

# Ağız ve Diş Sağlığı Merkezinde Birim Maliyetlerin Sağlık Uygulama Tebliği İle Karşılaştırılması

Alaattin ARAS\*  
Serap DURUKAN KÖSE\*\*

## ÖZET

*Diş hekimliği hizmetleri, ya da daha yaygın kullanımı ile ağız ve diş sağlığı hizmetleri, ikinci basamak sağlık hizmetleri içerisinde önemli bir yer tutan ve ülke ekonomisi açısından bakıldığında ciddi harcamalara yol açan bir sağlık hizmeti grubunu oluşturmaktadır.*

*Bu araştırma, giderek yaygınlaşmakta olan ADSM'lerde sunulan ağız ve diş sağlığı hizmetleri birim maliyetlerinin Ankara'da mevcut Topraklık Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nde hesaplanarak taraflara üzerinde tartışacakları bir birim maliyet veri setini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu amaçla, araştırma Temmuz - Aralık 2009 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Araştırmada temel olarak "fili – tam maliyet yöntemleri" kullanılmıştır. Maliyetler; birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım olarak tanımlanan ve üç ayrı aşamada gerçekleştirilen dağıtımlar ile hesaplanmıştır.*

*Araştırma sonucunda, ağız ve diş sağlığı hizmetlerine yönelik olarak 7 ayrı bilimsel disiplin altında 12 klinikte sunulan 103 adet hizmetin ağırlıklı ortalama birim maliyetleri hesaplanıp; SUT ile karşılaştırılması yapılmıştır. Yapılan karşılaştırma sonucunda da 49 adet hizmet üretim maliyetinin SUT Ek 7 Diş Tedavileri Fiyat Listesinde yer alan fiyatların üzerinde kaldığı görülmüştür. Maliyetleri, SUT fiyatının üzerinde tespit edilen hizmetlerin genel olarak üretim miktarlarının az olması, maliyetlerinin bu denli yüksek çıkmasına yol açmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet Muhasebesi, Birim Maliyetler, Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri

## Unit Costs Compare with Medical Enforcement Declaration at The Dental and Oral Health Centers

### ABSTRACT

*Dental services, or more commonly use of oral and dental health services, constitutes a health care group that holds an important part in the secondary health care and leads to serious healthcare expenditure from the perspective of the country's economy.*

*The aim of this study is to provide a unit cost dataset to the parties which was calculated at Topraklık Oral and Dental Health Center in Ankara and oral and dental health services is becoming increasingly widespread. For this purpose, the study conducted between the dates of July-December 2009. In this study, Actual Full Cost Method was basically used. Costs were calculated with the three phases distribution is defined the first, second and third.*

*As a result of research, the weighted average unit costs of the a hundred and three oral and dental health services presented in the twelve clinic under seven different scientific disciplines were calculated and they have been compared with the SUT. As a result of the comparison, it has been seen that the forty-nine service production cost remained over the price in which take place SUT Annex 7 Dental Treatment Price List. Costs of the services determined on the medical enforcement declaration price were less than the amounts of the production in general, had led to such a high costs.*

**KeyWords:** Cost Accounting, Unit Costs, Oral and Dental Health Services

\* Müd. Yard. Hacettepe Üniversitesi Hastaneleri, Bilgi İşlem Birimi

\*\* Yrd. Doç. Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Muğla Sağlık Yüksekokulu, Sağlık Yönetimi Bölümü

## I. GİRİŞ

İnsanların yaşamlarını sürdürebilmesi için pek çok mal ve hizmete gereksinimleri vardır. Sağlık hizmetleri de bu gereksinimlerden en önemlilerinden bir tanesidir. Bu nedenle hem gelişmekte, hem de gelişmiş ülkelerde sağlık kuruluşları topluma fayda sağlamak için, hayati ve gerekli bir toplum kaynağı olarak görülmektedir. Sağlık kuruluşunun yönetimi, toplumun ihtiyacı olan sağlık hizmetlerini kabul edilebilir bir kalite seviyesinde ve mümkün olan en düşük maliyetle topluma sunmakla sorumludur (Shepard et al.1998). Bu hizmetlerden diş hekimliği hizmetleri, ya da daha yaygın kullanımı ile ağız ve diş sağlığı hizmetleri; bireylere yemek yeme, konuşma, aktif hastalık hali, rahatsızlık ve utanma duygularının dışında bireylerin sosyalleşmesini sağlayan, genel iyilik haline katkıda bulunan (Başkirt 2009) ve de ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetleri içerisinde önemli bir yer tutan ve ülke ekonomisi açısından bakıldığında ciddi harcamalara yol açan bir sağlık hizmeti grubunu oluşturmaktadır.

Türkiye’de önceleri genellikle birkaç Sağlık Bakanlığı diş hastanesi, üniversite hastaneleri ve genellikle serbest diş hekimleri tarafından sunulan ağız ve diş sağlığı hizmetleri, sağlık ekonomisi içinde taşıdığı önem nedeniyle son yıllarda giderek yaygınlaşmakta olan Sağlık Bakanlığı’na bağlı Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri (ADSM)’nde vermeye başlanmıştır. Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri, Yataklı Tedavi İşletme Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. Maddesine göre, “Diş hekimliğinin tüm branşlarında koruyucu ve tedavi edici sağlık hizmetleri ile ayakta veya gerektiğinde yatarak muayene, tetkik, teşhis ve tedavi hizmetlerinin yanı sıra ileri tetkik ve tedavilerin de uygulandığı, en az 10 ünit kapasiteli, idari ve mali bakımdan kendilerine bağlı diş tedavi ve protez merkezleri ile diş poliklinikleri de açılabilen müstakil sağlık kurumlarıdır” şeklinde tanımlanmaktadır.

Sağlık Bakanlığı’na bağlı olan bir Ağız ve Diş Sağlığı Merkezinin görev tanımı; diş hekimliği ile ilgili teşhis, tedavi ve protez hizmetleri ile koruyucu diş hekimliği hizmetlerinde belirli olan usul ve esaslarını yerine getirmektedir. Belirtilen diş hekimliği hizmetleri;

*Klinik Hizmetler;* Teşhis, tedavi ve protez hizmetlerini kapsar (Ağız ve Diş Sağlığı Merkezlerinde, diş hekimliği hizmetlerinin bütün branşlarda klinik hizmeti verilmektedir).

*Koruyucu Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetleri;* Annenin hamileliği esnasında doğum öncesi gerekli koruyucu tedbirlerin alınması ile doğum sonu, sağlıklı fonksiyonel ağız, diş ve çene yapısına katkıda bulunmak amacıyla fertlere uygulanan, oral hijyen dahil olmak üzere, büyüme-gelişme sürecinde gerekli koruyucu tedbirler ile ortodontik hizmetlerin vermek, diş ve dişeti sağlığını korumaktır (<http://www.saglik.gov.tr/TR/BelgeGoster>).

Koruyucu ve tedavi edici ağız ve diş sağlığı hizmeti sunmak amacıyla, 2008 yılı verilerine göre Türkiye’de diş hekimliği mesleğini aktif olarak yapan 22.008 diş hekimi bulunmaktadır. Bunlardan %65’i serbest çalışmakta, %25’i Sağlık Bakanlığı’na, %9’u dişhekimliği fakültelerine, %1’i ise diğer kurumlara bağlı çalışmaktadır (Türk Dişhekimleri Birliği 2008). Sağlık Bakanlığı’nın verilerine göre 2008 yılında Türkiye’de bakanlığa bağlı 116 adet Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi mevcuttur(<http://jtdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm>). Araştırma yapılan merkez, Pedodonti (Çocuk Dişleri), Ortodonti (Çarpık Dişler), Dental Ameliyathane (Diş Çene Cerrahisi) Periodontoloji (Diş Eti Hastalıkları) gibi branş klinikleri ile entegre çalışan Özürlü ve Özel kliniklerle beraber, her türlü ağız ve diş sağlığı hizmetinin yanında Acil Diş Kliniğiyle kesintisiz hizmet sunan bir tedavi kurumudur. Ancak son yıllarda ağız diş sağlığı merkezlerinde artık klinikler branşlara

göre ayrılıp hizmet üretmemekte; her bir klinikte ağız diş sağlığı hizmetleri ile ilgili bütün hizmetlerin sunumu yapılmaktadır.

Bu araştırma, giderek yaygınlaşmakta olan ADSM'lerde sunulan ağız ve diş sağlığı hizmetlerinin Ankara'da mevcut Topraklık Ağız Diş Sağlığı Merkezi verileri üzerinden, 7 ayrı bilimsel disiplin altında sunulan hizmetlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasıyla taraflara üzerinde tartışacakları bir birim maliyet veri setini sağlamayı amaçlamaktadır. Araştırma sonucunda, ağız ve diş sağlığı hizmetlerine yönelik olarak sunulan 103 adet hizmetin ağırlıklı ortalama birim maliyetleri hesaplanıp; SUT (Sağlık Uygulama Tebliği) ile karşılaştırılması yapılmıştır.

SUT, genel sağlık sigortası ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin, Sosyal Güvenlik Kurumunca finansmanı sağlanan sağlık hizmetleri, yol, gündelik ve refakatçi giderlerinden yararlanma esas ve usulleri ile bu hizmetlere ilişkin Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonunca tespit edilen ödenecek bedelleri içermektedir. SUT; 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve 28.8.2008 tarihli ve 26981 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Genel Sağlık Sigortası İşlemleri Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde düzenlenmektedir.

## **II. GEREÇ VE YÖNTEM**

### **2.1.Evren ve Örneklem**

Araştırmanın evreni; Ankara ilinde yer alan Topraklık Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi oluşmaktadır. Örneklemi ise, evreni oluşturan merkezin tüm finansal verileri ve istatistikleri oluşturmaktadır.

### **2.2.Veri Kaynakları**

Araştırmada kullanılan finansal veri kaynakları aşağıda belirtilmiştir:

- Merkezin Döner Sermaye (DS) mizanı, DS bilançosu, DS gelir tablosu, DS gelir ve gider cetvelleri, Genel Bütçe (GB) bütçe giderleri ve ödeme emri cetvelleri, bordro kayıtları, taşınır mal/aynıyat muhasebesi kayıtları kullanılmıştır.
- Merkezin sağlık hizmeti üretim miktarlarının belirlenmesinde Form 056 (Hasta ve Yatak İzleme Formu) ve Form 057 (Laboratuvar Çalışmaları Formu) kodlu istatistik raporlarından yararlanılmıştır.
- Ayrıca gerekli durumlarda gider yerleri yöneticilerinin uzman görüşlerine de veri kaynağı olarak başvurulmuştur.

### **2.3. Yöntem**

Araştırmada temel olarak "fili – tam - sipariş maliyet yöntemleri" kullanılmıştır. "Fiili maliyet yöntemi" maliyet dönemi tamamlandıktan sonra geriye dönük (retrospektif) yöntemle veri toplamaya uygun olması nedeniyle tercih edilmiştir.

Elde edilen veriler maliyet unsurları açısından tam maliyet yöntemine uygun olması nedeniyle veriler işlenirken "tam maliyet yöntemi" kullanılmıştır. Maliyet verilerinde sabitlik veya değişkenliğe özgü bir ayrıntıya gidilmemiştir. Bu yöntemin tercih edilmesinin ikinci bir nedeni de kamu muhasebesi içinde verilerin tam maliyet yöntemine uygun olarak toplanması nedeniyledir.

Maliyetler; birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım olarak tanımlanan ve üç ayrı aşamada gerçekleştirilen dağıtımlar ile hesaplanmıştır. Gider dağıtım aşamalarında, gider dağıtım

tablosu adı verilen bir “Excel” tablo kullanılmıştır. Maliyetlerin dağıtımında ise çapraz dağıtım yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntem “tur yöntemi”, “karşılıklı dağıtım yöntemi” adları da verilmektedir. Bu yöntem, matematiksel dağıtım yönteminin farklı bir uygulaması biçimidir (Elitaş 2010). Birinci dağıtım aşamasında, Topraklık Ağız ve Diş Sağlığı Merkezinin gerçekleşen giderleri, dolaysız veya çeşitli dağıtım ölçütleri kullanılarak merkezin gider yerlerine yüklenmiştir.

İkinci dağıtım aşamasında, bünyesinde ortak nitelikte gider bulunduran Yardımcı Üretim Gider Yerlerinde (YÜGY) ve Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinde (YHGY) toplanan giderler, çeşitli dağıtım ölçütleri kullanılarak ilgili gider yerlerine yeniden dağıtılmıştır. Bu araştırmada, ortak nitelikte gider barındıran gider yerlerinde ikinci gider dağıtımında kullanılacak yöntemlerden çapraz dağıtım yöntemi kullanılmıştır. Çapraz dağıtım yöntemi, Matematiksel dağıtım yönteminin tablolama programları yardımıyla uygulanış biçimidir. Yöntem ikinci dağıtıma alınacak YÜGY ve YHGY'nin kesin gider dağıtım tutarlarını oranlar yardımıyla bulmaya ve dağıtmaya dayanır.

İkinci dağıtım sonucunda elde edilen bütün endirekt maliyetler esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Üçüncü dağıtım aşamasında ise, diş tedavi kliniklerinin hizmet maliyetleri tedavi gören hastalara yüklenmiştir.

Birden fazla ürünün üretildiği diş kliniklerinin birim maliyetlerinin belirlenmesinde, Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetleri Asgari Ücret Tarifesi'nin Maliyet Esaslı Olarak Yeniden Belirlenmesi Projesi'nde (Akar 2007) üretilen maliyet ağırlıkları kullanılmış ve farklı hizmetler eşdeğer tek bir ürüne çevrilmiştir. Daha sonra ilgili klinikler için ikinci dağıtım sonrasında ulaşılan toplam maliyet tutarları, eşdeğer toplam ürün miktarına bölünerek eşdeğer ürün birim maliyeti hesaplanmıştır. Fiili birim maliyetleri ise, eşdeğer ürüne dönüştürmede kullanılan dönüştürme katsayılarının, eşdeğer ürün birim maliyeti ile çarpılmasıyla bulunmuştur.

Bütün birim maliyet analizlerinde, kliniklerin toplam maliyet unsurlarına da yer verilmiştir. Merkezde kliniklerin branşlara göre ayrılması nedeniyle, üretilen bir hizmetin maliyeti değişken ve sabit giderlerin klinikler arasında farklılık göstermesi nedeniyle farklı çıkmıştır. Bu nedenle de her bir hizmetin ağırlıklı ortalama maliyeti hesaplanmıştır. Ağırlıklı ortalama maliyet hesaplanırken, ilgili hizmet için her bir klinikteki üretim sayısı ile bulunan birim maliyet çarpılmış; daha sonra da kliniklerin hizmet toplam maliyetlerinin ve üretim sayılarının toplamı alınarak birbirleriyle oranlanmıştır.

### III. BULGULAR

Araştırma kapsamında ulaşılan sonuçlar, gider çeşitlerine, gider yerlerine ve hizmet sunum birim maliyetlerine yönelik olarak aşağıda sunulmaktadır.

#### 3.1. Gider Çeşitleri Analizi

Merkezin 1. Dağıtım sonuçlarına göre oluşan gider çeşitleri Tablo 1'de sunulmaktadır.

**Tablo 1. Merkezin Gider Çeşitlerinin Oransal Dağılımı**

Gider Çeşitleri		Mizan Toplam Dağıtım Tutarı (TL)	I. Dağıtım Topl. Göre Oranlar (%)	Gider. Çeş Topl. Göre Oranlar (%)
<b>0</b>	<b>İlk Madde Ve Malzeme Giderleri</b>	<b>846.758,04</b>	<b>6,27</b>	<b>100,00</b>
01	Tıbbi Sarf Malzemesi Kullanımları	690.754,49	5,12	81,58
02	Diğer Malzeme Kullanımları	77.540,99	0,57	9,16
03	Bakım Ve Onarım Malzemeleri Kullanımları	78.462,57	0,58	9,27
<b>2</b>	<b>Memur Ücret Ve Giderleri</b>	<b>9.567.809,83</b>	<b>70,85</b>	<b>100,00</b>
20	Hekim İşçilik Giderleri	6.857.694,71	50,78	71,67
21	Hemşire İşçilik Giderleri	317.796,38	2,35	3,32
22	Diğer Sağlık Personeli İşçilik Giderleri	1.115.779,29	8,26	11,66
23	Diğer Personel İşçilik Giderleri	1.276.539,45	9,45	13,34
<b>3</b>	<b>Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler</b>	<b>1.951.930,13</b>	<b>14,45</b>	<b>100,00</b>
30	Elektrik Su Gaz Giderleri	272.921,20	2,02	13,98
31	Haberleşme Giderleri	46.449,69	0,34	2,38
32	Bakım Onarım Giderleri	45.222,92	0,33	2,32
33	Dışarıdan Sağlanan Hizmet Giderleri	1.025.585,52	7,59	52,54
34	Dışarıdan Sağlanan Personel Hizmet.	561.750,80	4,16	28,78
<b>4</b>	<b>Çeşitli Giderler</b>	<b>23.723,38</b>	<b>0,18</b>	<b>100,00</b>
42	Kira Giderleri	5.917,74	0,04	24,94
49	Diğer Çeşitli Giderler	17.805,64	0,13	75,06
<b>5</b>	<b>Vergi Resim Ve Harçlar</b>	<b>735.938,97</b>	<b>5,45</b>	<b>100,00</b>
53	Kamu Payları	735.938,97	5,45	100,00
<b>6</b>	<b>Amortismanlar Ve Tükenme Payları</b>	<b>378.166,81</b>	<b>2,80</b>	<b>100,00</b>
60	Maddi Duran Varlık Amortismanları	378.166,81	2,80	100,00
<b>7</b>	<b>Finansman Giderleri</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>Birinci Dağıtım Gider Toplamı</b>		<b>13.504.327,17</b>	<b>100,00</b>	

Birinci kırılım gider çeşitlerinde memur ücret ve giderleri % 70,85 oranı ile 1. sırayı, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler % 14,45 oranı ile 2. sırayı, İlk madde ve malzeme giderleri % 6,27 oranı ile 3. sırayı almaktadır. Merkezin ilk madde ve malzeme giderlerinin toplam giderleri içerisindeki oranının oldukça düşük olması ve vergi resim ve harçlar giderinin ise, ilk madde ve malzeme giderlerine oldukça yakın oluşu dikkat edilmesi gereken bir noktadır.

### 3.2. Gider Yerleri Analizi

Merkezde 1. Dağıtım sonuçlarına göre oluşan giderlerin, gider yerlerine göre dağılımı Tablo 2'de gösterilmektedir.

Merkezin gider yerlerinin oransal dağılımında en büyük pay %64,28 ile esas üretim gider yerlerine (EÜGY) aittir. İkinci sırada %13,47 ile genel yönetim gider yerleri (GYGY), üçüncü sırada %11,56 ile YHGY'ler, dördüncü sırada %10,31 ile YÜGY'ler ve son sırada da %0,37 ile pazarlama satış dağıtım gider yerleri (PSDGY) yer almaktadır.

EÜGY içerisinde oniki adet klinik mevcuttur ve bu kliniklerin isimleri uzmanlık dallarına göre değil, numaralarla adlandırılmaktadır. Bunun sebebi, Sağlık Bakanlığı'nın ADSM'lerde

uzmanlıklara göre klinik oluşturulmasını kaldırıp; artık her klinikte, her türde diş tedavisinin yapılmasını zorunlu kılmasıdır. Ancak araştırma yapılırken kliniklerin daha çok eski uzmanlık dallarına göre tedavi yaptıkları gözlemlendiği için bu kliniklerin eski isimleriyle analiz yapmak daha doğru olmuştur. Ayrıca uzmanlıklara göre klinik oluşturulmadığı için birden fazla klinikte sunulan endodonti hizmetleri, tek bir klinik altında toplanamamıştır. Çünkü o kliniklerde daha çok eski uzmanlık dallarına göre hizmet sundukları gözlenirse de, endodontinin dışında başka hizmetlerin sunulmasının yolu açılmıştır.

**Tablo 2. Merkezin Gider Yerlerinin Oransal Dağılımı**

Gider Yerleri	1. Dağıtım Gider Toplamı(TL)	Gider Yerleri 1.Dağıtım Topl. Göre Oranlar %	Gider Yeri Grupları Topl. Göre Oranlar %
<b>Esas Üretim Gider Yerleri</b>	<b>8.680.548,18</b>	<b>64,28</b>	<b>100,00</b>
Klinik 1 (Oral Diağnoz)	520.101,12	3,85	5,99
Klinik 2 (Özürülüler Kliniği)	200.393,61	1,48	2,31
Klinik 3 (Vip)	563.542,49	4,17	6,49
Klinik 4 (Cerrahi)	553.514,60	4,10	6,38
Klinik 5 (Periodontoloji)	452.471,91	3,35	5,21
Klinik 6 (Pedodonti)	706.369,35	5,23	8,14
Klinik 7 (Ameliyathane)	561.216,56	4,16	6,47
Klinik 8 (Endodonti)	1.091.200,55	8,08	12,57
Klinik 9 (Protez)	2.041.759,24	15,12	23,52
Klinik 10 (Ordodonti)	216.968,72	1,61	2,50
Klinik 11 (Endodonti)	939.000,66	6,95	10,82
Klinik 12 (Endodonti)	834.009,37	6,18	9,61
<b>Yardımcı Üretim Gider Yerleri</b>	<b>1.392.836,53</b>	<b>10,31</b>	<b>100,00</b>
Protez Laboratuvarı	1.084.481,81	8,03	77,86
Röntgen	308.354,72	2,28	22,14
<b>Yardımcı Hizmet Gider Yerleri</b>	<b>1.561.376,22</b>	<b>11,56</b>	<b>100,00</b>
Genel Yardımcı Hizmet Gider Yerleri	1.316.894,47	9,75	84,34
Teknik Yardımcı Hizmet Gider Yerleri	244.481,75	1,81	15,66
<b>Paz. Sat. Dağıt. Gider Yerleri</b>	<b>50.062,33</b>	<b>0,37</b>	<b>100,00</b>
<b>Genel Yönetim Gider Yerleri</b>	<b>1.819.503,93</b>	<b>13,47</b>	<b>100,00</b>
Üst Yönetim Gider Yerleri	678.630,35	5,03	37,30
Finansal Yönetim Gider Yerleri	818.393,22	6,06	44,98
İnsan Kaynakları Yönetimi Gider Yerleri	161.503,61	1,20	8,88
Kalite Yönetimi Gider Yerleri	72.561,14	0,54	3,99
Bilgi Yönetimi Gider Yerleri	68.346,24	0,51	3,76
Sosyal Amaçlı Gider Yerleri	20.069,37	0,15	1,10
<b>Gider Yerleri 1. Dağıtım Toplamı</b>	<b>13.504.327,17</b>	<b>100,00</b>	

Gider toplamı içerisinde en yüksek sırayı EÜGY'lerden Protez Kliniği, ikinci sırayı ise YHGY'lerden Genel Yardımcı Hizmet Gider Yerleri almıştır. EÜGY'lerde en yüksek payı %15,12 oranı ile Protez Kliniği, ikinci sırayı ise %8,08 oranı ile Endodonti Kliniği (Klinik 8) almıştır. Yine bu sırayı diğer Endodonti Klinikleri olan sırasıyla Klinik 11 ve Klinik 12 takip etmektedir. En düşük payı ise %1,48 oranı ile Özürülüler Kliniği almıştır. Gider toplamı içerisinde ikinci en yüksek gider toplamına sahip olan GYGY'lerde ise, Finansal Yönetim

Gider Yerleri %6,06 ile ilk sırayı, Üst Yönetim Gider Yerleri olan Başhekimlik, Başhemşirelik ve Hastane Müdürlüğü %5,03 oranı ile ikinci sırada yer almıştır.

### 3.3 Birim Maliyet Analizleri

Sağlık Bakanlığı'nın ADSM'lerde uzmanlıklara göre klinik oluşturulmasını kaldırıp; artık her klinikte, her türde diş tedavisinin yapılmasını zorunlu kılması nedeniyle hizmetlerin ağırlıklı ortalama maliyetleri hesaplanmış ve SUT Ek 7 Diş Tedavileri Fiyat Listesi ile karşılaştırması yapılmıştır. Ağırlıklı ortalama maliyet ise her bir ürün için kliniklerde oluşan maliyetlerin toplanması ile elde edilen toplam maliyetin; yine aynı ürünün kliniklerdeki üretim sayısı toplamından oluşan toplam üretim miktarına bölünmesi ile elde edilmiştir. Karşılaştırma yaparken de SUT Ek 7'de yer alan işlem tasnifine göre tablolar oluşturulmuştur. Buna göre ilk tasnif teşhis ve tedavi planlaması ile ilgili işlemlerden oluşmakta ve Tablo 3'te gösterilmektedir.

**Tablo 3. Teşhis ve Tedavi Planlaması Hizmetlerinin SUT İle Karşılaştırılması**

Teşhis Ve Tedavi Planlaması	Sut Ek 7 (TL/Adet)	Adsm Ağırlıklan. Ort. Maliyet (TL)	Üretim Miktarı (Adet)
Diş hekimi muayenesi /Uzman diş hekimi muayenesi	7,00-9,00	7,17	141.977
Diş röntgen filmi (periapikal)	4,00	2,48	113.466
Oklüzal film	3,00	2,60	1
Ekstra-oral röntgen filmi	6,50	2,89	3
Ortopantomograf film (panoromik)	12,50	7,72	7.956
Sefalometrik film	9,00	7,80	660
Antero-posteriorsefalometrik film	8,00	7,71	17
El-Bilek filmi	6,00	7,74	127
TME röntgen filmi	9,00	11,94	1
Bite-wing film	3,00	2,48	3
Dijital Radyografi	8,50	6,16	754

Tabloda görüldüğü üzere iki hizmet (el-bilek filmi ve TME röntgen filmi) dışında sunulan bütün hizmetlerin maliyetleri SUT fiyatlarının altında gerçekleşmektedir. Muayene maliyetleri, diş hekimi ve uzman diş hekimi olarak ayrıştırılmadığı için tabloda bir arada verilerek değerlendirilmiştir. Buradan hareketle muayene maliyeti, diş hekimi muayene maliyeti olarak düşünülürse SUT'un üstünde kalırken; Uzman diş hekimi muayene maliyeti olarak düşünülürse SUT'un altında kalmaktadır.

Merkezde sunulan tedavi ve endodonti hizmetlerinin maliyetlerinin, SUT'ta yer alan fiyatlarla karşılaştırılması Tablo 4'de yer almakta olup, aşağıda sunulmaktadır. Tablo 4'de görüldüğü üzere 20 adet tedavi ve endodonti hizmeti sunulmakta olup; 8 adet hizmetin maliyeti SUT fiyatının üzerinde gerçekleşmektedir. Ancak kanal içi post uygulaması hariç diğer sunulan hizmetlerin üretim miktarlarının da fazla olmadığı gözlenmektedir. Özellikle Aşırı kole hassasiyeti tedavisi(yarım çene) incelendiğinde üretim miktarının sadece beş adet olduğu görülmektedir. Bu nedenle de üretim maliyeti oldukça yüksektir.

**Tablo 4. Tedavi ve Endodonti Hizmetlerinin SUT İle Karşılaştırılması**

Tedavi ve Endodonti	Sut Ek 7 (TL/Adet)	Adsm Ağırlıklan. Ort. Maliyet (TL)	Üretim Miktarı (Adet)
Amalgam dolgu (bir yüzlü)	20,00	13,25	34.673
Amalgam dolgu (iki yüzlü)	24,00	18,00	41.511
Amalgam dolgu (üç yüzlü)	26,00	23,68	11.024
Arkadiş/Öndiş Işınli kompozit dolgu (bir yüzlü)	26,00	15,77	36.194
Kuafaj (dolgu hariç)	12,00	2,25	12.218
Amputasyon (dolgu hariç)	8,00	14,58	24
Kanal tedavisi- tek kanal	46,00	22,82	9.327
Kanal tedavisi- iki kanal (üst dolgu hariç)	63,00	36,39	2.328
Kanal tedavisi- üç kanal (üst dolgu hariç)	89,00	52,34	7.362
Black 5 (kole) dolgusu (amalgam)	6,00	12,58	192
Black 5 (kole) dolgusu (cam iyonomer)	6,00	11,05	12
Black 5 (kole) dolgusu (kompozit))	6,00	16,41	206
Cam iyonomer dolgu	21,00	9,69	231
Dentinpinli restorasyonu	7,00	3,16	905
Kanal içi post uygulaması	7,00	11,56	1.258
Aşırı kole hassasiyeti tedavisi (yarım çene)	4,00	37,57	5
Gangren veya periapikal lezyonlu dişte kanal tedavisi	49,00	33,34	94
Dolgu sökülmesi (her diş için)	6,00	12,06	4
Kanal dolgusu sökümü (her kanal için)	6,50	11,43	54
Kompozitvenner	31,00	21,38	472

Merkezde sunulan pedodonti hizmetlerinin maliyetlerinin, SUT'ta yer alan fiyatlarla karşılaştırılması Tablo 5'de yer almakta olup, aşağıda sunulmaktadır.

**Tablo 5. Pedodonti Hizmetlerinin SUT İle Karşılaştırılması**

Pedodonti	Sut Ek 7 (TL/Adet)	Adsm Ağırlıklan. Ort. Maliyet (TL)	Üretim Miktarı (Adet)
Fissur örtülmesi (sealant) (tek diş)	7,00	7,30	17
Yerel flor uygulaması (çürük profilaksisi) yarım çene	7,00	8,12	25.039
Yer tutucu (sabit/hareketli)	20,00	28,53	4
Strip kron	12,00	18,98	849
Kompomer dolgu (diş başına)	21,00	17,67	12
Açık apeksli dişte kanal tedavisi (her kanal için)	25,00	110,33	3

Pedodonti hizmetleri kapsamında 6 adet hizmet sunulmakta olup; kompomer dolgu hariç diğer bütün hizmetlerin maliyeti SUT fiyatının üzerinde gerçekleşmektedir. Ayrıca sunulan hizmetlerden yerel flor uygulamasının üretim miktarının da oldukça fazla olduğu görülmektedir.

Merkezde sunulan protez hizmetlerinin maliyetlerinin, SUT'ta yer alan fiyatlarla karşılaştırılması Tablo 6'da yer almakta olup, aşağıda sunulmaktadır.



**Tablo 6. Protez Hizmetlerinin SUT İle Karşılaştırılması**

Protez	Sut Ek 7 (TL/Adet)	Adsm Ağırlıklan. Ort. Maliyet (TL)	Üretim Miktarı (Adet)
Tam Protez (Akrilik) (Tek Çene)	150,00	98,52	3.388
Bölümlü Protez (Akrilik, Tek Çene)	150,00	93,51	128
Tam Protez (Metal Kaideli-Tek Çene)	150,00	72,41	205
Bölümlü Protez (Metal Kaideli, Tek Çene)	150,00	118,94	3.648
Besleme (Tek Çene)	18,00	37,17	5.086
Tamir (Akrilik Protezde Kırık Veya Çatlak)	9,00	14,71	2.199
Kroşe İlavesi	9,00	18,67	402
Metal İskelet Tamiri	12,00	18,88	4
Diş İlavesi (Tek Diş)	9,00	15,43	2.916
Gnatoloji, Tme-Kas Muayenesi (Okluzyon Kontrolü)	12,00	20,01	44
Oklüzal Aşındırmalar (Tek Çene)	12,00	23,17	3.326
Gece Plağı (Bruksizm İçin)	21,00	27,82	236
Venner Kron (Akrilik)	40,00	32,29	2.051
Venner Kron (Seramik)	60,00	39,90	67.636
Pivo (Çivili Kron) Veya Post-Core	40,00	19,54	2
Geçici Kron (Her Diş İçin)	8,00	8,25	713
Kron Sökümü (Her Ayak Üye İçin)	4,00	6,77	12.768
Düşmüş Kron-Köprü Simantasyonu (Her Sabit Tutucu İçin)	4,00	3,76	3.675
Kron, Köprü Tamiri (Her Üye İçin)	9,00	16,57	560

Protez hizmetleri kapsamında 19 adet hizmet sunulmakta olup; 11 adet hizmetin maliyeti SUT fiyatının üzerinde gerçekleşmektedir. Özellikle de sırasıyla kron sökümü, besleme ve oklüzal aşındırmaların üretim miktarının da oldukça fazla olduğu görülmektedir. Ancak SUT fiyatının oldukça altında kalan venner kron uygulamasının üretim miktarı da oldukça fazla olduğu gözlenmektedir.

Merkezde sunulan ağız diş ve çene cerrahisi hizmetlerinin maliyetlerinin, SUT'ta yer alan fiyatlarla karşılaştırılması Tablo 7'de yer almakta olup, aşağıda sunulmaktadır. Ağız diş ve çene cerrahisi hizmetleri kapsamında 16 adet hizmet sunulmakta olup; 9 adet hizmetin maliyeti SUT fiyatının üzerinde gerçekleşmektedir. Maliyeti, SUT fiyatının üzerinde gerçekleşen hizmetlerin genelde üretim miktarının düşük olduğu gözlenmektedir. SUT fiyatının oldukça altında kalan diş çekimi üretim miktarının da oldukça fazla olduğu görülmektedir. Diş çekimi ve komplikasyonlu diş çekimi hizmetleri istatistik kayıtlarından hangi anestezi ile gerçekleştirildiği ayrıştırılmadığı için bir arada alınmak zorunda kalmıştır.

**Tablo 7. Ağız Diş ve Çene Cerrahisi Hizmetlerinin SUT İle Karşılaştırılması**

Ağız Diş Ve Çene Cerrahisi	Sut Ek 7(TL/Adet)	AdsmAğırlıklan. Ort. Maliyet (TL)	Üretim Miktarı (Adet)
Diş Çekimi (İnfiltrasyon Anestezi İle-Rejyonel Anestezi İle)	20,00-21,00	13,43	57.172
Komplikasyonlu Diş Çekimi (İnfiltrasyon Anestezi İle Rejyonel Anestezi İle)	20,00-25,00	26,51	1.689
Gömülü Diş Çekimi (Mukoza Retansiyonlu-Kemik Retansiyonlu)	65,00-70,00	58,49	5.619

**Tablo 7. Ağız Diş ve Çene Cerrahisi Hizmetlerinin SUT İle Karşılaştırılması (Devamı)**

Ağız Diş Ve Çene Cerrahisi	Sut Ek 7(TL/Adet)	AdsmAğırlıklan. Ort. Maliyet (TL)	Üretim Miktarı (Adet)
Kök Ucu Rezeksiyonu (Tek Diş İçin) (Diş Dolgusu Hariç)	70,00	67,02	950
Alveolit Cerrahi Tedavisi	10,00	40,53	290
Kanama Müdahalesi	9,00	13,01	7
Alveol Düzeltmesi (Tek Çene)	40,00	64,66	209
Kist Operasyonu (Küçük)	65,00	45,17	16
Kist Operasyonu (Büyük)	75,00	73,77	1.422
Vestibuloplasti Operasyonu	70,00	132,94	233
Sinüs Plastiği	50,00	71,90	25
Apse Drenajı (Ekstraoral)	12,00	66,14	9
Torus Operasyonu (Yarım Çene)	35,00	69,98	2
Odontojenik Tümör Operasyonu (Küçük)	70,00	108,44	4
Küçük Ameliyat	115,00	51,46	41
T.M.E. Mekanoterapi	19,00	9,83	1

Merkezde sunulan periodontoloji hizmetlerinin maliyetlerinin, SUT'ta yer alan fiyatlarla karşılaştırılması Tablo 8'de yer almaktadır. Periodontoloji hizmetleri kapsamında 8 adet hizmet sunulmakta olup; 4 adet hizmetin maliyeti SUT fiyatının üzerinde gerçekleşmektedir. Özellikle de diş taşı temizliği olan detartraj hizmetinin üretim miktarının da oldukça fazla olduğu görülmektedir.

**Tablo 8. Periodontoloji Hizmetlerinin SUT İle Karşılaştırılması**

Periodontoloji	Sut Ek 7(TL/Adet)	AdsmAğırlıklan. Ort. Maliyet (TL)	Üretim Miktarı (Adet)
Detartraj (Diş Taşı Temizliği) (Yarım Çene)	13,00	16,94	169.261
SubgingivalKüretaj (Yarım Çene)	16,00	6,48	3.420
Gingivektomi (Yarım Çene)	17,00	10,44	32
Flep Operasyonu (Yarım Çene)	60,00	18,46	326
Periodontalşine (Splint) (Geçici Tek Çene)	17,00	16,28	19
Aşırı Kole Hassasiyet Tedavisi(Yarım Çene)	4,25	37,57	5
Frenektomi	14,00	49,33	12
Gingivoplasti (Yarım Çene)	7,00	12,35	34

Merkezde sunulan ortodonti hizmetlerinin maliyetlerinin, SUT'ta yer alan fiyatlarla karşılaştırılması ise Tablo 9'de yer almaktadır.

**Tablo 9. Ortodonti Hizmetlerinin SUT İle Karşılaştırılması**

Ortodonti	Sut Ek 7 (TL/Adet)	AdsmAğırlıklan. Ort. Maliyet (TL)	Üretim Miktarı (Adet)
Sefalometrik Film Analizi (En Fazla Üç Defa)	5,00	8,83	455
Kemik Yaşı Tayini	5,00	3,32	94
Ortodontikfotograf	5,00	7,00	3.637
Ortodontikfotograf Analizi	3,00	1,48	3.636
Ortodontik Model Yapımı (En Fazla Üç Defa)	5,00	7,71	500
(*) Ortodontik Model Analizi	5,00	7,87	500
(*) Angle Sınıf I.(Class I) Anomalilerin Ortodontik Tedavisi	180,00	96,13	23

**Tablo 9. Ortodonti Hizmetlerinin SUT İle Karşılaştırılması (Devamı)**

Ortodonti	Sut Ek 7 (TL/Adet)	AdsmAğırlıklan. Ort. Maliyet (TL)	Üretim Miktarı (Adet)
(*)Angle Sınıf 2.(Class 2) Anomalilerin Ortodontik Tedavisi	225,00	148,20	134
(*) Angle Sınıf 3.(Class 3) Anomalilerin Ortodontik Tedavisi	270,00	197,61	17
(*) Kısa Süreli Ortodontik Tedavi	65,00	61,75	13
Önleyici Ortodontik Tedavisi (Dil Paravanası)	17,00	107,17	2
(*) Pekiştirme Tedavisi	45,00	31,98	162
Pekiştirme Aygıtı (Havley Pi)	45,00	48,30	349
(*) Tek Çeneyi İlgilendiren Aparey Yapımı	45,00	51,28	123
(*) İki Çeneyi İlgilendiren Aparey Yapımı (Aktivatör)	103,00	90,01	18
(*) Ağız Dışı Aparey Tatbiki (Headgear-Yüzarkı-Chinecap-Çenelik)	45,00	33,69	36
Kayıp Apareyin Yeniden Yapımı (Tek Çene)	85,00	45,32	23
Aparey Tamiri	5,00	16,21	7
(*)Hızlı MaksillerExpansiyonApereyi	65,00	140,15	28
(*)Arkteli Tatbiki (Tek Çene-Her Uygulama İçin)	12,00	14,26	2.379
(*)Band (Braket) Tatbiki (Her Diş İçin)	2,50	13,08	3.751
Çıkan Bantın Tatbiki	2,50	12,05	249
(*)Açık Kapanış Ortodontik Tedavisi	210,00	197,61	94

Ortodonti hizmetleri kapsamında 23 adet hizmet sunulmakta olup; 12 adet hizmetin maliyeti SUT fiyatlarının üzerinde gerçekleşmektedir. Özellikle de maliyeti SUT fiyatının üzerinde olan hizmetlerden önleyici ortodontik tedavisi (dil paravanası) ve aparey tamiri hariç diğer hizmetlerin üretim sayıları oldukça fazla gerçekleşmiştir.

Merkez, sunduğu 103 adet sağlık hizmetinin 49 adedini zarar ederek sunmasına karşın; geriye kalan yani SUT fiyatının üzerine çıkan hizmetlerden elde ettiği kârlarla bu zararı karşılayabilmektedir.

Merkezin toplam gelirleri ve ikinci dağıtımdan sonra birimlerinde oluşan toplam giderler ile karşılaştırmaları Tablo 10'da sunulmaktadır.

**Tablo 10. Hizmet Sunan Birimlerin Toplam Gelir ve Toplam Gider Karşılaştırmaları**

Topraklık Ağız Ve Diş Sağlığı Merkezi		Toplam Gelir (TL)	Toplam Maliyet (TL)	Kar (TL)
Klinikler	Klinik 1 (Oral Diağnoz)	738.374,77	617.972,97	120.401,80
	Klinik 2 (Özürlüler Kliniği)	362.034,10	235.121,60	126.912,50
	Klinik 3 (Vıp)	526.089,64	643.139,72	-117.050,08
	Klinik 4 (Cerrahi)	1.661.573,30	1.263.105,89	398.467,41
	Klinik 5 (Periodontoloji)	812591,37	535.042,58	277.548,79
	Klinik 6 (Pedodonti)	1.046.686,30	769.712,94	276.973,36
	Klinik 8 (Endodonti)	1.456.859,03	1.230.168,29	226.690,74
	Klinik 9 (Protez)	4.473.299,86	3.172.211,65	1.301.088,21
	Klinik 10 (Ordodonti)	263.729,18	247.476,17	16.253,01

**Tablo 10. Hizmet Sunan Birimlerin Toplam Gelir ve Toplam Gider Karşılaştırmaları (Devamı)**

Topraklık Ağız Ve Diş Sağlığı Merkezi		Toplam Gelir (TL)	Toplam Maliyet (TL)	Kar (TL)
Klinikler	Klinik 11 (Endodonti)	1.551.373,95	1.104.974,01	446.399,94
	Klinik 12 (Endodonti)	1.671.994,24	956.889,44	715.104,80
Görüntüleme	Röntgen	648.671,11	348.927,81	299.743,30
Toplam		15.213.276,85	11.124.743,07	4.088.533,78

Ameliyathanenin (Klinik 7) ve Protez Laboratuvarının giderleri ikinci dağıtımda hizmet sunulan gider yerlerine dağıtıldığı için; gelirleri de aynı oranlarla ilgili birimlere dağıtılmıştır. Tablo 10'da görüldüğü üzere V.I.P. Kliniği (Klinik 3) dışında diğer tüm hizmet birimleri giderlerini karşılamaktadır.

Merkezin, Brüt Faaliyet Kârının Net Satışlara Oranı (Brüt Faaliyet Kârı/Net Satışlar=4.088.533,78/15.213.276,85) %26,87; Faaliyet Kârının Net Satışlara Oranı ise (Faaliyet Kârı/Net Satışlar= 1.708.949,67/15.213.276,85) %11,23'dür. Bir başka ifadeyle merkezin, pazarlama-satış-dağıtım gider yerleri ve genel yönetim gider yerlerinin 2. Dağıtım sonundaki toplam gider toplamı 2.379.584,11 TL'dir (Toplam Gider 13.504.327,18 TL). Hizmet sunumundan kalan kâr (4.088.533,78 TL) ile merkez bu giderleri (2.379.584,11 TL) rahatlıkla karşılayabilecek ve sonuçta merkezin faaliyet kârı 1.708.949,67 TL olacaktır.

#### IV. SONUÇ VE ÖNERİLER

Merkezde yer alan bütün departmanların toplam maliyetleri içerisindeki en yüksek pay memur ücret ve giderlerine aittir. Sağlık kuruluşları emek yoğun hizmet işletmeleri arasında yer almaları nedeniyle ürettikleri hizmetlerde en önemli maliyet kalemlerini personel giderleri oluşturmaktadır. Gerek tüm hizmetleri içeren departmantal maliyet hesaplamalarında, gerekse klinik departmantal maliyetlerinin belirlenmesinde gider denetimi yapılacak en önemli kalem personel giderleri olmaktadır. Ağız ve diş sağlığı merkezleri giderlerini denetlemek ve maliyetlerini minimize etmek için bu gider türüne ağırlıklı olarak eğilmek zorunda olmalıdırlar. Bu açıdan iş analizi ve iş değerlendirme yöntemleri, standart değişken maliyet yöntemleri ile birlikte kullanılarak yararlı sonuçlar alınabilir.

Merkez, veri hazırlama personeli adı altında dışarıdan idari personel hizmeti aldığı için; dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler gider toplamı, toplam giderler içerisinde önemli bir paya sahiptir. Merkezin, dışarıdan hizmet olarak satın aldığı idari personel hizmetlerinin yerine; kendi personeli ile bu hizmeti vermesinin daha az maliyetli olup olmadığı analiz edilerek satın alma kararını vermesi gerekmektedir.

Ayrıca önemli bir bulgu ise, Ameliyathane ve Röntgen dışında diğer esas üretim gider yerleri ve yardımcı üretim gider yerlerinde ilk madde ve malzeme giderlerinin, toplam ve birim maliyet içerisindeki oranının oldukça düşük çıkmasıdır. Genel olarak ikinci basamak sağlık hizmetinin sunulduğu hastanelerde personel giderlerinden sonra en yüksek gider kalemini ilk madde ve malzeme giderleri oluşturmaktadır. Bu nedenle maliyet analizlerinin diğer ağız ve diş sağlığı merkezlerinde yaygınlaştırılarak hastanelerle karşılaştırmaların yapılması yararlı olacaktır.

Ağız ve diş sağlığı hizmet sunum maliyetleri ile ilgili literatür incelendiğinde, maliyet ile ilgili bilgilerin daha çok maliyet-etkililik çalışmalarında kısmen yer aldığı görülmüştür. Tobi ve diğerlerinin (1999: 142-143), eski amalgam dolgunun yerine kompozit dolgunun mu, yoksa amalgam dolgunun mu daha maliyet-etkili olduğunu ortaya koyan araştırmalarında; kompozit dolgunun yapılmasının, amalgam dolguya kıyasla daha uzun sürede gerçekleşmesi gerekçesiyle amalgam dolgunun daha maliyet-etkili olduğunu ortaya koymuşlardır. Bizim çalışmamızda da, Tablo 4'te görüldüğü üzere, amalgam dolgunun birim maliyeti, kompozit dolgunun birim maliyetine kıyasla daha düşük bulunmuştur. Pennington ve diğerleri ise Birleşik Krallıkta 2002-2004 yılları arasında tedavi gören erkekler üzerinde yaptıkları araştırmada; geleneksel yöntemlerle yapılan kök kanal tedavisi ile, bu tedavinin yerine yapılabilecek implant tedavisinin maliyet etkililiğini değerlendirmişlerdir. Araştırmalarında dişin çekilmesi, sadece kök kanal tedavisi, kök kanal tedavisinin yanısıra köprü, protez ve implant tedavilerinin ve sadece kanal tedavisinin uygulandığı 10 çeşit tedavi protokolünü ve tedavi ömürlerini, çalışma grubunu 35, 55 ve 75 yaş gruplarına ayırarak analiz etmişlerdir. Araştırmada elde edilen birinci sonuç; 35 yaş grubuna uygulanan tedaviler en yüksek maliyetli iken; 75 yaş grubuna uygulanan tedaviler en düşük maliyetli olduğudur. Örneğin; 35 yaş grubunda kök kanal tedavisi 805 £, implant tedavisi 1623 £ iken, 55 yaş grubunda kök kanal tedavisi 717 £, implant tedavisi 1570 £'dir. 75 yaş grubunda ise kök kanal tedavisi 597 £, implant tedavisi ise 1487 £ olarak tespit edilmiştir. Ancak yaş ilerledikçe doğal olarak tedavi ömrü azalmaktadır. İkinci sonuç ise, dişin çekilmesi ve yerine köprü ya da protez yapılmasına kıyasla en maliyet-etkili tedavi kök kanal tedavisidir. İmplant tedavisinin pahalı olması sebebiyle ancak kök kanal tedavisi ikinci kez başarısız olduğunda maliyet-etkili tedavi şekli olabilmektedir (2009: 878-881). Almanya'da 98 periodontal tedavi gören hasta üzerinde yapılan bir araştırmada da subgingival temizlik (her diş için 1,40 €) ve küretaj (14,23 €) tedavisi maliyetleri ile köprü (yaklaşık 1650 €), protez (bir diş için 790 €) ve implant (2050 €) tedavisinin maliyetleri karşılaştırılmıştır (Pretzl vd., 2009 : 671). Bizim çalışmamızda ise subgingivalküretajın (yarım çene) maliyeti 6,48TL olarak tespit edilmiştir. Araştırmamızdaki temel amaç ağız ve diş sağlığı ile ilgili tedavi maliyetlerinin, SUT ile karşılaştırılıp; geri ödeme sisteminin bu maliyetleri karşılayıp karşılamadığını tespit etmektir. Bundan sonra yapılacak olan çalışmalarda, tedavi maliyetlerinin tespit edilmesinin yanı sıra hangi tedavilerin daha maliyet-etkili olduğuna dair araştırmalara da yer verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Merkez, sunduğu 103 adet sağlık hizmetinin 49 adedini zarar ederek sunmasına karşın; geriye kalan yani SUT fiyatının üzerine çıkan hizmetlerden elde ettiği kârlarla toplam giderlerini karşılayıp, kâr ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Ağız ve diş sağlığı merkezinde sunulmakta olan tedavilerin maliyetleri, başka merkezlerde yapılacak araştırmalarla desteklenerek karşılaştırmaların yapılması hem geri ödeme için karar vericiler, hem de hizmet sunucular açısından yararlı olacaktır. Son olarak, birim bazında kârlılık analizi incelendiğinde, V.I.P. Kliniği'nin zarar ettiği görülmektedir. Bu kliniğin neden zarar ettiğinin merkez tarafından detaylı analizinin yapılması önerilebilir.

Birim maliyetler tespit edilirken ürünleri dönüştürmede çeşitli ölçütler kullanılabilir. Bunlar; değişken maliyet tutarları, direkt işçilik giderleri, direkt makine saatleri ve SUT fiyatları olabilmektedir. Bu ölçütler arasında en sağlıklı, ancak tespit edilmesi en zor olanı değişken maliyet tutarlarıdır. Araştırmada, çok fazla hizmetin analize dahil edildiği ve bu hizmetlerin değişken maliyet tutarlarının çok uzun sürede hesaplanabileceği için birim maliyetlerinin belirlenmesinde, Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetleri Asgari Ücret Tarifesi'nin Maliyet Esaslı Olarak Yeniden Belirlenmesi Projesi'nde üretilen değişken maliyet ağırlıkları kullanılmıştır. Bu maliyet ağırlıklarının kullanılması araştırmanın sınırlılığını oluşturmaktadır.

## KAYNAKLAR

1. Akar Ç. (2007) Ağız ve Diş Sağlığı Hizmetleri Asgari Ücret Tarifesinin Maliyet Esaslı Olarak Yeniden Belirlenmesi Projesi, Proje Raporu (2. Rapor), **Türk Dişhekimleri Birliği, Yayınlanmamış Rapor**, Ankara.
2. Başkırta. ve Rukiye E. (2009) Hemofili Hastalarında Ağız ve Diş Sağlığının Yaşam Kalitesi Üzerine Olan Etkilerinin Değerlendirilmesi, İstanbul Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, **Doktora Tezi**, İstanbul.
3. Değişiklik İşlenmiş Güncel SUT 10.01.2013, [http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/mevzuat/yururlukteki\\_mevzuat/tebligler](http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/mevzuat/yururlukteki_mevzuat/tebligler), Erişim Tarihi: 04.02.2013.
4. Elitaş C. (2010) **Maliyet Muhasebesi Ders Notları**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, Afyon.
5. Pennington M.W. Vernazzo C.R. Shackley P. Armstrong N.T. Wirthworth J.M. Steele J.G. (2009) Evaluation of The Cost-Effectiveness of Root Canal Treatment Using Conventional Approaches Versus Replacement with an Implant, **International Endodontic Journal**, 42(10):874–883.
6. Pretzl B. Wiedemann D. Cosgarea R. Kaltschmitt J. Kim T.S. Staehle H.J. (2009) Effort and Costs of Tooth Preservation in Supportive Periodontal Treatment in a German Population, **Journal of Clinical Periodontology**, 36(8):669-676.
7. Tobi H. Kreulen C. M. Vondeling H. Van Amerongen W.E. (1999) **Cost-effectiveness of Composite Resins and Amalgam in The Replacement of Amalgam Class II Restorations**, Community Dentistry and Oral Epidemiology, 27(1):137-43.
8. Türk Dişhekimleri Birliği (2008) **Dişhekimlerinin Çalışma Şekilleri, Kurularda ve İl/İlçelerde 2008 Yılı Dağılımı**.
9. Shepard D. S. Hodgkin D. Anthony Y. (1998) **Analysis of Hospital Costs: A Manual For Manager**, WHO, Geneva, Switzerland.
10. Ağız ve Diş Sağlığı Merkez Sayıları, <http://jtdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm>, Erişim Tarihi: 22.08.2009.
11. Sağlık Bakanlığı'na bağlı Ağız ve Diş Sağlığı Merkezinin Görev Tanımı, <http://www.saglik.gov.tr/TR/BelgeGoster>, Erişim Tarihi: 16.07.2009.
12. Topraklık Ağız ve Diş Sağlığı Organizasyon Şeması, <http://www.topraklikadsm.saglik.gov.tr/index.php?area=1&p=static&page=merkezimiz>, Erişim Tarihi: 18.10.2009.