlik Giderleri	Temizlenen Alan(m ²)
Yiyecek Giderleri	Öğün Sayısı
Çeşitli Giderler	
Kira Giderleri	Yüzölçümü (m ²)
Bina Sigorta Giderleri	Yüzölçümü (m ²)
Duran Varlık Sigortası	Duran Varlığın Değeri
Vergi, Resim ve Harçlar	Yüzölçümü (m ²)
Bina Amortismanı	Yüzölçümü (m ²)
Finansman Giderleri	Personel Sayısı Üretim Miktarı

(Çil Koçyiğit, 2006: 121).

Tablo 7’de işletmelerde oluşan giderlerin birinci dağıtım aşamasında ilgili birimlere dağıtım için dağıtım anahtarları verilmiştir. Bu dağıtım anahtarları sayesinde her bir gider yeri ilgili gider tutarından ne kadar alacağı belirlenmektedir.

2.8.2.2. İKİNCİ DAĞITIM

Bu dağıtım aşamasında birinci dağıtımda belirlenen gider yerlerindeki esas üretim gider yerleri dışında kalan gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtım aşaması gerçekleştirilir. Bu dağıtımın esas amacı tüm üretim giderlerinin, üretilen mamul maliyetlerine yüklenmek üzere, bu mamulleri üreten(esas) üretim yerlerinde toplanma işleminin yapılmasıdır. Bu dağıtımın önem taşıyan yönlerinden biri diğer üretim yerlerince sağlanan yardımcı üretim

ve hizmetleri kullanan yani tüketen esas üretim yerlerinin bu tüketimden kaynaklanan sorumluluğunu dolaylı biçimde yansıtabilmesidir. İkinci dağıtımın sağladığı bir diğer fayda ise, faaliyet dönemine ait gider yerlerinin işletme içinden sağladıkları yardımcı üretim ve hizmetler karşılığında gider payı almalarına ve sonuç olarak üretim giderleri / dönem giderleri ayrımının daha sağlıklı ve doğru bir şekilde gerçekleştirilmesine imkân tanınmasıdır. İkinci dağıtım aşamasında dağıtımı gerçekleştirilecek olan gider yerleri, esas üretim yerleri dışında kalan tüm üretim gider yerleri olarak tanımlanır ve bunlar aşağıdaki gibi sıralandırılabilir (Büyükmirza, 2012: 207):

- *Yardımcı Üretim Yerleri*
- *Yardımcı Hizmet Yerleri*
- *Üretim Yerleri Yönetimi (ve ortak) gider yerleri*

Yukarıda belirtilen gider yerlerinde direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri yapılmamaktadır. Bunun sebebi bu giderlerin mamullere direkt olarak yansıtılmasından dolayı esas üretim yerlerinde meydana gelmektedir. İkinci dağıtımın yapılabilmesi için belli dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Dağıtım anahtarından anlatılmak istenen husus, dağıtımın gerçekleşmesinden pay alacak gider yerlerinin, giderleri dağıtılan gider yerlerinden faydalanma derecesini ortaya çıkaran ölçütler olarak ifade edilmektedir. Dağıtım anahtarları her gider yeri için farklılık göstermektedir. Dağıtım anahtarları iki grupta sınıflandırılabilir. Bunlar sabit anahtarlar ve değişken anahtarlardır. Sabit anahtarlar; alan(m²), hacim(m³) gibi, dağıtımdan pay alacak gider yerlerinin dağıtıma tabi gider yerlerinden **yararlanma potansiyelini** gösteren işletmelerin sahip olduğu değişmez ölçütleri olarak tanımlanmaktadır. Değişken anahtarlar, dağıtımdan pay alacak gider yerlerinin dağıtıma tabi gider yerlerinden **fiili yararlanma derecesine** bağlı olarak değişen ölçütler olarak tanımlanmaktadır (Büyükmirza, 2012: 208).

İkinci dağıtımın yapılması için belli yöntemler kullanılmaktadır. İkinci dağıtımın sağlıklı ve doğru yapılması ikinci dağıtım yöntemleri arasından işletmenin verilerine en uygun olan yöntemin seçilip dağıtımın yapılmasına bağlıdır. Maliyet analizlerinde dağıtım anahtarlarının doğru seçilmesi daha

gerçekçi ve somut sonuçlara ulaşmaya vesile olmaktadır. Bu yöntemler ilgili literatürün yardımıyla alt bölümde detaylı olarak ele alınmıştır.

2.8.2.2.1. İkinci Dağıtımda Kullanılan Maliyet Dağıtım Yöntemleri

İkinci dağıtımda kullanılan maliyet dağıtım yöntemlerini basit, kademeli, matematiksel, standart ve çapraz dağıtım yöntemi olmak üzere beş ana başlık altında incelemek mümkündür.

2.8.2.2.1.1. Basit (Doğrudan) Dağıtım Yöntemi

Birinci dağıtım aşamasında belirlenen yardımcı maliyet yerlerinin I.Toplam genel üretim giderleri birbirine pay vermeden doğrudan doğruya ana maliyet yerlerine aktarımının gerçekleştiği yöntemdir. Yardımcı maliyet yerleri, ana maliyet yerleri için oluşturulduğu düşünüldüğünden dolayı birbirlerine pay vermesi bu yöntemde gerçekleşmez. Yardımcı gider yerlerinin sadece ana maliyet yerlerine dağıtımını vasıtasıyla gerçekleşen 2.dağıtım sonucunda genel üretim giderlerinin tamamı ana (esas) maliyet yerlerinde toplanması gerçekleşmektedir. Bu gerçekleşen toplamın adına II.Toplam denir. Belirlenen her ana maliyet yerinin II.Toplam maliyeti her bir yer için ayrı ayrı seçilen bir faaliyet hacmine bölerek her ana maliyet yeri için yükleme oranı belirlenip o maliyet yerinde üretilen mamule genel üretim gideri olarak pay yüklenmesi gerçekleşir. Her bir yardımcı maliyet yeri için ayrı bir dağıtım anahtarı seçmek, yardımcı maliyet yerlerini ana maliyet yerlerine dağıtabilmek için yapılması gerek ilk husustur (Haftacı, 2013: 192-193).

Kolay ve basit bir uygulamaya sahip olan basit dağıtım yöntemi, yardımcı hizmet üretimi gider yerlerinde toplanan gider tutarları esas üretim gider yerlerine dağıtımını gerçekleştirilir. Bu yöntemin eleştirilen yönü ise yardımcı üretim gider yerlerinin birbirlerine vermiş oldukları hizmeti göz ardı edip, YÜGY'nin sadece esas üretim gider yerlerine hizmet verdiği varsayımına dayanmış olmasıdır. YÜGY'nin birbirlerine sağlamış oldukları hizmetler göz ardı edilemeyecek kadar önemli olduğu durumlar söz konusu olduğunda bu yöntemin kullanılmasının uygun olmayacağı yapılan tanımdan da anlaşılmaktadır (Koçyiğit, 2006: 124).

2.8.2.2.1.2. Kademeli (Basamaklı) Dağıtım Yöntemi

Basamaklı dağıtım yöntemi, yönetim gider yerleri ve destek gider yerleri arasında bulunan alışverişi tek başına yapan dağıtım yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Bu dağıtım yönteminde, yönetim gider yerleri ve destek gider yerleri dağıtım tablosunda kendisinin bulunduğu yerinde sağında bulunan gider yerlerine pay vermesine rağmen kendisi onlardan gider payı almamaktadır. Sağlık kurumları işletmelerinde, yapılan maliyet analizi çalışmalarında en çok kullanılan yöntem olarak bilinmektedir. Bu yöntemin en önemli noktası yönetim gider yeri ve destek gider yerlerinin dağıtım tablosunda sıralanmasının nasıl olmasıdır. Bunun sebebi dağıtım yönteminin gereği olarak, sıralamanın en başında yer alan dağıtıma tabi tutulan gider yerinin gideri, sağlık kurumları işletmelerindeki yönetim, yardımcı, destek ve esas tüm gider yerlerinde dağıtılmakta olmasıdır. Buna karşılık olarak sıralamanın en sonunda dağıtıma tabi tutulan gider yerinin giderleri ise, sadece yardımcı üretim gider yerlerine ve esas üretim gider yerlerine dağıtımı gerçekleştirilmektedir (Ağırbaş, 2014: 439-440).

2.8.2.2.1.3. Matematiksel Dağıtım Yöntemi

Matematiksel dağıtım yönteminde kaç tane yardımcı maliyet yeri bulunuyor ise o sayıda denklem kurulup, kurulan denklemlerin çözümü ile her bir maliyet yerinden ana maliyet yerine dağıtılacak genel üretim maliyetleri tespit edilir. Bir maliyet yeri kendisi ile hizmet takasında bulunma imkânı olmadığından kendisine ait olan yüzdenin hesaplaması yapılamaz. Buna göre kendi maliyet yeri dışında kalan tüm maliyet yerleri ile olan ilişki 100 olarak baz alınır ve her bir maliyet yeri ayrı ayrı baz alınan bu 100 içindeki oransal payı yüzde olarak tanıplanıp belirlenir (Savcı, 2013: 184). İşletmelerin faaliyet alanlarına göre bu yöntemin kullanılması veya kullanılmamasında değişiklik meydana gelmektedir. Örneğin birer hizmet işletmeleri olan sağlık kurumları işletmelerinde yardımcı gider yerleri sayısının olması gerektiğinden çok daha fazla olması bu yöntemin kullanılmasını oldukça güçleştirmektedir. Bu yöntemin yardımcı gider yerleri az olan işletmelerde kullanılması daha kolay olmaktadır.

2.8.2.2.1.4. Standart (Planlı) Dağıtım Yöntemi

Standart dağıtım yönteminde, gerçekleşmiş olan giderlerin, gider yerlerinin birbirlerine karşılıklı olarak gider payı aktarması esas geçerli sayılmaktadır. Bu yönü matematiksel ve çapraz dağıtıma benzerlik gösterirken, dağıtımı gerçekleştirilecek olan giderlerin fiili olmaması benzerlik gösterdiği iki dağıtım yönteminden ayrılmaktadır. Bu yöntemde gider yerlerinin giderlerinin dağıtımını önceden belirlenmiş veya planlanmış olan gider tutarları kullanılarak gerçekleştirilmektedir (Büyükmirza, 2012: 218).

2.8.2.2.1.5. Çapraz Dağıtım Yöntemi

Karşılıklı dağıtım olarak da adlandırılan bu yöntem, matematiksel yöntemde yapılan denklemlerin yerine elle yapılan hesaplamalara dayanmaktadır. Yardımcı hizmet gider yerlerinin fazla olması durumunda kurulan denklemin çözümü zorlaştığından dolayı bu yöntem kullanıma daha uygun gelmektedir (Atamanalp ve Diğerleri, 2000: 29).

Bu yöntemde, öncelikle yardımcı hizmet üretimi gider yerlerinin aralarındaki hizmet ilişkisini ifade eden oranlar belirlenip daha sonrasında ise dağıtımda bulunan gider yerlerinin karşılıklı olarak birbirlerine devamlı pay verecek biçimde turlar şeklinde dönüşümlü olarak dağıtım yapılmaya başlanmaktadır. Bu turlama şeklinde yapılan işlem, dağıtımda bulunan her bir gider yerinin birinci dağıtım toplam tutarı ile ikinci dağıtımdan gelen gider tutarının toplamı eşitlenene kadar ya da aradaki fark önemsiz sayılacak azlıkta olana kadar devam edilir ve istenen düzeye gelince bu dağıtım süreci tamamlanır (Akdoğan, 2015: 389).

Tablo 8. Giderlerin İkinci Dağıtım Aşamasında Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları (Ölçüleri)

GİDER ÇEŞİTLERİ	DAĞITIM ANAHTARLARI (ÖLÇÜLERİ)
Hasta Kayıt-Kabul	Hasta Kayıt Sayısı
Sterilizasyon	Steril Edilen Dönüştürülmüş Parça Sayısı Malzemenin Sterilizasyon Süresi

Teknik Servis	Bakım Onarım İstek Fişi Sayısı Direkt İşçilik Süresi
Mutfak	Öğün Sayısı Dönüştürülmüş Öğün Sayısı
Sosyal Hizmetler	Hasta Sayısı
Eczane	Verilen İlacın Parasal Değeri Verilen İlacın Birim Miktarı
Terzihane	Dikilen Parça Sayısı Dikiş Süresi (dkk)

(Çil Koçyiğit, 2006: 123).

Tablo 8’de ikinci dağıtım aşamasında, esas üretim ve yardımcı üretim gider yerleri dışında kalan gider yerlerinde biriken giderlerin dağıtımının yapılabilmesi için dağıtım anahtarları verilmiştir. Bu dağıtım anahtarları vasıtasıyla ikinci dağıtım aşaması etkin yapılabilmektedir.

2.8.2.3. ÜÇÜNCÜ DAĞITIM

Dağıtımın üçüncü aşaması olan üçüncü dağıtımda, ikinci maliyet dağıtımından sonra esas üretim maliyet merkezlerinde toplanan maliyetler, dağıtım anahtarları vasıtasıyla üretilen mal veya hizmetlere yüklenmesi gerçekleştirilir (Gündüz, 2016: 161). Diğer bir ifade ile esas üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin mamullere dağıtımının gerçekleştirildiği aşamadır (Gençoğlu, 2008: 138). Dağıtım sonucunda esas üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyet tutarları hizmet sunulan hasta sayısına bölünerek hasta başı maliyet tutarı tespit edilmektedir. Bu tespit sonucunda Sağlık Uygulama Tebliğine göre yapılan ödemeler ile gerçekleşen hasta başı veya işlem başı maliyet tutarlarını görme imkânı doğmaktadır. Maliyet analizleri sonucunda borçlanan sağlık kurumları için asıl sebebin ödeme sisteminden kaynaklandığı mı yoksa etkin maliyet kontrol sisteminin olmayışından mı kaynaklandığı tespit edilebilmektedir.

Tablo 9. Giderlerin Üçüncü Dağıtım Aşamasında Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları (Ölçüleri)

HİZMET TÜRLERİ	DAĞITIM ANAHTARLARI (ÖLÇÜLERİ)
Klinikler	Hasta Sayısı Hasta Gün Sayısı Hasta Yatağı Sayısı
Poliklinikler	Hasta Sayısı Muayene Süresi
Labaratuvarlar	Dönüştürülmüş Tetkik Sayısı
Radyoloji	Dönüştürülmüş Film Sayısı Film Çekim Süresi
Nükleer Tıp	Dönüştürülmüş Ürün Sayısı
Ameliyathaneler	Dönüştürülmüş Ameliyat Sayısı Yapılan Ameliyat Süreleri
Doğumhaneler	Dönüştürülmüş Doğum Sayısı Doğum Süreleri
Diğer Tedavi Üniteleri	Hasta Sayısı Seans Süresi

(Çil Koçyiğit, 2006: 132).

Tablo 9’da hem esas üretim gider yerlerinde hem de yardımcı üretim gider yerlerinde hasta başı birim maliyetlerin bulunması için anahtarlar yer almaktadır. Üçüncü dağıtım sonucu kliniklerde toplanan gider tutarları hizmet verilen hasta sayısına bölünerek hasta başı birim maliyetlere ulaşılmaktadır.

2.8.3. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET MERKEZLERİ

Tablo 10’da hastane işletmelerinde bulunan maliyet merkezleri verilmiştir (Kısakürek, 2010: 235). Bu tabloda hastane işletmelerinde bulunan maliyet merkezleri geliri olan ve geliri olmayan yerler olarak ikiye ayrılmıştır. Geliri olan bölümde esas üretim maliyet yerleri ve yardımcı üretim maliyet

yerleri yer almaktadır. Geliri olmayan yerlerde ise, üretim yerleri yönetimi maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri ve genel yönetim gider yerleri almaktadır.



Tablo 10. Hastane İşletmelerinde Bulunan Maliyet Merkezleri

Geliri Olan Bölümler			Geliri Olmayan Bölümler			
Esas Üretim Maliyet Yerleri			Yardımcı Üretim Maliyet Yerleri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Y.	Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri	Genel Yönetim Gider Yerleri
Acil Servis Anestezi Aile Hekimliği Adli Tıp Beyin Cerrahisi Çocuk Sağlığı Çocuk Cerrahisi Dermatoloji Dâhiliye Diyet	Enfeksiyon Fizik Tedavi Genel Cerrahi Göğüs Cerrahisi Göğüs Hastalıkları Göz Halk Sağlığı İç Hastalıkları Kadın Hastalıkları Kalp Damar Cer. Nükleer Tıp	Onkoloji Ortopedi Plastik Cerrahi Psikiyatri Radyasyon Onk. Tıbbi Genetik Üroloji Kardiyoloji KBB Nöroloji Nöroşirurji	Ameliyathane Biyokimya Hematoloji Laboratuvarı Kan Merkezi Mikrobiyoloji Parazitoloji Patoloji Radyoloji	Başhekimlik Dekanlık	Altyapı Arşiv Bilgi İşlem Çamaşırhane Tıbbi Depo Satın Alma Terzihane Yemekhane Eczane	Başmüdürlük Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü Tahakkuk Fatura Satın Alma Bütçe Takip Kontrol Ev İdaresi Hasta Kabul Halkla İlişkiler Kalite Kontrol Ayniyat Sekreterlik Hizmetleri Saymanlık

3. GEREÇ VE YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Tipi

Bu çalışma, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nin bir faaliyet dönemine ait maliyet analizinin yapılıp değerlendirilmesine yönelik tanımlayıcı (descriptive) tiptedir. Ayrıca araştırma belirli bir dönemi (1 Ocak – 31 Aralık) kapsadığı için de kesitsel tipte bir araştırmadır.

3.2. Araştırmanın Yapıldığı Yer

Araştırma, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nde yapılmıştır.

3.3. Araştırmanın Evreni

Araştırmanın evrenini, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesinin bir faaliyet dönemi boyunca gerçekleşen tıbbi, idari ve mali kayıtları oluşturmaktadır.

3.4. Araştırmanın Örnekleme

Araştırmanın örneklemini, evreni oluşturan Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nin bir faaliyet dönemi boyunca yapılan tüm mali kalemler oluşturmaktadır.

3.5. Verilerin Toplanması

Araştırmada maliyet ve gider kalemlerini tespit edebilmek için kurumun tıbbi, idari ve mali kayıtlardan yararlanılmıştır. Veri kaynakları olarak hastanenin döner sermaye mizanı, döner sermaye gider cetvelleri, hastanenin genel bütçe giderleri, ödeme emri cetvelleri, taşınır mal ve ayniyat muhasebesi kayıtları kullanılmıştır. Ayrıca kayıtların yetersiz olduğu durumlarda ise ilgili yöneticilerin uzman görüşleri veri kaynağı olarak kullanılmıştır.

3.6. Verilerin Değerlendirilmesi

Araştırmaya başlamak için gerekli izinler alındıktan sonra veriler toplanmıştır. Verilerin değerlendirilebilmesi ve maliyet analizinin yapılabilmesi için gider merkezleri belirlenmiştir. Bu gider merkezleri (yerleri) esas üretim gider yerleri, yardımcı üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider

yerleri ve genel yönetim gider yerleri olarak belirlenmiştir. Toplanan veriler ilgili birimlere direkt yansıtılmıştır. Direkt yansıtılması mümkün olmayan veriler için uygun dağıtım anahtarları kullanılmış olup birinci dağıtım işlemi gerçekleştirilmiştir.

İkinci dağıtım aşamasında, yardımcı üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri ve genel yönetim gider yerlerinde toplanan giderler kademeli dağıtım yöntemi yardımıyla esas üretim gider merkezlerine dağıtılmıştır. İkinci dağıtım sonucunda protez laboratuvarı ve sterilizasyon merkezi için birim maliyetler bulunmuştur. Protez laboratuvarı için laboratuvardan faydalanan hasta sayısı, sterilizasyon merkezi için ise steril edilmiş malzeme sayısı kullanılarak birim maliyetler belirlenmiştir.

Üçüncü dağıtımda ise, yardımcı üretim gider yerleri kademeli dağıtım yöntemi kullanılarak esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Üçüncü dağıtım sonucunda her bir klinik için hasta başı birim maliyetler hesaplanmıştır. Bu hesaplama işlemi üçüncü dağıtım sonunda esas üretim gider yerlerinde toplanan toplam gider tutarı kliniğe başvuran hasta sayısına bölünerek bulunmuştur. Ayrıca üçüncü dağıtım sonucunda esas üretim gider yerlerinde toplanan toplam tutar ile hizmet sunulan toplam hasta sayısı bölünerek ortalama hasta başı maliyet hesaplanmıştır.

Birinci dağıtım, ikinci dağıtım ve üçüncü dağıtım tablosunun oluşturulması aşamasında, hesaplamalar için Microsoft Excel programı kullanılmıştır.

3.7. Araştırmanın Etik Yönü

Araştırmaya başlanmadan önce Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Girişimsel Olmayan Klinik Araştırmalar Etik Kurulundan 07.11.2018 tarihinde araştırmanın Etik Kurul Onayı (EK-1) alınmıştır. Etik kurul izni alındıktan sonra araştırmaya başlamak için kurum yönetiminden 04.01.2019 tarihinde çalışma izni (EK-2) alınmıştır. Gerekli izinler alındıktan sonra araştırmaya başlanmıştır.

4. BULGULAR

4.1. Kurumun Genel Bilgileri

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi Bakanlar Kurulunun 03.01.1995 tarih ve 95/6413 sayılı kararı ile kurulmuş olup, Yükseköğretim Kurulunun 03.04.1996 tarihli toplantısında alınan kararla faaliyete geçmiştir. Aynı yıl Tıp Fakültesi bünyesinde 2 ünitli diş polikliniğinde hasta kabulüne başlamıştır. Günümüzde 16.800 m² kapalı alanla hizmet sunumuna devam etmektedir.

4.2. Kurumun İnsan Kaynakları Yapısı

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nde çalışmakta olan personelleri şu şekilde sınıflandırmak mümkündür: 7 Profesör, 13 Doçent, 12 Doktor Öğretim Üyesi, 51 Araştırma Görevlisi olmak üzere toplam 83 Akademik personel, 2 Hemşire, 7 Sağlık Teknikeri, 64 İdari personel ve 1 güvenlik görevlisi olmak üzere toplam 156 personel görev yapmaktadır. İdari personellerden 42 tanesi hizmet alımı kapsamında çalışmaktadır.

4.3. Maliyet Analizi Uygulaması

Maliyet analizi aşamasına geçmeden önce kurumda yapılan giderler ve tutarları toplanmıştır. Veriler toplanma aşaması tamamlandıktan sonra maliyet analizi aşamasının ilk adımı olarak gider yerleri belirlenmiştir. Belirlenen gider yerleri dört ana grupta toplanmıştır. Bunlar; esas üretim gider yerleri, yardımcı üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri ve genel yönetim gider yerleridir. Toplanan veriler, sırasıyla birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım yapılmıştır. Dağıtım aşamaları tamamlandıktan sonra hasta başı birim maliyetler saptanmıştır. Maliyet analizi aşamaları detaylı bir şekilde alt bölümlerde ele alınmıştır.

4.3.1. Gider Merkezlerinin (Yerlerinin) Belirlenmesi

Maliyet analizi uygulamasının ilk aşaması gider merkezlerinin belirlenmesidir. Kurumda yapılan işlemler ve birimler göz önünde bulundurularak gider yerleri dört ana gruba ayrılmıştır. Bu ana gruplar adı altında birimler belirlenmiştir. Bunlar;

4.3.1.1. Esas Üretim Gider Yerleri

- Protetik Diş Tedavisi
- Ağız Diş ve Çene Cerrahisi
- Endodonti
- Periodontoloji
- Restoratif Diş Tedavisi
- Pedodonti
- Ağız Diş ve Çene Radyolojisi
- Ortodonti

4.3.1.2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri

- Protez Laboratuvarı
- Sterilizasyon

4.3.1.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

- Hasta Kayıt
- Teknik Servis

4.2.1.4. Genel Yönetim Gider Yerleri

- Hastane Yönetimi
- Tahakkuk
- Yazı İşleri
- Fatura
- Satın Alma
- Kalite Yönetim Birimi
- Hastane Bilgi Yönetim Sistemi
- Taşınır Kayıt Kontrol
- Güvenlik

4.3.2. Gider Türleri, Giderlerin Tutarı ve Giderlerin Dağıtımı

Gider merkezleri belirlendikten sonra kurumda gerçekleşen gider türleri, yıllık tutarları ve dağıtım anahtarları Tablo 11’de verildiği gibidir. Gider türleri; ilk madde malzeme, laboratuvar hizmet alımı, direkt ve endirekt personel gideri, hizmet alımı personel gideri, doğal gaz, su, tıbbi atık, bina ve demirbaş amortismanı, bakım onarım, kırtasiye, temizlik, haberleşme ve elektrik giderinden oluşmaktadır.

Tablo 11. Gider Türleri, Yıllık Toplam Tutarı ve Dağıtım Anahtarı

Sıra No	Gider Türü	Yıllık Toplam Tutarı (₺)	Dağıtım Anahtarı
1	İlk Madde ve Malzeme	1.299.259,67	İstek Formları
2	Laboratuvar Hizmet Alımı	222.239,52	İlgili Birime
3	Direkt Personel Gideri	9.837.823,24	İlgili Birime
4	Endirekt Personel Gideri	803.882,35	İlgili Birime
5	Hizmet Alımı Personel Gideri	952.748,54	İlgili Birime
6	Doğal Gaz	80.566,44	Petek Sayısı
7	Su	32.100,00	Musluk Sayısı
8	Tıbbi Atık	26.089,03	Uzman Görüşü
9	Bina Amortismanı	378.480,00	M ²
10	Demirbaş Amortismanı	1.046.297,64	İlgili Birim
11	Bakım Onarım	59.993,04	Bakım Onarım Fişleri
12	Kırtasiye	54.712,46	Uzman Görüşü
13	Temizlik	43.792,37	M ²
14	Haberleşme	11.562,24	Personel Sayısı
15	Elektrik	388.000,00	Uzman

			Görüşü
16	TOPLAM	₺ 15.237.546,54	

4.3.3. BİRİNCİ DAĞITIM

Gider merkezleri belirlendikten sonra giderlerin sınıflandırma işlemi yapılmıştır. Bu sınıflandırma personel giderleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve genel üretim giderleri şeklinde olmak üzere üç ana grupta toplanmıştır. Toplanan verilerin birinci dağıtımını yapılırken kurumun otomasyon sistemi ve tahakkuk gibi ilgili birimlerden alınan kayıtlar doğrultusunda gider yerlerine direkt olarak, direkt dağıtımın mümkün olmadığı durumlar söz konusu olduğunda ise belirlenen uygun dağıtım anahtarları vasıtasıyla birinci dağıtım gerçekleştirilmiştir. Kayıtların ve bilgilerin yetersiz olduğu durumlarda uzman görüşlerinden faydalanmıştır. Birinci dağıtımda;

4.3.3.1. PERSONEL GİDERLERİ

Bu başlık altında akademik personel, hemşire, sağlık teknikeri ve memurlar için yapılan direkt, endirekt ve hizmet alımı personellerine ait giderler yer almaktadır. Bu giderler maaş, SGK, yolluk, ek ödemeler, döner sermaye ödemeleri ve yöneticilik payı giderlerinden oluşmaktadır.

4.3.3.1.1. Direkt Personel Giderleri

Direkt personel gideri akademik personel, sağlık teknikeri, hemşire ve memurlar için yapılan maaş ödemelerinden ve dış hekimlerine yapılan döner sermaye ödemelerinden oluşmaktadır. Bu giderin dağıtımını yapılırken personellerin çalıştıkları birimlere göre yapılmıştır.

Tablo 12. Direkt Personel Giderinin Birimlere Göre Dağıtım

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	1.744.957,95	17,74
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	1.254.047,13	12,75
Endodonti	838.130,63	8,52

Periodontoloji	1.207.726,81	12,28
Restoratif Diş Tedavisi	1.541.224,60	15,67
Pedodonti	1.038.565,22	10,56
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	527.790,21	5,36
Ortodonti	734.817,34	7,47
Protez Laboratuvarı	55.458,58	0,56
Sterilizasyon	207.469,54	2,11
Hasta Kayıt	35.458,58	0,36
Genel Yönetim Gider Yerleri	652.176,65	6,63
TOPLAM	₺ 9.837.823,24	100

Dağıtım sonucu Tablo 12’de verildiği gibidir. Direkt personel giderinin; %17,74’ünü protetik diş tedavisi, %15,67’sini restoratif diş tedavisi, %12,75’ini ağız, diş ve çene cerrahisi, %12,28’ini periodontoloji, %10,56’sını pedodonti, %8,52’sini endodonti, %7,47’si ortodonti, %6,63’ünü genel yönetim gider yerleri, %5,36’sını ağız, diş ve çene radyolojisi, %2,11’ini sterilizasyon, %0,56’sını protez laboratuvarı, %0,36’sını hasta kayıt oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda direkt personel giderinin; %90,34’sünü esas üretim gider yerleri, %2,67’sini yardımcı üretim gider yerleri, %0,36’sını yardımcı hizmet gider yerleri ve %6,63’ünü genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.1.2. Endirekt Personel Giderleri

Endirekt personel gideri, yolluk, mesai dışı ek ödemeler, yöneticilik ödemeleri ve idari personeller için yapılan döner sermaye ödemelerinden oluşmaktadır. Bu gider kaleminin dağıtımında ödeme yapılan personellerin bağlı oldukları birimlere göre dağıtılmıştır.

Tablo 13. Endirekt Personel Giderinin Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	94.283,53	11,73
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	32.939,32	4,10
Endodonti	24.454,14	3,04
Periodontoloji	25.981,03	3,23
Restoratif Diş Tedavisi	3.413,57	0,42
Pedodonti	60.414,18	7,52
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	39.513,56	4,92
Ortodonti	28.972,62	3,60
Protez Laboratuvarı	1.722,00	0,21
Sterilizasyon	5.768,15	0,72
Hasta Kayıt	15.256,05	1,90
Genel Yönetim Gider Yerleri	471.164,16	58,61
TOPLAM	₺ 803.882,35	100

Dağıtım sonucu Tablo 13’de verildiği gibidir. Endirekt personel giderinin; %58,61’ini genel yönetim gider yerleri, %11,73’ünü protetik diş tedavisi, %7,52’sini pedodonti, %4,92’sini ağız, diş ve çene radyolojisi, %4,10’unu ağız, diş ve çene cerrahisi, %3,60’ını ortodonti, %3,23’ünü periodontoloji, %3,04’ünü endodonti, %1,90’ını hasta kayıt, %0,72’sini sterilizasyon, %0,42’sini restoratif diş tedavisi ve %0,21’ini protez laboratuvarı oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda endirekt personel giderinin; %38,56’sını esas üretim gider yerleri, %0,93’ünü yardımcı üretim gider yerleri, %1,90’ını

yardımcı hizmet gider yerleri ve %58,61'ini genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.1.3. Hizmet Alımı Personeli Giderleri

Kurumun hizmet sunumunu gerçekleştirirken ihtiyaç duyduğu temizlik personeli, büro hizmetleri personeli ve güvenlik personeli ihtiyacını hizmet alımı şeklinde yapmıştır. Bu gider kaleminin dağıtımında ödeme yapılan personellerin bağlı oldukları birimlere göre dağıtılmıştır.

Tablo 14. Hizmet Alımı Personeli Giderinin Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	173.475,92	18,21
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	43.368,98	4,55
Endodonti	86.737,96	9,10
Periodontoloji	65.053,47	6,83
Restoratif Diş Tedavisi	43.368,98	4,55
Pedodonti	65.053,47	6,83
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	43.368,98	4,55
Ortodonti	86.737,96	9,10
Protez Laboratuvarı	21.684,49	2,28
Sterilizasyon	65.053,47	6,83
Teknik Servis	86.737,96	9,10
Hasta Kayıt	21.684,49	2,28
Genel Yönetim Gider Yerleri	150.422,45	15,79
TOPLAM	₺ 952.748,54	100

Dağıtım sonucu tablo 14'de verildiği gibidir. Hizmet alımı personeli giderinin; %18,21'ini protetik diş tedavisi, %9,10'unu endodonti, %9,10'unu

ortodonti, %9,10'unu teknik servis, %6,83'ünü periodontoloji, %6,83'ünü pedodonti, %6,83'ünü sterilizasyon, %4,55'ini ağız diş ve çene cerrahisi, %4,55'ini restoratif diş tedavisi, %4,55'ini ağız diş ve çene radyolojisi, %4,55'ini hastane yönetimi, %4,41'ini güvenlik, %2,28'ini protez laboratuvarı, %2,28'ini hasta kayıt, %2,28'ini tahakkuk, %2,28'ini yazı işleri ve %2,28'ini HBYS birimi oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda hizmet alımı personeli giderinin; %63,73'ünü esas üretim gider yerleri, %9,10'unu yardımcı üretim gider yerleri, %11,38'ini yardımcı hizmet gider yerleri ve %15,79'unu genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.2. İLK MADDE VE MALZEME

İlk madde malzeme giderleri, kurumun faaliyet dönemi boyunca hizmet sunumunu gerçekleştirme aşamasında ihtiyaç duyduğu tıbbi malzeme, tıbbi ilaç, laboratuvar malzemesi ve laboratuvar hizmeti alımı için yaptığı harcamalardan oluşmaktadır.

4.3.3.2.1. Direkt İlk Madde Malzeme Gideri

Faaliyet dönemi boyunca toplam 1.299.259,97 ₺ tutarında ilk madde ve malzeme tüketimi gerçekleşmiştir. Bu dağıtımında birimlerden yapılan istek formları kullanılmıştır. Bu istek formları doğrultusunda birimler tarafından tüketilen miktar ve tutar saptanmıştır.

Tablo 15. İlk Madde ve Malzeme Giderinin Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	424.231,10	32,65
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	101.092,99	7,78
Endodonti	132.847,63	10,22
Periodontoloji	85.628,53	6,59
Restoratif Diş Tedavisi	167.512,17	12,89

Pedodonti	139.135,53	10,71
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	9.515,94	0,73
Ortodonti	26.210,06	2,02
Sterilizasyon	69.510,25	5,35
Teknik Servis	41.594,53	3,20
Genel Yönetim Gider Yerleri	101.980,94	7,85
TOPLAM	₺ 1.299.259,67	100

Dağıtım sonucu tablo 15’de olduğu gibidir. İlk madde ve malzeme giderinin; %32,65’ini protetik diş tedavisi, %12,89’unu restoratif diş tedavisi, %10,71’ini pedodonti, %10,22’sini endodonti, %7,78’ini ağız diş ve çene cerrahisi, %6,59’unu peridontoloji, %6,06’sını hastane yönetimi, %5,35’ini sterilizasyon, %3,2’sini teknik servis, %2,02’sini ortodonti, %1,78’ini satın alma ve %0,73’ünü ağız diş ve çene radyolojisi birimi oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda ilk madde ve malzeme giderinin; %83,60’ını esas üretim gider yerleri, %5,35’ini yardımcı üretim gider yerleri, %3,20’sini yardımcı hizmet gider yerleri ve %7,85’ini genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.2.2. Protez Laboratuvarı Hizmet Alımı

Kurum protez laboratuvarı ihtiyacını hizmet alımı yoluyla gerçekleştirmektedir. Faaliyet dönemi boyunca ilgili yüklenici firma tarafından ihtiyaç duyulan hizmetler karşılanmaktadır.

Tablo 16. Laboratuvar Hizmet Alımı Giderinin Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİM	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protez Laboratuvarı	222.239,52	100
TOPLAM	₺ 222.239,52	100

Bu giderin dağıtımında Tablo 16’da gösterildiği gibi ilgili birim olan protez laboratuvarı birimine yüklenmiştir.

4.3.3.3. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

Genel yönetim giderleri; bina amortismanı, demirbaş amortismanı, tıbbi atık, bakım onarım, elektrik, su, doğal gaz, haberleşme ve temizlik giderlerinden oluşmaktadır. Bu gider kalemlerinin ilgili birimlere dağıtımı aşamasında kurumun otomasyon sisteminden alınan kayıtlar yardımıyla gerçekleştirilmiştir. Kayıtların yetersiz olduğu durumlarda ilgili personel ve yöneticilerden uzman görüşü alınarak dağıtım yapılmıştır.

4.3.3.3.1. Bina Amortismanı

Bina amortisman miktarının hesaplanabilmesi için binanın eder değeri muhasebe birimindeki kayıtlardan alınmış olup sabit miktarlı (%2) olarak hesaplanmıştır. Amortisman miktarının dağıtımı için birimlerin kapalı alan (m²) miktarı dağıtım anahtarı için kullanılmıştır.

Tablo 17. Bina Amortisman Tutarının Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	48.797,73	12,89
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	37.717,94	9,97
Endodonti	28.613,61	7,56
Periodontoloji	38.368,25	10,14
Restoratif Diş Tedavisi	28.613,61	7,56
Pedodonti	28.613,61	7,56
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	20.184,12	5,33
Ortodonti	38.368,25	10,14
Protez Laboratuvarı	38.327,60	10,13
Sterilizasyon	10.526,88	2,78

Teknik Servis	1.422,55	0,38
Hasta Kayıt	406,44	0,11
Genel Yönetim Gider Yerleri	58.519,41	15,46
TOPLAM	₺ 378.480	100

Amortisman tutarının birimlere göre dağılımı Tablo 17’de verildiği gibidir. Dağıtım sonucunda bina amortisman miktarının; %12,89’unu protetik diş tedavisi, %10,14’ünü periodontoloji, %10,14’ünü ortodonti, %10,13’ünü protez laboratuvarı, %9,97’sini ağız diş ve çene cerrahisi, %9,06’sını hastane yönetimi, %7,56’sını endodonti, %7,56’sını restoratif diş tedavisi, %7,56’sını pedodonti, %5,33’ünü ağız diş ve çene radyolojisi, %2,78’ini sterilizasyon, %1,35’ini yazı işleri, %1,35’ini taşınır kayıt kontrol, %0,89’unu tahakkuk-vezne, %0,68’ini satın alma, %0,68’ini fatura, %0,68’ini HBYS, %0,68’ini kalite yönetimi, %0,38’ini teknik servis, %0,11’ini hasta kayıt ve %0,11’ini güvenlik birimi oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda bina amortisman tutarının; %71,15’ini esas üretim gider yerleri, %12,91’ini yardımcı üretim gider yerleri, %0,48’ini yardımcı hizmet gider yerleri ve %15,46’sını genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.3.2. Demirbaş Amortismanı

Demirbaş amortisman miktarı muhasebe biriminden alınmıştır. Faaliyet dönemi sonunda demirbaşlar için amortisman miktarı 1.046.297,64 ₺ olarak envanter edilmiştir.

Tablo 18. Demirbaş Amortisman Tutarının Birimlere Göre Dağıtım

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	231.669,10	22,14
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	48.830,57	4,67

Endodonti	141.101,35	13,49
Periodontoloji	84.697,03	8,09
Restoratif Diş Tedavisi	114.494,96	10,94
Pedodonti	52.793,61	5,05
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	117.553,22	11,24
Ortodonti	68.557,80	6,55
Protez Laboratuvarı	10.691,00	1,02
Sterilizasyon	99.828,00	9,54
Genel Yönetim Gider Yerleri	76.081,00	7,27
TOPLAM	₺ 1.046.297,64	100

Demirbaş amortisman tutarının birimlere göre dağılımı ve tutarı Tablo 18'de verildiği gibidir. Demirbaş amortisman tutarının demirbaşlara göre birimlere dağıtımı yapılmıştır. Dağıtım sonucunda demirbaş amortisman tutarının; %22,14'ünü protetik diş tedavisi, %13,49'unu endodonti, %11,24'ünü ağız diş ve çene radyolojisi, %10,94'ünü restoratif diş tedavisi, %1,02'sini protez laboratuvarı, %9,54'ünü sterilizasyon, %6,55'ini ortodonti, %4,67'sini ağız diş ve çene cerrahisi, %2,18'ini hastane yönetimi, %0,73'ünü satın alma, %0,73'ünü yazı işleri, %0,73'ünü taşınır kayıt kontrol, %0,73'ünü kalite yönetimi, %0,73'ünü fatura, %0,73'ünü tahakkuk ve %0,73'ünü HBYS birimi oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda demirbaş amortisman tutarının; %82,17'sini esas üretim gider yerleri, %10,56'sını yardımcı üretim gider yerleri ve %7,27'sini genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.3. Tıbbi Atık

Kurumun bir yıl boyunca tıbbi atık gideri toplamda 26.089,03 ₺' dir. Yıl içerisinde 9.122 kg tıbbi atık toplanmıştır. Toplanan atıkların birim bazında kayıt işlemi yapılmamaktadır. Bu nedenden dolayı tıbbi atık maliyetinin ilgili birimlere dağıtımında bu hizmeti gerçekleştirmek için görevlendirilen personelden uzman görüşü alınıp atık toplanan birimler için birer katsayı belirlenmiştir. Bu katsayı aracılığıyla her birimden toplam kaç kilogram tıbbi atık toplandığı tespit edilmiştir. Tıbbi atığın kilogram maliyeti tespit edilmiştir. Birimler için belirlenen katsayı ile kilogram maliyeti çarpılıp birimlerin toplam tıbbi atık maliyeti belirlenmiştir. Kilogram başına maliyet ortalama $26.089,03 / 9.122 = 2,9$ = 2,86 ₺ (Toplam Tutar/Toplanan Miktar) olarak hesaplanmıştır.

Tablo 19. Tıbbi Atık Tutarının Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	5.797,56	22,22
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	5.072,87	19,44
Endodonti	4.348,17	16,67
Periodontoloji	3.623,48	13,89
Restoratif Diş Tedavisi	2.898,78	11,11
Pedodonti	2.174,09	8,33
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	1.449,39	5,56
Ortodonti	724,70	2,78
TOPLAM	₺ 26.089,03	100

Tıbbi atık tutarının birimlere göre dağılımı Tablo 19'da verildiği gibidir. Dağıtım sonucunda tıbbi atık tutarının; %22,22'sini protetik diş tedavisi, %19,44'ünü ağız diş ve çene cerrahisi, %16,67'sini endodonti, %13,89'unu periodontoloji, %11,11'ini restoratif diş tedavisi, %8,33'ünü pedodonti, %5,56'sını ağız diş ve çene radyolojisi ve %2,78'ini ortodonti oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda tıbbi atık tutarının; %100'ünü esas üretim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.3.4. Bakım Onarım

Kurumun bakım onarım giderini; birimler için yapılan bakım onarım ve cihazların için yapılan bakım onarım gideri oluşturmaktadır. Bakım onarım tutarının dağıtımında birimlere yapılan bakım onarım kayıtlarından faydalanmıştır.

Tablo 20. Bakım Onarım Tutarının Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	8.792,12	14,66
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	5.979,10	9,97
Endodonti	4.535,87	7,56
Periodontoloji	6.082,19	10,14
Restoratif Diş Tedavisi	4.535,87	7,56
Pedodonti	4.535,87	7,56
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	5.041,10	8,40
Ortodonti	6.082,19	10,14
Protez Laboratuvarı	6.075,74	10,13
Sterilizasyon	4.580,26	7,63
Genel Yönetim Gider Yerleri	3.752,72	6,26
TOPLAM	₺ 59.993,04	100

Bakım onarım tutarının dağılımı Tablo 20’de verildiği gibidir. Dağıtım sonucunda bakım onarım tutarının; %14,66’sını protetik diş tedavisi, %10,14’ünü periodontoloji, %10,14’ünü ortodonti, %10,13’ünü protez laboratuvarı, %9,97’sini ağız diş ve çene cerrahisi, %8,40’ını ağız diş ve çene

radyolojisi, %7,63'ünü sterilizasyon, %7,56'sını endodonti, %7,56'sını restoratif diş tedavisi, %7,56'sını pedodonti ve %6,26'sını hastane yönetimi oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda bakım onarım tutarının; %75,98'sini esas üretim gider yerleri, %17,76'sını yardımcı üretim gider yerleri ve %6,26'sını genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.3.5. Kırtasiye Gideri

Kırtasiye tutarının birimlere göre dağıtımını için ilgili kayıt bulunamadığı için uzman görüşü alınmıştır. Uzman görüşü vasıtasıyla kırtasiye malzemesini yoğun kullanan birimlere iki kat ve diğer birimlere bir kat olmak üzere eşit dağıtım yapılmıştır.

Tablo 21. Kırtasiye Tutarının Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	2.486,93	4,55
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	2.486,93	4,55
Endodonti	2.486,93	4,55
Periodontoloji	2.486,93	4,55
Restoratif Diş Tedavisi	2.486,93	4,55
Pedodonti	2.486,93	4,55
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	2.486,93	4,55
Ortodonti	2.486,93	4,55
Protez Laboratuvarı	2.486,93	4,55
Sterilizasyon	2.486,93	4,55
Hasta Kayıt	4.973,86	9,09
Genel Yönetim Gider Yerleri	24.869,30	45,45

TOPLAM	₺ 54.712,46	100
---------------	--------------------	------------

Kırtasiye tutarının birimlere göre dağılımı Tablo 21’de verildiği gibidir. Dağıtım sonucunda kırtasiye tutarının; %9,09’unu hasta kayıt, %9,09’unu hastane yönetimi, %9,09’unu yazı işleri, %4,55’ini protetik diş tedavisi, %4,55’ini ağız diş ve çene cerrahisi, %4,55’ini endodonti, %4,55’ini periodontoloji, %4,55’ini restoratif diş tedavisi, %4,55’ini pedodonti, %4,55’ini ağız diş ve çene radyolojisi, %4,55’ini ortodonti, %4,55’ini protez laboratuvarı, %4,55’ini sterilizasyon, %4,55’ini satın alma, %4,55’ini tahakkuk-vezne, %4,55’ini fatura, %4,55’ini kalite yönetimi, %4,55’ini taşınır kayıt kontrol ve %4,55’ini HBYS birimi oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda kırtasiye tutarının; %36,36’sını esas üretim gider yerleri, %9,09’unu yardımcı üretim gider yerleri, %9,09’unu yardımcı hizmet gider yerleri ve %45,45’ini genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.3.6. Elektrik

Elektrik tutarının birimlere dağıtımı için ilgili personellerden uzman görüşü alınmıştır. Uzman görüşü birimlere elektrik tutarı üzerinde belli bir yüzde belirlenmiştir. Bu yüzde doğrultusunda dağıtım gerçekleştirilmiştir.

Tablo 22. Elektrik Tutarının Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	39.188,00	10,1
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	31.428,00	8,1
Endodonti	31.428,00	8,1
Periodontoloji	31.428,00	8,1
Restoratif Diş Tedavisi	31.428,00	8,1
Pedodonti	35.308,00	9,1
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	35.308,00	9,1

Ortodonti	27.548,00	7,1
Protez Laboratuvarı	39.189,00	10,1
Sterilizasyon	43.068,00	11,1
Teknik Servis	11.640,00	3
Genel Yönetim Gider Yerleri	31.039,00	8
TOPLAM	₺ 388.000,00	100

Elektrik tutarının birimlere göre dağılımı ve tutarı Tablo 22’de verildiği gibidir. Dağıtım sonucunda elektrik tutarının; %11,1’ini sterilizasyon, %10,1’ini protetik diş tedavisi, %10,1’ini protez laboratuvarı, %9,1’ini ağız diş ve çene radyolojisi, %9,1’ini pedodonti, %8,1’ini ağız diş ve çene cerrahisi, %8,1’ini endodonti, %8,1’ini periodontoloji, %8,1’ini restoratif diş tedavisi, %7,1’ini ortodonti, %4’ünü hastane yönetimi, %3’ünü teknik servis, %0,57’sini satın alma, %0,57’sini tahakku-vezne, %0,57’sini fatura, %0,57’sini kalite yönetimi, %0,57’sini taşınır kayıt kontrol, %0,57’sini yazı işleri ve %0,57’sini HBYS birimi oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda elektrik tutarının; %67,8’ini esas üretim gider yerleri, %21,2’ini yardımcı üretim gider yerleri, %3’ünü yardımcı hizmet gider yerleri ve %8’ini genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.3.7. Su

Kurum faaliyet dönemi boyunca toplam 16.900 m³ su tüketmiştir. Bu tüketim bedeli için 32.100,00 ₺ ödeme yapılmıştır. Su giderinin dağıtımını için musluk sayıları baz alınmıştır. Musluklar lavabo ve kliniklerde bulunan diş ünitlerinde yer almaktadır. Toplam tutarı toplam musluk sayısına bölerek bir musluğa düşen tutar belirlenmiştir. Belirlenen bu tutar ilgili birimlerdeki musluk sayısı ile çarpılıp dağıtımını gerçekleştirilmiştir.

Tablo 23. Su Tutarının Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	4.120,00	12,83
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	3.550,00	11,06
Endodonti	4.120,00	12,83
Periodontoloji	3.550,00	11,06
Restoratif Diş Tedavisi	4.547,00	14,16
Pedodonti	3.692,00	11,50
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	995,00	3,10
Ortodonti	2.130,00	6,63
Protez laboratuvarı	1.420,00	4,42
Sterilizasyon	1.136,00	3,54
Teknik Servis	426,00	1,33
Hasta Kayıt	99,40	0,31
Genel Yönetim Gider Yerleri	2.314,60	7,22
TOPLAM	₺ 32.100	100

Su tutarının birimlere göre dağılımı ve tutarı Tablo 23’de verildiği gibidir. Dağıtım sonucunda su tutarının; %14,16’sını restoratif diş tedavisi, %12,83’ünü protetik diş tedavisi, %12,83’ünü endodonti, %11,50’sini pedodonti, %11,06’sını ağız diş ve çene cerrahisi, %11,06’sını periodontoloji, %6,63’ünü ortodonti, %4,73’ünü hastane yönetimi, %4,42 protez laboratuvarı, %3,54’ünü sterilizasyon, %3,10’ünü ağız diş ve çene radyolojisi, %1,33’ünü teknik servis, %0,31’ini hasta kayıt, %0,31’ini satın alma, %0,31’ini tahakkuk-vezne, %0,31’ini fatura, %0,31’ini güvenlik, %0,31’ini kalite yönetimi, %0,31’ini taşınır kayıt kontrol, %0,31’ini yazı işleri, %0,31’ini HBYS birimi oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda su tutarının; %83,16'sını esas üretim gider yerleri, %7,96'sını yardımcı üretim gider yerleri, %1,64'ünü yardımcı hizmet gider yerleri ve %7,22'sini genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.3.8. Doğal Gaz

Kurum doğal gazı ısınma amaçlı kullanmaktadır. Faaliyet dönemi boyunca toplam doğal gaz tüketimine karşılık 80.566,44 ₺ ödeme yapılmıştır. Bu giderin dağıtımını için birimlerdeki petek sayısı kullanılmıştır. Toplam doğal gaz tutarını toplam petek sayısına bölerek petek başına birim tutarı belirlenmiştir. Belirlenen tutar ile petek sayıları çarpılarak dağıtım gerçekleştirilmiştir.

Tablo 24. Doğal Gaz Tutarının Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	11.162,82	13,86
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	7.280,10	9,04
Endodonti	7.765,44	9,64
Periodontoloji	7.280,10	9,04
Restoratif Diş Tedavisi	7.765,44	9,64
Pedodonti	7.037,43	8,74
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	4.368,06	5,42
Ortodonti	9.706,80	12,05
Protez Laboratuvarı	4.853,40	6,02
Sterilizasyon	1.698,69	2,11
Teknik Servis	1.941,36	2,41
Hasta Kayıt	242,67	0,30
Genel Yönetim Gider Yerleri	9.464,13	11,75

TOPLAM	₺ 80.566,44	100
---------------	--------------------	------------

Doğal gaz tutarının birimlere göre dağılımı ve tutarı tablo 24’de verildiği gibidir. Dağıtım sonucunda doğal gaz tutarının; %13,86’sını protetik diş tedavisi, %12,05’ini ortodonti, %9,64’ünü restoratif diş tedavisi, %9,64’ünü endodonti, %9,04’ünü ağız diş ve çene cerrahisi, %9,04’ünü periodontoloji, %8,74’ünü pedodonti, %6,93’ünü hastane yönetimi, %6,02’sini protez laboratuvarı, %5,42’sini ağız diş ve çene radyolojisi, %2,41’ini teknik servis, %2,11’ini sterilizasyon, %0,90’ını taşınır kayıt kontrol, %60’ını satın alma, %60’ını tahakkuk, %60’ını fatura, %60’ını HBYS, %60’ını yazı işleri, %60’ını kalite yönetimi ve %0,30’unu güvenlik oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda doğal gaz tutarının; %77’41’ini esas üretim gider yerleri, %8,13’ünü yardımcı üretim gider yerleri, %2,71’ini yardımcı hizmet gider yerleri ve %11,75’ini genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.3.9. Haberleşme

Kurum faaliyet dönemi boyunca 11.562,24 ₺ haberleşme ücreti için ödeme yapmıştır. Haberleşme gideri, hem telefon hizmetleri için ödenen tutar hem de internet hizmeti için ödenen tutarlardan oluşmaktadır. Bu tutarın birimlere dağıtımında personel sayısı baz alınmıştır. Her personel için birim fiyatı belirlenmiştir. Belirlenen bu fiyat birimlerdeki personel sayısı ile çarpılarak ilgili birimlere dağıtımını gerçekleştirilmiştir.

Tablo 25. Haberleşme Tutarının Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	1.528,34	13,22
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	1.328,99	11,49
Endodonti	1.196,09	10,34
Periodontoloji	1.196,09	10,34
Restoratif Diş Tedavisi	1.129,64	9,77

Pedodonti	930,30	8,05
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	797,40	6,90
Ortodonti	996,74	8,62
Protez Laboratuvarı	132,90	1,15
Sterilizasyon	465,15	4,02
Teknik Servis	265,80	2,30
Hasta Kayıt	132,90	1,15
Genel Yönetim Gider Yerleri	1.461,9	12,64
TOPLAM	₺ 11.562,24	100

Haberleşme tutarının birimlere göre dağılımı ve tutarı Tablo 25’de verildiği gibidir. Dağıtım sonucunda haberleşme tutarının; %13,22’sini protetik diş tedavisi, %11,49’unu ağız diş ve çene cerrahisi, %10,34’ünü endodonti, %10,34’ünü periodontoloji, %9,77’sini restoratif diş tedavisi, %8,62’sini ortodonti, %8,05’ini pedodonti, %6,90’unu ağız diş ve çene radyolojisi, %4,02’sini sterilizasyon, %2,30’unu hastane yönetimi, %2,30’unu teknik servis, %1,72’sini, %1,72’sini tahakkuk, %1,72’sini HBYS, %1,72’sini yazı işleri, %1,15’ini hasta kayıt, %1,15’ini satın alma, %1,15’ini fatura, %1,15’ini kalite yönetimi, %1,15’ini taşınır kayıt kontrol, %1,15’ini laboratuvar ve %0,57’sini güvenlik oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda haberleşme tutarının; %78,74’ünü esas üretim gider yerleri, %5,17’sini yardımcı üretim gider yerleri, %3,45’ini yardımcı hizmet gider yerleri ve %12,64’ünü genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.3.10. Temizlik Malzemesi

Temizlik malzemesinin dağıtımını yapılırken birimlerin m² kullanılmıştır. Toplam temizlik tutarı toplam alana bölünerek m² başına düşen tutar

belirlenmiştir. Belirlenen bu tutar birimlerin alanlarıyla çarpılarak ilgili birimlere dağıtım yapılmıştır.

Tablo 26. Temizlik Malzemesi Tutarının Birimlere Göre Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	5.821,25	13,29
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	4.593,56	10,49
Endodonti	3.484,77	7,96
Periodontoloji	4.672,76	10,67
Restoratif Diş Tedavisi	3.484,77	7,96
Pedodonti	3.484,77	7,96
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	2.336,38	5,34
Ortodonti	4.672,76	10,67
Protez Laboratuvarı	4.667,81	10,66
Sterilizasyon	1.286,99	2,94
Teknik Servis	173,25	0,40
Hasta Kayıt	49,50	0,11
Genel Yönetim Gider Yerleri	5.063,80	11,56
TOPLAM	₺ 43.792,37	100

Temizlik tutarının birimlere göre dağılımı ve tutarı Tablo 26'da verildiği gibidir. Dağıtım sonucunda; %13,29'unu protetik diş tedavisi, %10,67'sini periodontoloji, %10,67'sini ortodonti, %10,66'sını protez laboratuvarı, %10,49'unu ağız diş ve çene cerrahisi, %7,96'sını endodonti, %7,96'sını pedodonti, %5,34'ünü ağız diş ve çene radyolojisi, %3,76'sını hastane yönetimi, %2,94'ünü sterilizasyon, %1,29'unu tahakkuk, %1,07'sini fatura, %1,07'sini satın alma, %1,07'sini kalite yönetimi, %1,07'sini taşınır kayıt

kontrol, %1,07'sini yazı işleri, %1,07'sini HBYS, %0,40'ını teknik servis, %0,11'ini hasta kayıt ve %0,11'ini güvenlik oluşturmaktadır.

Birinci dağıtım sonucunda temizlik malzemesi tutarının; %74,33'ünü esas üretim gider yerleri, %13,60'ını yardımcı üretim gider yerleri, %0,51'ini yardımcı hizmet gider yerleri ve %11,56'sını genel yönetim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.3.3.11. Birinci Dağıtım Sonucu

Birinci dağıtım aşamasında, kurumun otomasyon sisteminden toplanan veriler belirlenen gider yerlerine dağıtımını gerçekleştirilmiştir. Kayıtların yetersiz olduğu durumlarda ilgili personel ve yöneticilerin uzman görüşü veri kaynağı olarak kullanılmıştır. Dağıtım aşamasında gider yerlerine direkt yüklenebilen giderler direkt, direkt yüklenmesi mümkün olmayan giderler için ise uygun dağıtım anahtarları kullanılmıştır.

Tablo 27. Birinci Dağıtım Sonucunda Giderlerin Gider Yerlerine Göre Dağılımı ve Tutarı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Esas Üretim Gider Yerleri	12.504.899,89	82,02
Yardımcı Üretim Gider Yerleri	921.827,27	6,05
Yardımcı Hizmet Gider Yerleri	222.505,33	1,46
Genel Yönetim Gider Yerleri	1.588.314,04	10,42
TOPLAM	₺ 15.237.546,54	100

Birinci dağıtımın sonucunda giderlerin gider yerlerine dağılımı ve oranı tablo 27'de verildiği gibidir. Birinci dağıtım sonucunda toplam tutarın; %82,02'sini esas üretim gider yerleri, %10,42'sini genel yönetim gider yerleri, %6,05'ini yardımcı üretim gider yerleri ve %1,46'sını yardımcı hizmet gider yerleri oluşturmaktadır.

Birinci dağıtımın sonucunda; giderler incelendiğinde toplam giderinin ₺ 15.237.546,54 olduğu saptanmıştır. Toplam gider içerisindeki yüzdelik dilimi incelendiğinde ise toplam tutarın; %9,99'u direkt ilk madde malzeme giderlerinden, %76,9'u personel giderlerinden ve %13,92'si genel yönetim giderinden oluştuğu tespit edilmiştir. Birinci dağıtım tablosu EK-3'de verilmiştir.

4.3.4. İKİNCİ DAĞITIM

Maliyetlerin ikinci dağıtım aşamasında kademeli dağıtım yöntemi kullanılarak genel yönetim gider yerlerinde ve yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan gider tutarları esas üretim gider yerlerine ve yardımcı üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. İkinci dağıtımın ilk aşamasında genel yönetim gider yerleri, ikinci aşamasında yardımcı hizmet gider yerleri dağıtılmıştır. İkinci dağıtım sonucunda yardımcı üretim gider yerlerini oluşturan sterilizasyon ve laboratuvar için birim maliyetler hesaplanmıştır. Sterilizasyon merkezinin birim maliyeti dönüştürülmüş steril malzeme sayısına göre yapılmıştır. Laboratuvar birim maliyeti için ise laboratuvardan faydalanan hasta sayısına göre hasta başı maliyet hesaplanmıştır. İkinci dağıtım aşamaları aşağıda detaylı olarak verilmiştir.

4.3.4.1. Genel Yönetim Gider Yerlerinin Dağıtımı

Genel yönetim gider yerleri; hastane yönetimi, taşınır kayıt kontrol, yazı işleri, satın alma, tahakkuk, hastane bilgi yönetim sistemi, kalite yönetimi, fatura ve güvenlik biriminden oluşmuştur. Bu birimlerin dağıtımı yapılırken dağıtılacak olan ilgili birimlerin finansal büyüklükleri, personel sayıları, hasta sayıları, bakım onarım tutarları, taşınır kayıt miktarları ve kullandıkları malzeme miktarına göre yapılmıştır. Dağıtım sonucunda oluşan miktar ve dağılım tablo 26'da verilmiştir.

Tablo 28. Genel Yönetim Gider Yerlerinin Esas Üretim, Yardımcı Üretim ve Yardımcı Hizmet Gider Yerlerine Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
----------	-----------	-----------

Protetik Diş Tedavisi	284.091,67	17,89
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	169.040,67	10,64
Endodonti	162.889,11	10,26
Periodontoloji	164.665,19	10,37
Restoratif Diş Tedavisi	203.724,67	12,83
Pedodonti	157.196,60	9,90
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	148.529,54	9,35
Ortodonti	114.922,52	7,24
Protez Laboratuvarı	61.951,64	3,90
Sterilizasyon	71.215,67	4,48
Hasta Kayıt	20.258,11	1,28
Teknik Servis	29.828,61	1,88
TOPLAM	₺ 1.588.314,05	100

İkinci dağıtımın ilk aşamasında genel yönetim gider yerleri esas üretim, yardımcı üretim ve yardımcı hizmet gider yerlerine dağıtılmıştır. Dağıtımda dağıtılacak gider yerleri finansal büyüklüğüne göre sıralanmıştır. Daha sonra ise ilgili birimlere dağıtımı yapılmıştır. Dağıtım sonucunda oluşan tutar ve dağılımlar Tablo 28’de verildiği gibidir. Genel yönetim gider yerlerinin dağıtım sonucunda toplam tutarın; %17,89’u protetik diş tedavisi, %12,83’ü restoratif diş tedavisi, %10,64’si ağız diş ve çene cerrahisi, %10,37’si periodontoloji, %10,26’sı endodonti , %9,90’ı pedodonti, %9,35’i ağız diş ve çene radyoloji, %7,24’ü ortodonti, %4,48’i sterilizasyon, %3,90’ı protez laboratuvarı, %1,88’i teknik servis, %1,28’i hasta kayıt oluşturmaktadır.

Genel yönetim gider yerlerinin dağıtım, gider yerleri esasında incelendiğinde; %88,48’i esas üretim gider yerlerine, %8,38’i yardımcı üretim gider yerlerine ve %3,16’sı yardımcı hizmet gider yerlerine dağıtılmıştır.

4.3.4.2. Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinin Dağıtımı

Yardımcı hizmet gider yerleri teknik servis birimi ve hasta kayıt biriminden oluşmaktadır. Bu birimler kademeli dağıtım yöntemi kullanılarak yardımcı üretim ve esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Teknik servis biriminin dağıtımı yapılırken dağıtım anahtarı olarak birimlere yapılan bakım onarım oranına kullanılmıştır. Hasta kayıt biriminin dağıtımında ise dağıtım anahtarı olarak kliniklere yönlendirilen hasta sayısı kullanılmıştır.

4.3.4.2.1. Teknik Servis Biriminin Dağıtımı

Teknik servis birimi, kademeli dağıtım yöntemi kullanılarak yardımcı üretim ve esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Bu birimin dağıtımı gerçekleştirilirken dağıtım anahtarı olarak birimlere yapılan bakım onarım miktarının oranı kullanılmıştır.

Tablo 29. Teknik Servis Biriminin Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	27.213,66	15,64
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	18.507,52	10,63
Endodonti	14.033,78	8,06
Periodontoloji	18.823,09	10,82
Restoratif Diş Tedavisi	14.033,78	8,06
Pedodonti	14.033,78	8,06
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	15.593,09	8,96
Ortodonti	18.823,09	10,82
Laboratuvar	18.804,54	10,81
Sterilizasyon	14.163,73	8,14
TOPLAM	₺ 174.030,06	100

Dağıtım sonucunda oluşan tutar ve dağılımlar Tablo 29’da verildiği gibidir. Teknik servis biriminin dağıtımı sonucunda tutarın; %15,64’ünü

protetik diş tedavisi, %10,82'sini ortodonti, %10,82'sini periodontoloji, %10,81'ini laboratuvar, %10,63'ünü ağız, diş ve çene cerrahisi, %8,96'sını ağız, diş ve çene radyolojisi, %8,14'ünü sterilizasyon, %8,06'sını endodonti, %8,06'sını restoratif diş tedavisi ve %8,06'sını pedodonti oluşturmaktadır.

4.3.4.2.2. Hasta Kayıt Biriminin Dağıtımı

Hasta kayıt biriminin dağıtımında esas üretim gider yerlerini oluşturan kliniklere yönlendirilen hasta sayısı kullanılmıştır. Hasta kayıt biriminde dağıtım sonucunda oluşan tutar toplam hasta sayısına bölünerek hasta başına düşen tutar belirlenmiştir. Belirlenen bu tutar birimlere başvuran hasta sayısı ile çarpılarak ilgili birimlere dağıtımı gerçekleşmiştir.

Tablo 30. Hasta Kayıt Birimin Dağıtımı

BİRİMLER	Tutar (₺)	Yüzde (%)
Protetik Diş Tedavisi	4.916,89	4,99
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	14.948,83	15,17
Endodonti	7.637,82	7,75
Periodontoloji	10.302,86	10,45
Restoratif Diş Tedavisi	15.206,11	15,43
Pedodonti	11.946,59	12,12
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	31.527,10	31,99
Ortodonti	2.075,78	2,11
TOPLAM	₺ 98.561,99	100

Dağıtım sonucu Tablo 30'da verildiği gibidir. Hasta kayıt birimin dağıtımı sonucunda tutarın; %31,99'unu ağız diş ve çene radyolojisi, %15,43'ünü restoratif diş tedavisi, %15,17'sini ağız diş ve çene cerrahisi, %12,12'sini pedodonti, %10,45'ini periodontoloji, %7,75'ini endodonti, %4,99'unu protetik diş tedavisi ve %2,11'ini ortodonti oluşturmaktadır.

4.3.4.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri Sonucu Sterilizasyon Merkezinin Birim Maliyeti

Genel yönetim gider yerleri ve yardımcı hizmet gider yerlerinin dağıtım yapıldıktan sonra sterilizasyon biriminde oluşan tutar ile steril edilen malzeme sayısı bölünerek steril edilen malzemenin birim maliyet bulunmuştur.

Tablo 31. Steril Edilen Malzeme Başına Birim Maliyet

Birim X₺	İkinci Dağıtım Toplamı	Steril Edilen Malzeme Sayısı	Steril Edilen Malzeme Başına Birim Maliyet (₺)
Sterilizasyon	598.257,70	439.559	₺ 1,36

Tablo 31’de ikinci dağıtım sonucunda sterilizasyon biriminde oluşan toplam tutar ile steril edilen malzeme sayısı bölünerek steril edilen malzeme başına birim maliyet bulunmuştur. Steril malzeme birim maliyeti 1,36 ₺ olarak bulunmuştur.

4.3.4.3. İkinci Dağıtım Sonucu

İkinci dağıtım aşamasında genel yönetim gider yerleri ve yardımcı hizmet gider yerleri kademeli dağıtım yöntemi kullanılarak yardımcı üretim ve esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Birimlerin dağıtım yapılırken dağıtım yapılacak birimle ilişkisi olup olmadığına dikkat edilmiştir. Kademeli dağıtımda dağıtılan birim kendi sağında yer alan birime pay verirken kendisi o birimin dağıtımından pay almamaktadır.

Tablo 32. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri ve Genel Yönetim Gider Yerleri Dağıtım Sonucu

BİRİMLER	2.DAĞITIM SONUCU	YÜZDE (%)
Esas Üretim Gider Yerleri	1.644.683,78	90,83
Yardımcı Üretim Gider Yerleri	166.135,59	9,17
TOPLAM	₺ 1.810.819,37	100

Yardımcı hizmet gider yerleri ve genel yönetim gider yerleri dağıtımı sonucunda oluşan tutar ve yüzdeler Tablo 32’de verildiği gibidir. Dağıtım sonucunda oluşan tutarın; %90,83’ü esas üretim gider yerleri ve %9,17’si yardımcı üretim gider yerleri oluşturmaktadır.

4.3.4.3.1. Birinci Dağıtım ve İkinci Dağıtım Sonucu

Birinci dağıtım aşamasına geçmeden önce veriler toplanıp gider yerleri belirlenmiştir. Birinci dağıtım aşamasında toplanan veriler uygun dağıtım anahtarlarıyla gider yerlerine dağıtılmıştır. İkinci dağıtımda ise yardımcı hizmet ve genel yönetim gider yerleri yardımcı üretim ve esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır.

Tablo 33. İkinci Dağıtım Sonucu Ve Birinci Dağıtımdan Gelen Tutarların Toplamı Ve Dağılımı

Birimler	1.Dağıtımdan Gelen	2.Dağıtımdan Gelen	1.Dağıtım + 2.Dağıtım	Yüzde (%)
Esas Üretim Gider Yerleri	12.504.899,90	1.644.683,78	14.149.583,68	92,86
Yardımcı Üretim Gider Yerleri	921.827,27	166.135,59	1.087.962,86	7,14
TOPLAM	₺ 13.426.727,17	₺ 1.810.819,37	₺ 15.237.546,54	100

İkinci dağıtımda, yardımcı hizmet gider yerleri ve genel yönetim gider yerlerinin dağıtımı gerçekleştirilmiştir. İkinci dağıtım sonucunda ve birinci dağıtımdan gelen tutarla birlikte, esas üretim gider yerlerinde ve yardımcı üretim gider yerlerinde oluşan gider tutarları ve yüzdeler Tablo 33’de verildiği gibidir. Birinci ve ikinci dağıtım sonucunda giderlerin %92,86’sı esas üretim gider yerlerinde ve %7,14’ü yardımcı üretim gider yerlerinde toplanmıştır.

4.3.5. ÜÇÜNCÜ DAĞITIM

Dağıtım aşamasının son aşaması olan üçüncü dağıtımda yardımcı üretim gider yerlerinde toplanan tutarların esas üretim gider yerlerine dağıtımı gerçekleşmiştir. Yardımcı üretim gider yerlerinden olan sterilizasyon biriminin dağıtımında birimler için dönüştürülmüş steril malzeme sayısı kullanılmıştır. Sterilizasyon biriminin tutarı dağıtılmadan önce steril malzeme başına düşen maliyet belirlenmiştir. Bu birim maliyetler, birimler için yapılan toplam steril malzeme sayısı ile çarpılarak dağıtılmıştır. Protez laboratuvarının gideri ise protetik diş tedavisine bağlı olduğu için ilgili birime dağıtılmıştır. Üçüncü dağıtım sonucunda;

4.3.5.1. Sterilizasyon Biriminin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtımı

Sterilizasyon biriminin dağıtımı gerçekleştirilmeden önce steril malzeme başına birim maliyet tespit edilmiştir. Birim maliyet; sterilizasyon biriminin toplam tutarının steril edilen toplam malzeme sayısına bölünerek bulunmuştur. Steril malzeme birim maliyet bulunduktan sonra sterilizasyon biriminin dağıtımı gerçekleştirilmiştir. Bu birimin dağıtımında klinikler için steril edilen malzeme sayısı kullanılmıştır.

Tablo 34. Sterilizasyon Biriminin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtımı

GİDER YERLERİ	STERİL EDİLEN MALZEME SAYISI	STERİL EDİLEN MALZEME GİDERİ	YÜZDE %
Protetik Diş Tedavisi	81.221	110.545,09	18,48
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	85.857	116.854,87	19,53
Endodonti	50.581	68.842,80	11,51
Periodontoloji	39.008	53091,48	8,87
Restoratif Diş Tedavisi	44.663	60.788,16	10,16

Pedodonti	48.361	65.821,29	11,00
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	34.689	47.213,14	7,89
Ortodonti	55.179	75.100,87	12,55
TOPLAM	439.559	₺ 598.257,7	100

Sterilizasyon biriminin kliniklere göre dağılımı Tablo 34’de verildiği gibidir. Sterilizasyon biriminin tutarının; %19,53’ü ağız diş ve çene cerrahisi kliniğine, %18,48’i protetik diş tedavisi kliniğine, %12,55’i ortodonti kliniğine, %11,51’i endodonti kliniğine, %11,00’ini pedodonti kliniğine, %10,16’sı restoratif diş tedavisi kliniğine, %8,87’si periodontoloji kliniğine ve %7,89’u ağız diş ve çene radyolojisi kliniğine dağıtılmıştır.

Protez laboratuvarının dağıtımını, bağlı olduğu ve hizmet verdiği protetik diş tedavisi kliniğine verilmiştir.

4.3.5.2. Üçüncü Dağıtım Sonucu

Üçüncü dağıtım aşamasında yardımcı üretim gider yerleri esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Dağıtım gerçekleştirildikten sonra her bir klinik için hasta başı birim maliyetler hesaplanmıştır.

Tablo 35. Yardımcı Üretim Gider Yerlerinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtım Sonucu

GİDER YERLERİ	3.DAĞITIM TUTARI (₺)	YÜZDE (%)
Protetik Diş Tedavisi	3.712.784,81	24,37
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	1.899.068,39	12,46
Endodonti	1.564.654,10	10,27
Periodontoloji	1.814.657,31	11,91
Restoratif Diş Tedavisi	2.250.654,05	14,77
Pedodonti	1.693.223,29	11,11

Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	1.053.570,17	6,91
Ortodonti	1.248.934,42	8,20
TOPLAM	₺ 15.237.546,54	100

Üçüncü dağıtım sonucunun toplam tutarı ve yüzdelik dağılımı Tablo 35’de verildiği gibidir. Üçüncü dağıtım sonucunun toplam tutarın; %24,37’si protetik diş tedavisi kliniğinde, %14,77’si restoratif diş tedavisi kliniğinde, %12,46’sı ağız diş ve çene cerrahisi kliniğinde, %11,91’i periodontoloji kliniğinde, %11,11’i pedodonti kliniğinde, %10,27’si endodonti kliniğinde, %8,20’si ortodonti kliniğinde ve %6,91’i ağız diş ve çene radyolojisi kliniğinde toplanmıştır.

4.3.6. Esas Üretim Gider Yerlerinde Birinci, İkinci ve Üçüncü Dağıtım Sonucu

Tablo 36. Esas Üretim Gider Yerlerinde Birinci, İkinci ve Üçüncü Dağıtım Sonucunda Oluşan Gider Tutarları

GİDER YERLERİ	1.DAĞITIM	2.DAĞITIM	3.DAĞITIM
Protetik Diş Tedavisi	2.796.312,35	3.112.534,58	3.712.784,81
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	1.579.716,49	1.782.213,52	1.899.068,39
Endodonti	1.311.250,59	1.495.811,30	1.564.654,10
Periodontoloji	1.567.774,68	1.761.565,83	1.814.657,31
Restoratif Diş Tedavisi	1.956.901,32	2.189.865,89	2.250.654,05
Pedodonti	1.444.225,02	1.627.402,00	1.693.223,29
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	810.707,29	1.006.357,03	1.053.570,17

Ortodonti	1.038.012,16	1.173.833,55	1.248.934,42
TOPLAM	₺ 12.504.899,89	₺ 14.149.583,68	₺ 15.237.546,54

Birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım sonucunda hizmet sunumunu gerçekleştiren esas üretim gider yerlerinde oluşan tutarlar Tablo 36'da verildiği gibidir. Tabloda da görüldüğü gibi esas üretim gider yerlerinden her dağıtım sonucunda en maliyetli olan klinik protetik diş tedavisi kliniğidir. Bu klinik de maliyet tutarının diğer kliniklerden fazla olmasının sebebi personel sayısının fazla olması ve protez yapımı gibi maliyetli işlemlerinin yapılmasıdır.

4.3.6.1. Dağıtım Aşamaları Sonucu Hasta Başı Birim Maliyet

Üçüncü dağıtım aşaması tamamlandıktan sonra kliniklerin toplam maliyeti belirlenmiştir. Hasta başı birim maliyet hesaplamasında kliniklerin toplam maliyeti kendilerine başvuran hasta sayısına bölünerek belirlenmiştir.

Tablo 37. Üçüncü Dağıtım Sonucu Oluşan Hasta Başı Maliyetler

GİDER YERLERİ	ÜÇÜNCÜ DAĞITIM	HASTA SAYISI	HASTA BAŞINA MALİYET
Protetik Diş Tedavisi	3.712.784,81	7.568	490,59
Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	1.899.068,39	23.009	82,54
Endodonti	1.564.654,10	11.756	133,09
Periodontoloji	1.814.657,31	15.858	114,43
Restoratif Diş Tedavisi	2.250.654,05	23.405	96,16
Pedodonti	1.693.223,29	18.388	92,08
Ağız, Diş ve Çene Radyolojisi	1.053.570,17	48.526	21,71
Ortodonti	1.248.934,42	3.195	390,90
TOPLAM	15.237.546,54	151.705	100,44

Üçüncü dağıtım gerçekleştirildikten sonra esas üretim gider yerlerinde oluşan toplam maliyetler, kliniklere gelen hasta sayısı, klinik başına birim hasta maliyetleri ve genel hasta başı maliyetler belirlenmiş olup Tablo 37’de verildiği gibidir. Klinik başına maliyetler incelendiğinde;

- Protetik diş tedavisi kliniğinde faaliyet dönemi boyunca 7.568 hastaya hizmet sunulmuştur. Kliniğin hasta başı birim maliyeti 490,59 ₺ olarak bulunmuştur. Bu bölümde Sağlık Uygulama Tebliğinin EK-2/Ç (Ek-6) listesinin protez bölümünde belirtilen; akrilik tam protez, metal kaideli tam protez gibi hizmetleri sunmaktadır.
- Ortodonti kliniğinde faaliyet dönemi boyunca 3.195 hastaya hizmet sunulmuştur. Kliniğin hasta başı birim maliyeti 390,90 ₺ olarak bulunmuştur. Bu bölümde SUT 2/Ç’de belirtilen kemik yaşı tayini, ortodontik tedaviler gibi hizmetleri sunmaktadır.
- Endodonti kliniğinde faaliyet dönemi boyunca 11.756 hastaya hizmet sunmuştur. Kliniğin, hasta başı birim maliyeti 133,09 ₺ olarak bulunmuştur. Bu bölümde SUT 2/Ç’de belirtilen kanal tedavi, kompozit dolgu gibi hizmetleri sunmaktadır.
- Periodontoloji kliniğinde faaliyet dönemi boyunca 15.858 hastaya hizmet sunulmuştur. Kliniğin, hasta başı birim maliyeti 114,43 ₺ olarak bulunmuştur. Bu bölümde SUT 2/Ç’de belirtilen diş taşı temizliği, serbest diş eti grefti gibi hizmetleri sunmaktadır.
- Restoratif diş tedavisi kliniğinde faaliyet dönemi boyunca 23.405 hastaya hizmet sunulmuştur. Kliniğin, hasta başı birim maliyeti 96,16 ₺ olarak bulunmuştur. Bu bölümde SUT 2/Ç’de belirtilen amalgam dolgu, inley dolgu gibi hizmetleri sunmaktadır.
- Pedodonti kliniğinde faaliyet dönemi boyunca 18.388 hastaya hizmet sunulmuştur. Kliniğin, hasta başı birim maliyeti 92,08 ₺ olarak bulunmuştur. Bu klinik çocuk diş teşhis ve tedavisi hizmetlerini sunmaktadır. Kompomer dolgu, strip kron ve çürük proflaksisi gibi işlemler bu hizmetler arasındadır.

- Ağız, diş ve çene cerrahisi kliniğinde faaliyet dönemi boyunca 23.009 hastaya hizmet sunulmuştur. Kliniğin, hasta başı birim maliyeti 82,54 ₺ olarak bulunmuştur. Bu klinik, Sağlık Uygulama Tebliğinde belirtilen; diş çekimi, gömülü diş çekimi, kök ucu rezeksiyonu gibi hizmetleri sunmaktadır.
- Ağız, diş ve çene radyolojisi kliniğinde faaliyet dönemi boyunca 48.526 hastaya hizmet sunulmuştur. Kliniğin, hasta başı birim maliyeti 21,71 ₺ olarak bulunmuştur. Bu klinik, Sağlık Uygulama Tebliğinde teşhis ve tedavi planlaması başlığı altında belirtilen hizmetleri sunmaktadır. Bu hizmetlerden bazıları; diş hekimi muayenesi, konsültan diş hekimi muayenesi, periapikal film, panoramik film gibi hizmetlerdir.
- Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi Sağlık Uygulama Tebliğinde (SUT) bulunan EK-2/Ç listesinde bulunan hizmetleri sunmaktadır. Kurum, faaliyet dönemi boyunca 151.705 hastaya hizmet sunmuştur. Ortalama hasta başı maliyetler incelendiğinde ise hasta başına birim maliyetin 100,44 ₺ olduğu saptanmıştır.

Aşağıda Tablo 38’de dağıtım aşamaları sonucu oluşan tutarlar verilmiştir. Birinci dağıtımda gider tutarları ilgili birimlere direkt ve dağıtım anahtarları yardımıyla dağıtılmıştır. İkinci dağıtımda kademeli dağıtım yöntemi kullanılarak yardımcı hizmet gider yerleri ve genel yönetim gider yerleri dağıtılmıştır. Üçüncü dağıtım aşamasında ise yardımcı üretim gider yerleri esas üretim gider yerlerine dağıtılarak klinikler için hasta başı birim maliyet ve ortalama hasta başı birim maliyet hesaplanmıştır. Her üç dağıtım sonucunda da toplam tutarı en yüksek çıkan protetik diş tedavisi kliniğidir.

Tablo 38. Birinci, İkinci ve Üçüncü Dağıtım Sonucu

GİDER YERLERİ	1.DAĞITIM	2.DAĞITIM	3.DAĞITIM
ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			
PROTETİK DİŞ TEDAVİSİ	2.796.312,35	3.112.534,58	3.712.784,81
AĞIZ, DİŞ ve ÇENE CERRAHİSİ	1.579.716,49	1.782.213,52	1.899.068,39
ENDODONTİ	1.311.250,59	1.495.811,30	1.564.654,10
PERİODONTOLOJİ	1.567.774,68	1.761.565,83	1.814.657,31
RESTORATİF DİŞ TEDAVİSİ	1.956.901,32	2.189.865,89	2.250.654,05
PEDODONTİ	1.444.225,02	1.627.402,00	1.693.223,29
AĞIZ, DİŞ ve ÇENE RADYOLOJİSİ	810.707,29	1.006.357,03	1.053.570,17
ORTODONTİ	1.038.012,16	1.173.833,55	1.248.934,42
TOPLAM	12.504.899,89	14.149.583,68	15.237.546,54
YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERLERİ			
PROTEZ LABORATUVARI	408.948,96	489.705,14	
STERİLİZASYON	512.878,31	598.257,71	
TOPLAM	921.827,27	1.087.962,85	
GENEL TOPLAM	13.426.727,16	15.237.546,54	
YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ			
TEKNİK SERVİS	144.201,45		
HASTA KAYIT	78.303,88		
TOPLAM	222.505,33		
GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ			
HASTANE YÖNETİMİ	566.768,35		
SATIN ALMA	140.663,25		
TAHAKKUK	140.143,70		
FATURA	117.480,88		
GÜVENLİK	42.864,46		
KALİTE YÖNETİMİ	117.480,88		
TAŞINIR KAYIT KONTROL	169.027,56		
YAZI İŞLERİ	154.653,08		
HBYS	139.231,88		
TOPLAM	1.588.314,04		
GENEL TOPLAM	15.237.546,54		

5. TARTIŞMA

Çalışmada incelenen diş hekimliği fakültesinin giderlerinin dağılımının; %99'unu ilk madde malzeme, %76,09'unu personel gideri ve %13,92'sini genel yönetim giderleri oluşturmaktadır. Hasta başı maliyetler ise; protetik diş tedavisi kliniğinde 490,59 ₺, ortodonti kliniğinde 390,90 ₺, endodonti kliniğinde 133,09 ₺, periodontoloji kliniğinde 114,43 ₺, restoratif diş tedavisi kliniğinde 96,16 ₺, pedodonti kliniğinde 92,08 ₺, ağız diş ve çene cerrahisi kliniğinde 82,54 ₺, ağız diş ve çene radyolojisi kliniğinde 21,71 ₺ ve ortalama hasta başı maliyet ise 100,44 ₺ olduğu saptanmıştır.

İlgili literatür incelendiğinde;

Zengin (2013) tarafından yapılan ağız diş sağlığı merkezlerinde maliyet analizi ve bir uygulama adlı çalışmada hasta başı maliyetler; protez kliniğinde 107,42 ₺, ortodonti kliniğinde 229,42 ₺, ortalama hasta başı maliyet ise 51,43 ₺ bulunmuştur. Faaliyet dönemi boyunca 332.368 hastaya hizmet sunulmuştur.

Vatansever (2013) tarafından yapılan sağlık kurumlarında maliyet analizi (Bursa Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Örneği) adlı çalışmasında ortalama hasta başı maliyetler 38,42 ₺ olarak bulunmuştur. Faaliyet dönemi boyunca 661.540 hastaya hizmet sunulmuştur.

Bu çalışma ile kıyaslandığında hasta başı maliyetin farklılık göstermesi aradaki zaman farkına bağlı olarak (Örneğin TÜİK verilerine göre enflasyon oranı 2013 yılında %7,40 iken 2018 yılında %20,30'a yükselmesi) gerçekleşen gelişmeler doğrultusunda maliyetlerde artış görülmesidir. Çalışmamızda klinikte çalışan akademik personellerin unvana bağlı olarak maaşlarının yüksek olması sabit maliyetlerin yüksek olmasına sebep olmaktadır. Sabit maliyetlerin yüksek olması ve hizmet verilen hasta sayısının az olması da hasta başı maliyetlerini arttırmaktadır. Ayrıca bu çalışmanın üçüncü basamak bir sağlık kuruluşu olması maliyetleri arttıran bir diğer faktördür.

6. SONUÇLAR VE ÖNERİLER

6.1. Sonuçlar

Maliyet kavramı teknolojinin hızlı gelişmesiyle birlikte özellikle hedef maliyetleme son derece önemli bir kavram haline gelmiştir. Sağlık işletmeleri açısından bakıldığında maliyet arttırıcı unsurlar arasında gelişen teknoloji, bireylerin artan beklentileri, yaşam tarzında meydana gelen köklü değişim ve küreselleşmeyle birlikte insan hareketliliğinin artmasıyla hastalıkların yayılma hızının da artmasıdır. Sınırlı kaynaklarla hizmet sunan sağlık işletmeleri varlıklarını devam ettirmek için maliyetlerini kontrol altında ve istedikleri düzeyde tutmak zorunda kalmaktadırlar. Sağlık işletmelerinin maliyet konusunda buldukları durumu saptamak için maliyet analizlerine ihtiyaçları vardır. Sağlık işletmelerinin var olan ihtiyaçları ışığında bu çalışma planlanmış ve uygulanmıştır.

Bu çalışmada Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nin maliyet analizi yapılmıştır. Çalışmanın amacı, hasta başı birim maliyet ve ortalama hasta başı maliyeti saptamaktır. Çalışma sonucunda;

- ✓ Kurumun faaliyet dönemi boyunca toplam giderinin 15.237.546,54 ₺ olduğu saptanmıştır.
- ✓ Maliyet analizi uygulamasının ilk aşamasında gider yerleri belirlenmiştir. Bunlar; esas üretim gider yerleri, yardımcı üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri ve genel yönetim gider yerleridir.
- ✓ Maliyete ilişkin veriler toplandıktan sonra birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım yapılmıştır. Birinci dağıtımda ilgili gider yerlerine direkt yüklenebilen giderlerin dağıtımı yapılmıştır. Direkt yüklemenin mümkün olmadığı durumlarda uygun dağıtım anahtarları yardımıyla birinci dağıtım tamamlanmıştır. İkinci dağıtımda kademeli dağıtım yöntemi kullanılarak genel yönetim gider yerleri ve yardımcı hizmet gider yerleri esas üretim ve yardımcı üretim gider yerlerine yüklenmiştir. Üçüncü dağıtım

aşamasında ise yardımcı üretim gider yerleri esas üretim gider yerlerine dağıtılıp hasta başı birim maliyetler bulunmuştur.

- ✓ Esas üretim gider yerleri birinci dağıtımda giderlerin %82,02'sini, ikinci dağıtımda ise %92,86'sını oluşturduğu bulunmuştur.
- ✓ Toplam giderin; %9,99'unu ilk madde malzeme, %76,09'unu personel gideri ve %13,92'sini genel yönetim giderleri olduğu saptanmıştır. Giderlerin dağılımı incelendiğinde büyük bir bölümünün personel giderlerinden oluşturduğu görülmüştür. Bunun sebepleri arasında sağlık kurumlarının emek yoğun sektör olması ve çalışmanın yapıldığı kurumda akademik personellerin unvana bağlı olarak ücretlerinin yüksek olmasıdır.
- ✓ Hasta başı maliyetler ise; protetik diş tedavisi kliniğinde 490,59 ₺, ortodonti kliniğinde 390,90 ₺, endodonti kliniğinde 133,09 ₺, periodontoloji kliniğinde 114,43 ₺, restoratif diş tedavisi kliniğinde 96,16 ₺, pedodonti kliniğinde 92,08 ₺, ağız diş ve çene cerrahisi kliniğinde 82,54 ₺, ağız diş ve çene radyolojisi kliniğinde 21,71 ₺ ortalama hasta başı maliyet ise 100,44 ₺ olduğu saptanmıştır.

Sonuç olarak kurumun maliyetlerinin, kliniklere gelen hasta sayısı az olmasına rağmen yüksek çıktığı ve insan kaynakları maliyetlerinin oldukça yüksek olduğu görülmüştür. Kliniklere gelen hastalar için talep tahmin yöntemleri kullanılıp insan kaynakları planlamasını da bu doğrultuda yapılmasının gerekli olduğunu ortaya koymuştur.

6.2. Öneriler

Çalışma sonucunda elde edilen bulgular doğrultusunda şu öneriler getirilmiştir;

- ✓ Hastane sabit giderlerin yüksek olması ve gelen hasta sayısının az olması nedeniyle hasta başı maliyetler yüksek olmakta bunu düşürmek için kapasite kullanım oranının artırılması önerilmektedir.

- ✓ Kliniklerin maliyetlerinin kontrol altında tutulması ve alınan yönetim kararlarına ışık tutabilmesi için etkin maliyet muhasebesi sistemin kurulması ve özellikle birim bazlı hedef maliyetleme çalışması yapılması önerilmektedir.
- ✓ İnsan kaynakları maliyetlerinin çok yüksek olması nedeniyle hastanede etkin insan kaynakları planlamasına daha özen gösterilmesi önerilmektedir.
- ✓ Tıbbi malzeme ve ilaçların fiyatlarında sürekli artış meydana gelmekte, bu malzemelerin kurum içerisinde israfını önlemek için etkin stok kontrollerinin yapılması önerilmektedir.
- ✓ Protez laboratuvarı hizmet alımı yoluyla sağlanmaktadır. Hastanenin kendisi tarafından yapılması mı hizmet alımı yoluyla yapılması mı maliyet konusunda etkili sonuç vereceği araştırılmalı ve sonuca göre tercih yapılması önerilmektedir.
- ✓ Sonraki çalışmaların, ağız ve diş sağlığı hizmeti sunan özel kurumlarda yapılması sektöre daha geniş bir bakış açısıyla bakılmasını sağlayacaktır.

7.KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2012). Maliyet Muhasebesi. 1.Baskı. Balıkesir: Dora Yayınları.
- Ağırbaş, İ. (2014). Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim ve Maliyet Analizi. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Ağırbaş, İ. (2016). Hastane Yönetimi ve Organizasyon. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Akdoğan, N. (2015). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. 9. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdur, R. (1999). Türkiye’de Sağlık Hizmetleri ve Avrupa Topluluğu Ülkeleri İle Kıyaslanması. Ankara.
- Akdur, R. (2006). Sağlık Sektörü: Temel Kavramlar, Türkiye ve Avrupa Birliği’nde Durum ve Türkiye’nin Birliğe Uyumu. Ankara Üniversitesi Basımevi, Yayın No: 2. Ankara.
- Akşit, B. (1996). Maliyet Muhasebesi Teori ve Problemleri. 3. Baskı. İstanbul: Der Yayınları.
- Altay, A. (2007). Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Yeni Açılımlar ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Sayıştay Dergisi. 64: 33-58.
- Altuğ, O. (2001). Maliyet Muhasebesi. 13. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Arslan, S. (2008). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerinde Uygulama. Niğe: Niğe Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi.
- Atamanalp, C., Karcıoğlu, R.,Orhan, S. (2000). Maliyet Muhasebesi. Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Ateş, M. (2016). Sağlık Sistemleri. 3. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Avder, E. (2012). Maliyet Muhasebesi. Ankara: Murathan Yayınevi.

- Aydemir, İ. (2007). Maliyet Muhasebesi (Teori-İşlemler ve Uygulamalar). 1.Baskı. İstanbul: Lisans Yayıncılık.
- Büyükmirza, H., K. (2016). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. 17. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çelik, Y. (2016). Sağlık Ekonomisi. 3. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Çetiner, E. (2010). Maliyet Muhasebesi. 6. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çil Koçyiğit, S. (2006). Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Hastane Uygulaması. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Doktora Tezi.
- Doğan, A. F. (2011). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Gider ve Maliyet Hesaplarına Eleştirel Yaklaşım. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 13 (2): 131-152.
- Eminsoy, M. G. (2008). Paket Ameliyatlardan Laparoskopik Kolesistektominin Hizmet Maliyetlerinin Belirlenmesi ve BUT-SUT Fiyatlarıyla Karşılaştırılması. Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi.
- Finkler, S. A. , Ward, D.M., Baker, J. J. (1994). Essentials of Cost Accounting for Health Care Organizations. An Apsen Publication. Gaithersburg, Maryland.
- Gençoğlu, Ü. G. (2008). Maliyet Muhasebesi. Bursa: Marmara Kitap Merkezi Yayınları.
- Gündüz, H. E. “Genel Üretim Maliyetleri İkinci ve Üçüncü Dağıtım ve Faaliyetlere Dayalı Maliyetleme”. (Ed. Ali KARTAL, H. Erdin GÜNDÜZ). Maliyet Muhasebesi. (2016). 5.Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Hacırüstemoğlu, R. (2000). Maliyet Muhasebesi. 3. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Haftacı, V. (2013). Maliyet Muhasebesi. 9. Baskı. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Hansen, D. R. Mowen, M. M. (2006). Cost Management: Accounting and Control. Fifth Edition. Thomson South-Western. Canada.

<http://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs319.pdf> (Erişim Tarihi 22.12.2018)

Karabulut, F. (2009). Sağlık İşletmelerinde Kalite ve Akreditasyon ISO/IEC 15189:2003 Uygulaması. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi.

Karaç, N. (2015). Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kaval, H. (2005). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi. 2.Baskı. Ankara: Akademik Denetim Yayınları.

Kavuncubaşı, Ş. (2000). Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kavuncubaşı, Ş., Yıldırım, S. (2012). Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi. 3.Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kaygusuz, S. Y., Dokur, Y. (2009). Maliyet Muhasebesi. Bursa: Dora Yayıncılık.

Kısakürek, M. M. (2010). Hastane İşletmelerinde Bölüm Maliyet Analizi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde Bir Uygulama. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. S:229-256.

Küçükşavaş, N. (2001). Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması. 9. Baskı. İstanbul: Beta Basım.

- Küçükşavaş, N. (2006). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. 2.Baskı. İstanbul: Kare Yayınları.
- Kürkçü, Ö. (2015). Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları, Muhasebesi, Karşılaşılan Sorunlar ve Uygulama. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Lazol, İ. (2013). Maliyet Muhasebesi. 6. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Mert, H. (2000). Hastane İşletmelerinde Maliyetleme ve Örnek Uygulama. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Mert, H. (2012). Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları ve Muhasebesi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Erişim Adresi: <http://gib.gov.tr/node/88229> Erişim Tarihi: 08.12.2018
- Odabaşı, Y. (2002). Sağlık Hizmetleri Pazarlaması. 6. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Özgülbaş, N. (2014). Sağlık Sektöründe Hizmet ve Hastalık Maliyet Analizi. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Özgülbaş, N., Tarcan, M. (2013). Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi. Edit: Mehmet Top. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Özulucan, A. B., Özdemir, F.S., Arslan, S. (2007). Muhasebe Uygulamaları. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Robledo, M. A. (2001). Measuring and Managing Service Quality: Integrating Customer Expectations. Managing Service Quality. 11(1). 22-31.
- Saban, M., Erdoğan N. (2014). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. 5.Baskı. İstanbul: Beta Yayınevi.

- Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönerge Erişim Adresi:
http://www.ttb.org.tr/mevzuat/index.php?option=com_content&id=240
- Savcı, M. (2008). Maliyet Muhasebesine Giriş. 9.Baskı. Trabzon: MuratHan Yayınevi-Matbaa.
- Savcı, M. (2013). Maliyet Muhasebesi. 13.Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Shepard, D., Hodgkin, D., Anthony, Y. (2000). Analysis of Hospitals Costs: A Manuel for Managers. Geneva, Switzerland.
- Somunoğlu, S. (2012). Sağlık-Sağlık Hizmetleri ve Türk Sağlık Sistemi. Tatar, M. (ed.), Sağlık Kurumları Yönetimi 1 içinde (s. 2-25). 1. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Sözen, C., Özdevecioğlu, M. (2002). Sağlık Hizmetlerinde ve İşletmelerinde Yönetim. 2.Baskı. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Susan V. Crosson, Belverd E., Needles Jr. (2011). Managerial Accounting. Ninth Edition. USA South Western.
- Şimşek, M. Ş. (2007). İşletme Bilimlerine Giriş. 14. Baskı. Konya: Yelken Basım-Yayım Dağıtım.
- T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü. (2017). Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2017 Haber Bülteni. Ankara: T.C. Sağlık Bakanlığı
- Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun Erişim Adresi:
http://www.ttb.org.tr/mevzuat/index.php?option=com_content&view=article&id=1014:1219-tababet-ve-uabati-sanatlarinin-tarzi-crasina-dar-kanun
- Talakacı, S. (2009). Sağlık İşletmelerinde Maliyetlerin Belirlenmesi, Özel Sektör ile Kamu Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Bir Uygulama. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi.

- Tchealth. (2008). Hacettepe Üniversitesi Araştırma Projesi, Genel Sağlık Sigortası Sağlık Bakım Hizmetleri Ödemeleri için Altyapı Geliştirme Çalışması Raporu: E.4.3.3- Klinik Maliyetlendirme Kalite Süreçlerinin Tanımlanması. Erişim Adresi: <https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/3569,e433costingprocessesson.pdf.pdf> Erişim Tarihi: 10.12.2018
- Tekin, M., Güleş, H. K., Ögüt, A. (2010). Değişim Çağında Teknoloji Yönetimi. 5. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Temel Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü. (2011). Sağlıkın Teşviki ve Geliştirilmesi Sözlüğü. Ankara: Sosyal Güvenlik Kurumu.
- Temel, T. (2003). Özle Hastaneler Sektör Profili. İstanbul Ticaret Odası.
- Tengilimoğlu, D., Akbolat, M., Işık, O. (2018). Sağlık İşletmeleri Yönetimi. 9. Baskı. Ankara: Nobel Yayınları.
- Terris, M. (1992). Concepts of Health Promotion: Dualities in Public Health Theory. *Journal of Public Health Policy*. 13 (3): 267-276.
- Türkiye İstatistik Kurumu. (tarih yok). 03 20, 2019 tarihinde <http://www.tuik.gov.tr>:
http://tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=650 adresinden alındı
- Vanderbeck, E.J. (2010). Principles of Cost Accounting. 15th Edition. Cengage Learning Customer / Sales Support. Mason. USA.
- Vatansever, S. (2013). Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi (Bursa Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Örneği). İstanbul: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi.
- Yereli, A. N., Kayalı, N., Demirlioğlu, L. (2012). “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 110. 21 – 42.

- Yıldırım Kaptanoğlu, A. (2013). Sağlık İşletmelerinde Maliyet Depo Stok ve Envanter Yönetimi. 1. Baskı. İstanbul: Beşir Kitabevi.
- Yiğit V., Ağırbaş İ. (2003). Hastanelerde Maliyet-Performans Analizi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesi'nde Bir Uygulama. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi. 6 (3). 59-90.
- Yiğit, Ç., Peker, S., Cankul, İ., Kostik, Z., Alkan, M., Özer M., Demir, C., Aktan, T., Akdeniz, A. (2003). GATA Eğitim Hastanesinde Yatan Hasta Maliyetinin Belirlenmesi. Gülhane Tıp Dergisi 45 (3) : 233 - 243.
- Yükçü, S. (2015). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. 8. Baskı. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.
- Zengin, O. (2013). Ağız ve Diş Sağlığı Merkezlerinde Maliyet Analizi ve Bir Uygulama. İstanbul. Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi.

EKLER

EK-1 ETİK KURUL KARARI

	CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ GİRİŞİMSSEL OLMAYAN KLİNİK ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU KARAR FORMU
---	--

ARAŞTIRMANIN AÇIK ADI	Diş Hekimliği Fakültelerinde Maliyet Analizi: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Örneği
-----------------------	--

ETİK KURUL BİLGİLERİ	ETİK KURULUN ADI	Cumhuriyet Üniversitesi Girişimsel Olmayan Klinik Araştırmalar Etik Kurulu
	AÇIK ADRESİ	Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Dekanlığı, Tıp Tarihi ve Etik Anabilim Dalı TR-58140 Merkez/Sivas
	TELEFON	0 346 219 10 10 / Dahili: 2092
	FAKS	-
	E-POSTA	gokaek2014@gmail.com

BAŞVURU BİLGİLERİ	KOORDİNATÖR SORUMLU ARAŞTIRMACI UNVANI/ADI/SOYADI	Dr. Öğret. Üyesi Enis Baha Biçer
	KOORDİNATÖR SORUMLU ARAŞTIRMACININ UZMANLIK ALANI	Sağlık Yönetimi
	KOORDİNATÖR SORUMLU ARAŞTIRMACININ BULUNDUĞU MERKEZ	Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi, Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı
	DESTEKLEYİCİ	-
	DESTEKLEYİCİNİN YASAL TEMSİLCİSİ	-
	ARAŞTIRMANIN TÜRÜ	Yüksek lisans tezi
	ARAŞTIRMAYA KATILAN MERKEZLER	TEK MERKEZ <input checked="" type="checkbox"/> ÇOK MERKEZLİ <input type="checkbox"/> ULUSAL <input type="checkbox"/> ULUSLARARASI <input type="checkbox"/>

Etik Kurul Başkanının
Unvanı/Adı/Soyadı: Prof. Dr. Muhittin Sönmez
İmza:





CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ GİRİŞİMSSEL OLMAYAN KLİNİK ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU KARAR FORMU

ARAŞTIRMANIN AÇIK ADI	Diş Hekimliği Fakültelerinde Maliyet Analizi: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Örneği
-----------------------	--

DEĞERLENDİRİLEN BELGELER	Belge Adı	Tarihi	Versiyon Numarası	Dil
	ARAŞTIRMA PROTOKOLÜ			Türkçe <input checked="" type="checkbox"/> İngilizce <input type="checkbox"/> Diğer <input type="checkbox"/>
	BİLGİLENDİRİLMİŞ GÖNÜLLÜ OLUR FORMU			Türkçe <input checked="" type="checkbox"/> İngilizce <input type="checkbox"/> Diğer <input type="checkbox"/>
	OLGU RAPOR FORMU			Türkçe <input type="checkbox"/> İngilizce <input type="checkbox"/> Diğer <input type="checkbox"/>
DEĞERLENDİRİLEN DİĞER BELGELER	Belge Adı	Açıklama		
	SGORTA	<input type="checkbox"/>		
	ARAŞTIRMA BÜTÇESİ	<input type="checkbox"/>		
	BIYOLÖK MATERYEL TRANSFER FORMU	<input type="checkbox"/>		
	İLAN	<input type="checkbox"/>		
	YILLIK BİLDİRİM	<input type="checkbox"/>		
	SONUÇ RAPORU	<input type="checkbox"/>		
DİĞER	<input type="checkbox"/>			
KARAR BELGELERİ	Karar No: 2018-11/01	Tarih: 07.11.2018		
	Yukarıda bilgileri verilen başvuru dosyası ile ilgili belgeler araştırmanın/çalışmanın gerekçe, amaç, yaklaşım ve yöntemleri dikkate alınarak incelenmiş ve uygun bulunmuş olup araştırmanın/çalışmanın başvuru dosyasında belirtilen merkezlerden gerekli izin alınarak gerçekleştirilmesinde etik ve bilimsel sakınca bulunmadığına toplantıda katılan etik kurul üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verilmiştir.			

KLİNİK ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU

ETİK KURULUN ÇALIŞMA ESASI	Klinik Araştırmalar Hakkında Yönetmelik, İyi Klinik Uygulamaları Kılavuzu, Helsinki Bildirgesi, Cumhuriyet Üniversitesi Girişimsel Olmayan Klinik Araştırmalar Etik Kurul Yönergesi
BAŞKANIN UNVANI / ADI / SOYADI:	Prof. Dr. Muhittin Sönmez

Unvanı/Adı/Soyadı	Uzmanlık Alanı	Kurumu	Cinsiyet	Araştırma ile İlişki	Katılım *	İmza
Prof. Dr. Muhittin Sönmez	Anatomi	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/> K <input type="checkbox"/>	F <input type="checkbox"/> H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/> H <input type="checkbox"/>	
Prof. Dr. Yalçın Karagöze	Biyoistatistik	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/> K <input type="checkbox"/>	F <input type="checkbox"/> H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/> H <input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Hatice Özer	Patoloji	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input type="checkbox"/> K <input checked="" type="checkbox"/>	F <input type="checkbox"/> H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/> H <input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Erhan Özdemir	Fizyoloji	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/> K <input type="checkbox"/>	F <input type="checkbox"/> H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/> H <input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Gülay Yıldırım	Tıp Tarihi ve Etik	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input type="checkbox"/> K <input checked="" type="checkbox"/>	F <input type="checkbox"/> H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/> H <input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Binnur Bağcı	Beslenme ve Diyetetik	Cumhuriyet Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Fakültesi	E <input type="checkbox"/> K <input checked="" type="checkbox"/>	F <input type="checkbox"/> H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/> H <input checked="" type="checkbox"/>	
Dr. Öğret. Üyesi Mehmet Ataç	Farmasötik Mikrobiyoloji	Cumhuriyet Üniversitesi, İzzet Baysal Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/> K <input type="checkbox"/>	F <input type="checkbox"/> H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/> H <input type="checkbox"/>	
Dr. Öğret. Üyesi Engin Ahıncıkaya	İç Hastalıkları	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/> K <input type="checkbox"/>	F <input type="checkbox"/> H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/> H <input type="checkbox"/>	
Dr. Öğret. Üyesi Melih Dileş	Protetik Diş Tedavisi	Cumhuriyet Üniversitesi, Diş Hekimliği Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/> K <input type="checkbox"/>	F <input type="checkbox"/> H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/> H <input checked="" type="checkbox"/>	

* Toplantıda bulunma

Etik Kurul Başkanının
Unvanı/Adı/Soyadı: Prof. Dr. Muhittin Sönmez
İmza:

EK-2 İZİN BELGESİ



T.C.
SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Dış Hekimliği Fakültesi Dekanlığı

Sayı : 26257878-900-E.353029
Konu : Tez Çalışması

04/01/2019

Sayın Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER

İlgi : 31.12.2018 tarihli Dilekçeniz.

İlgi dilekçenizde danışman olduğunuz Burak SAYAR isimli tezli yüksek lisans öğrencisinin "Dış Hekimliği Fakültesinde Maliyet Analizi: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Örneği" konulu tez çalışmasını Fakültemizde yapma isteğiniz uygun görülmüştür. Gereğini bilgilerinize rica ederim.

e-İmzalıdır
Prof. Dr. İhsan HUBBEZOĞLU
Dekan

04/01/2019 Fakülte Sekreteri V.

Sevim ÇİFTÇİ

Adres : Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Dış Hekimliği Fakültesi Dekanlığı Sivas
Telefon : 0 346 219 1235 Belgegeçer : 0 346 219 1237
e-Posta : dishekimligi@cumhuriyet.edu.tr Elektronik Ağ : www.cumhuriyet.edu.tr

Bilgi için : Gülistan İRMAK
Uzmanı : Bilgisayar İşletmeni

bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununa göre Güvenli Elektronik İmza ile imzalanmıştır

EK-4 İKİNCİ DAĞITIM TABLOSU

YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERLERİ		ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ								TOPLAM
Teknik Servis	Hasta Kayıt	Protez Laboratuvarı	Sterilizasyon	Ağız, Diş Çene Radyolojisi	Ortodonti	Endodonti	Pedodonti	Periodontoloji	Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi	Restoratif Diş Tedavisi	Protetik Diş Tedavisi	
144.201,45	78.303,88	408.948,96	512.878,31	810.707,29	1.038.812,16	1.311.250,59	1.444.225,02	1.567.774,68	1.579.716,49	1.956.901,32	2.796.312,35	15.237.546,54
0,95%	0,51%	2,68%	3,37%	5,32%	6,81%	8,61%	9,48%	10,29%	10,37%	12,84%	18,35%	100,00%
5.592,92	3.002,51	15.777,91	19.840,13	31.320,32	40.092,37	50.689,47	55.811,40	60.580,10	61.051,08	75.592,66	108.031,57	0,00
0,00	0,00	1.844,03	17.247,10	20.320,48	11.841,56	24.388,19	9.129,75	14.625,68	8.442,76	19.778,12	40.026,28	0,00
1.639,00	880,00	4.623,00	5.813,00	9.177,00	11.747,00	14.852,00	16.352,00	17.750,00	17.888,00	22.148,00	31.652,00	0,00
4.365,27	0,00	23.331,10	7.300,28	998,20	2.756,23	13.945,02	14.600,56	8.983,81	10.607,75	17.580,27	44.516,81	0,00
3.711,64	1.855,82	1.855,82	6.495,38	11.134,93	13.918,66	16.702,40	12.990,75	16.702,40	18.558,22	15.774,49	21.341,95	0,00
10.733,05	10.733,05	10.733,05	10.733,05	10.733,06	10.733,06	10.733,06	10.733,06	10.733,06	10.733,06	10.733,06	10.733,06	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	17.156,33	17.156,33	17.156,34	17.156,34	17.156,34	17.156,34	17.156,34	17.156,34	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	43.902,49	2.890,58	10.635,90	16.636,01	14.347,07	20.816,73	21.175,00	6.846,93	0,00
3.786,73	3.786,73	3.786,73	3.786,73	3.786,73	3.786,73	3.786,73	3.786,73	3.786,73	3.786,73	3.786,73	3.786,73	0,00
174.030,06	0,00	18.804,54	14.163,73	15.593,09	18.823,09	14.033,78	18.823,09	18.823,09	18.507,52	14.033,78	27.213,66	0,00
	98.561,39	0,00	0,00	31.527,10	2.075,78	7.637,82	11.946,59	10.302,86	14.948,83	15.206,11	4.916,89	0,00
0,00	0,00	489.705,14	598.257,71	1.006.357,03	1.173.833,55	1.495.811,30	1.627.402,00	1.761.565,83	1.782.213,52	2.189.865,89	3.112.534,58	15.237.546,54
0,00%	0,00%	3,21%	3,83%	6,60%	7,70%	9,82%	10,68%	11,56%	11,70%	14,37%	20,43%	100,00%
GİDER YERLERİ												
GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ												
		Hastane Yönetimi	Taşınır Kayıt Kontrol	Yazı İşleri	Satın Alma	Tahakkuk	HBYS	Kalite Yönetimi	Fatura	Güvenlik		
I. DAĞITIM TOPLAMI		15.237.546,54	566.768,35	169.027,56	154.653,08	140.663,25	140.143,70	139.231,88	117.480,88	117.480,88	42.864,46	
I. DAĞITIM YÜZDESİ		100,00%	3,72%	1,11%	1,01%	0,92%	0,92%	0,91%	0,77%	0,77%	0,28%	
YÖNETİM VE YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ												
GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ												
Hastane Yönetimi		566.768,35	6.534,88	5.946,15	5.416,31	5.416,31	5.357,42	4.533,20	4.533,20	1.648,44		
Taşınır Kayıt Kontrol			175.582,44	1.319,75	1.319,75	1.319,75	1.319,75	1.319,75	1.319,75	1.319,75		
Yazı İşleri				161.918,98	1.585,99	1.585,99	1.570,00	1.328,00	1.328,00			
Satın Alma					148.985,30	0,00	0,00	0,00	0,00			
Tahakkuk						148.465,75	2.783,74	1.855,82	1.855,82			
HBYS							150.262,79	10.733,05	10.733,06			
Kalite Yönetimi								137.250,70	0,00			
Fatura									137.250,71			
Güvenlik										45.440,81		
YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ												
Teknik Servis												
Hasta Kayıt												
II. DAĞITIM TOPLAMI		15.237.546,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
II. DAĞITIM YÜZDESİ		100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	

EK-5 ÜÇÜNCÜ DAĞITIM TABLOSU

YARDIMCI ÜRETİM GİDERYERLERİ		ESAS ÜRETİM GİDERYERLERİ									
	Sterilizasyon	Preteklabratuvar	Ağız-DişÇene Reçinolojisi	Ortodonti	Endodonti	Periodonti	Periodontoloji	Ağız-DişÇene Çene Cerrahisi	Restoratif Diş Tedavisi	Protetik Diş Tedavisi	TOPLAMI
II.DAĞITIM TOPLAMI	598.257,70	483.705,14	1.086.857,03	1.173.889,55	1.495.811,30	1.627.402,00	1.761.955,83	1.782.213,52	2.189.865,89	3.112.934,58	15.237.546,54
II.DAĞITIM YÜZDESİ	3,93%	3,21%	6,80%	7,70%	9,82%	10,68%	11,55%	11,70%	14,37%	20,43%	100,00%
ARDINCI ÜRETİM GİDERYERLERİ											
Teçhizat	598.257,70	0,00	47.432,14	75.100,97	68.849,30	65.821,29	53.091,48	116.934,97	60.788,16	110.946,09	0,00
TOPEKLABORATUVAR	0,00	483.705,14	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	483.705,14	0,00
III.DAĞITIM TOPLAMI	0,00	0,00	1.035.570,17	1.248.994,42	1.564.660,10	1.693.223,29	1.814.657,31	1.899.068,99	2.250.654,05	3.712.784,81	15.237.546,54
III.DAĞITIM YÜZDESİ	0,00%	0,00%	6,81%	8,23%	10,27%	11,11%	11,91%	12,46%	14,77%	24,37%	100,00%
		HASTA SAYISI	48.526	3.495	11.756	18.308	15.898	23.803	23.405	7.580	151.705
		HASTA BAŞI HAVİYE	21,71	330,90	133,09	92,08	114,43	82,54	96,16	491,59	100,44

EK-6 SAĞLIK UYGULAMA TEBLİĞİ EK-2Ç

DİŞ TEDAVİLERİ PUAN LİSTESİ						
SIRA NO	KODU	İŞLEM ADI	AÇIKLAMALAR	İŞLEM PUANI	TL (*)	
1		I. TEŞHİS VE TEDAVİ PLANLAMASI				
2	401.010	Diş hekimi muayenesi		11,80	7,00	
3	401.030	Konsültan diş hekimi muayenesi		6,75	4,00	
4	401.050				0,00	
	401.051	Periapikal film, her biri (analog/dijital)		9,00	5,34	
5	401.060	Oklüzal film, her biri		5,06	3,00	
6	401.070	Ekstra-oral film, her biri		10,96	6,50	
7	401.080	Ortopantomograf (Panoramik) film		21,08	12,50	
8	401.090	Sefalometrik film, her biri		15,18	9,00	
9	401.100	Antero-posterior sefalometrik film, her biri		13,49	8,00	
10	401.110	El-Bilek filmi, her biri		10,12	6,00	
11	401.120	Temporomandibüler eklem (TME) filmi, her biri		15,18	9,00	
12	401.130	Sialografi, (tek taraf)	401.135 ile birlikte faturalandırılmaz.	25,80	15,30	
	401.135	Sialografi (iki taraf)	401.130 ile birlikte faturalandırılmaz.	43,00	25,50	
13	401.150	Bite-wing film, her biri		5,06	3,00	
14	401.160				0,00	
15		2. TEDAVİ VE ENDODONTİ				0,00
16	402.010	Amalgam dolgu, bir yüzlü	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	37,10	22,00	
17	402.020	Amalgam dolgu, iki yüzlü	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	45,53	27,00	
18	402.030	Amalgam dolgu, üç yüzlü	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	48,90	29,00	
19	402.040	İnley dolgu, oklüzal	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	13,49	8,00	
20	402.050	İnley dolgu, iki yüzlü	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	13,49	8,00	
21	402.060	İnley dolgu, üç yüzlü	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	16,86	10,00	
22	402.070	Kompozit dolgu, ön diş	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	40,47	24,00	
23	402.080	Kompozit dolgu, arka diş	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	40,47	24,00	
24	402.090	İşinli kompozit dolgu, ön diş	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	47,22	28,00	
25	402.100	İşinli kompozit dolgu, arka diş, bir yüzlü	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	47,22	28,00	
26	402.110	İşinli kompozit dolgu, arka diş, iki yüzlü	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	50,59	30,00	
27	402.120	İşinli kompozit dolgu, arka diş, üç yüzlü	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	53,96	32,00	
28	402.130	Kuafaj	Lokal anestezi ücreti dahil Dolgu hariç	5,06	3,00	
29	402.140	Amputasyon	Lokal anestezi ücreti dahil Dolgu hariç	25,30	15,00	
30	402.150	Kanal tedavisi, tek kanal	402.152, 402.153, 402.154, 402.271, 402.272, 402.273 kodlu işlemlerle aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz. Üst dolgu hariç.	86,00	51,00	
31	402.152	Kanal tedavisi, iki kanal	402.150, 402.153, 402.154, 402.271, 402.272, 402.273 kodlu işlemlerle aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz. Üst dolgu hariç	114,67	68,00	
32	402.153	Kanal tedavisi, üç kanal	402.150, 402.152, 402.271, 402.272, 402.273 kodlu işlemlerle aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz. Üst dolgu hariç	160,20	95,00	
33	402.154	Kanal tedavisi, ilave her kanal	402.150, 402.152, 402.271, 402.272, 402.273 kodlu işlemlerle aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz.	45,53	27,00	
34	402.160	Black 5 (Kole) dolgusu, amalgam	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	18,55	11,00	
35	402.170	Black 5 (Kole) dolgusu, cam iyonomer	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	18,55	11,00	
36	402.180	Black 5 (Kole) dolgusu, kompozit	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz.	18,55	11,00	
37	402.190	Cam iyonomer dolgu	Lokal anestezi ücreti dahil. Aynı diş için 180 günden önce faturalandırılmaz. Aynı seansta aynı diş için 402.130 kodlu işlem ile birlikte faturalandırılmaz. Sadece süt dişlerinde faturalandırılır.	35,41	21,00	
38	402.200	Dentin pinli restorasyonu, her bir pin	Lokal anestezi ücreti dahil Dolgu hariç	11,80	7,00	
39	402.240	Kanal içi post uygulaması, her bir diş	Lokal anestezi ücreti dahil Dolgu hariç	11,80	7,00	
40	402.250	Aşırı kole hassasiyeti tedavisi, yarım çene		6,75	4,00	
41	402.270	Gangren veya periapikal lezyon tedavisi, her bir kanal		21,08	12,50	

42	402.271	Gangren veya periapikal lezyonlu dişte kanal tedavisi, tek kanal	402.272, 402.273 kodlu işlemler ile aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz. Üst dolgu hariç	91,06	54,00
43	402.272	Gangren veya periapikal lezyonlu dişte kanal tedavisi, iki kanal	402.271, 402.273 kodlu işlemler ile aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz. Üst dolgu hariç	126,48	75,00
44	402.273	Gangren veya periapikal lezyonlu dişte kanal tedavisi, üç kanal	402.271, 402.272 kodlu işlemler ile aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz. Üst dolgu hariç	165,26	98,00
45	402.300	Ekstirpasyon, her bir diş		18,55	11,00
46	402.320	Onley	Laboratuvar ücreti hariç	21,92	13,00
47	402.340	Kompozit veneer		52,28	31,00
48		3. PEDODONTİ			0,00
49	403.010	Fissür örtülmesi (Sealant), her bir diş		11,80	7,00
50	403.020	Yerel flor uygulaması (Çürük profilaksisi), yarım çene		11,80	7,00

DIŞ TEDAVİLERİ PUAN LİSTESİ

SIRA NO	KODU	İŞLEM ADI	AÇIKLAMALAR	İŞLEM PUANI	TL (*)
51	403.030	Prefabrike kron	Malzeme ücreti hariç	38,79	23,00
52	403.040	Yer tutucu, sabit	Teknisyen ücreti hariç	33,73	20,00
53	403.050	Yer tutucu, hareketli	Teknisyen ücreti hariç	33,73	20,00
54	403.060	Çocuk protezi bölümlü, akrilik	Tek çene, Teknisyen ücreti hariç	59,02	35,00
55	403.070	Çocuk protezi tam	Tek çene, Teknisyen ücreti hariç	59,02	35,00
56	403.080	Strip kron		20,24	12,00
57	403.090	Kompomer dolgu, her bir diş		43,84	26,00
58	403.100	Açık apeksli dişte kanal tedavisi, her bir kanal		50,59	30,00
59	403.110	Bilişli sedasyon		30,35	18,00
60		(Bu bölümde yer verilmeyen tedaviler için bu listenin diğer bölümlerindeki fiyatlar uygulanır.)			0,00
61		4. PROTEZ			0,00
62	404.010	Akrilik tam protez, tek çene		252,95	150,00
63	404.020	Akrilik bölümlü protez, tek çene		252,95	150,00
64	404.030	Metal kaideli tam protez, tek çene		326,31	193,50
65	404.040	Metal kaideli bölümlü protez, tek çene		326,31	193,50
66	404.050	Akrilik immedat protez, tek çene		75,89	45,00
67	404.060	Rebazaj (Kaide yenileme), tek çene		43,84	26,00
68	404.070	Proteze yumuşak akrilik uygulaması		35,41	21,00
69	404.080	Besleme, tek çene		30,35	18,00
70	404.090	Akrilik protezde kırık veya çatlak tamiri		15,18	9,00
71	404.100	Kroşe ilavesi		15,18	9,00
72	404.110	Metal iskelet tamiri		20,24	12,00
73	404.120	Dış ilavesi, tek diş		15,18	9,00
74	404.130	Gnatoloji, TME-kas muayenesi (Okluzyon kontrolü)		20,24	12,00
75	404.140	Oklüzal aşındırmalar, tek çene		20,24	12,00
76	404.150	Gece plağı (Bruksizm için)		35,41	21,00
77	404.160	Pinley ve çeşitleri		22,77	13,50
78	404.170	Tek parça döküm kron		110,35	65,44
79	404.180	Veneer kron, akrilik		110,35	65,44
80	404.181	Veneer kron, seramik		144,08	85,44
81	404.190	Pivo (Çivili kron) veya post-core		67,45	40,00
82	404.200	Jaket kron, akrilik		35,41	21,00
83	404.201	Jaket kron, tam seramik (Metal desteksiz)		109,61	65,00
84	404.210	Teleskop primer kron, kopingli		96,86	57,44
85	404.220	Maryland (Andheziv) köprü		81,69	48,44
86	404.230	Roach köprü		33,73	20,00
87	404.240	Geçici kron, her bir diş		13,49	8,00
88	404.250	Kron sökümü, her ayak üye için		6,75	4,00
89	404.260	Düşmüş kron-köprü simantasyonu, her sabit tutucu için		6,75	4,00
90	404.270	Kron, köprü tamiri, her üye için		15,18	9,00
91	404.280	Damak yarığı protezi (Over-denture)		157,67	93,50
92	404.290	Yeni doğanda preoperatif aparey	"Veren" ücreti hariç	53,96	32,00
93	404.300	Velum uzantılı konuşma apereyi		144,18	85,50
94	404.310	Geçici optüratör (Cerrahi plaklar)		33,73	20,00
95	404.320	Basit çene defektlerine protetik tedavi		142,50	84,50
96	404.330	Komplik çene defektlerine protetik tedavi		182,97	108,50
97	404.340	Yüz protezleri		84,32	50,00
98	404.360	Hassas tutuculu kronlar		110,35	65,44
99	404.370	Hareketli periodontal protez, tek çene		162,73	96,50
100	404.380	Sabit periodontal protez, her üye için		73,25	43,44
101	404.390	Laminate veneer		30,35	18,00
	404.395	Zirkonyum kron (her bir üye)		112,04	66,44
102	404.400	Implant üstü kron köprü, her üye için		112,04	66,44
103	404.410	Implant üstü tam protez		252,95	150,00
104	404.420	Implant üstü bölümlü protez		326,31	193,50
105		5. AGIZ DIŞ VE ÇENE CERRAHİSİ			0,00
106	405.010	Diş çekimi, infiltrasyon anestezi ile	Infiltrasyon anestezi ücreti dahil. 405.080, 405.090, 405.100 kodlu işlemler ile birlikte aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz.	28,67	17,00
107	405.011	Diş çekimi, rejonel anestezi ile	Rejonel anestezi ücreti dahil. 405.080, 405.090, 405.100 kodlu işlemler ile birlikte aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz.	28,67	17,00
108	405.020	Komplikasyonlu diş çekimi, infiltrasyon anestezi ile	Infiltrasyon anestezi ücreti dahil. 405.080, 405.090, 405.100 kodlu işlemler ile birlikte aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz.	28,67	17,00
109	405.021	Komplikasyonlu diş çekimi, rejonel anestezi ile	Rejonel anestezi ücreti dahil. 405.080, 405.090, 405.100 kodlu işlemler ile birlikte aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz.	28,67	17,00
110	405.030	Gömülü diş çekimi, mucoza retansiyonlu	Lokal anestezi ücreti dahil. 405.080, 405.090, 405.100 kodlu işlemler ile birlikte aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz.	109,61	65,00
111	405.040	Gömülü diş çekimi, kemik retansiyonlu	Lokal anestezi ücreti dahil. 405.080, 405.090, 405.100 kodlu işlemler ile birlikte aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz.	118,04	70,00
112	405.050	Gömülü kanin-premolar diş çekimi	Lokal anestezi ücreti dahil. 405.080, 405.090, 405.100 kodlu işlemler ile birlikte aynı seansta aynı diş için faturalandırılmaz.	118,04	70,00
113	405.060	Kök ucu rezeksiyonu, tek diş	Lokal anestezi ücreti dahil Dolgu hariç	118,04	70,00
114	405.070	Alveolit cerrahi tedavisi		16,86	10,00
115	405.080	Kanama müdahalesi		15,18	9,00
116	405.090	Alveol plastiği, yarım çene		59,02	35,00
117	405.100	Alveol düzeltilmesi, tek çene		67,45	40,00
118	405.110	Kist operasyonu, küçük		109,61	65,00
119	405.120	Kist operasyonu, büyük		126,48	75,00

120	405.130	Osteomiyeli operasyonu, tek çene (Ek ibare:5/8/2015-29436) Biyopsi sonucu ve radyoloji raporu istenir.		239,46	142,00
121	405.140	Çene liksasyonu, basit		50,08	29,70
122	405.150	Vestibüloplasti operasyonu		118,04	70,00
123	405.160	Sinüs plastigi		84,32	50,00
124	405.170	Sert doku greftleme	Greft ücreti hariç	67,45	40,00
125	405.180	Biyopsi	Bir adet faturalandırılır.	33,73	20,00
126	405.190	Apse drenajı, ekstraoral		100,17	59,40
127	405.200	Fizik tedavi (Infraruj), her bir scans		5,06	3,00
128	405.210	Reimplantasyon, tek diş		30,35	18,00
129	405.220	Ototransplantasyon		30,35	18,00
130	405.230	Subperiostal implant, tek ünite		168,63	100,00
131	405.240				0,00

DIŞ TEDAVİLERİ PUAN LİSTESİ

SIRA NO	KODU	İŞLEM ADI	AÇIKLAMALAR	İŞLEM PUANI	TL (*)
132	405.250				0,00
133	405.260	Kemik içi implant uygulaması, tek ünite		202,36	120,00
134	405.270	Torus operasyonu, yarım çene		59,02	35,00
135	405.280	Odontojenik tümör operasyonu, küçük		118,04	70,00
136	405.290	Odontojenik tümör operasyonu, büyük		252,95	150,00
137	405.300	Cerrahi nevroloji tedavisi		47,22	28,00
138	405.340				0,00
139	405.350	Oro-antral fistül tedavisi		350,25	207,70
140	405.360	Enjeksiyon		5,06	3,00
141	405.370	Premedikasyon ve sedasyon		13,49	8,00
142	405.380	Ortodontik tedavi amaçlı gömülü dişlerin üzerinin açılması		32,04	19,00
143	405.390	Temporomandibüler eklem mekanoterapi		32,04	19,00
144	405.400	Temporomandibüler eklem içi enjeksiyon, tek taraf		35,67	21,15
145	405.410	Artrosentez, tek taraf		45,53	27,00
146	405.420	Lokal anestezi, infiltrasyon		5,06	3,00
147	405.430	Lokal anestezi, rejonel		6,75	4,00
148		6. PERIODONTOLOJİ			0,00
149	406.010	Periodontal apse tedavisi		16,86	10,00
150	406.020	Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sol çene	180 günden önce faturalandırılmaz.	21,92	13,00
151	406.021	Detertraj (Diş taşı temizliği), alt sağ çene	180 günden önce faturalandırılmaz.	21,92	13,00
152	406.022	Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sol çene	180 günden önce faturalandırılmaz.	21,92	13,00
153	406.023	Detertraj (Diş taşı temizliği), üst sağ çene	180 günden önce faturalandırılmaz.	21,92	13,00
154	406.030	Subgingival küretaj, alt sol çene	180 günden önce faturalandırılmaz.	26,98	16,00
155	406.031	Subgingival küretaj, alt sağ çene	180 günden önce faturalandırılmaz.	26,98	16,00
156	406.032	Subgingival küretaj, üst sol çene	180 günden önce faturalandırılmaz.	26,98	16,00
157	406.033	Subgingival küretaj, üst sağ çene	180 günden önce faturalandırılmaz.	26,98	16,00
158	406.040	Gingivektomi, yarım çene		28,67	17,00
159	406.050	Flep operasyonu, yarım çene		101,18	60,00
160	406.060	Hemiseksiyon (Kök amputasyonu)	Kanal tedavisi hariç	28,67	17,00
161	406.070	Serbest dişi eti grefti, yarım çene		92,75	55,00
162	406.080	Koronale kaydırma veya sliding flep, yarım çene		92,75	55,00
163	406.090	Periodontal şine (Splint), geçici tek çene		28,67	17,00
164	406.100	Periodontal şine (Splint), devamlı tek çene		131,53	78,00
165	406.110	Aşırı kole hassasiyet tedavisi, yarım çene		7,17	4,25
166	406.120	Frenektomi		23,61	14,00
167	406.130	Gingivoplasti, yarım çene		11,80	7,00
168	406.140	Biyomateryal uygulaması, her bir diş		8,43	5,00
169	406.150	Tunnel operasyonu, her bir diş		28,67	17,00
170	406.160	Membran uygulaması		16,86	10,00
171	406.170	Bağ dokusu grefti, her bir diş		45,53	27,00
172	406.180				0,00
173		7. ORTODONTİ			0,00
174	407.010	Sefalometrik film analizi	En fazla üç defa faturalandırılır.	8,43	5,00
175	407.020	Antero-posterior sefalometrik film analizi		8,43	5,00
176	407.030	Bilgisayarlı sefalometrik film analizi	En fazla üç defa faturalandırılır.	10,12	6,00
177	407.040	Bilgisayarlı büyük TME fonksiyon testi		55,65	33,00
178	407.050	Bilgisayarlı kas tonus analizi (EMG)		45,53	27,00
179	407.060	Kemik yaşı tayini		8,43	5,00
180	407.070	Ortodontik fotoğraf		8,43	5,00
181	407.080	Ortodontik fotoğraf analizi		3,06	3,00
182	407.090	Ortodontik model yapımı	En fazla üç defa faturalandırılır.(Ek ibare:RG-21/4/2015-29333)	8,43	5,00
183	407.100	(*) Ortodontik model analizi		8,43	5,00
184	407.110	(*) Angle sınıf 1.(class 1) anomalilerin ortodontik tedavisi		303,54	180,00
185	407.120	(*) Angle sınıf 2.(class 2) anomalilerin ortodontik tedavisi		379,43	225,00
186	407.130	(*) Angle sınıf 3.(class 3) anomalilerin ortodontik tedavisi		455,31	270,00
187	407.140	(*) Kısa süreli ortodontik tedavi		109,61	65,00
188	407.150	Onleyici ortodontik tedavisi (Dil paranası)		28,67	17,00
189	407.160	(*) Pekleştirme tedavisi		75,89	45,00
190	407.170	Pekleştirme aygıtı (Havley pi)		75,89	45,00
191	407.180	Sabit pekleştirme aygıtı (Lingual rainer)		37,10	22,00
192	407.190	(*) Tek çeneyi ilgilendiren aparey yapımı		75,89	45,00
193	407.200	(*) İki çeneyi ilgilendiren aparey yapımı (Aktivatör)		173,69	103,00
194	407.210	(*) Ağzı dışı aparey tatbiki (Headgear-yüzarka)		75,89	45,00
195	407.220	(*) Ağzı dışı aparey tatbiki (Chincapeçenelik)		75,89	45,00
196	407.230	Kayıp apareyin yeniden yapımı, tek çene		143,34	85,00
197	407.240	Aparey tamiri		8,43	5,00
198	407.250	(*) Hızlı maksiller ekspansiyon apareyi		109,61	65,00
199	407.260	(*) Arkteli tatbiki tek çene, her bir uygulama		20,24	12,00
200	407.270	(*) Band (Braket) tatbiki, her bir diş		4,22	2,50
201	407.280	(*) Sefalometrik cerrahi planı		10,96	6,50
202	407.290	(*) Okluzal cerrahi splint		143,34	85,00
203	407.300	(*) Ortodontik ameliyat arki, tek çene		143,34	85,00
204	407.310	Çıkan bantın tatbiki		4,22	2,50
205	407.320	(*) Açık kapanış ortodontik tedavisi		354,13	210,00
206		7. 1 Tanya dayalı ortodontik tedavi işlemleri	Bu başlık altındaki işlemler "7. Ortodonti" başlığı altında yer alan işlemler ile birlikte faturalandırılmaz.		0,00

	P407321	Erken Ortodontik Tedavi Başlangıç Aşaması	Tedavi paket fiyatına koruyucu/önleyici veya büyüme yönlendirici ağız içi ve ağız dışı aygıt ile yapılan her türlü ortodontik uygulamalar, model yapımı-analizi, fotoğraflar-analizleri, tüm görüntüleme yöntemleri-analizleri ve diğer teşhis yöntemleri dahildir. Bu kodlu tedavi öncesinde P407330, P407331, P407332, P407333, P407334, P407335, P407336, P407337, P407338, P407339, P407340, P407341 işlem kodları girilmesi halinde faturalandırılmaz. P407321 kodlu işlem faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407321 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	337,20	199,96
DİŞ TEDAVİLERİ PUAN LİSTESİ					
SIRA NO	KODU	İŞLEM ADI	AÇIKLAMALAR	İŞLEM PUANI	TL (*)
	P407322	Erken Ortodontik Tedavi Bitiş Aşaması	Tedavi paket fiyatına koruyucu/önleyici veya büyüme yönlendirici ağız içi ve ağız dışı aygıt ile yapılan her türlü ortodontik uygulamalar dahildir. Bu tedavi öncesinde P407330, P407331, P407332, P407333, P407334, P407335, P407336, P407337, P407338, P407339, P407340, P407341 işlem kodları girilmesi halinde faturalandırılmaz. P407322 kodlu işlem P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407322 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	337,20	199,96
	P407330	Sınıf I Ortodontik Tedavinin Başlangıç Aşaması	Tedavi paket fiyatına sabit fonksiyonel, kamuffaj tedavileri ile sabit open-bite, sabit deep-bite ve sabit ortodontik tedavi ile birlikte uygulanan ağız dışı aparat uygulaması ve sabit ekspansiyon tedavileri gibi her türlü sabit ortodontik tedavi, model yapımı-analizi, fotoğraflar-analizleri, tüm görüntüleme yöntemleri-analizleri ve diğer teşhis yöntemleri dahildir. P407330 kodlu işlem P407333, P407334, P407335, P407336, P407337, P407338, P407339, P407340, P407341, P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407330 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	477,79	283,33
	P407331	Sınıf I Ortodontik Tedavinin Tedavi Aşaması	Tedavi paket fiyatına sabit fonksiyonel, kamuffaj tedavileri ile sabit open-bite, sabit deep-bite ve sabit ortodontik tedavi ile birlikte uygulanan ağız dışı aparat uygulaması ve sabit ekspansiyon tedavileri gibi her türlü sabit ortodontik tedavi yöntemleri dahildir. P407331 kodlu işlem P407333, P407334, P407335, P407336, P407337, P407338, P407339, P407340, P407341, P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407331 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	477,79	283,33
	P407332	Sınıf I Ortodontik Tedavinin Pekiştirme Aşaması	Tedavi paket fiyatına sabit veya hareketli pekiştirme tedavisi yöntemleri dahildir. P407332 kodlu işlem P407333, P407334, P407335, P407336, P407337, P407338, P407339, P407340, P407341, P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407332 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	477,79	283,33
	P407333	Sınıf II Ortodontik Tedavinin Başlangıç Aşaması	Tedavi paket fiyatına sabit fonksiyonel, kamuffaj tedavileri ile sabit open-bite, sabit deep-bite ve sabit ortodontik tedavi ile birlikte uygulanan ağız dışı aparat uygulaması ve sabit ekspansiyon tedavileri gibi her türlü sabit ortodontik tedavi, model yapımı-analizi, fotoğraflar-analizleri, tüm görüntüleme yöntemleri-analizleri ve diğer teşhis yöntemleri dahildir. P407333 kodlu işlem P407330, P407331, P407332, P407336, P407337, P407338, P407339, P407340, P407341, P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407333 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	702,64	416,67
	P407334	Sınıf II Ortodontik Tedavinin Tedavi Aşaması	Tedavi paket fiyatına sabit fonksiyonel, kamuffaj tedavileri ile sabit open-bite, sabit deep-bite ve sabit ortodontik tedavi ile birlikte uygulanan ağız dışı aparat uygulaması ve sabit ekspansiyon tedavileri gibi her türlü sabit ortodontik tedavi yöntemleri dahildir. P407334 kodlu işlem P407330, P407331, P407332, P407336, P407337, P407338, P407339, P407340, P407341, P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407334 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	702,64	416,67
	P407335	Sınıf II Ortodontik Tedavinin Pekiştirme Aşaması	Tedavi paket fiyatına sabit hareketli pekiştirme tedavisi yöntemleri dahildir. P407335 kodlu işlem P407330, P407331, P407332, P407336, P407337, P407338, P407339, P407340, P407341, P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407335 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	702,64	416,67
	P407336	Sınıf III Ortodontik Tedavinin Başlangıç Aşaması	Tedavi paket fiyatına sabit fonksiyonel, kamuffaj tedavileri ile sabit open-bite, sabit deep-bite ve sabit ortodontik tedavi ile birlikte uygulanan ağız dışı aparat uygulaması ve sabit ekspansiyon tedavileri gibi her türlü sabit ortodontik tedavi, model yapımı-analizi, fotoğraflar-analizleri, tüm görüntüleme yöntemleri-analizleri ve diğer teşhis yöntemleri dahildir. P407336 kodlu işlem P407330, P407331, P407332, P407333, P407334, P407335, P407339, P407340, P407341, P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407336 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	843,17	500,00
	P407337	Sınıf III Ortodontik Tedavinin Tedavi Aşaması	Tedavi paket fiyatına sabit fonksiyonel, kamuffaj tedavileri ile sabit open-bite, sabit deep-bite ve sabit ortodontik tedavi ile birlikte uygulanan ağız dışı aparat uygulaması ve sabit ekspansiyon tedavileri gibi her türlü sabit ortodontik tedavi yöntemleri dahildir. P407337 kodlu işlem P407330, P407331, P407332, P407333, P407334, P407335, P407339, P407340, P407341, P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407337 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	843,17	500,00

	P407338	Sınıf III Ortodontik Tedavinin Pekiştirme Aşaması	Tedavi paketi fiyatına sabit veya hareketli pekiştirme tedavisi yöntemleri dahildir. P407338 kodlu işlem P407330, P407331, P407332, P407333, P407334, P407335, P407339, P407340, P407341, P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407338 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	843,17	500,00
DİŞ TEDAVİLERİ PUAN LİSTESİ					
SIRA NO	KODU	İŞLEM ADI	AÇIKLAMALAR	İŞLEM PUANI	TL (*)
	P407339	Ortognatik Cerrahide Ortodontik Tedavinin Başlangıç Aşaması	Tedavi paketi fiyatına sabit fonksiyonel, kamuflaj tedavileri ile sabit open-bite, sabit deep-bite ve sabit ortodontik tedavi ile birlikte uygulanan ağız dışı aparat uygulaması ve sabit ekspansiyon tedavileri gibi her türlü sabit ortodontik tedavi, model yapımı-analizi, fotoğraflar-analizleri, tüm görüntüleme yöntemleri-analizleri ve diğer teşhis yöntemleri dahildir. P407339 kodlu işlem P407330, P407331, P407332, P407333, P407334, P407335, P407336, P407337, P407338, P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407339 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	983,70	583,33
	P407340	Ortognatik Cerrahide Ortodontik Tedavinin Tedavi Aşaması	Tedavi paketi fiyatına sabit fonksiyonel, kamuflaj tedavileri ile sabit open-bite, sabit deep-bite ve sabit ortodontik tedavi ile birlikte uygulanan ağız dışı aparat uygulaması ve sabit ekspansiyon tedavileri gibi her türlü sabit ortodontik tedavi yöntemleri dahildir. P407340 kodlu işlem P407330, P407331, P407332, P407333, P407334, P407335, P407336, P407337, P407338, P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407340 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	983,70	583,33
	P407341	Ortognatik Cerrahide Ortodontik Tedavinin Pekiştirme Aşaması	Tedavi paketi fiyatına sabit veya hareketli pekiştirme tedavisi yöntemleri dahildir. P407341 kodlu işlem P407330, P407331, P407332, P407333, P407334, P407335, P407336, P407337, P407338, P407342, P407343, P407344 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407341 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	983,70	583,33
	P407342	Yarık Dudak -Damak veya Yarık Damak Doğum Sonrası Şekillendirme Tedavisi	Tedavi paketi, bu amaçla yapılacak olan tüm ağız içi ve ağız dışı aygıtlarını kapsar. P407342 kodlu işlem P407321, P407322, P407330, P407331, P407332, P407333, P407334, P407335, P407336, P407337, P407338, P407339, P407340, P407341 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407342 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	2.951,10	1.750,00
	P407343	Yarık Dudak -Damak veya Yarık Damak Karışık Dışlenme Dönemi Ortodontik Tedavi	Tedavi paketi, bu amaçla yapılacak olan tüm hareketli ve sabit tedavileri kapsar. P407343 kodlu işlem P407321, P407322, P407330, P407331, P407332, P407333, P407334, P407335, P407336, P407337, P407338, P407339, P407340, P407341 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407343 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	2.951,10	1.750,00
	P407344	Yarık Dudak -Damak veya Yarık Damak Daimi Dışlenme Dönemi Ortodontik Tedavi	Tedavi paketi, bu amaçla yapılacak olan tüm tedavileri kapsar. P407344 kodlu işlem P407321, P407322, P407330, P407331, P407332, P407333, P407334, P407335, P407336, P407337, P407338, P407339, P407340, P407341 işlem kodlarından biri faturalanmış ise faturalandırılmaz. P407344 kodlu işlem ömürde bir kez faturalandırılır.	3.246,21	1.925,00
207	P407350				
208	P407351				
209	P407352				
210	P407353				

ÖZGEÇMİŞ

KİŞSEL BİLGİLER

Adı Soyadı	Burak SAYAR
Doğum Yeri ve Tarihi	Bitlis / 1995
Medeni Hali	Bekar
Yabancı Dil	İngilizce
İletişim Adresi	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü ABD, Sağlık Yönetimi Bölümü, 58140-SİVAS
E-posta Adresi	syar.burak@gmail.com

EĞİTİM VE AKADEMİK DURUM

Lise	Bitlis Beşminare Lisesi, 2012
Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü, 2017
Yüksek Lisans	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Sağlık Yönetimi Ana Bilim Dalı
Ünvan	Yüksek Lisans Öğrencisi

BİLİMSEL YAYINLAR

Makaleler

BİÇER, D. F., TOSUN, N., SAYAR, B, SAĞLIK, E. (2018). Effects Of The Urban Image On The Destination Image In Health Tourism: The Case Of Sivas. International Journal of Health Management and Tourism, 3 (2), 87-98.

Bildiriler

BİÇER, D. F., TOSUN, N , SAYAR, B , SAĞLIK, E. (2018). Sağlık Turizminde Şehir İmajının Destinasyon İmajına Etkisi: Sivas İli Örneği. 8. Uluslararası Sağlık Turizmi Kongresi. 3-6 Mayıs 2018, Kuşadası, AYDIN.

KATILIM BELGELERİ

- 1- Sağlık Yönetimi Günleri (2015) SİVAS
- 2- Sağlıkta Kariyer Zirveleri (2015) ANKARA
- 3- EBSCOhost Databases and Services Training (2019) SİVAS