

**T.C.
ARTVİN ÇORUH ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROLÜN MUHASEBE
HATALARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ VE BİR DEVLET HASTANESİ
UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Merve UYSAL

**Danışman
Doç. Dr. Serkan AKÇAY**

ARTVİN-2021

**T.C.
ARTVİN ÇORUH ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROLÜN MUHASEBE
HATALARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ VE BİR DEVLET HASTANESİ
UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Merve UYSAL

**Danışman
Doç. Dr. Serkan AKÇAY**

ARTVİN-2021

TEZ BEYANNAMESİ

Artvin Çoruh Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROLÜN MUHASEBE HATALARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ VE BİR DEVLET HASTANESİ UYGULAMASI adlı tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Artvin Çoruh Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- ☐ Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- ☐ Tezim sadece Artvin Çoruh Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- ☐ Tezimin ... yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir

..../08/2021

İmza

Merve UYSAL

JÜRİ TEZ KABUL TUTANAĞI
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Doç. Dr. Serkan AKÇAY danışmanlığında, **Merve UYSAL** tarafından hazırlanan çalışma **14/07/2021** tarihinde aşağıdaki jüri tarafından **İşletme** Anabilim Dalı'nda yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Doç. Dr. Serkan AKÇAY İmza:.....

Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi Münevver KATKAT ÖZÇELİK İmza:.....

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK İmza:.....

Yukarıdaki imzalar adı geçen öğretim üyelerine aittir.

.... / /2021

Doç. Dr. Hamit ŞAFAKCI

Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

TEZ BEYANNAMESİ	I
JÜRİ TEZ KABUL TUTANAĞI	II
ŞEKİL LİSTESİ	IX
KISALTMALAR	X
ÖZET	XII
SUMMARY	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
ÖNSÖZ	XIV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL ve İÇ DENETİM İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

1. İÇ KONTROL İLE İLGİLİ KAVRAMLAR	7
1.1. İç Kontrolün Tanımı	7
1.2. İç Kontrolün Amaç Ve Önemi	9
1.3. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi	10
1.4. İç Kontrolün Özellikleri	11
1.5. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı	12
1.5.1. Yönetsel Kontroller	12
1.5.2. Muhasebe Kontrolleri	13
2. İÇ KONTROL MODELLERİ	13
2.1. Coso Modeli	13
2.1.1. Kontrol Ortamı	15
2.1.2. Risk Değerleme	15
2.1.3. Bilgi Sistemleri	16
2.1.4. Kontrol Faaliyetleri	17
2.1.5. İzleme	18
2.2. Coco Modeli	20

2.3.	Cobit(Control Objectives for Information and Related Technology) Modeli	22
2.4.	Esac (Electronic Systems Assurance and Control) Modeli	23
2.5.	SysTrust(System Trust) Modeli	23
2.6.	Turnbull Komite Raporu	24
2.7.	Treadway Komisyonu	24
3.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANINMASI	26
3.1.	Not Alma Yöntemi	26
3.2.	Anket (Soru Formu) Yöntemi	26
3.3.	Akış Şeması Yöntemi	27
4.	ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİ ÖZELLİKLERİ	28
5.	İÇ DENETİM ve İÇ KONTROL İLİŞKİSİ	29
5.1.	İç Denetim Tanımı	30
5.2.	İç Denetimin Amaç ve Kapsamı	31
5.3.	İç Denetimin Özellikleri	32
5.4.	İç Denetimin Türleri	33
5.4.1.	Uygunluk Denetimi	34
5.4.2.	Performans Denetimi	34
5.4.3.	Mali Denetim	34
5.4.4.	Bilgi Teknolojileri Denetimi	35
5.4.5.	Sistem Denetimi	35
5.5.	Etkin Bir İç Kontrolün İç Denetime Katkısı	35
6.	ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İLKELERİ	36
6.1.	Görevlerin Ayrılığı İlkesi	36
6.2.	Yetkilendirme İlkesi	37
6.3.	Bağımsız Mutabakat İlkesi	37
6.4.	Fiziki Koruma İlkesi	37
6.5.	Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Olması	38

7.	DENETİM RİSKİ	38
7.1.	Denetim Riski	38
7.1.1.	Asıl Risk	38
7.1.2.	Kontrol Riski	39
7.1.3.	Bulgu Riski	39
7.2.	Risk Odaklı Denetim	39
7.3.	Risk Yönetimi	40
7.4.	Risk Yönetim Stratejileri	42

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HATALARI

1.	MUHASEBEDE HATA KAVRAMI	43
1.1.	Hile Kavramı	44
1.2.	Hata ve Hilenin Ayrımı	45
1.3.	Muhasebe Hatalarının Nedenleri	47
1.3.1.	Bilgisizlik ve Tecrübesizlik	47
1.3.2.	İhmal ve Dikkatsizlik	47
2.	MUHASEBE HATALARININ SINIFLANDIRILMASI	48
2.1.	İçerikleri Bakımından Sınıflandırılması	48
2.1.1.	Nitel Muhasebe Hatalar	48
2.1.2.	Nicel Muhasebe Hataları	48
2.2.	Neticeleri Bakımından Sınıflandırılması	49
2.2.1.	Önemli Muhasebe Hataları	49
2.2.2.	Önemsiz Muhasebe Hataları	49
2.3.	Etkinliği Bakımından Sınıflandırılması	49
2.3.1.	Bilançoya Etki Eden Muhasebe Hataları	49
2.3.2.	Gelir Tablosuna Etki Eden Muhasebe Hataları	50
2.3.3.	Bilanço ve Gelir Tablosuna Etki Eden Muhasebe Hataları	50

3.	MUHASEBE HATALARININ ÇEŞİTLERİ	50
3.1.	Matematik Hataları	50
3.2.	Kayıt Hataları	51
3.3.	Nakil Hataları	51
3.4.	Unutma ve Tekrarlamalar	52
3.5.	Bilanço Hataları	52
3.6.	Bilgi İşlem Hataları	53
4.	MUHASEBE HATALARINI ÖNLEME	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİ

1.	HASTANE İŞLETMELERİ	57
1.2.	Hastane İşletmelerinin Tarihsel Gelişimi	58
1.3.	Hastane İşletmelerinin Özellikleri	59
1.4.	Hastane İşletmelerinin Amaçları	60
2.	HASTANE İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI	61
2.1.	Mülkiyet Durumuna Göre Hastaneler	61
2.2.	Yatak Sayısına Göre Hastaneler	62
2.3.	Hastaların Yatış Süresine Göre Hastaneler	63
2.4.	Hizmet Türüne Göre Hastaneler	63
2.5.	Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler	64
2.6.	Dikey Entegrasyona Göre Hastaneler	64
2.7.	Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler	65
3.	HASTANE İŞLETMELERİNİN İŞLEVLERİ	65
3.1.	Tedavi Hizmetleri	65
3.2.	Koruyucu Ve Geliştirici Sağlık Hizmetleri	65
3.3.	Araştırma ve Geliştirme İşlevi	66
3.4.	Mali İşlevi	67

3.5.	Yönetim İşlevi	67
4.	HASTANE İŞLETMELERİNDE MUHASEBE HATALARI	67
5.	HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ	68
6.	HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ DENETİM SİSTEMİ	70
7.	HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI	72
7.1.	Nakit Hesaplarında İç Kontrol	72
7.1.1.	Nakit Tahsilatı İle İlgili İç Kontrol	73
7.1.2.	Nakit Ödemeleri İle İlgili İç Kontrol	74
7.2.	Gelirler ve Alacaklarla İlgili İç Kontrol	75
7.2.1.	Gelirler İle İlgili İç Kontrol	75
7.2.2.	Alacaklarla İlgili İç Kontrol	76
7.3.	Alışlar ve Stoklarla İlgili İç Kontrol	77
7.3.1.	Alışlarla İlgili İç Kontrol	77
7.3.2.	Stoklarla İlgili İç Kontrol	80
7.3.3.	Stok Kontrol Yöntemleri	82
7.3.3.1.	Gözle kontrol yöntemi	82
7.3.3.2.	Çift kutu yöntemi	83
7.3.3.3.	Sabit sipariş miktarı yöntemi	83
7.3.3.4.	Ekonomik sipariş miktarı modeli	83
7.3.3.5.	ABC(Always Better Control) Yöntemi	84
7.3.3.6.	VED(Vital Essential Desirable) Yöntemi	84
7.3.3.7.	Just In Time (JIT)	85
7.4.	Maddi Duran Varlıklarla İlgili İç Kontrol	86
7.5.	Ücret Ödemeleriyle İlgili İç Kontrol	87

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BİR DEVLET HASTANESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ ve MUHASEBE HATALARI ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİ

1.	DEVLET HASTANESİ HAKKINDA GENEL BİLGİ	89
1.1.	Hastane Organizasyon Yapısı ve Görev Tanımları	89
1.2.	Hastanenin Kullandığı Sistemler	98
2.	NAKİT HESAPLARINDA İÇ KONTROL	102
3.	GELİRLERLE İLGİLİ İÇ KONTROL	108
4.	ALACAKLARLA İLGİLİ İÇ KONTROL	112
5.	ALIŞLARLA İLGİLİ İÇ KONTROL	116
6.	STOKLARLA İLGİLİ İÇ KONTROL	122
7.	MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ İÇ KONTROL	127
8.	ÜCRET ÖDEMELERİYLE İLGİLİ İÇ KONTROL	132
	SONUÇ VE ÖNERİLER	137
	KAYNAKLAR	142
	EKLER	159

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1. 1 Coso Modeli	14
Şekil 1. 2 Coco Kontrol Süreci.....	21
Şekil 1. 3 İç Denetim Türleri	34
Şekil 1. 4 Yıllara ve Mülkiyet Durumuna Göre Hastane Sayısı.....	62
Şekil 1. 5 Yıllara ve Mülkiyet Durumuna Göre Hastane Yatağı Sayısı	63
Şekil 1. 6 Hizmet Türüne Göre Hastaneler.....	64
Şekil 1. 7 Hastane Yönetimi	89
Şekil 1. 8 İdari ve Mali İşler	93
Şekil 1. 9 Harcama Sürecinin Gerçekleşmesi.....	98
Şekil 1. 10 Hastanenin Kullandığı Sistemler.....	99
Şekil 1. 11 Muhasebe İşlemleri Menüsü	101
Şekil 1. 12 Mal ve hizmet alımından sonra yapılan işlemler.....	104
Şekil 1. 13 İhale sonrası tahakkuk birimine faturanın gelmesi	113
Şekil 1. 14 Doğrudan Temin ile alım sonrası faturanın gelmesi	113
Şekil 1. 15 Satın Alma Süreci.....	121
Şekil 1. 16 Depodan ihtiyaç duyulan malzeme istemi.....	124
Şekil 1. 17 Maddi Duran Varlıkların teslim alınması.....	132
Şekil 1. 18 Maaş işlemleri İş Akış Şeması	134

KISALTMALAR

ABC	: Always Better Control
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
AIS	: Accounting Information Systems
BT	: Bilgi Teknolojileri
CEO	: Chief Executive Officer
CFO	: Chief Financial Officer
Cm	: Santimetre
COBIT	: Control Objectives for Information and Related Technology
COCO	: Criteria of Control Framework
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations
ÇKYS	: Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi
EDP	: Elektronik Veri Sistemi
EKAP	: Elektronik Kamu Alımları Platformu
ESAC	: Electronic Systems Assurance and Control
GSS	: Genel Sağlık Sigortası
HBS	: Hastane Bilgi Sistemi
ISA	: International Standards on Auditing
ISACA	: Information Systems Audit and Control Association
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
JIT	: Just In Time
KBS	: Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi
KDV	: Katma Değer Vergisi
Md.	: Madde
MKYS	: Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi
MR	: Manyetik Rezonans
SAS	: Statement on Auditing Standards
SDP	: Sağlık Dönüşüm Programı
SES	: Sağlık Emekçileri Sendikası
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu

SSAE	: Statements on Standards for Attestation Engagements
SOX	: Sarbanes- Oxley Yasası
SWOT	: Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats
SYSTRUST	: System Trust
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TESMER	: Türkiye Eğitim Setleri Merkezi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TİF	: Taşınır İşlem Fişi
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
Vb.	: Ve Benzeri
VED	: Vital-Essential-Desirable
Vd.	: Ve Diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WHO	: Dünya Sağlık Örgütü

ÖZET

HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROLÜN MUHASEBE HATALARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ VE BİR DEVLET HASTANESİ UYGULAMASI

Günümüz değişen şartları içerisinde işletme ya da kurumların faaliyetlerinin verimli ve etkin bir şekilde devamının sağlanması için, kurum içinde yazılı ya da kendiliğinden var olan bir sistemin bulunması gerekmektedir. Bu sistem, iç kontrol olarak tanımladığımız, belirli ilke ve amaçlar çerçevesinde işletmelerin varlıklarını korumak ve finansal raporlamaların güvenilirliğini sağlamak amacıyla ortaya çıkmıştır. İç kontrol sistemi, aynı zamanda sistem içinde denetim sağlayarak, hata ve hilelerin de minimuma indirilmesini sağlamaktadır.

Bu tez çalışmasında, öncelikle konuyla ilgili literatür taraması yapılarak, iç kontrol kavramının tanımı, tarihsel gelişimi, modelleri, ilkeleri ve özelliklerinden bahsedilmiştir. İç kontrol sisteminden bahsedilirken, sistemi iyi kavrayabilmek açısından iç denetim kavramı da incelenmiştir. Muhasebede hata türleri ve hastane işletmelerinde iç kontrol sisteminin genel hatları çizilmeye çalışılmıştır. Muhasebede hata kavramı geçmişten günümüze değişim göstermiştir. Daha önceleri kolaylıkla yapılan hatalar, değişen sistemler ile minimum sayılara indirilmiştir. İç kontrol sisteminin bu bakımdan, muhasebe hataları ile olan ilişkisi ve iç kontrolün etkinliğinin hatalar üzerindeki ilişkisi bir devlet hastanesinde, ilgili çalışanlar ile düzenli olarak görüşülerek incelenmiştir. Tez çalışmasında yapılan inceleme ile devlet hastanesinin iç kontrol sistemi çerçevesinde faaliyetleri, iç kontrol sisteminin ilkeleri ve muhasebe hatalarının türleri ile ilişkilendirilerek tartışılmaya çalışılmıştır. Görüşmeler belirli bir zaman diliminde her bir çalışan ile ayrı ayrı ve yüzyüze yapılarak gerçekleştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol, iç denetim, muhasebe hataları, muhasebe hesapları, hastane işletmeleri

SUMMARY

THE EFFECT OF INTERNAL CONTROL ON ACCOUNTING ERRORS IN HOSPITAL ESTABLISHMENT AND IMPLEMENTATION IN A STATE HOSPITAL

In today's changing conditions, in order to ensure the efficient and effective continuation of the activities of the enterprises or institutions, there should be a written or self-contained system. This system, which we define as internal control, has emerged to be protect the assets of enterprises and to ensure the reliability of financial reporting within the framework of certain principles and purposes. The internal control system also ensures that errors and frauds are minimized by providing control within the system.

First, in this thesis, the literature review on the subject; definition, historical development, models, principles and features of the concept of internal control are mentioned. While mention that the internal control system, the concept of internal audit is also examined in order to understand the system well. The concepts of error in accounting and the general lines of the internal control system in hospital enterprises have been tried to be explained. The concept of error in accounting has changed from past to present. Errors that were easily made before, have been reduced to minimum numbers with changing systems. The relationship of the internal control system with accounting errors and the relationship between the effectiveness of internal control on accounting errors was examined in a public hospital by meeting with relevant employees regularly. The examination made in the thesis was tried to discussed in relation to the activities of the state hospital within the framework of the internal control system, the principles of the internal control system and the types of accounting errors. Interviews were conducted with each employee separately and face to face in a certain time period.

Keywords: Internal control, internal error, accounting error, accounting accounts, hospital establishments

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında, bir devlet hastanesinin iç kontrol sisteminin muhasebe hataları üzerindeki etkisi incelenmeye çalışılmıştır. Genel olarak bakıldığında iç kontrol sistemi ve muhasebe hataları arasındaki ilişkileri inceleyen çalışmalara literatürde çok az sayıda rastlanmaktadır. Ayrıca çalışmanın başında anket uygulaması yapılmak istenmiştir ancak pandemi dolayısı ile anket izini alınamadığı için, çalışmaya uygulama şeklinde devam edilmiştir. Bu nedenlerle bir devlet hastanesindeki iç kontrol sistemini sadece muhasebe hataları çerçevesinde incelerken kaynak sayısı sınırlıdır. Ancak bu sınırlılıklar araştırmanın daha özenli ve titiz bir şekilde yürütülmesine vesile olmuştur.

Danışman hocam Doç. Dr. Serkan Akçay'ın tezime gösterdiği ilgi ve özen için, uygulama yapılan hastane yönetim ve çalışanlarının tarafıma sağladığı katkı ve yardımlara, annem Jale Alp ve babam Mithat Alp, eşim Selim Uysal ve çocuklarım Sare ve M. Çınar'ın bana bu süreçte verdikleri desteğe sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Merve UYSAL

ARTVİN 2021

GİRİŞ

İster üretim ister hizmet işletmesi olsun her türlü işletmeler amaçlarını gerçekleştirmek, mevzuata uygun faaliyet göstermek ve verimlilik düzeyini üst seviyede tutmak için iç kontrol sistemine ihtiyaç duymaktadır. Sağlık hizmetlerini sunmada faaliyet gösteren hastane işletmeleri de son yıllarda faaliyetleri gereği önemleri artan hizmet üretim işletmeleridir. İç kontrol sistemi işletme bünyesinde sistematik bir şekilde mevcut bulunabileceği gibi kendi kendine de işleyiş gösterebilmektedir. İç kontrol sistemi uygulanan faaliyetlerin işletme açısından verimli kaynaklarla kullanılması, oluşabilecek hata ve hilelerin önceden tespit edilmesi veya hata ve hile oluşmuş ise bu durumun zararını en aza indirmek vb. işletme politikalarına uygun oluşturulmuş bir sistem olarak kendini göstermektedir. Finansal olan ve olmayan olayları da içine alan iç denetim ise bir danışmanlık hizmeti sağlayan denetim türüdür. İç kontrol sistemi iç denetim yardımıyla kontrol edilir. İç denetim işletme faaliyetlerini daha verimli ve etkin hale getirme, iç kontrol sisteminde aksaklıklar var ise bunları denetleme gibi amaçlara sahiptir.

Hata kavramı tüm hayatımız boyunca duyduğumuz, yaşantımızın her alanında barınan bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Günlük hayatımızda mevcut bulunduğu gibi muhasebe literatüründe de kendini göstermektedir. Muhasebe faaliyetlerinde ortaya çıkan ya da çıkması muhtemel hataları engellemek, olası riskleri minimuma indirmek için etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe hatalarının çeşitleri genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Matematik hataları,
- Kayıt hataları,
- Nakil hataları,
- Unutma ve tekrarlamalardan kaynaklı hatalar,
- Bilanço hataları,
- Bilgi işlem hataları.

Çalışmada incelenen iç kontrol kavramı, birçok kaynakta araştırılmaktadır. Araştırma yapılırken literatürde birçok yerli ve yabancı kaynaklar, makaleler, kitaplar vb. bilimsel kaynaklar incelenmiştir. Ancak çalışmanın önemi, iç kontrolün hastane işletmesindeki muhasebe hataları üzerine etkisinin araştırıldığı kaynak sayısının sınırlılığı bakımından kendini göstermektedir. Bir hastanede ortaya çıkması muhtemel muhasebe hatalarının,

etkili bir iç kontrol sistemi yardımıyla minimuma indirilip indirilemeyeceği araştırılmaya çalışılmıştır.

Muhasebe hataları günümüzde, eskiye kıyasla sık karşılaşılmamaktadır. Manuel kayıtlar yerine çağımızın modern bilgisayar sistemleri kullanılmaktadır. Ancak sık olmasa da insanoğlunun bulunduğu her yerde hata kavramı da mevcuttur. İsteyerek yapılmayan, dikkatsizlik veya ihmal sonucu gerçekleşen bu hataların, etkili bir iç kontrol sistemi içerisinde nasıl telafi edilebileceği incelenmek istenmektedir. Çalışma ile ulaşılmak istenen amaç, hastane işletmesinde gerçekleşebilecek muhasebe hata tiplerinde iç kontrol sisteminin etkisini araştırmaya çalışmaktır. Çalışmada araştırılan konunun, hastane işletmesindeki etkisi gösterilmeye çalışılmaktadır.

Çalışmanın kapsamı, hastane işletmesinde iç kontrol ve muhasebe hataları arasındaki ilişkilerdir. Bir devlet hastanesi seçilerek, araştırma konuları bu hastane çerçevesinde ayrıca incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmada kullanılan yöntem, görüşme methodudur. Seçilen devlet hastanesinde, her bir çalışan ile ayrı ayrı ve birlikte, yüzyüze görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol sisteminin ve iç denetimi hakkında temel kavramları, süreç ve işleyişleri ve aralarındaki ilişki tanımlanarak, denetim risklerinden bahsedilmektedir. Her nasılsa iç kontrol sistemi ve iç denetim birbirinden ayrı kavramlar olsa da, birbiriyle son derece ilişkili kavramlardır. Bu nedenle çalışmada iç kontrolün tanım ve gerekleri açıklanırken, iç denetim kavramı da bir nebze olsun tanıtılmaktadır. İç kontrol yazılı bir şekilde sistemlerin içinde yer alabileceği gibi, kendiliğinden de var olabilmektedir. Bu nedenle iç kontrol işletmelere, etkin ve verimli şekilde faaliyetlerini sürdürmesi ile hedeflerine ulaşması hususlarında yardımcı olmaktadır. İç kontrol sistemi ile ilişkili bir diğer kavram olan risk faktörü de, iç kontrol sistemini daha iyi anlayabilmek açısından çalışmamızda tanımlanmaya çalışılmaktadır.

İkinci bölümde, muhasebe hatalarının tanımı, sınıflandırılması, çeşitleri, tanımları açıklanmıştır. Muhasebe hatalarının önleme, düzeltilme ve kullanılabilecek yöntemlerin neler olabileceği üzerine değinilmiştir. Muhasebe hatalarının neler olabileceği, ne gibi yöntemlerle düzeltilebileceği faktörleri anlatılmaya çalışılmaktadır.

Üçüncü bölümde çalışmanın uygulama bölümünün, hastane üzerine çalışma yapılmasından dolayı, hastane işletmeleri tanımlanmaya çalışılmıştır. Hastane

işletmelerinde iç kontrol ile ilişkili olan iç denetim sistemi açıklanmaktadır. Hastane işletmelerinde muhasebe hatalarından bahsedilmektedir. Çalışmanın asıl konusu olan iç kontrol sisteminin hastane işletmelerinde kurulması açıklanmaya çalışılmaktadır. Genel olarak aşağıdaki muhasebe faaliyetlerinin iç kontrol sistemi ile ilişkisi incelenmektedir;

- Nakit Hesapları,
- Gelirler,
- Alacaklar,
- Alışlar,
- Stoklar,
- Maddi Duran Varlıklar,
- Ücret Ödemeleri.

Dördüncü bölümde ise seçilen bir devlet hastanesinde çalışmanın üçüncü bölümünde değinilmiş olan muhasebe faaliyetlerine uygulanan iç kontrol sisteminin muhasebe hataları üzerindeki etkinliği üzerine bir uygulama gerçekleştirilmiştir.

Uygulamada bazı işlemlerin nasıl muhasebe kaydına alındığını, muhasebe kaydına alınan işlemlerde rastlanan hataların düzeltilmesinin nasıl gerçekleştiği gibi muhasebe işlemlerine değinilmektedir. Faaliyet alanlarının iç kontrol ve muhasebe arasındaki bağlantıları kurulmaya çalışılarak, hastanenin konumuzla ilgili faaliyetlerinin işleyişi incelenmeye çalışılmaktadır.

iç kontrol sistemi birçok çalışmaya konu olmaktadır. Genel olarak hile denetimi ile bağlantısı kurulmakta ve önleyiciliği araştırılmaktadır. Ayrıca ister kamu olsun ister özel, tüm kurum ve kuruluşlarda bu sistemin önemi ciddi anlamda görölmektedir. Çalışmamızda iç kontrol sisteminin muhasebe hataları üzerinde ne gibi etkinliği olduğu araştırılmaya çalışılmaktadır. Düzenli olarak, uygulama yapılan hastaneye gidilmiştir. Ayrıca inceleme alanı içindeki tüm çalışanlarla göröşmeye çalışılmıştır.

Literatür Taraması

Aydoğdu, M. (2013), Hizmet işletmelerinde iç Kontrol Sisteminin Analizi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması adlı çalışmasında, işletme ve hizmet işletmelerinin özelliklerini açıklayarak, hizmet işletmelerinde iç kontrol sisteminin ilkelerinin ve prosedürlerinin uygulanabilirliği açıklanmaya çalışılmıştır. Uluslararası Denetim Standartlarından bahsedilerek hizmet işletmelerinde kullanılan standartların

Türkiye uygulamaları karşılaştırılmıştır. Son olarak özel bir hastanede iç kontrol sisteminin uygulanabilirliği hususunda bir uygulama çalışması yapılmıştır.

Agun, C. (2008), Kamu Sektöründe İç Denetim: Bir Üniversite Hastane İşletmesinde Uygulama adlı çalışmasında, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile iç denetim sisteminde gerçekleşen düzenlemelerden bahsederek, bir üniversite hastane işletmesinde iç denetim sisteminin uygulanma sürecini incelemiştir. Yapılan uygulama sonucunda hastane işletmesinin döner sermaye işletmesinde ortaya çıkan denetim sorunlarına çözüm önerileri ortaya koymuştur.

Kertiş, S. (2005), Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması adlı çalışması, özel bir hastanede uygulama yardımıyla, iç kontrol sisteminin ana hatları çerçevesinde iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü yanları tespit edilerek, bu tespitlere dayalı çözüm önerileri sunmayı amaçlamıştır. Hastane çalışma alanı mali kontrol olarak sınırlandırılmış olmakla beraber, bu kontrollerin uygulandığı faaliyet alanları incelenmiştir.

Dursun, G.D. ve Akin, S. (2019), Türkiye'de Özel Hastanelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi isimli çalışmalarında, özel hastanelerde kurulan etkin bir iç kontrol sisteminin sundukları sağlık hizmetlerinin kalitesinin artması, faaliyetlerini yasal mevzuata uygun yürütmeleri ve var olmaya devam etmeleri hususunda yarar sağladığını vurgulamıştır. Çalışmalarında özel hastanelerde iç kontrol sisteminin kurulması, hastane faaliyetlerinin iç kontrol süreçlerinde kullanacağı kontrol yöntemlerinin iç kontrol hedeflerine ulaşmadaki derecelerine cevap aranmıştır. Özel hastane iş süreçleri incelenerek uygulanabilecek iç kontrol prosedürleri hakkında çözüm üretmeye çalışılmıştır.

Doğan, S. ve Burgazlıoğlu, E. (2015), İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir Hastanede Uygulanması adlı çalışmalarında, genel olarak ülkemiz hastane işletmelerinde sistematik şekilde işleyen değil de otokontrol şeklinde işleyen bir iç kontrol ve iç denetim olduğunu vurgulamıştır. Bu çalışmada iç kontrol sistemi tanımlanarak, özel bir hastanede nakit, alacaklar, stoklar gibi faaliyet alanlarına ilişkin iç kontrol sistemi uygulamaları anlatılmıştır.

Yiğittop, V.M. (2008), Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları ve İç Kontrol Sistemi adlı çalışmasında, özel hastane işletmelerinin muhasebe sistemlerinin oluşumuna ve denetimlerine dikkat çekerek bu noktada etkin bir sisteminin

oluşturulmasında ortak fikre dayanma amacıyla özel bir hastane üzerinde sistemi incelemiştir. Sistemin işleyişi, muhasebe sisteminin denetimi bakımından sağlıklı bir biçimde yürütülmesi açısından değerlendirmiştir.

Koca, N. (2010), Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması isimli tez çalışmasında, etkin bir iç kontrol sisteminin işletmelerde karşılaşılan muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesindeki etkisini vurgulamıştır. Bu çalışmada öncelikle muhasebe denetimi, iç kontrol sistemi ve muhasebe hata ve hilelerinin genel hatlarından bahsedilmiştir. Tez çalışması anket yöntemini kullanarak işletmelerdeki iç kontrol sisteminin hatalı ve hileli muhasebe işlemlerindeki etkisini ölçmeyi amaçlamaktadır. Sonuç olarak etkin bir iç kontrol sisteminin varlığını ölçen sorulara verilen evet cevaplarının olduğu işletmelerde muhasebedeki hata ve hilelere rastlanma oranının düşük olduğu tespit edilmiştir.

Erdoğan, B. ve Mengi, B.T. (2018), Hata ve Hilelerin Önlenmesine Yönelik Kontroller ve Sağlık Sektörü Üzerine Bir Uygulama isimli çalışmalarında, ticaret hayatında küreselleşmenin etkisiyle denetimlerin zorlaşması sonucu hileli finansal raporlamanın bir sorun haline gelmesi üzerinde durulmuştur. Sağlık işletmelerinde iç kontrol uygulamaları sonucu ortaya çıkan hata ve hileli durumların minimum düzeye indirilmesi amaçlanmıştır. Hastane işletmelerinde hata ve hile riskinin ölçümü, değerlemesi ve ortadan kaldırılması hususunda gerçekleştirilen kontrollere yönelik bir araştırma gerçekleştirilmiştir.

Kızıltuğ, P. (2015), Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir Hastanede İç Kontrol Sistemi Uygulanması isimli çalışmasında, bir hastanedeki iç kontrol sisteminin nakit durumu, gelirleri, alacakları gibi faaliyetlerinde uygulanması konuları üzerine değinilmiştir. Özel bir hastane işletmesinde bu faaliyetler üzerinde iç kontrol sistemi ilkelerinin uygulanma derecesi incelenerek sunulmaya çalışılmıştır. Elde edilen bulgular neticesinde uygulama gerçekleştirilen hastane işletmesindeki iç kontrol sisteminin eksikleriyle ilgili çözüm önerileri sunulmuştur.

Güneş, Ş. (2014), İşletmelerde Hile Riskinin Önlenmesi Ve Hastane İşletmelerinde Uygulama adlı çalışmasıyla işletmelerdeki hile risklerinin ölçüm, değerlendirme, önleme ve azaltma hususlarında yapılması gerekenlere dikkat çekmek ve anlatılan hususların bir işletme üzerinde uygulamasını amaçlamıştır. Seçilen kamu ve özel hastanelerde hile

riskine verilen önem ve riskin önlenmesi amacıyla gerekli faaliyetlerin uygulanıp uygulanmadığı araştırılmıştır.

Erzurum, M. (2014), Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe, İç Kontrol Sistemi ve Swot Analizi isimli çalışmasıyla muhasebe sistemini hastane işletmelerine özelleştirerek muhasebe fonksiyonunun işletilmesi üzerine açıklamalar yapmıştır. Türkiye’de sağlık hizmetlerinin durumunu SWOT analizi çerçevesinde ele almış, sektörel panorama ve sektörel analiz yardımıyla sektörün zayıf ve güçlü yanlarını elde etmeye çalışmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL ve İÇ DENETİM İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

1. İÇ KONTROL İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

1.1.İç Kontrolün Tanımı

İç kontrol kavramı ile ilgili birçok tanım olmakla birlikte, iç kontrolü iç denetimle bir tutan yanlış anlamalar da mevcuttur. Hâlbuki iki kavram her ne kadar birbirleri ile etkileşim halinde bulunsalar da birbirinden ayrı mekanizmalardır.

İç kontrol "İşletmenin varlıklarını ve finansal raporlarının güvenilirliğini sağlamak için konulan politika ve prosedürlerdir" şeklinde tanımlanabilir. İç kontrol sistemi işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesine ilişkin olarak kesin bir güvence değil ama makul bir güvence sağlamaktadır (Sanusi vd., 2015: 158).

Bir başka tanıma göre iç kontrol “ Vakit kaybetmeden muhasebedeki hata ve hileleri mümkün olduğunca çabuk bir şekilde tespit etmek için önceden hareket etmeyi hedefleyen muhasebe bölüm ve sistemin rasyonel bir organizasyonu” olarak da tanımlanabilir (Çiçek, 2004: 6-7).

Denetim Standartları Bildirisi(SAS 300)’ne göre iç kontrol; “ Yönetimin verimli bir şekilde faaliyetlerini sürdürmesini sağlayan, hata ve hilelere karşı varlıkları koruyan, muhasebe kayıtlarını doğru, zamanında ve eksiksiz şekilde tamamlanmasını sağlayan, içinde belki de tüm kontrol, mali ve diğer bölümlere ayrılabilen bir sistemdir”(Jones, 2008: 1052).

Diğer bir tanımla iç kontrol, sürekli geliştirilmesi ve kontrol edilmesi gerekli, doğru işlerin ilk seferinde olmasını sağlayan, yaşayan bir süreçtir. İç kontrolün asıl sahibi işletme yönetimidir ve iç kontrol hedeflere varma hususundaki performansı değerlendirerek, işletmenin bütününe içine alan bir sistemdir (T.C. Maliye Bakanlığı).

Genel olarak iç kontrol tanımını şu şekilde tanımlayabiliriz, “ İç kontrol, işletme varlıklarını koruma, bilgi ve belgelerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlama, işletme faaliyetlerinin verimliliğini artırma, faaliyetlerin yasalara uygun yürütülmesini sağlama,

görev ve sorumlulukları belirleme, hata ve hilelerin önüne geçme gibi işlevlere sahip olup işletmenin ana planının tümünü kapsayan bir sistemdir” (Can,2014: 35).

İç kontrol sisteminin ne olduğunu anlayabilmek için(Trenerry, 1998: 2);

- İç kontrol sistemi, yönetim sistemi ve muhasebe sistemi arasındaki ilişkiyi açıklamak,

- Yeterli bir iç kontrol sisteminin uygulanmasını sağlamak konusunda, yönetimin sorumluluğunu açıklamak,

- İç kontrol sisteminin ihtiyacını açıklamak gerekmektedir.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere iç kontrol sistemi işletme hedefleri ile uyumlu, işletmeyi verimli kılmak için işleyen ve tüm işletmeyle ilgili bir süreçtir. İç kontrol yapısı işletmelerde etkin bir şekilde çalışıyorsa, işletmenin başarısı artar ancak etkin olmayan bir iç kontrol yapısının varlığı işletmelere fayda sağlamaz. Bu nedenle işletmelerde iç kontrol yapısının etkinliğini belirleyen etkenler (Akyel, 2010: 89,90);

- Roller ve görevlerin dağılımı: İşletme içinde bulunan tüm kişiler iç kontrol ile alakalı sorumluluklara sahiptir. Kişiler kendi statü ve yetkilerinin gerektirdiği kapsamda kontrol sistemine dâhildir. Bu sebeple işletme içinde yetki ve görevler dağıtımı yapılırken, kişilerin iç kontrol sistemindeki bu sorumlulukları göz önüne alınmalıdır. Yetkililer etkin bir iç kontrol sisteminin mevcudiyeti adına istekli ve sorumluluk sahibi olarak, faaliyetlerini yürütmelidirler.

- Üst yönetimin duyarlılığı: İç kontrol sistemi risk yönetiminin de bir parçasıdır. Üst yöneticiler olası riskleri tespit ederek, değişen çevre koşullarına bağlı olarak riskleri güncellemelidirler. Yönetim kontrolleri uygulamalı, kontrol sonuçlarını takip ederek bir güvence ortamı oluşturmalıdır. Üst yönetim bu faaliyetleri ihmal ederse iç kontrol yapısında zayıflıklar, açıklar meydana gelir ve sistem etkisini kaybeder. Etkin bir iç kontrol için üst yönetimin bu sorumluluklarını duyarlı bir biçimde işletme amaçlarını gerçekleştirebilmek için titiz ve güvenilir olarak yürütmelidirler.

- Mesleki yeterlilik ve etik: İşletmede görev alan herkesin belirli standartlara erişmiş mesleki yeterliliklere sahip olması gerekir. Ayrıca personel (alt kademedan üst kademeye kadar tümü), etik kurallara uygun davranışlar göstermeli, işlemlerini ona göre gerçekleştirmelidir. Personel, politika ihmalleri, faaliyet problemleri, sosyal davranış kurallarına aykırılık gibi ihmali veya kasıtlı davranışların raporlandırılmasından

sorumludur. Bu davranışların düzeltilmesi iç kontrol bilincine varılarak etkinliği sağlamaktadır.

- Bulguların önemi: İç denetim birimi tarafından bulunan bulgular sonucu yönetime rapor verilmektedir. Yönetim kendisine sunulan denetleme sonuçlarını ve tavsiyeleri iç kontrol sistemi çerçevesinde değerlendirerek, işletmenin aksaklıklarını zaman kaybetmeden gidermelidir.

- Yüksek denetim kurulunun yönlendirmelerine uygunluk: Yüksek denetim kurulu iç kontrolün kamu alanında tesisini destekler. İç kontrol sisteminde yüksek denetim kurulunun denetleme sonucunda verdikleri yönlendirme ve tavsiyelerine uyum son derece önemlidir.

1.2. İç Kontrolün Amaç Ve Önemi

İşletmelerin büyümesi ve yapılarının daha karmaşık hale gelmesi ile beraber iç kontrol sisteminin önemi de artmaktadır. İşletmelerin büyümesi ve karmaşık bir yapı haline gelmesi sonucunda üst yönetimin işletme faaliyetleri ile ilgili doğrudan bilgi alması zorlaşmakta hatta olanaksız hale gelmektedir. Bu nedenle işletme içinde işletmenin etkililik ve verimliliğine uygun, kendini yenileyici ve geliştiren, hile ve suiistimalleri en aza indirgeyen, finansal raporların doğruluğunu denetleyen bir iç kontrol sistemi gerekmektedir (Savlı, 2019: 26).

İşletmelerin iç kontrol sistemine sahip olması önemli ve gereklidir. Aynı zamanda kurulan iç kontrol sistemi işletmenin hedefleriyle uyumlu ve işletme verimliliğini arttırmalıdır. Etkin bir iç kontrol sisteminin işletmelere faydası yadsınamaz niteliktedir.

İç kontrol işletmelerde bazı amaçlarla oluşturulur. Bu amaçlara genel olarak baktığımızda (“İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar”, Md.:4);

- Gelir, gider, varlık ve kaynakların daha etkili ve verimli kullanımını idare etmek,
- İşletmelerde mevzuata uygun olarak faaliyet gösterilmesini,
- Her türlü hile ve usulsüzlükleri engellemek,
- Kararlara etki eden düzenli ve güvenilir bilgilerin sağlanması ve raporların hazırlanması,
- Varlıkların kötüye kullanımının ve maddi kayıpların önüne geçmek, şeklinde sıralanabilir.

İç kontrol sisteminin özel amaçları ise (Doğan ve Burgazlıoğlu, 2015: 22);

- İşletme varlıklarını koruma; İşletme maddi ve gayri maddi unsurlara sahiptir. Bu unsurların tamamı o işletmenin varlıklarını oluşturmaktadır. İşletmenin varlıkları zarar görebilir, yıpranabilir, amacı dışında kullanılabilir. İç kontrolün amacı bu tip durumların önüne geçerek işletme varlıklarını korumak ve işletmenin faaliyetlerine devam etmesini sağlamaktır (Kütük, 2019: 10).

- Faaliyetler işletme yönetiminin yetkileri direktifinde, ona uygun bir biçimde onaylanmalı; İşletme faaliyetlerinin ana sorumlusu işletme yönetimidir ve faaliyetler yönetimin yönlendirmelerine uygun gerçekleştirilmelidir.

- İşlemler olduğu gibi kayıt altına alınmalı(gerçeklik); İşletmede gerçekleşen her işlem olduğu gibi ve zamanında kayıt altına alınırsa hata payı düşmektedir ve işlemlerin gerçekliğine karşı güven duyulmaktadır.

- İşlemler ilkelere uygun şekilde kayıt altına alınmalı(uygunluk) ; Yönetimin temel amaçlarından biri işletmenin faaliyetlerini etkin bir biçimde yürüterek başlangıçta belirlenen hedeflere ulaşmaktır. Bu sebeple işletme faaliyetlerinde yapılan her düzenleme sonucu kontrol usul ve yöntemlerinde de ona uygun düzenlemeler yapılmalıdır (Kütük, 2019: 11).

- İşlemler bir bütün halinde kayda geçirilmeli, eksik bırakılmamalı,
- İnceleme sonuçlarında ortaya çıkan farklar için düzenleme kayıtları yapılmalı.

1.3.İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Geriye doğru baktığımızda iç kontrol üzerine çalışmalar çok eski devirlere kadar uzanmaktadır. Mezopotamya medeniyetinde iç kontrol ile ilgili bazı kayıtlara rastlanılmaktadır. O devirlerde ödeme listelerinden ayrı olarak hesap özetlerinin hazırlandığı ve belgeler üzerinde kontrol yapıldığına dair emarelere rastlanmıştır.

İç kontrol uygulamalarına Mısır firavunlarının hazinelerinin kontrolünde de rastlanılmıştır. Eski Mısır'da hazineye bir şey vermek için yazılı izin gerekirdi. Ambara getirilen mısırlar göz önünde torbalara doldurularak, kontroller ile teslim alınırdı (Şentürk,2004:21).

1946 yılında Victor Z. Brink'in günümüzde hala geçerliliğini korumakta olan makalesinde iç kontrolün tanımı yapılmıştır. Ayrıca Brink iç kontrolün etkinliğinin sağlanması için zamanında bilgi sağlayan bir muhasebe sisteminin, yazılı politika ve prosedürlerin, faaliyet etkinliğini ölçmek için iyi bir bütçe sisteminin ve iç denetimin

gerekli olduğunu vurgulamıştır (Yumuşak, 2007: 24).

İç kontrol sisteminin gelişmelerinde katkısı yüksek olan Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü 1958 yılında denetim faaliyetlerinin sınırlarını belirlemek amacıyla iç kontrolü “muhasebe kontrolleri” ve “yönetmel kontroller” olarak 2’ye ayırmış ve daha sonra önceden yapmış olduğu çalışmaları “Denetim Standartları Tebliği” adı altında toplayarak düzenlemiştir (Özbilgin, 2008: 64).

1973 yılında yaşanan Watergate siyasi skandalı sonucunda kanun yapma ve düzenleyici yetkiye sahip kurumlar iç kontrol sistemine daha çok önem vermeye başlamıştır. Bunun sonucunda “Yabancı Yolsuzluk Uygulama Yasası” yayımlanmıştır. Bu yasa etkin bir iç kontrol sisteminin yolsuzlukların önüne geçeceğini vurgulamaktadır.

İç Denetçiler Enstitüsü 1983 yılında iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve değerlendirilmesi hususlarında iç denetçiler için standartlar belirlemiş ve 1984 yılında bilgisayar süreçlerini de iç kontrol standartlarına eklemişlerdir.

Daha sonra Treadway Komisyonu kurularak, komisyon tarafından “ İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu” yayımlanmıştır (Göze, 2008: 154,155).

Amerika Birleşik Devletleri’ndeki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tümünü içerecek şekilde 2002 yılında “ Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası” veya diğer adıyla Sarbanes Oxley Yasası(SOX) imzalanmıştır. Bu yasa, işletmelerin finansal raporlamaları üzerinde yapılan kontrollerin iyileştirilmesini ve etkin bir kurumsal yönetimi amaçlamıştır (Özen, 2010: 79,80).

1.4. İç Kontrolün Özellikleri

İç kontrol sisteminin sahip olduğu, onu tanımlayarak nitelendirilmesini sağlayan bazı özellikler mevcuttur. Bunlar (Akyel, 2010: 86);

- İşletmelerdeki riski yönetme ve hedeflere varma hususunda işletmeye yardımcı olacak bir iç kontrol sisteminin kurulması zorunludur.

- İç kontrol sistemi işletmenin muhasebeyle ilgili, finansal, teknik, ticari vb. tüm faaliyetlerini kapsamaktadır.

- İşletme ile birbirini tamamlayan bir süreçtir.

- Amaçları gerçekleştirmeyi kolaylaştırır ve işletme amaçları ile iç kontrol birbiriyle

bağlantılıdır.

- İşletmenin sahip olduğu riskleri belirler ve bunları engellemek için yönetime yardımcı olur.
- İç kontrolün etkinliği işletmeye makul bir güvence sağlar, elbette kesin bir güvence veremez.
- İç kontrol sisteminde başarı için işletme yöneticisinden personeline kadar tüm işletme kişileri yer almalıdır.

1.5. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı

İç kontrol sistemi yönetimin hedeflerine uygun olarak etkinlik ve çalışma ile ilgilenen yönetsel kontroller ve varlıkların bilgi güvenilirliği ile ilgilenen muhasebe kontrolleri olmak üzere 2 gruba ayrılabilir. Bu ayrım aşağıda açıklanmaktadır(Savlı, 2019: 30).

1.5.1. Yönetsel Kontroller

Yönetsel kontroller temelinde muhasebe sistemi ile doğrudan bağlantısı olmayan üst yönetim tarafından belirlenen uygulamalardır. Yönetsel kontroller işletmelerin etkin ve verimli bir şekilde çalışmasını, belirlenen hedeflere en iyi derecede ulaşmasını, işletme içinde uygulanan prosedür ve politikalara uyulmasını amaçlamaktadır(Tahtlı, 2019: 10).

İşletmede etkin bir iç kontrol sisteminin kurularak yönetilmesinde işletme yönetiminin amaçları 4 başlık altında toplanabilmektedir. Bunlar (Karamık, 2019: 5) ;

Güvenilir Bilgiye Ulaşma: İşletme yönetimin faaliyet akışlarını etkin bir şekilde yönetebilmesi için zamanında doğru ve güvenilir bilgiye ulaşma ihtiyacı bulunmaktadır.

İşletme Verimliliğini Arttırma: Üretim sürecinde meydana gelebilecek her türlü aksaklık ve eksiklerin giderilmesinde etkin olan bir iç kontrol sisteminin varlığı, işletme verim ve kalitesini de yükseltecektir.

İşletme Varlık ve Kayıtlarını Koruma: İşletmenin maddi ve gayri maddi varlıkları bulunmaktadır. İşletmenin bu varlık ve kayıtları yıpranma, kayıp, hileli işlemler, çalınma vb. riskler ile karşı karşıyadır. Bunları engellemek ve en aza indirmek için gerekli kontroller yapılmalıdır.

Belirlenen Politikalara Bağlılığı Özendirme: İşletmeler başlangıçta faaliyetleri için belirli hedefler belirlemektedir. Bu hedeflere ulaşmada yönetimin önceden belirlemiş

olduğu birtakım kural ve politikalar bulunmaktadır. Çalışanların bütün halinde hareket edip etmediği, hedeflere ulaşmada kural ve politikalara uygunluk gibi durumlar iç kontrol sistemi ile değerlendirilmektedir.

1.5.2. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolleri, işletmenin finansal ve muhasebe işlemleri ile ilgili kontrollerdir. Muhasebe kontrolleri, işletme varlıklarının korunması ve mali kayıtların güvenilir olmasının sağlanması amacıyla yapılmaktadır (Savlı, 2019: 30).

Muhasebe kontrolleri (Karamık, 2019: 5-6) ;

- İş akışlarının işletme yönetiminin yetkilerine uygun olarak gerçekleştirilmesini,
- Finansal tablolarda gerçeğe uygun kayıt yapılmasını,
- Muhasebe işlemlerinde hata ve yanlışlıkların önceden tespit edilmesini,
- Muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak gerçekleştirilmesini,
- Hesap verilebilirlik ilkesine uygun biçimde kayıt yapılmasını,
- İşletme kaynaklarını koruma amacıyla kaynakların karşılaştırılarak, herhangi bir farkın bulunmamasını sağlama gibi amaçları gerçekleştirmektedir.

2. İÇ KONTROL MODELLERİ

İç kontrol sistemi geliştirmeyi amaçlayan belli başlı modeller ortaya konmuştur. Bunlardan COSO modeli, COCO modeli, COBİT modeli, ESAC modeli, SYSTRUST modeli, Treadway Komisyonu ve TURNBULL komite raporu olmak üzere açıklanmaya çalışılmıştır. En çok kullanılan ve iç kontrol sisteminin en yaygın modeli olan COSO modelidir ve iç kontrol sistemi genel hatlarıyla bu model üzerinden çalışmaktadır.

2.1.Coso Modeli

İşletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmak amacı ile çeşitli iç kontrol modelleri ortaya çıkmış ve geliştirilmiştir. En sık kullanılan modellerden biri olan COSO (Committee of Sponsoring Organizations) modeli ilk olarak özel sektör işletmelerine uygun olarak modellenmiştir. Daha sonra kamu kurumlarına da uygulanmıştır(Arslan, 2015: 67).

COSO modeline göre iç kontrol; işletmenin amaçlarına ulaşmasında yeterli güvence sağlayan, işletmenin faaliyetlerinde etkin ve verimli olması, finansal mali tabloların

güvenilir olması ve mevzuata uygun olarak oluşturulmuş, işletmenin en üst tabakasından en alt tabakası da dâhil olmak üzere, tüm işletmeyi içine alan bir sistemdir(Arslan, 2015: 68).

COSO modelinde tanımlanan iç kontrol sistemi aşağıda sayılan 3 hedefe ulaşmada makul güvence verecek şekilde tasarlanmıştır(Schneider ve Becker, 2011: 5) ;

- Etkili ve verimli faaliyetler gerçekleştirmek,
- Güvenilir finansal raporlama,
- İşletmelerin yasalara ve standartlara uyumunu sağlamak.

COSO modeli 5 unsura sahiptir. Bu unsurlar, COSO kübü ya da piramidini oluşturmaktadır (Güçlü, 2014).

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerleme
- Bilgi Sistemleri
- Kontrol Faaliyetleri
- İzleme

Coso modelinin sahip olduğu 5 unsur şekil 1.1’ de gösterildiği gibidir. Bu unsurlar aşağıda tek tek açıklanmaktadır.



Şekil 1. 1 Coso Modeli

Kaynak:Köse, E., & Bekçi, İ. “1992-2013 COSO Modeli: İç Kontrol-Entegre Çerçevesi”. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 7, 2017,

s.16.

2.1.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin başarısının değerlendirilmesinde, sürecin içinde olan kontrol ortamının nasıl olduğu hususu önemlidir. Dolayısı ile iç kontrol sisteminin temel unsurudur(Arslan, 2015: 69). Kontrol ortamında olması gereken ögeler (Güçlü, 2014);

- Dürüstlük ve ahlaki değerlerin ilişkisi ve yaptırımı,
- Yetkinlik,
- Yönetimden sorumlu olan kişilerin katılımı,
- İşletmenin yönetim biçimi, çalışma şekli,
- İşletmenin hangi yapıda olduğu,
- Görev, yetki ve sorumlulukların paylaşımı,
- İnsan kaynakları uygulamaları, şeklinde sıralanabilmektedir.

2.1.2. Risk Değerleme

Risk kavramı, herhangi bir zarar, kayıp, hasar olabilmesine yönelik olarak ortaya çıkan belirsizlikler şeklinde tanımlanabilir. Her işletme, hatta günlük hayatımızda bile birçok risk unsuru mevcuttur. İyi bir kontrol sistemi mevcut riskleri ortaya çıkarmalı hata ve hilelere karşı risk olasılıklarını tespitinde bulunmalı ve buna uygun değerlendirmeler yapmalıdır. Sonuçta risklerin önüne geçilmezse işletmeler hedeflerine ulaşmada sıkıntılar yaşayabilir.

Coso modelinde risk değerlemesi yapılırken ulaşmak istenen hedefler şunlardır (Türedi vd., 2015: 101);

- İşletme hedeflerinin ne olduğunun belirlenmesi,
- Hedeflere ulaşmada ne gibi risklerle karşı karşıya olunduğunun belirlenmesi,
- Hile risklerinin dikkate alınması,
- İşletmede meydana gelen önemli değişimlerin belirlenmesi.
- İşletmeleri etkileyen başlıca riskler (Uğurlu, 2018: 15);
- Rekabetin giderek artması,
- Yeni personel alımları,
- Gelişen bilgi sistemlerine uyum,
- Büyüme,

- Teknolojinin hızla gelişmesi,
- İşletmenin yayıldığı alanın ölçüsü,
- Hedeflenen performansa ulaşamama,
- Yeniden yapılanma ve düzenlemeler,
- Ürünlerin yenilenmesi ve sonucunda değişen hizmet ve faaliyetler, şeklinde sıralanabilir.

2.1.3. Bilgi Sistemleri

Bilgi sistemi işletme amaç ve hedeflerine ulaşmak için (Tanç, 2005: 12);

- Veri toplama,
- Veri girişi,
- Veri işleyişi,
- Veri depolama,
- Veri yönetme,
- Veri kontrolü,
- Bilgilerin raporlanmasını sağlayan bir döngü sistemidir.

Mali tablolara uygun şekilde bilgi sistemlerinin kurularak, bilgilerin kayıt altına alınması, analiz edilmesi, rapor edilmesi ve ilgili birimlere iletilmesinin gerçekleştirme işlemidir. İç kontrolün etkin bir bilgi sistemine sahip olması için aşağıda sıralanan özellikleri taşıması gerekir. Bunlar (Uğurlu, 2018: 18);

- İşletmenin finansal ve finansal olmayan tüm işlemleri tanımlanarak, kayıt altına alınmalı,
- İşlemler sınıflandırılabilir ayrıntıda tanımlanarak, zaman esasına ve raporlamaya uygun şekilde tanımlanmalı,
- Mali tablolara işlemlerin geçirilmesinde, işlemlerin parasal değerinin doğru saptanması,
- İşlemlerin yapıldığı zaman, yapıldığı döneme kayıt altına alınmalı,
- Mali tablolardaki dipnotlar, işlemler, açıklamalar doğru ve güvenilir şekilde kaydedilmelidir.

Bilgi sistemleri (Tanç, 2005: 13);

- Ürün ya da hizmeti iyileştirir.

- Verimlilik ve etkinliği artırır.
- Yönetim sürecini iyileştirebilir.

Aynı zamanda yönetimin kararlarının uygunluğu bilginin kalitesinden de etkilenmektedir. Bilgiler (Kılınç, 2010: 83) ;

- Gerekli bilgi orada bulunmakta mıdır, var mıdır?
- Bilgi gerektiği zaman orada mıdır?
- Bilgi güncel midir?
- Bilgi tam ve eksiksiz midir?
- Bilgi kolayca ilgili taraflarca elde edilebilir mi? Gibi sorulara cevap verebilir olmalıdır.

2.1.4. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri işletme yönetiminin isteklerinin başarılı bir şekilde yürütülmesine yardımcı politikalardan oluşur. Yetki verme, onaylama işlemleri, görevlerin ayrılığı, izleme gibi faaliyetlerin bütününden oluşmaktadır (Sabuncu, 2017: 169).

Kontrol faaliyet politika ve prosedürleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Göze, 2008: 171-173);

- Yetki devri ve onay prosedürleri,
- Görevler ayrılığı,
- Kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkisi üzerindeki prosedürler,
- Teyitler,
- Mutabakatlar,
- Performansa yönelik prosedürler,
- Faaliyet, süreç ve eylemlerle ilgili prosedürler,
- Gözetim.

İşletmenin hedeflerine ulaşma ve riskleri yönetmeyi amaçlar. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde kontrol faaliyetleri için gerekli standartlar verilmiştir. Bunlar;

- Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri: Her faaliyet ve faaliyetin taşıdığı riskler için kontrol stratejileri ve yöntemleri belirlenerek uygulanmalıdır. Kontrollerde işlem öncesi, işlem sonrası ve süreç kontrolleri de gerekli görülen hallerde uygulanmalıdır. Kontrollerin

maliyetleri beklenen faydalarını aşmamalıdır (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Standart:7).

- Prosedürlerin Belirlenmesi: Mali karar ve işlemler için yazılı prosedürler hazırlanmalı, gerekli güncellemeler yapılmalı ve personeller bu konuda bilgilendirilmelidir(Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Standart:8).

- Görevler Ayrılığı: Hata, hile, yolsuzluk ve suistimal risklerini ortadan kaldırmak amacıyla, işlemlerin onaylanması, uygulanması, kayıt altına alınması ve denetlenmesi personel arasında ayrıştırılmalıdır. Örneğin; bir işlemi kayıt altına alan personel ile o işlemin uygunluğunu denetleyen, kontrolünü gerçekleştiren personel farklı kişiler olmalıdır (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Standart: 9).

- Hiyerarşik Kontroller: İşletme yöneticileri, yapılan iş ve belgelerin işletme prosedürlüğüne uygunluğunu denetlemelidir (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Standart:10).

- Faaliyetlerin Sürekliliği: İşletme faaliyetinin sürekliliğini etkileyecek personel eksikliği, personelin görevden geçici veya sürekli ayrılması, mevzuat değişiklikleri vb. durumlara karşı gerekli önlemlerin alınması gerekir (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Standart:11).

- Bilgi Sistemleri Kontrolleri: Bilgi sistemlerinin sürekliliği ve güvenilirliği için çalışmalar yapılmalıdır. Hata ve hilelerin önüne geçmek, bilgi sistemine erişimlerde yetkinlik gibi, bilgi sistemlerinin daha iyi olması için gerekli mekanizmalar oluşturulmalıdır (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Standart:12).

2.1.5. İzleme

İç kontrol sisteminin verimli olup olmadığının anlaşılması için, sistemin değerlendirilmesi gerekir. Değerlendirme yapabilmek için de sistemin sürekli izlenmesine ihtiyaç vardır. Birbirinden ayrı yapılan değerlemelerin sıklık ve içeriği, risk değerlendirilmesinde ve izleme faaliyetinin etkinliğiyle ilişkilidir. İç kontrolün yetersiz olduğu, önemi bulunan faaliyetler mutlaka üst yönetime bildirilmelidir. İç kontrolle işletme faaliyetleri birbirini tamamlayacak nitelikte ve onun bir parçası olarak temelden inşa edilmişse iç kontrol sistemi işletmede etkin demektir. Bu da işletmenin kalitesini artırır, başarılı girişimlerde bulunmasına izin verir, tasarruf sağlar ve değişen durumlara ayak uydurmasını sağlamaktadır(Çatıkkaş, 2017: 49).

Spesifik olarak izleme, iç kontrol sisteminin iyileştirmek için tavsiye ettiği olanakları

denetlemek veya bağımsız olarak doğrulanmasıdır (Krstić ve Đorđević, 2012: 157).

İzleme faaliyeti iç kontrol sisteminin sürekli izlenmesi, iç denetim bölümü ve işletme dışı kişi veya gruplar ile yerine getirilebilir. Bu faaliyetler şu şekilde açıklanabilir (Azaltun, 1998: 33,34) ;

- Sistemin Sürekli İzlenmesi;

Sürekli izleme faaliyetinde izleme eylemi günlük iş akışlarının içine yerleştirilmiştir. İzleme eylemi, günlük gözlem ve yönetim faaliyetlerini kapsamaktadır. Yönetim tarafından gerçekleştirilen izleme faaliyetinin sürekli olmasında 2 neden bulunmaktadır. İlk olarak değişen koşullara bağlı olarak belirlenmiş, işletmeye etkisi olan kontrollerde değişikliğe gidilmesi gerekliliği belirlenebilir. İkinci neden ise sürekli izleme ile işlerin önceden belirlenmiş şekilde yapılıp yapılmadığının belirlenebilmesidir.

Sürekli izleme faaliyetlerin takibini kolaylaştırarak, işin belirlenen standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrolünü sağlamaktadır.

- İç Denetim Bölümü;

Küçük işletmelerde iç kontrol yöneticiler veya genel müdürler tarafından izlenmektedir. Ancak işletmeler büyüdükçe kontrol alanı genişler ve iç kontrolün izlenmesi açısından bir iç denetim bölümüne ihtiyaç duyulur. İç denetim birimi iç kontrol sisteminin etkinliğini, yeterliliğini ve başarı düzeyinin ne olduğu hususlarında üst yönetime bağımsız bir şekilde bilgi sağlamak ile görevlidir.

İç Denetim Elemanları: İşletmenin denetim çalışmalarını yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. İç denetçinin işletmelerde hata ve hileleri tespit etmek, iç kontrol yapısını incelemek, faaliyet denetimi yapmak gibi görevleri bulunmaktadır (Ersöz,2012:86).

İç denetim elemanları, diğer adıyla iç denetçiler iç kontrol sistemini değerlendirmesini yaparken, iç kontrol sisteminin (Akçakanat, 2011: 83);

- Neyi amaçladığını,
- Unsurlarını,
- Unsurların birbiri ile olan ilişkisini,

- Her unsurun önem seviyesini iyi anlamalıdır.

İç Denetim Standartları: İç denetçilerin faaliyetlerini sürdürmelerine ve iç denetime güven duyulmasına yol açan iç denetim standartları bulunmaktadır. İç denetim sisteminde önemli bir yere sahip olan İç Denetçiler Enstitüsü tarafından oluşturulan iç denetim standartları, iç denetim uygulamalarında rehberlik niteliği taşımaktadır. Bu standartlar aşağıdaki gibi gruplandırılabilir (Güven, 2008: 44) ;

- Bağımsızlık,
- Mesleki Yetersizlik,
- Çalışma Alanı,
- Denetim Başarısı,
- İç Denetim Bölümünün Yönetimi.

- İşletme Dışı Kişi veya Gruplar;

Denetimi yapılan işletme ile ilişkisi bulunmayan kişi veya grupların gerçekleştirdiği dış denetim, iç kontrol sisteminin yapısının anlaşılması ve kontrol riskinin değerlendirilmesine temel sağlamaktadır (Akçakanat, 2011: 84).

2.2. Coco Modeli

COCO modeli, COSO modelinden sonra ortaya çıkmıştır. COCO modeli "iç kontrol" kavramını değil, "kontrol" kavramını kullanmıştır. COSO modeline göre daha anlaşılır olmasına karşın yerel bir seviyede kalmıştır(Türedi vd. 2015: 105).

COCO modelinde kontrol rehberi oluşturulmasındaki nedenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir. Bunlar(Kılınç, 2010: 60) ;

- Denetimin etkinliğini arttırmak için genel raporlamaya ihtiyaç olması.
- Artan rekabet ortamı ve küreselleşme dolayısıyla kontrol sistemleri değişikliğine ihtiyaç duyulması.
- Değer paylaşımı ve iletişim kanallarının açık olması gibi kontrol mekanizmalarına gereksinim duyulması.

COCO modelinin değerlendirme ilkeleri (Pickett, 2011: 109);

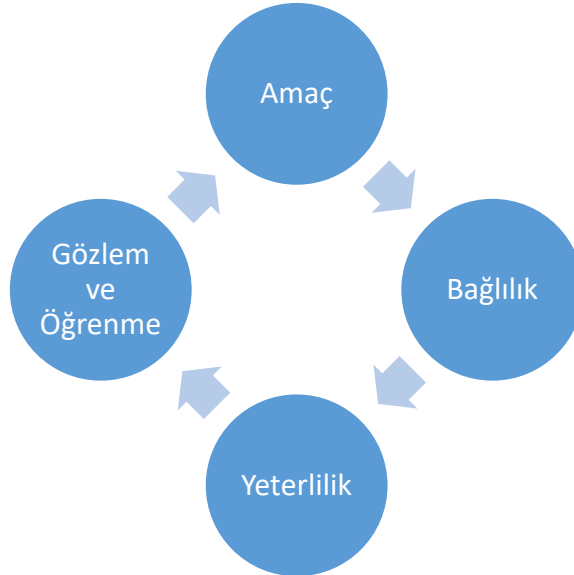
- Değerlemeler işletmenin önemli amaçlarına ve bu amaçlarla ilişkili risk

yönetimlerine odaklanır.

- Değerlemeler işletmeyi bir bütün olarak ele alır.
- Değerleme üst yönetimin sorumluluğundadır.
- Değerleme işletmenin baştan sona tüm kişilerinin görüşlerini, tam ve güvenilir şekilde süreçleri kapsar.
- Değerlemeler bilgisi, becerisi, yetkisi, yetenekleri olan kişiler tarafından yürütülür.
- Değerlemelerin içerdiği sonuçlar raporlanarak yönetim kuruluna sunulur.
- Değerleme süreçleri, değerlemelerin işletmeyi nasıl daha etkili ve verimli hale getireceği ile ilgilidir.

COSO modelinin iç kontrol içeriğine dâhil etmediği, stratejik yönetim, risk yönetimi gibi kavramları da içine alarak daha geniş kapsamlı bir model ortaya konmuştur. COCO kriterleri ayrıca şekil 1.2’de gösterildiği üzere dört ana unsurdan oluşmaktadır. Bunlar (Çatıkkaş, 2017: 51);

- Amaç,
- Bağlılık,
- Yeterlilik,
- Gözlem ve Öğrenme.



Şekil 1. 2 Coco Kontrol Süreci

Amaç: İşletmenin hedefleri belirlenmeli ve riskler tespit edilerek değerlemesi yapılmalıdır. İşletme hedeflerine ulaşmak için performansı ölçülebilir değerlerde planlar

yapılmalıdır. COCO modelinin unsuru olan amaç kısmı iç kontrol sisteminin temel unsurunu oluşturur.

Bağlılık: Bağlılık unsurunda işletmenin etik kuralları belirlenerek, insan kaynakları ve işletme hedefleri ile uyumlu hale getirilir. Personele güven ortamı sağlanmalı ve işletme hedeflerini başarmak için, personelin performansı bu yönde doğrulmalıdır (Türedi vd., 2015: 107).

Yeterlilik: Bu unsur kişilerde bilgi, yetki, işletme faaliyetlerinde kontrol ve koordinasyonu sağlama, iletişim sağlama gibi becerilerin bulunmasını ifade eder.

Aynı zamanda birimler tarafından alınan kararlar ve uygulanan faaliyetler arasında koordinasyon sağlanarak, işletmenin bütüncül faydası göz önüne alınmalıdır (Özen, 2010: 69).

Gözlem ve Öğrenme: Kişiler işletmenin gelişiminin bir parçası olmalıdırlar. Gözlem ve öğrenme unsuru, iç ve dış çevrelerin, performansların izlenmesi, varsayımların sorgulanması, ihtiyaç olan bilgilerin yeniden değerlendirilmesi, ilke ve prosedürlere uygun hareket etme gibi faaliyetleri içermektedir (Pickett, 2011: 110).

2.3.Cobit(Control Objectives for Information and Related Technology) Modeli

ISACA(Information Systems Audit and Control Association) aynı alanda çalışan farklı endüstriler tarafından 1967 yılında kurulmuştur. Daha sonra, 1969 yılında Elektronik Veri İşleme(EDP) Denetçileri Birliği dahil edildi. ISACA üyeleri, Cobit çerçevesinin de içinde bulunduğu uygulamaların en iyisini oluşturmak ve geliştirmek için birlikte çalıştılar. 1996 yılında Cobit çerçevesinin ilk versiyonu yayınlanmıştır. 1998 yılında ikinci baskısı ve bundan iki yıl sonra da üçüncü baskısı yayınlanmıştır. ISACA, 2005 yılında BT yönetişimine net odaklanma sağlayan dördüncü baskıyı tanıtmıştır. Cobit çerçevesinin şuanki baskısı ise, Cobit 5 olarak, 2017 yılında yayımlanmıştır(Pasquini ve Galiè, 2013: 69).

Cobit modeli başlangıçta amaçlanan, bir kuruluşun yönetiminin BT(Bilgi Teknolojileri) kontrolleriyle en iyi uygulama sağlayan araçlarla kıyaslanmasını sağlamaktır(Tuttle ve Vandervelde, 2007: 241).

Cobit çerçevesinin temelini oluşturan konsept, iş hedef ve gereksinimlerini desteklemek için gerekli bilgiye odaklanarak BT kontrollerinin gerçekleştirilmesidir.

Bahsedilen gerekli bilgi; BT ile ilgili kaynakların uygulanması ve BT süreçlerinin kombinlenmesinin sonucu ortaya çıkmaktadır (Zhang ve Fever, 2013: 392). Cobit'in temelini oluşturan kavramsal modelin, iş gereksinimlerini karşılaması için de bilginin 7 kriteri karşılaması gerekmektedir. Bu kriterler(Tuttle ve Vandervelde, 2007: 243);

- Verimlilik,
- Etkililik,
- Gizlilik,
- Bütünlük,
- Kullanılabilirlik,
- Uygunluk,
- Güvenirlik

Cobit modeli, Coso modelinde anlamsal kategoriye göre yapılandırılmış 5 bileşenin oluşturduğu modelin aksine sistem yaşam döngüsü etrafında düzenlenen 4 ana alan içeren bir süreç modeline dayanmaktadır. Bu alanlar(Tuttle ve Vandervelde, 2007: 243) ;

- Planlama ve Organize Etme.
- Elde Edinme ve Uygulama.
- Teslim ve Destek.
- İzleme ve Değerlendirme.

2.4.Esac (Electronic Systems Assurance and Control) Modeli

İç kontrol sisteminin yapılandırma modellerinden biri olan Esac modeli, işletmelerde bilgi teknolojileri kullanımı sonucu oluşabilecek risklere karşı, 2001 yılında yayımlanmıştır(Taş, 2019: 12). Bu sistemde iç denetçiler, işletmelerin kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamanın yanında ayrıca bilgi teknolojileri denetimi yaparak, etkinliğini sağlama görevi de üstlenmektedirler (Tunçay, 2011: 43).

2.5.SysTrust(System Trust) Modeli

SysTrust güvence hizmeti, Türkçe anlamı ile Güven Sistemi, 1993'te AICPA tarafından kurulmuş ve SSAE No. 6.5.'te tanımlanmaktadır. Sistem, finansal raporlamayla ilgili iç kontrollerle sınırlıdır ve tipik olarak Coso modelinin ilkelerini benimsemektedir (Al-Dmour vd., 2019: 465).

SysTrust Modelinin ilkeleri, kriterleri ve açıklayıcı kontrolleri, AIS(Accounting

Information Systems) performans ve kalitesini; kullanabilirlik, güvenlik, bütünlük ve sürdürülebilirlik açısından incelemek amacıyla kullanıcılar için bir rehber niteliğindedir(Missi vd., 2009: 3).

2.6.Turnbull Komite Raporu

COSO modeli uygulama rehberi niteliğini taşıyan TURNBULL komite raporu, İngiltere kurumsal yönetim ilkelerinde yer alan yönetim kurulunun iç kontrole ilişkin sorumluluklarını açıklayan bir yapıdadır. Raporun temel özelliği finansal kontrollerin dar kapsamlı değil de yönetimin risk odaklı yaklaşımına iç kontrol çalışmaları yapmasına yönelik olmasıdır. Raporun temel prensipleri(Can, 2014: 81).

- İşletmenin hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla doğru iş akışlarını iç kontrol sistemine dâhil etmek,
- Sürekli bir değişim içinde olan işletmeler açısından, konuyla bağlantıyı koparmamak,
- Her işletmeye uygun bir şekilde iç kontrol sisteminin yerleşmesini sağlamak, şeklindedir.

Turnbull Komite Raporu, bir işletmenin iç kontrol sisteminin, hedeflerini gerçekleştirmesi için önemli olan risk yönetiminde kilit bir role sahip olduğunu belirtmektedir(Page and Spira, 2004: 15). Turnbull Komite Raporu'nda sunulan iç kontrol yaklaşımının ana başlıkları şu şekilde sıralanabilir (Kürklü, 2014: 25) ;

- Sağlıklı bir iç kontrol sisteminin kurulması,
- İç kontrol etkinliğinin incelenmesi,
- Üst yönetimin iç kontrol beyannamesi,
- İç denetim.

2.7.Treadway Komisyonu

Treadway Komisyonu (Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu), 1985 yılında ABD'de muhasebe ve denetim alanında önde giden kuruluşlardan 5 tanesinin ortak çalışması sonucunda kurulmuştur. Komisyonun ana amacı, mali raporlarda meydana gelen hile, yolsuzluk, suiistimallerin nedenlerini tespit ederek, bunların meydana gelme olasılığını, gerekli önlemler alarak azaltmaktır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012). Treadway Komisyonu 1987-1997 arasındaki dönemde finansal tablolardaki hileleri araştıran bir çalışma yapmışlardır. Çalışma sonucu ortaya çıkan bulgular şu şekildedir (Biegelman ve

Bartow, 2012: 58, 59);

- Birçok işletmenin finansal tablolarında, oldukça küçük miktarlarda ki çoğu 100 doların altında olan hileler görülmüştür.

- Üst yöneticiler sıklıkla hilelere karışmış, bir şekilde işletme CEO ve CFO'larının % 83'ü olaylara dahil olmuştur.

- Finansal baskılar, hilelerin meydana gelmesine yol açmıştır.

- Denetim kuruluşları sadece yılda 1 kez denetleme yapıyor, bazı işletmeler denetlenmiyor, çoğuysa muhasebe ve finans uzmanlarına sahip değil.

- İşletmelerdeki oldukça küçük oranlara kıyasla, hilelerdeki dolar miktarı yüksekti.

- Ortalama hileler, keşfedilene kadar yaklaşık 2 yıl sürdü.

- En yaygın teknik, şişirilen gelirler ve kaynaklar idi.

- Hem büyük hem de küçük denetleme şirketleri, işletmelerle birlikte yolsuzluklara ortak olmuştur.

- Dış denetçiler, suça iştirak ederek ya da ihmalkâr davranarak, hilelerin %29'una dâhil olmuşlardır.

Treadway Komisyonu daha sonra 1998 ile 2007 arası dönemi içeren bir çalışma daha yapmıştır.

Treadway Komisyonu Raporunda denetim komiteleri için bir takım tavsiyeler bulunmaktadır. Bu tavsiyeler (Sarı, 2013: 115) ;

- Halka açık işletmelerde bağımsız üyelerden meydana gelen denetim komiteleri oluşturulmalıdır.

- İşletme yönetimi ve denetim komitesi iç kontrol sürecini iyi tanımalı ve etkinliğin artması iç ve dış denetimin uyumlu çalışmasını sağlamalıdır.

- Denetim komitesi, denetçi seçim süreci ve denetçi bağımsızlığına etki edebilecek koşullar hakkında gerekli çalışmalar yapmalıdır.

- Denetim komisyonu yönetim planları ve mali raporlama süreçlerini izlemeli ve bilgi sahibi olmalıdır.

- Halka açık işletmeler genel kurul tarafından onaylanmış, denetim komitesinin görev ve sorumluluklarının açıkça belirten yazılı bir yönetmelik geliştirmelidir.

- Denetim komitesi gerekli bilgi ve belgelere ulaşabilmelidir.

- İşletmelerdeki kurumsal uygulama kodları, ahlaki bir ortam oluşturmak ve hileli mali raporlamayı önlemek için yazılı bir şekilde geliştirilmelidir.

3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANINMASI

Denetçi, iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü yanlarını ortaya çıkarmak, sistemin güvenilirliğini test etmek, denetim faaliyetlerini planlamak ve sonucunda yönetime tavsiye verebilmek amacıyla iç kontrol sistemini ayrıntılı bir şekilde tanımalıdır. Denetçinin iç kontrol sistemini iyi tanıması ayrıca finansal tablolarda yer alan hata ve hilelerden kaynaklı önemli yanlışlıkların da çıkarılmasını sağlamaktadır. İç kontrol sistemi güçlü olmayan işletmelerde finansal bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ihtimalini de düşürecektir. İşletmelerin iç kontrol sisteminin tanınması amacıyla kullanılan yöntemler; not alma yöntemi, anket (soru formu) yöntemi ve akış şeması yöntemidir (Şahin, 2018: 102,103).

Geleneksel olarak kullanılan bu yöntemler, iç kontrol sisteminde fayda sağlamaktadır ancak nicel değerlendirmede amaç sağlamayabilmektedir. İç kontrol sisteminin tanınmasında kullanılan bu yöntemler ayrıca iç kontrol sisteminin güvenilirliği hakkında finansal tabloların doğruluğuna ilişkin yeterli kanıtlarla da desteklenmelidir(Yu ve Neter, 1973: 274).

3.1.Not Alma Yöntemi

Denetçi bu yöntemde iç kontrol sistemi incelenecek olan işletmeye sorular sorar, yetkililer ile yüz yüze görüşme yaparak bilgiler toplar ve iş akışlarını izleyerek işletmeyi tanımaya çalışır. İşletmede yazılı yönetmelikler var ise onları da toplar ve inceler. Elde ettiği bilgileri denetçi uygun bir biçimde not almaktadır. Bu yöntem uygulanması kolay bir yöntemdir, bu nedenle de daha çok küçük işletmelerin incelenmesinde kullanılır. Büyük işletmelerde ise yardımcı yöntem olarak kullanılmaktadır.

3.2. Anket (Soru Formu) Yöntemi

İşletmenin iç kontrol sistemindeki eksik alanların belirlenmesi amacıyla her bir denetim alanını içeren kontrollerle ilgili sorular hazırlanarak bir anket formu oluşturulmaktadır. Hazırlanan anket soruları genellikle “evet” veya “hayır” şeklindeki cevaplarla oluşturulur. Anket sorularına verilen cevaplar sonucunda denetçi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği veya eksikliği konusunda bilgi elde edinmektedir.

İşletmede anket yönteminin uygulanması işletmeye avantajlar ve dezavantajlar sağlamaktadır. Sağladığı avantajlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir(Kırteke, 2019: 26) ;

- Diğer yöntemlere göre daha hızlı uygulanabilir bir yöntemdir.
- Anket yöntemi uygulaması deneyim gerektirmektedir.
- Bildirilmesi gereken koşullara ve eksikliklere dikkat çekmektedir.

Dezavantajları ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Dinleyici, anketin yanıtlarını geçmiş yıllardan çoğaltabilmektedir.
- Denetleyen kişi anketleri okumadan direkt bilgisayar yardımı ile sonuçlandırabilir.
- Küçük işletmelerde çoğu sorunun cevaplanmama ihtimali yüksek olmaktadır.

İç kontrol sisteminin anket formunda belli başlı bazı bölümler yer almaktadır. Bu bölümleri genellersek (Ulutaş, 2007: 68) ;

- Genel,
- Kasa,
- Satışlar,
- Alacaklar,
- Stok ve maliyet sistemleri,
- Satın alma ve teslim alma,
- Borçlar,
- Sabit varlıklar,
- Birikmiş amortismanlar,
- Hisse senedi ve tahviller,
- Öz sermaye,
- Diğer gelir ve gider hesapları, bulunabilir.

3.3. Akış Şeması Yöntemi

İşletme içinde kullanılan bilgi ve belge akışları bazı sembollerle gösterilerek, işletmenin özellikleri de dikkate alınarak bir şema hazırlanmaktadır. İç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yanlarının tespit edilmesini sağlayan şemalar üzerinden, işletmenin temel faaliyetlerini alt faaliyetlere ayırarak, kimin nereden ne belgesi aldığını, kime verdiğini, hangi sorgulamaların yapıldığı gösterilmektedir. Ek olarak akış şeması yöntemi not alma

yöntemi ile beraber kullanılırsa daha doğru sonuçlar vermektedir.

4. ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİ ÖZELLİKLERİ

İç kontrol sisteminin etkin olması işletmenin faaliyet, verimlilik ve kalitesinde artış sağlamaktadır. Ancak bir işletmede iç kontrol sisteminin etkin olabilmesi için birtakım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özellikler;

- Ön koşullar,
- Organizasyonun yapısı,
- Muhasebe sistemi,
- İç denetim.

Ön Koşullar: İç kontrol sisteminin etkinliği için en önemli şartlardan birisi görevler ayrılığı ilkesinin benimsenerek yönetim desteğinin sağlanmasıdır. Bu destek elde edilmeden iç kontrol sisteminin etkin olması beklenemez. Bu sebeple ilk olarak yönetim desteği sağlanmalıdır. Görevler ayrılığı ilkesi ise; işletme içi prosedürlerdeki iş ve görevlerin, işi yapan, işi kayıtlara alan, çıktıyı sağlayan personel bazında ayrı tutulmasıdır (Dabbağoglu, 2009: 111-112).

Organizasyon Yapısı: İç kontrol yapısının etkinliğinin sağlanmasındaki temel taşlardan biri de işletmenin sahip olduğu organizasyon yapısıdır. İşletmenin organizasyon yapısı işletmedeki faaliyetleri, planlama, yürütme ve kontrol etme konularında katkı sağlamaktadır. İşletmenin önemli görev alanlarının işletmenin büyüklüğü ile doğru orantılı şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, biçimsel ilişkilerin oluşturulması gibi işlemler işletmenin organizasyon yapısı ile ilgilidir (Güneş, 2014: 51).

Muhasebe Sistemi: Muhasebe sistemi, işletmede hem yöneticilere hem de işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına işletme ile ilgili bilgi sağlar. Hata ve hileler işletmelerin muhasebe işlemlerinde sıklıkla görülebilmektedir. Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesi, düzensizliklerin giderilmesi ya da oluşmaması için muhasebe sisteminin iyi olması gerekmektedir. Muhasebe sisteminin iyi olması, gerekli kontrollerin gerçekleştirilmesi amacıyla iç kontrol sisteminin etkin olması gerekmektedir. Muhasebe sistemi ile ilişkisi sonucu iç kontrolün birtakım hedefleri mevcuttur. Bu hedefler aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Erdem, 2014: 46);

- İşlemlerin kayıtlarının gerçekten var olup olmadığı,
- Gerçekleştirilen işlemlerin yetkiye dayandırılarak yapılıp yapılmadığı,
- Gerçekleştirilen işlemlerin kayda alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin değerlendirmelerinin uygunluğu,
- İşlemlerin kayıt zamanlarının doğru olup olmadığı,
- İşlemlerin finansal tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı.

Bu sayılan hedefler doğrultusunda iç kontrolün etkinliği, muhasebe sisteminin eksiklikleri, hataları vb. durumlar tespit edilerek, mevcut sistemde iyileştirilmeler yapılabilir.

İç Denetim: İşletme faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere değer katmak amacıyla uygulanan bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık hizmetidir. İç denetim işletmenin hedeflerine ulaşmasında yardımcı olur (Güneş, 2014: 22).

5. İÇ DENETİM ve İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

İç denetim ve iç kontrol kavramları her ne kadar birbiri ile ilişkili hatta iç içe geçmiş kavramlar olsa dahi, aralarında benzerlikler olmasıyla birlikte elbette bazı farklar da mevcuttur. Aynı anlamlarda kullanılması söz konusu değildir. İç denetim, işletmenin içinde kurulmuş bağımsız ve yansız değerlendirme birimidir. İç kontrol ise işletmenin amaç ve hedeflere varmasında kullanılan usul ve yöntemlerden oluşmaktadır ve iç denetim birimi, iç kontrol sisteminin yeterlilik ve verimliliğini denetlemektedir. Sonuç olarak iç denetim iç kontrolün zayıflıklarını belirler, işletme yetkililerini bilgilendirir, iç kontrol sisteminin daha verimli çalışmasında yardımcı olur.

İç kontrol süreçlerin içine yerleştirilen, amaçlara ulaşmada kullanılan bir araçtır. İç kontrol sistemi güçlü ise, hata ve hilelerin önlenmesinde işletmelere fayda sağlar, ama etkin değilse bu konuda kesin bir güvence verememektedir. Bu sebeplerden ötürü iç kontrol sisteminin denetimi için iç denetim birimine ihtiyaç vardır. Böylelikle her 2'si de birbirleri ile etkileşimde bulunarak işletmelere maddi ve manevi fayda sağlarlar(Çatıkkaş, 2017: 26).

İç kontrol sistemi kendi içinde alt birimlere ayrılarak, her birime farklı kişiler atanır. Kişiler birbirini denetleyerek, bilgi ve belgeleri kayıt altına alır, raporlar. Bu sayede kötü amaçlı kişilerin hata ve hile yapma durumlarının önüne geçilmekte, işletmenin olası

kayıpları engellenmektedir. İç denetim işletmede uygulanan iç kontrol sisteminin bir sigortası işlevini görmektedir(Polat, 2017: 54).

İç kontrolün değerlendirilmesi ve üst düzey işletme yöneticilerine bilgi aktararak güvence vermesi işlevleri iç denetimin kapsam alanına girmektedir. Aynı zamanda iç denetimin kapsamına sadece finansal olaylar değil, iç kontrol sisteminin bütünü de girmektedir. İç kontrol süreç denetimleri; bilgi, belge, faaliyetlerin doğruluğunun kontrolleri, mevzuata uygunluk gibi işletmenin verimlilik ve etkinlik düzeylerinin ölçülmesini kapsar. İşletmede iç denetim başarılı olursa iç denetçilerin başarısından, eğer ki iç kontrol başarılı ise bu da işletme yöneticilerinin başarısından kaynaklanmaktadır denebilir (Baykara, 2016: 44).

İç denetim iç kontrolün içinde ve aynı zamanda da iç kontrolün dışında bir fonksiyon olarak değerlendirilmektedir. İkisi arasında farklı olan bir nokta da; iç kontrolün süreçlere ilişkin standartları Maliye Bakanlığınca denetlenmekte iken, iç denetim standartları İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmektedir (Sabuncu, 2017: 171).

5.1.İç Denetim Tanımı

İç denetim esas itibarıyla çok eskilere dayanmakla beraber modern anlamda iç denetim uygulamaları 20. yüzyıldan itibaren yürütülmeye başlanmıştır. İç denetim kavramı için birçok tanımlama ve yaklaşımlar mevcuttur. Öncelikle 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 63. maddesinde iç denetim; "bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek amacıyla, kaynakların etkin, verimli, ekonomik esaslara göre yönetilip yönetilmediğini değerlendiren, bağımsız ve objektif bir güvence veren danışmanlık hizmet türüdür" şeklinde tanımlanmaktadır ("5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu", Md.: 63).

Denetim faaliyetinin iç denetim olma özelliği; işletmenin kuruluşu içerisinde, kuruluşun sorumlu kişileri adına gerçekleştirilmesinden kaynaklanmaktadır (Baykara, 2016: 43).

Uluslararası Denetçiler Enstitüsü'nün 1999'da yaptığı tanıma göre ise iç denetim; "İşletmenin işlemlerine değer kazandırmak ve geliştirmek için yapılan bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Sistematiğe getirerek bir işletmenin hedeflerine ulaşmasında yardımcı olur, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini arttırmak için disiplinli bir yaklaşımla değerlendirmede bulunur" şeklinde tanımlanmıştır

(Coram ve Moroney, 2006: 5).

İç denetim, amaç yönüyle diğer denetim türlerinden daha geniş kapsamlı hatta onları da içine alabilen bir denetim türüdür. İç denetim sadece finansal olaylarla değil finansal olmayan olaylarla da ilgilenmektedir(Aslan, 2010: 66).

İç denetimle ilgili yapılan tanımlamalardan biri de şu şekildedir; iç denetim bir işletmede;

- Finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği,
- İşletme için risklerin neler olduğunun belirlenip, bu risklerin en aza indirgenmesi,
- Dış düzenlemeler ile iç politikalara uyulması,
- Standartlara uygunluk,
- Kaynakların etkin ve verimli kullanılması, gibi elemanların var olup olmadığının belirlenerek, finansal ve finansal olmayan faaliyet ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik bir şekilde değerlendirilmesidir (Sağlar ve Tuan, 2009: 344).

İç denetim ile ilgili farklı tanımlar yapılmakla beraber genel olarak bir kurumun daha verimli olması, gelişmesi için süreçlerin sistematik şekilde denetlenmesi olarak kısa bir tanımlama yapabiliriz.

5.2. İç Denetimin Amaç ve Kapsamı

İç denetim ilk olarak hırsızlıklara engel olmak, hataları tespit etmek, yanlış olmasını önlemek gibi amaçlara sahipken, daha sonraları değişen düzen ile birlikte daha geniş kapsamlı amaçlara sahip hale gelmiştir. İç denetimin amaç ve kapsamını genel olarak işletmenin yapısı, büyüklük derecesi ve yönetiminin bu yöndeki ihtiyaç durumu belirlemektedir. İç denetim sözü edilen ihtiyaçları işletmenin faydası doğrultusunda karşılamalıdır (Sağlar ve Tuan,2009:346).

İç denetimin amacı; yapılan faaliyetler ile ilgili bilgilendirme sağlamak, öneri ve tahminlerde bulunmak, analizlerin gerçekleştirilebilmesi için görevlerin verimli bir şekilde yerine getirilebilmesi için işletmenin yönetimi ve çalışanlarına yardımcı olmaktır (Doğan, 2018: 43).

İç denetimin kapsamına baktığımızda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından oluşturulan standartlara göre (Sağlar ve Tuan, 2009: 346);

- İç denetim uygulamaları işletmenin plan, program ve politikaları ile uyum içinde

olması,

- İç denetim uygulamalarının kanun ve mevzuatlara uygun olması,
- İşletme varlıklarının nasıl korunduğunun belirlenmesi,
- Kaynakların kullanımının etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi, konularını içermelidir.

İç denetim faaliyeti aynı zamanda risk değerlemelerini de içermektedir. Bu durumda yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinde işletmenin karşılaştığı ya da karşılaşılabileceği risklerin neler olabileceği ve bu risklerle nasıl baş edileceği hususlarını da kapsamaktadır. Bu riskler (Aslan, 2010: 67);

- Finansal bilgiler eksik, hatalı ya da yanlış olabilmektedir,
- Faaliyetler verimsiz şekilde gerçekleştirilmiş olabilir,
- Faaliyetlerdeki etkinlik düzeyi düşük seviyelerde olabilir,
- Finansal veya finansal olmayan varlıklar manipüle edilmiş olabilir,
- İşletme kanunlara, yönetmeliklere veyahut iç tüzüklerine aykırı davranmış olabilir, şeklinde sıralanabilmektedir. İç denetim sayılan risklere en uygun çözüm önerilerini üst yöneticilere sunmaktadır.

5.3. İç Denetimin Özellikleri

İç denetim özünde bir takım özelliklere sahiptir ve bu özellikler iç denetimin olmazsa olmaz özellikleridir. İç denetimin tanımından ve kapsamından da anlaşılacağı üzere iç denetim işletmenin daha verimli olması, kaynaklarını etkin kullanması ve suistimallerin engellenebilmesi amacıyla yapılan denetimdir.

İç denetimin kapsamı doğrultusunda iç denetimin sahip olduğu 6 temel özellik sayılabilir. Bunlar (Koçak ve Kavakoğlu, 2010: 125);

- İşletmeye ya da kuruma katma değer sağlama: İşletmenin faaliyetlerini geliştirmesi açısından iç denetimin önemi büyüktür. İç denetim süresince meydana gelen aksaklıklara zamanında çözüm bulmak, risklerin neler olduğunu belirlemek gibi unsurlar işletmenin varlıklarını etkin bir şekilde kullanarak veriminin artmasını sağlamaktadır.

• Bağımsızlık ve yansız olma özelliği: İç denetimde görev alan iç denetçi iç denetim departmanlarına bağlıdır, diğer birimlerden bağımsız bir şekilde, herhangi bir tarafa yönelmeksizin, etkilenmeksizin denetleme görevini yerine getirmekle mükelleflerdir. Eğer

tarafsızlıkları etkilenerak hüküm verirlerse sonuçlar verimli ve doğruluğuna güvenilir olmayacaktır. Bağımsız ve yansız olarak faaliyetlerin sürdürülebilmesi bakımından denetçi fonksiyonel olarak iç denetim komitesine, yönetsel olarak yönetim kuruluna bağı olmalıdır(Kayıkçıoğlu, 2017: 22).

- Güvence sağlama: İç denetimde ana özelliklerindendir. İşletmenin rapor sonuçlarına güven duyması, denetçilere güven duyulması iç denetim ve işletme açısından önemlidir. Güvence sağlama hizmeti, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinde bağımsız bir değerlendirme gerçekleştirilebilmesi için bulguların objektif olarak değerlendirilmesidir (Gökçen ve Tipi, 2019: 157).

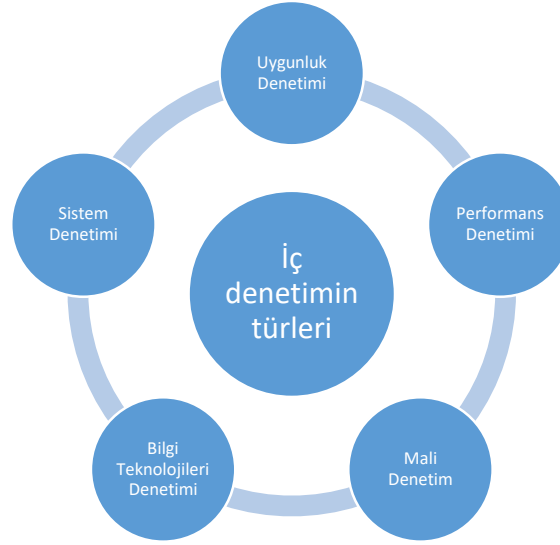
- Risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı sağlama: İç denetim sürekli ve risk değerlemesine dayanan bir yapıya sahiptir. İşletmelerde etkili bir risk yönetimi kurulmasında fayda sağlar. Denetim süresince risk yönetimi, çalışanlar ve yöneticilere katkı sağlar.(Adiloğlu, 2011: 11).

- Genel kabul görmüş standartlara uygun bir şekilde denetleme yapma: İç denetim faaliyetleri hangi şekilde gerçekleştiriliyorsa gerçekleştirilsin iç denetim standartlarına uygun şekilde yürütülmelidir. Standartlara uygun olmadan yürütülen denetim sonucunda bağımsız, yansız ve etkin bir değerlendirme sonucu beklenemez.

- Danışmanlık hizmeti sağlama: İç denetimin ana özelliklerinden biri de yönetsel kararların alınmasında danışmanlık hizmeti vermesidir. Denetim sonunda hazırlanan raporlar yöneticilere karar alma ve bilgi edinmeleri konusunda katkı sağlar (Kayıkçıoğlu, 2017: 23,24). Danışmanlık hizmeti tavsiye niteliğindedir. İç denetim ihtiyacı duyan işletmenin talebi sonucu gerçekleşir. Danışmanlık hizmetinin, tavsiyeyi veren kişi veya grup (iç denetçi) ve tavsiyeyi talep eden ve alan kişi veya grup şeklinde iki tarafı bulunmaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü).

5.4. İç Denetimin Türleri

İç denetim hangi alanda uygulanırsa uygulansın belli başlı türleri bulunmaktadır. Bunlar; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimidir. Birçok kaynakta iç denetim türü bu 5 türden oluşmakla birlikte bunlara yolsuzluk denetimleri, sözleşme denetimleri ve çevre denetimleri de ekleyebiliriz. Çünkü iç denetim bu alanlarda da kendine uygulama alanı bulabilmektedir. Bahsedilen iç denetim türleri Şekil 1.3'te gösterildiği gibidir.



Şekil 1. 3 İç Denetim Türleri

5.4.1. Uygunluk Denetimi

Yasal mevzuat ve kanunlarda önceden belirlenmiş belli başlı kurallar ve standartlar bulunmaktadır. Uygunluk denetiminde yapılan faaliyetlerin bu kurallara veya mevzuata uyulup uyulmadığı denetlenmektedir. Kanunlara aykırı olan işlemler güvenilir ve doğru sonuçlar vermez bu sebepten ötürü uygunluk denetimi gerçekleştirilmektedir. Uygunluk denetimi yapılırken amaç; denetlenen işletmenin çalışanları tarafından gerçekleştirilen işlemlerin üst makam tarafından konulan kural ve kaidelere uyulup uyulmadığının kontrolünün sağlanmasıdır. Denetim sonucunda ulaşılan sonuç işletmenin yetkili olan kişi veya kişilerine bildirilmektedir (Agun, 2008: 15).

5.4.2. Performans Denetimi

Performans kısaca belli görevlerin belirlenen sürelerde ne derece gerçekleşip gerçekleşmediğinin ölçülmesidir, Performans denetiminde ise; işletmenin önceden belirlenen amaçlara ne derecede ulaşmış olup ulaşmadığının belirlenmesidir. Bu belirlemede aynı zamanda verimlilik, etkinlik, etkililik, gibi unsurlar da ölçülerek denetlenmektedir (Tufan, 2012: 27,28). Performans denetimi gerçekleştirilirken; işletme, işletme yönetimi, insan kaynakları yönetimi, iş akış süreçleri gibi faaliyetlerin başarısının ölçüsü araştırılır (Uzay, 1998: 163).

5.4.3. Mali Denetim

Mali kelimesi mal ve parayla ilişkili anlamında kullanılmaktadır. Mali denetim gelir,

gider ve varlıkların denetimi anlamında kullanılabilir (Altuğ, 2000: 7). Gelir, gider hesaplarının ve işlemlerinin doğruluğunu, mali sistem ve finansal tabloların ne derece güvenilir olduğunun denetlenmesi mali denetim kapsamına girmektedir.

Mali denetim, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine hazırlanmış olan, bilanço ve gelir tablosu ile ek finansal tablolar denilen fon akım tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu, öz kaynak değişim tablosu, gibi finansal raporların, işletme faaliyet ve işlemleriyle, hesapların doğruluğunu denetlemektedir (Akbıyık, 2005: 39).

Mali denetimin performans denetimi ile arasında önemli bir fark mevcuttur. Mali denetim muhasebe kayıtlarının doğruluğu üzerine odaklanırken, performans denetimi idarenin etkinliğine odaklanmaktadır (Karamık, 2019: 35).

5.4.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Denetlenen kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasında kullanılan bilgi teknoloji sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında bir güvence elde etmek için bu sistemlerin incelenerek, hakkında yeteri kadar kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve raporlanması süreçlerinden oluşmaktadır (Koçak ve Kavakoğlu, 2010: 127). Bilgi teknolojilerinin güvenilir olması, sistemde depolanmış verilerin yok edilme, tahrif edilme gibi zarar verecek işlemlerin önüne geçmesinde yarar sağlamaktadır (Polat, 2017: 57).

5.4.5. Sistem Denetimi

Denetlenen birimin iç kontrol sistem ve faaliyetlerinin, organizasyon yapısına katkı sağlayacak düzeyde analiz edilerek, kalite ve uygunluğuna bakılması, kaynaklarının yeterlilik düzeyinin belirlenmesi gibi işlemler yapılarak değerlendirilmesidir (Tufan, 2012: 29).

5.5. Etkin Bir İç Kontrolün İç Denetime Katkısı

İç kontrol işletmenin hedeflerine ulaşmasında, faaliyetlerinin daha verimli olmasında, organizasyon yapısının düzeninde ve hilelerin tespitinde önem arz eden bir sistemdir. İç kontrol yapısı işletmede ne kadar güçlü bir yapıya sahip ise eksiklik bulunan alanların iyileştirilmesi, işletme düzeni ve verimliliğinin artması o kadar olası bir sonuçtur.

İç kontrol sistemi ve iç denetimin arasındaki benzeşmeler ve farklılıklar yukarıda açıklanmıştır. Ancak iç kontrol sisteminin etkinliği iç denetimi faaliyetini de önemli ölçüde

etkilemektedir. Çünkü iç denetim iç kontrol sistemini denetlemekte ve etkinliğini ölçmektedir.

İşletmede iç denetim faaliyetini etkileyen birçok etken söz konusudur. Bunlar; iç denetimin işletme içindeki yeri, iç denetim faaliyet ve görev alanlarının içeriği, iç denetçinin bilgi ve belgelere erişim yetkisi, iç denetçinin bağımsızlığı ve mesleki yetenekleri, iç denetim faaliyetinin yönetim, gözetim ve kalitesinin standartlara uygun olmasıdır.

İç kontrol sistemi iç denetçinin faaliyetlerinin kapsamını belirleyen unsurlardan en önemlisidir. İşletmede iç kontrol sistemi etkin ise, kontrol riski azalmakta ve iç denetçi bunun bir sonucu olarak daha az örnek üzerinde inceleme yapmaktadır. İşletmede iç kontrol sistemi zayıf ise iç denetçi kontrol riskini minimuma indirebilmek amacıyla daha fazla bilgi ve belge incelemesi yapma, kanıt toplama durumunda kalarak daha fazla iş yükü yüklenmek mecburiyetinde kalacaktır. İç kontrol sisteminin etkililiği iç denetimin süreç ve değerlendirmeleri üzerinde etkilidir.

Ayrıca iç kontrol sisteminin etkinliği işletmedeki hile ve hata riskini de azaltmaktadır. Bunun sonucunda iç denetimde denetim riski de azalmaktadır. Denetim riski düşükse denetim işlemlerinin sayı ve kapsamı da azalmaktadır.

İç kontrol sisteminin etkinliği objektif ve şeffaflığı arttırmakta, iç denetim faaliyetine güven sağlamaktadır. İç denetim raporlarına da bağımsız ve tarafsız bir şekilde yansımaktadır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 230).

6. ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İLKELERİ

6.1.Görevlerin Ayrılığı İlkesi

Görevlerin ayrılığı ilkesinde yapılan işlemlerin tek bir kişi tarafından değil, birkaç personel arasında paylaştırılarak gerçekleşmesidir. Her çalışanın ayrı bir işlem ve sorumluluğu mevcuttur. Bu sayede, her bir işlem yapan kişi gerekli kontrolleri sağlamaktadır ve yapılabilecek muhasebe hatalarının önüne geçilmektedir. Ayrıca bir hata meydana gelmişse, tespiti bu ilkenin uygulanması ile birlikte daha çabuk gerçekleşmektedir.

Görevlerin ayrılması ilkesinde genelleme yapılırsa 4 temel kural mevcuttur. Bu kurallar (Ulutaş, 2007: 21);

- Muhasebe kayıtlarını tutma görevi ile varlıkların koruma görevlerinin ayrı kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir.
- Varlıkların korunma görevi ile yetkilendirme görevi birbirinden ayrı kişilerce yerine getirilmelidir.
- Faaliyetleri yürütme görevini ayrı bir kişi, deftere kayıt görevini ayrı bir kişi gerçekleştirmelidir.
- Elektronik bilgi sistemi içinde de görevlerin ayrılması gereklidir.

Kısaca; bu ilke ile kayıt tutan, koruyan ve yürüten kişilerin birbirinden ayrı kişiler olması, sistemin etkinliğinde önemli bir rol üstlenmektedir.

6.2. Yetkilendirme İlkesi

İşletme içinde yapılacak işlem ve kayıtlar için yetki verilmesi, iç kontrol sisteminin bir unsurudur. Bu şekilde her işlem ve kayıt, yetkili personel tarafından gerçekleştirilmektedir. Yetkisi olmayan bir personelin dilediği gibi bir işlem veya kayıt yapmasının önüne geçilmektedir.

Verilen yetkinin 2 türü bulunmaktadır. Bunlardan ilki genel yetkidir. Genel yetki; uygulanan prosedür içinde verilen genel bir yetkidir. Diğer tür olan özel yetki ise; belirlenmiş bazı işlemler için, her defasında verilen ve belge ile kanıtlanan yetki olarak tanımlanmaktadır(Ulutaş, 2007: 20).

6.3. Bağımsız Mutabakat İlkesi

Bağımsız mutabakat ilkesi, iç kontrol sisteminin uygunluğu ve etkinliğinin ölçülmesi için bağımsız bir şekilde kontrol ve karşılaştırmalarının yapılmasıdır. Yapılan işlem ve kayıtların, işi gerçekleştiren personelden ayrı bir kişi tarafından kontrollerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu ilke ile hem hata riskleri azalmaktadır hem de başka bir kişinin yeni bir gözle bakması, kaçırılan bir hatanın ortaya çıkmasını sağlamaktadır.

6.4. Fiziki Koruma İlkesi

Bu ilke ile ulaşılmak istenen amaç; kayıt, belge ve fiziki varlıkların korunması amacıyla gerekli tedbirlerin alınması ve zarar gelmemesini sağlamaktır. Günümüzde bu korumaya bilgisayar sistemleri de girmektedir. Sistem içinde bulunan yazılım dahil korunması gerekmektedir.

6.5. Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Olması

Yapılan işlemlerin, yapıldığına dair belli başlı belge ve kayıtların tutulması gerekmektedir. Bu belgelerin hem kendi aralarında hem de kayıtlarla olan uygunluğunun kontrolü, iç kontrol sisteminin de etkinliğini göstermekte ve işlemlerin doğru ve güvenilir kayıt altına alındığına dair güvence vermektedir. Ayrıca yapılan işlem ve faaliyetlerin de birer kanıtını oluşturmaktadır.

İç kontrol sisteminin etkinliği bakımından, belge ve kayıtların aşağıda sayılan özelliklerde hazırlanması gerekmektedir(Kızıltuğ ,2015: 29) ;

- Belge ve kayıtların birbirini takiben sıra numaraları bulunmalıdır.
- İlgili işlemler gerçekleştiği an, belge ve kayıtlar oluşturulmalıdır.
- Hazırlanan belge ve kayıtlar, basit ve anlaşılır olmalıdır.
- Birden çok kullanıcı dikkate alınarak hazırlanmalıdır.
- Doğru biçimde hazırlanacak şekilde, onay için uygun alanlar bırakılmalıdır.

7. DENETİM RİSKİ

7.1.Denetim Riski

Denetim riski genel olarak 3 unsurdan oluşur. Bunlar; Asıl(Doğal) risk, Kontrol riski ve Bulgu riskidir(Elhakan, 2017: 76).

7.1.1. Asıl Risk

İşletmenin kendinden ve çevresel özelliklerinden kaynaklanan ve finansal tablolarda hata ve hile olma durumudur. Asıl riski denetçiler kontrol edemez sadece asıl riskin boyutunu ölçebilirler. Asıl riski belirleyen unsurlar aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Elhakan, 2017: 77);

- İşletmenin yapısı,
- Üst yönetimin güvenilirliği,
- İşletmenin eğilimi,
- Önceki denetimlerin sonuçları,
- Denetimin ilk oluşu,
- İlgisi olan taraflar,
- Olağandışı işlemler,
- İşletmede olan problemler,

- Çalışanlardaki değişim,
- Teknolojik değişim ve ilerlemeler.

7.1.2. Kontrol Riski

İç kontrol sistemi tarafından ortaya çıkarılamayan veya tespit edilmiş olmasına rağmen katlanabilir tutarı aşan hataların olabileceğini belirleyen ölçüte kontrol riski denmektedir. Kontrol riski mali tabloların denetiminden bağımsız bir risktir. Kontrol riski işletmenin hesap kalanları veyahut işlem grubu ile ilişkili kontrol yapısı zayıflıkları değerlendirilerek belirlenmektedir. İç kontrol sistemlerinde mevcut olan yapısal kısıtlamalar sonucu kontrol riski her zaman mevcuttur. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça kontrol riski de azalma eğilimi göstermektedir(Demir, 2014: 14).

Denetçiler, işletmenin öne sürdüğü savlarla ilgili olarak kurulmuş iç kontrol sistemini tanımayı sağlayacak prosedürler uygulayarak ve ek olarak uygulanan politika ve prosedürleri test ederek kontrol riskini belirlemeye çalışmaktadırlar(Güneş, 2014: 44).

7.1.3. Bulgu Riski

Denetçilerin denetimleri sonucunda finansal tabloda meydana gelmiş yanlışlıkların ortaya çıkarılamaması riskidir. Bulgu riskinin düzeyi, denetçilerin uyguladığı teknikler ve ortaya çıkardığı kanıtların durumuna bağlı olarak değişkenlik gösterebilmektedir. Denetçinin uyguladığı teknik ne kadar etkin ise bulgu riski düzeyi o kadar düşmektedir. Aynı şekilde denetçinin toplamış olduğu kanıtların miktarı ve güvenilirliği yüksek ise bulgu riski düzeyi düşmektedir. Bulgu riski düzeyi sıfıra indirilmesi mümkün olmamaktadır ancak denetçinin amacı bu düzeyi en aza indirgeyebilmektir (Ercinler, 2014: 58).

7.2. Risk Odaklı Denetim

Denetim faaliyetinin risk odaklı yapılması, geçmişteki hataları aramak ya da özellikli kişiler üzerinden denetim yapmak yerine, işletmenin gelecekte daha verimli olması, daha iyi yönetilmesi amacıyla denetimin yapılması demektir (Baydarol, 2007: 63).

İç denetim gerçekleştirilirken, iç kontrol sisteminin etkinliğine, mevzuata uygunluğuna bakılmaktaydı. Daha sonra işletmelerdeki hızlı ve ani değişimler, işletmelerde risk kavramını gündeme getirerek, uygunluk denetimi risk odaklı denetime çevirmiştir. Risk odaklı denetimde ilk işlem risk profili oluşturmaktır. Risk profili oluşturulurken risk tanımlama ve değerlendirme aşamaları gerçekleştirilir. Risk profili oluşturulduktan sonra, denetim prosedürünün kapsam ve içeriği oluşturulan risk profiline

göre şekillendirilir (Özer, 2008: 72).

Risk odaklı denetim(Görener, 2010: 33);

- İç kontrol sistemini değerlendirir, yeterliliğini ölçer,
- Risk yönetimi ve risk değerlendirme yöntemlerinin uygulanmasını ve etkililiğini inceler,
- Bilgi sistemlerinin etkinliğini gözden geçirir,
- Muhasebe kayıtları ve finansal tabloların güvenilirlik ve doğruluğunun kontrolünü gerçekleştirir,
- İşletmenin risk değerlemesine uygun bir biçimde işletme sermayesini değerlendirir,
- İşletmenin gerçekleştirdiği işlemleri ve iç kontrolün işleyişini denetler,
- Yasal mevzuatlara ve işletme prosedürlerine uygunluğu inceler,
- Raporları doğruluk, güvenilirlik ve zamansallık bakımından kontrol eder.

7.3. Risk Yönetimi

Risk yönetimi, bir işletmenin yönetim konusunda alınan kararlarını takiben, tehdit ve fırsatların olası sonuçlarını dikkate almaya çalışmasıyla ve değerlendirmesiyle geleceğe yönelik, mantıklı ve disiplinli bir yaklaşımdır. İşletmede meydana gelebilecek olumsuz sonuçların en aza indirgenmesi veya işletmenin ana değerini arttıracak fırsatların kullanılmasını risk yönetiminin temel dayanağını oluşturmaktadır. İşletmenin risk yönetiminin temel hedefi, işletme katma değerinin maksimize edilmesidir. Bu temel hedefe bağlı olarak diğer hedefler türemiştir. Bunlar; gelir istikrarı, büyümenin devamını sağlama, sosyal sorumluluk, işletmenin pazardaki teşebbüsünü uzun vadeli hale getirme vb (Krstić ve Đorđević, 2012: 153).

İşletmeler hedeflerine, işleyişlerine etki edebilecek potansiyel olayların neler olabileceğini belirlemek ve riskleri yönetmek için benimsenen stratejilere uygun davranarak ulaşabilir. Etkin işletmelerde risk yönetimi, yönetim süreçleriyle iç içe geçmektedir(Keclíková ve Briš, 2011: 56). Risk yönetimi oluşturulurken işletmeden işletmeye, yapısı ve ihtiyaçlarına göre farklılık göstermektedir (Gjerdrum ve Peter, 2011: 10).

Risk yönetimini anlarken işletmenin karşı karşıya gelebileceği risk faktörlerini de incelemek gerekmektedir. Risk faktörlerini 2 bölümde incelemek mümkündür. Bunlar

(Ayyayla, 2010: 45) ;

Aktifin suistimale elverişli olması ile ilgili faktörler;

- Nakit işlemlerinin fazla oluşu,
- Envanterin küçük ama değerli olması,
- Nakde çevirilebilecek varlıkların fazla olması,
- Sabit kıymetlerin kolay pazarlanabilir olması, şeklinde sıralanabilir.

Kontrollerle ilgili faktörler;

- Yönetimin gereken önemi göstermemesi,
- Personel alımında yeterli incelemelerin yapılmaması,
- Bağımsız denetimin eksikliği,
- Onay ve kabul sisteminin yokluğu,
- Varlıkların fiziki kontrollerindeki eksiklikler,
- Muhasebe işlemlerinin geç kayda alınması.

Ayrıca, olağanüstü durumlarda da işletme için risk faktörleri bulunmaktadır.

Risk yönetimi, kişi ve işletmelerin finansal statülerinin ne kadar riske sahip olduğunun ölçülmesi ve bu ölçünün kabul edilir seviyede olmasını sağlamadır. Risk yönetimi aynı zamanda işletmelerde beklenmedik, meydana gelebilecek maddi kayıpların en düşük maliyetle önüne geçmek, bunu kontrol altına almak için kaynak ve faaliyetlerin planlama, programlama, yönetilmesi ve kontrolü olarak da tanımlanabilir (Emhan, 2009: 213).

Etkin bir risk yönetimi işletmeye birtakım faydalar sağlamaktadır. Bu faydalar genellenirse 5 ana başlıkta toplanabilir. Bunlar (Baydarol, 2007: 35);

Güven: Kontrol çevresinin tüm işletmeye yönelik bir şekilde etkin ve verimli olması amacıyla riskleri en aza indirmesine yönelik işlemesine olan inaç.

Onay: Kontrol, uygunluk gibi prosedürlerin, işletmede verimli çalıştığına dair onaylanmasıdır.

Teminat: İşletmeyi etkileyen ani veya sürekli bir değişim yaşıyorsa, sistemin buna cevap vereceğine dair teminat sağlamasıdır.

Krebillite: İşletme dışına karşı, işletmede kontrollerin yeterli seviyede olduğunu

gösterme imkânı sunar.

Bilgi: Kontrol çevresiyle ilgili tüm işlem ve faaliyetler hakkında bilgi alma imkânı sağlar.

Risk yönetiminde tüm faaliyetleri kapsayan, süreklilik arz eder nitelikte olan 4 ana prensip vardır. Bunlar (Emhan, 2009: 216-217);

- Gereksiz risk kabul etmeme,
- Risk kararlarını uygun seviyede almak,
- Fayda maliyetten fazlaysa risk alınmalı,
- Risk yönetimi işletmenin bir parçası olmalıdır.

7.4. Risk Yönetim Stratejileri

Hatalar günlük hayatımızda sıklıkla karşılaştığımız bir durumdur. İster işletmeler ister sağlık işletmeleri olsun muhasebe hatalarıyla karşılaşabilmektedir. Bu nedenle muhasebe işlemlerinde hataların meydana gelmesi riski ile karşı karşıya kalınmaktadır. Risk yönetimi de uygulanırken hataların önüne geçilmesinin de yönetilmesi gerekmektedir.

Genel anlamda riski ele yönetmede; azaltma, kaçınma, transfer ve kabul/varsayım olmak üzere 4 strateji önerilmektedir. Sayılan stratejiler tüm risk türlerine uymayabilir. Örneğin risk transferi ve kaçınma stratejisi bir risk belirlendiğinde ortaya çıkan hataların oluşmasıyla başa çıkmak için kullanılabilir. Riskten kaçınma ve azaltma belirli bir hatanın olasılığını azaltmakla ilgilenirken, risk transferi ve varsayım ise daha çok hatanın ortaya çıkardığı sonuçların büyüklüğü ile ilgilenmektedir. Bu stratejileri kısaca tanımlarsak (Rosemann ve Muehlen, 2005);

- Azaltma: Azaltma stratejisi risk ve riskin etkilerinin olasılıklarını azaltmak için riskin ortaya çıkması durumuna dayanmaktadır.
- Kaçınma: Belirli bir risk oluşmadan önce onu ortadan kaldırmaya yönelik bir stratejidir. Daha çok başa çıkması daha kolay riskler için uygulanmaktadır.
- Transfer: Risk paylaşımı olarak da adlandırılan bu strateji riski değiştirmek veya riskin sonuçları arasında transfer sağlamak amacıyla kullanılabilir.
- Kabul/Varsayım: Risk bir problem haline geldiğinde ona uyum sağlanmalıdır. Bu stratejide beklenmedik risklere karşı acil durum planı gerekmektedir.



İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HATALARI

1. MUHASEBEDE HATA KAVRAMI

Hata kavramı günlük dilimizde bilmeden ve istemeden, kasıtlı bir davranış olmaksızın yapılan yanlışlıklardır şeklinde tanımlanabilir. Hata genelde bilgisizlikten, tecrübesizlikten veyahut dikkatsizlik sonucu ortaya çıkmaktadır.

Hata kavramı; mali tablolarda kasıtsız olarak gerçekleştirilen, bir tutar veya bir açıklamanın kayda geçirilmesindeki unutma ya da ihmal etme gibi yanlışlıklardır (Altıntaş ve Yakar, 2010: 156).

Muhasebe hataları; unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik, ihmal ve tecrübesizlik gibi

davranışlar sebebiyle muhasebe işlemlerinde meydana gelen yanlışlıklardır (Hatunoğlu vd., 2013: 177).

Muhasebe hatası muhasebe kayıtlarının tutulmasından başlayan ve finansal tabloların oluşturulmasında yapılan aritmetik yanlışlıklar veya muhasebe ilkeleri uygulanırken ihmal sonucu, bilerek yapılmayan yanlışlıklardır (Özdoğan, 2019: 20).

TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar Standardının tanımına göre hatalar, finansal tablo kalemlerinin aşağıda sayılan işlemleri sırasında ortaya çıkar (“TMS 8”, Md.: 41);

- Tanınması,
- Ölçülmesi,
- Sunulması,
- Açıklaması.

Hatalar muhasebe işlemlerinde karşılaşılan yanlışlıklardır. Hata eylemi gerçekleştirilirken günlük yaşantımızda karşılaştığımız hata davranışları gibi kasıtsız ve istenmeden meydana gelir. Günlük yaşantımızda gerçekleşen ufak tefek hataların nasıl telafisi var ise muhasebe işlemlerinde karşılaşılan bazı hataların da telafisi olmaktadır. Ancak bazı hataların düzeltilmesi meşakkatlidir. Bu nedenle yapılan işlemlerde hataların en aza indirilmesi ve önlenmesi işletme açısından mühim bir durum olmaktadır.

1.1. Hile Kavramı

Hile kavramı karşı tarafı bilerek ve isteyerek, kasıtlı olarak aldatma veya kandırma şeklinde kısaca özetlenebilmekle beraber literatürde kavramla ilgili birçok tanım da mevcuttur. Bunlardan bazıları(Hacıhasanoğlu ve Karaca, 2015: 119);

- Hile, bir başka kişi veya kişilerin zararına sonuçlanacak şekilde menfaat sağlama amacıyla kasıtlı biçimde aldatma eylemini gerçekleştirmektir.
- Hile, gerçeğe, adalete, dürüstlüğe aykırı bir biçimde kasıtlı olarak aldatma, yalan söyleme, dolandırma faaliyetleri olarak tanımlanabilir.
- Hile, işletme çalışanının içinde bulunduğu işletme varlık ve kaynaklarını kasıtlı olarak usulsüz bir şekilde kullanımı ve bunun sonucunda haksız yarar sağlamasıdır.

Hile tanımlanırken ve araştırılırken gözle görülecek kanıtlarla bağlanan 3 özellik mevcuttur. Bunlar(Kranacher ve Riley, 2019: 6);

- Hilekâr veya hile eylemi,
- Gizlenen eylemler veya aktiviteler,
- Değişim veya yarar sağlama.

Hilenin mevcudiyeti yani varlığı genellikle aşağıdaki durumlar sonucu açığa çıkar. Bunlar(Singleton ve Singleton, 2010: 7);

- Hilenin olduğuna dair bir iddia ya da hilenin olduğunu ileri sürme,
- Hile yapıldığına dair gelen bir şikâyet,
- Hile yapıldığının söylentisi,
- Denetleyenin sezgisi veya bir yanlışlık olduğuna dair genel şüpheler,
- Kıdemli kişinin şüpheli olacağına dair beklenti (Kabul edilmeyen durumlar, kazanç, satış, maliyetler, varlıklar veya kaynakların çok yüksek ya da çok düşük oluşu),
- Nakitte, belgelerde, döküman veya kayıtlarda kazara keşfedilen kayıplar,
- Denetim sonuçları vb.

Muhasebe kayıtları, işletme yönetimi ve işletme içindeki görevli personel, potansiyel yatırımcılar, şehir, müşteriler, kredi verenler ve halk gibi finansal tablo kullanıcıları için önemli bilgiler göstermektedir (Drábková, 2018: 1262). Muhasebede hile kavramı bu nedenle büyük önem taşır. Hilenin tanımlarından da anlaşılacağı üzere muhasebe hilesi sayılan işlemlerin muhasebe evrak, belge ve bilgilerinde vücut bulmuş hali olarak belirtilebilir.

1.2. Hata ve Hilenin Ayrımı

Muhasebe hataları yukarıda yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere ihmal, dikkatsizlik ve tecrübesizlik gibi durumlar sonucunda ortaya çıkmaktadır. Hata gerçekleşirken bu tip davranışlarda kasıt unsuru bulunmamaktadır. Ancak yapılan hataların tekrarlanması, isteyerek yapılması, menfaat sağlamak amacıyla kasıtlı olarak gerçekleştirilmesi hata kavramını bambaşka bir boyuta taşımaktadır. Bu boyut karşımıza hile kavramını getirmektedir. Her ne kadar hata ve hile kavramlarını muhasebe işlemlerinde birbirinden ayırmak güç bir durum olsa da aralarında bir takım farklılıklar mevcuttur.

Sermaye Piyasası Kurulu Seri: X No: 22 Sayılı Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları hakkında Tebliğ'e göre finansal tablolarda yapılan yanlışlıklara

sebebiyet veren davranışın içinde kasıt bulunup bulunmadığı hatayı hile ve usulsüzlüklerden ayıran ana unsurdur. Buna bağlı olarak hata, finansal tablolarda kasıt olmaksızın bir tutar veya açıklamanın atlanması gibi yapılan yanlışlıklar olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre aşağıda sayılanlar hata olarak değerlendirilmektedir (SPK, 2006: 24) ;

- Finansal tablolar hazırlanırken kullanılan verilerin toplanmasında ve bunların analizinde yapılan herhangi bir yanlışlık,

- Olayların farkına varmadan veya hatalı yapılan yorumlamadan kaynaklı muhasebe tahminleri,

- Muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yapılabilecek bir yanlışlık.

Ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartları (ISA) 320'ye göre yapılan yanlışlıklar aşağıda sayılan 5 nedenden dolayı ortaya çıkmaktadır. Bunlar(Myddelton, 2009: 7,8) ;

- Olayların gözlemlenmesinden veya yorumlanmasından kaynaklanan yanlış tahminler,

- Hesapların hazırlanmasında kullanılan verilerin işlenmesinde veya toplamalarda yapılan yanlışlıklar,

- Finansal raporlama kurallarına tamamıyla uyması gereken bir hesaptaki bir kalemin miktarı arasındaki farklar,

- Finansal raporlama kurallarına uyması gerekli miktarların ihmal edilmesi,

- İşletme yönetimi ve denetçinin muhasebe tahmin veya politikalarına ilişkin muhakemeleri arasındaki farklar.

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşıldığı üzere muhasebe hataları bilerek ve isteyerek yapılmayan yanlışlıklardır. Muhasebe hatası ile hile ve usulsüzlüklerin birbirinden ayrılması bazı durumlarda zorlaşmaktadır. Ancak aralarındaki en büyük fark kasıt unsuru olmaktadır. Hile kavramında kişi kendi menfaatine bilerek ve isteyerek hareket etmekteyken hata kavramında yapılan davranış sadece dikkatsizlik ve bilmemekten kaynaklanmaktadır.

Muhasebe hata ve hilesi arasında kasıt unsurundan başka farklar da bulunmaktadır. Bu farklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özer, 2019: 45) ;

- Hata eylemi bilmeyerek, farkına varmadan yapılmakta iken, hile eylemi bilinçli

olarak gerçekleştirilmektedir.

- Hile eylemi gizli bir şekilde yapılır ancak hata eyleminde herhangi bir gizleme mevcut değildir.

- Hile yapıldıktan sonra amaç menfaat sağlamaktır, bir kazanç elde etmektir. Hilenin gerçekleştiği yerde kayıp meydana gelir ancak hata eylemi sonucu işletme kayba uğrayabileceği gibi kazançta sağlayabilir.

1.3. Muhasebe Hatalarının Nedenleri

Muhasebe hataları yukarıda açıklanan tanımlardan da anlaşıldığı üzere genel anlamda bilgisizlik, tecrübesizlik veya ihmal gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır. Hatalara sebep olan nedenler aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

1.3.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Muhasebe bölümünde çalışan ya da muhasebe işlemleriyle ilgilenen her personelin, muhasebe işlemlerini gerçekleştirmek ve gerçekleştirdiği bu işlemler vasıtasıyla doğru sonuçlara ulaşabilmesi için muhasebeyle ilgili mevzuatı, ilke ve kaideleri bilmesi gerekmektedir. Bu tür ana bilgilere sahip olmayan ya da sahip olduğu halde bu bilgilerini yanlış yerlerde kullanan bir personel muhasebe işlemlerinde düzensizliklere yol açabilmektedir (Kirik, 2007: 39).

Personelin bilgisizliği veya bilgisi olduğu halde bu bilgisini nasıl kullanabileceğini bilmemesi durumu işletme içi yapılan eğitimlerle, işe alımlarda bu ölçütlerin dikkat edilmesiyle, işe uyum sürecinde uygulanacak tedbirlerle, denetimlerle vb. çeşitli yollarla gerçekleştirilebilir. Bu sayede bilgisizlik veya tecrübesizlik nedeniyle yapılan muhasebe hataları en aza indirilebilir veya hata hata önüne geçilebilir.

1.3.2. İhmal ve Dikkatsizlik

Muhasebe işlemleri gerçekleştirilirken bilgi ve tecrübenin önemli olduğu kadar gerekli dikkat ve özenin gösterilmesi de önem arz etmektedir. Muhasebe işlemleri kayıt altına alınırken yahut bir hesaptan başka bir hesaba aktarılırken veya hesaplar kapatılırken vb. işlemlerde unutkanlıklardan veya dikkatsizlikten kaynaklı hatalar meydana gelebilmektedir. Bu muhasebe hataları daha sonra yapılan işlemlerde aksaklıklara, uyumsuzluklara veya yanlış işlemlere sebebiyet verebilmektedir. Personeller işlemlerini gerçekleştirirken daha dikkatli ve özenli davranma sorumluluğunda olmalıdır.

Muhasebe hatalarının oluşmasına sebebiyet veren bu ihmal durumu ay sonunda düzenlenen mizanlarla veya bu hatalardan etkilenen 3. Şahısların itirazlarıyla ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu hatalar daha kısa sürede tespit edilirse düzeltme yoluna gidilmektedir(Koca, 2010: 36).

2. MUHASEBE HATALARININ SINIFLANDIRILMASI

Muhasebede hatalar aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir(Genç, 2019: 156);

- İçeriği,
- Neticeleri,
- Etkinliği.

2.1. İçerikleri Bakımından Sınıflandırılması

Muhasebe hataları içerik bakımından nitel ve nicel olmak üzere 2 gruba ayrılmaktadır. Nitel kelimesi anlam bakımından ölçülemeyen nicel kelimesi ise ölçülebilen anlamına gelen bir kavramdır.

2.1.1. Nitel Muhasebe Hatalar

Muhasebede nitel hatalar, genellikle usullerin uygulanmasındaki yanlışlıklardan meydana gelmektedir. Bu sebeple ki bakiyelerde herhangi bir düzensizlik oluşturmaz. Ancak nitel hatalar nicel hataların oluşmasına sebebiyet verebilmektedir (Genç, 2019: 157).

Bir başka ifade ile nitel yani ölçülemeyen muhasebe hataları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ilişkin uygulamalarda yapılan usullerin eksikliğinden kaynaklanmaktadır.

2.1.2. Nicel Muhasebe Hataları

Nicel muhasebe hataları esas itibarıyla hesap bakiyeleri veya finansal tabloları etkileyebilmektedir. Hesap bakiyelerini gerçekte olması gereken miktardan düşük veya yüksek gösterme durumlarında bu hatalardan bahsedilmektedir. Hesap bakiyeleri dönem sonunda finansal tablolara aktarıldığından dolayı denetlemede nicel muhasebe hatalarına dikkat edilmektedir (Öztoprak, 2017: 36).

2.2. Neticeleri Bakımından Sınıflandırılması

Neticeleri bakımından yapılan sınıflandırmaya göre ise muhasebe hataları önemli ve önemsiz muhasebe hataları olarak ayrılmaktadır.

2.2.1.Önemli Muhasebe Hataları

Muhasebe işlemlerinde hangi hesapların, hangi miktarların vb. işlemlerin önemlilik derecesi işletmeden işletmeye hatta işletmeye, denetçiye ve denetlenen konuya göre de farklılık gösterebilmektedir.

Önemli muhasebe hataları bu farklılıkların yanı sıra genel itibariyle, sayıca ve tutarca önemli meblağlarda ve sonuçları itibariyle işletmeye ciddi zararlar yükleyebilecek hatalardan meydana gelmektedir. Bu hatalar tespit edilerek düzeltilmezse muhasebe hesaplarından etkilenen kullanıcılar ve karar vericilerin aldığı kararlar ve izledikleri yollar hatalardan etkilenecektir (Uslu, 2019: 4).

2.2.2.Önemsiz Muhasebe Hataları

Önemsiz muhasebe hatalarında ise durum farklıdır. Finansal tablolarda ya da muhasebe işlemlerinde düzeltilmesine gerek duyulmayan ve herhangi bir işlemi etkilemeyen hatalardan oluşmaktadır. Bu tip hatalar yapılması sonucunda işletmeye etkisi bulunmamaktadır.

2.3. Etkinliği Bakımından Sınıflandırılması

Hataların etkinliği sınıflandırması; bilançoya etki eden, gelir tablosuna etki eden ve hem bilanço hem de gelir tablosuna etki eden hatalar şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihteki varlık ve kaynaklarını gösteren tablodur. Gelir tablosu ise, işletmenin belirli bir dönemdeki gelir ile giderlerini ve gelir ve gider sonucu oluşan kar ve zararı gösteren mali tablodur. Bu tanımlardan da anlaşıldığı üzere muhasebe sisteminde önemlidir.

2.3.1.Bilançoya Etki Eden Muhasebe Hataları

Bilançoya etki eden muhasebe hataları, bilançonun oluşturulmasında uyulması gereken muhasebe sistemi uygulama genel tebliğindeki ilke ve esaslara uyulmaması sonucunda meydana gelen hatalardan oluşmaktadır. Bilançoda meydana gelen hatalar düzeltilmezse, düzenlenen bilanço yanlış olur ve bu hatalar dönemden döneme aktarılabilir(Işıldak, 2018: 8).

İşletmenin belli bir tarihteki varlıklarını ve bu varlıkların kaynaklarını başka bir deyişle finansal durumunu gösteren bilanço hesabında, muhasebe ilke ve usullerine uyulması büyük önem taşımaktadır çünkü ilgili kişiler bu tabloya göre kararlar almakta ve bilanço dönemden döneme aktarılmaktadır.

2.3.2. Gelir Tablosuna Etki Eden Muhasebe Hataları

Gelir tablosu hesapları dönem sonu geldiğinde kapatılan geçici hesaplardır. Gelir tablosunda yapılan hata, hesabın geçici hesap olması ve dönem sonunda kapatılmasından dolayı gelecek dönemlere ait finansal tabloları etkilemeyecektir. Hata tespit edilmez ve düzeltme de yapılmazsa sadece hata yapılan döneme ait olan gelir tablosu hatalı olacaktır (Öztoprak, 2017: 37).

2.3.3. Bilanço ve Gelir Tablosuna Etki Eden Muhasebe Hataları

Uygulamada en çok karşılaşılan hem bilanço hem de gelir tablosuna etki eden hatalar, dengelenen ve dengelenmeyen muhasebe hataları şeklinde kendi içinde ayrılmaktadır. Birbirini takip eden iki dönemin sonunda dengelenen hatalar dengelenen muhasebe hatalarıdır. Dengelenmeyen muhasebe hatalarında ise hatalar fark edilip gerekli düzeltmeler yapılmazsa bir veya birden fazla bilançodaki raporlama hataları varlığını sürdürür. Gelir tablosunda ise bu hata sadece yapıldığı dönemde etki etmektedir (Öztoprak, 2017: 38).

3. MUHASEBE HATALARININ ÇEŞİTLERİ

3.1. Matematik Hataları

Muhasebede yapılan toplama çıkarma gibi işlemlerde meydana gelen hatalardır. Aritmetik hatalar ya da hesap hataları da denilebilir. Muhasebe sisteminde işlemler yapılırken yapılan yanlış ya da eksik hesaplamalar sonucu meydana gelmektedir. Günlük yaşamımızda da sıklıkla yaptığımız yanlış matematik hesapları kendini muhasebe alanında da göstermektedir. Ancak Muhasebe kayıtlarının günümüzde elektronik ortamda tutulması matematiksel hata oranını oldukça azaltmış durumdadır (Erdoğan ve Mengi, 2018: 91).

Çift kayıt yöntemi nedeniyle yapılan hataları belirlemek güçleşmektedir. Matematik hataları daha çok işlemlerin yapıldığı hesaplarda ortaya çıkmaktadır. Matematik hatalarının ortaya çıktığı bazı muhasebe kayıtları şunlardır (Geçici, 2020: 35);

- Amortisman kayıtları,

- Maaş bordrolarının hesaplandığı kayıtlar,
- Bilanço ve gelir tablosunda yapılan matematiksel yanlışlıklar,
- Yevmiye ve defteri kebirde yapılan toplama hataları,
- Katma değer vergisi hesapları vb.

3.2. Kayıt Hataları

Belgeler muhasebe kayıtlarına geçirilirken yapılan hatalardır. Rakam ve hesap yanlışlıklarından oluşmaktadır. Belgelerdeki rakamların kayıtlara yanlış geçirilmesi, eksik veya fazla rakam yazılması, işlemin ait olduğu hesaba değil de yanlış anlama sonucu başka bir hesaba aktarılması gibi işlemler kayıt hataları olarak adlandırılır.

Kayıt hatalarını 3 başlık altında toplayabiliriz. Bunlar (Koca, 2010: 37,39);

Rakam Hataları: Muhasebe işlemlerinde yapılan hesaplamalar ve kullanılan hesaplar doğrudur. Ancak belgelerdeki rakamların deftere kaydedilmesi esnasında rakamların yanlış yazılmasından kaynaklı hatalar rakam hataları olarak adlandırılmaktadır. Rakamların yerinin yanlış yazılması, rakama yanlışlıkla fazladan 0 eklenmesi veya eksik yazılması gibi örnekler verilebilir.

Hesap Hatası: Muhasebede işlemlerinde, muhasebesi yapılan işlemlerin ait oldukları hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir. Yapılan işlemler kayıt altına alınırken herhangi bir ihmal, bilgisizlik vb. nedenlerle işlemin ait olduğu hesaptan başka bir hesaba kaydedilmesi durumu hesap hatasını oluşturmaktadır.

Hesapların Borç ve Alacak Taraflarının Karıştırılması: Muhasebe işlemlerinde basit bir tabir ile işletmeye bir giriş olduğunda hesabın borç tarafına kaydedilirken, işletmeden bir çıkış olduğunda hesabın alacak tarafına kayıt yapılmaktadır. Bazı durumlarda borç ve alacak tarafları karıştırılarak hatalar yapılmaktadır.

3.3. Nakil Hataları

Yevmiye defterlerindeki muhasebe kayıtlarının başka bir sayfa veya başka bir deftere aktarılırken oluşan yanlışlıklardır. Aktarma yapılırken rakamlarda ya da ilgili hesaplarda hata yapılabilmektedir.

Nakil hataları günümüzde teknolojinin de ilerlemesi ile önemli ölçüde azalmıştır. Ancak eskiden genellikle elle geçirilen bu kayıtlarda hatalar sıklıkla görülebilmekteydi. Nakil hatalarına aşağıdaki örnekleri verebiliriz (Geçici, 2020: 37);

- Bir rakamın hatalı olarak kayda geçirilmesi,
- Rakamın doğru ancak aktarılacağı hesaptan başka bir hesaba aktarılması,
- Yevmiye defterinden defteri kebire yapılan aktarmalarda rakamın bilmeden birden fazla yazılması,
- Hesapla ilgili bir rakamın bir defterden başka bir deftere kaydının geçirilmesinin unutulması vb.

3.4. Unutma ve Tekrarlamalar

Unutma, bazı muhasebe işlemlerinin ilgili döneme kaydedilmemesi veya hiç kayıt altına alınmamasıdır. Tekrarlama ise, aynı işlemin defter kayıtlarına 2 defa kaydedilmesidir. Tekrarlamaya mükerrer kayıt da denilmektedir.

Unutmadan kaynaklı hatalar fark edilerek düzeltme yapılabilmektedir. Ancak unutmamak gerekir ki unutmadan kaynaklı hesaplara geçirilmeyen meblağların azlığı ve çokluğuna dikkat etmek gerekir. Bilerek ve kasıtlı olarak yapılan yüksek meblağlı işlemlere ait kayıtların unutulmasının tekrarlanması gibi durumlar hileli işlemlere de yol açabilir. Tekrarlamadan kaynaklı hatalarda ise fark edildikleri takdirde yapılan kaydın tersi kayıt yapılarak durum düzeltilebilmektedir.

3.5. Bilanço Hataları

Bilanço hataları 3 grup altında toplanabilir. Bunlardan birincisi değerlendirme hataları olarak adlandırılmaktadır. Değerleme hataları, işletmelerin aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerlemesinde ve yıpranma payı ile karşılık ayırma işlemlerinde muhasebe ilkelerine uyulmaması sonucu ortaya çıkan hatalardan oluşmaktadır. İkinci olarak, bilançoda belirsiz ve kapalı hesapların bulunmasıdır ki bu da bilançonun açık ve anlaşılır olma özelliğine uygun düşmez. Son olarak, aktif ve pasif hesapların karıştırılarak birleştirilmesidir (Açık, 2012: 354). Muhasebe işlemleri tek düzen hesap planı çerçevesinde farklı hesaplarda kayıt tutularak izlenmelidir ancak bu işlemlerin tek bir hesap içinde veya hesapların birbirine mahsup etmesiyle ortaya çıkan hatalar birleştirme hataları olarak tanımlanmaktadır (Özdoğan, 2019: 24). Bu hata sonucu bilançoda bir değişiklik olmaz ama bilançonun açık, sade ve anlaşılabilirlik özellikleriyle bağdaşmamaktadır.

3.6. Bilgi İşlem Hataları

Küreselleşmenin etkisiyle gelişen teknolojiyle beraber muhasebe işlemleri de bilgisayar ortamına aktararak yapılmaya başlanmıştır. Defterlerin tutulmasından fatura düzenlenmesine kadar birçok işlem bilgisayar programlarıyla yapılmaktadır. Teknoloji biliminin muhasebe işlemlerine olumlu katkıları hata oranlarını oldukça azaltmaktadır ancak yeni tip hataları da beraberinde getirmiştir. Kullanılan programlarda meydana gelen hatalar nedeniyle ortaya çıkan yanlış işlemlere bilgi işlem hataları denilmektedir (Özer, 2019: 32).

4. MUHASEBE HATALARINI ÖNLEME

Hata ve hilelerin oluşmadan önce tespit edilmesi ve hata ile hilenin oluşmasının engellenmesi için tedbirler almak işletme bakımından oldukça önem arz etmektedir. Hata veya hile sonucu oluşan eylemler, küçük ya da büyük meblağlarla gerçekleştirilebilir. Yapılan hata veya hilelerin büyük olması işletmelere oldukça zarar vermektedir hatta bu tip durumlara maruz kalan işletmeler iflas durumları ile karşı karşıya kalabilmektedir.

İşletmeler hata ve hile ile ilgili önleme faaliyetlerine gereken önemi vererek, bu tip durumlar oluşmadan önce engellemesi işletme açısından yararlı olacaktır. Ancak işletmeler bazen hata ve hile ile ilgili önleme faaliyetlerine gereken önemi vermemektedir. Bu davranışa yol açan başlıca düşünceler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Güneş, 2014: 124);

- İşletme çalışanlarının güvenilir olduğunu düşünerek, hata ve hile yapma ihtimallerinin olmadığını düşünür.
- İşletme gerekli iç kontrol sistemine sahip olduğunu düşünür.
- İşletme daha öncesinde bünyesinde herhangi bir hata eyleminin olmamasından dolayı, hata eylemlerinin oluşabileceğini düşünmez.
- Hata ve hileye açık yerlerin kontrolü gerçekleştirildiği için, herhangi bir düzensizlik olursa hemen fark edilir düşüncesine sahip olunması.
- Uğranılan zararın büyük olamayacağı düşüncesi vb.

Hilenin oluşması için; fırsat, baskı ve haklı gösterme olmak üzere 3 unsur vardır. Bu unsurlar hile üçgeni kavramını oluşturmaktadır. Bu 3 unsurdan bir tanesi oluşmazsa, hile yapılması olasılığı da bir nebze olsun düşmektedir. Hile fırsatlarının oluşmasını önlemek, aynı şekilde meydana gelmesi olası muhasebe hatalarını engellemek için bazı methotlar

mevcuttur. Bu methotlar (Albrecht vd., 2011: 113);

- İyi bir iç kontrol yapısına sahip olmak; İç kontrol yapısının güçlü olması hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi bakımından oldukça etkilidir. İç denetimciler yönetimin etik, dürüst ve bir bütün olarak çalışmasını desteklemektedir. İç kontrol değerlendirmeleri kullanılarak yönetime muhasebe hatalarının ve hilelerin tespiti ve önlenmesi için yardımcı olunmaktadır. İşletme içinde dürüst, açık ve destekçi bir kültür oluşturmak için bir takım uygulamalar mevcuttur. İstihdam sağlanırken dürüst insanların işe alınarak hile eğitiminin farkındalığı konusunda bilinç oluşturmak, muhasebe işlemlerinin yapılmasında çalışanların gerekli özen ve dikkati göstermeleri konusunda destek sağlamak, olumlu bir iş ortamı oluşturmak gibi uygulamalar işletmelerde iç kontrol yapısına güç kazandırır ve ne kadar iyi bir iç kontrol yapısı mevcut ise hata ve hile önleme olasılığı da bir o kadar yüksektir.

- Çalışan ve müşteri veya satıcı ve taşeronlar gibi kişilerin arasında işletme politikalarına aykırı gizli anlaşmalar yapılmasını önleme, ya da bu kişiler arasında yapılan işlemler kayda alınırken hesapların doğruluğunun kontrolünü sağlama,

- Whistleblowing(Bilgi İfşası);İşletme içinde yasadışı veyahut etik olmayan davranışların işletme içi ya da dışı kurum veya kişilere zarar vermemesi hususunda bir otoriteye bildirilmesi şeklinde tanımlanabilir. İşletme varlıklarını zimmete geçirme, muhasebe kayıtlarında hile yapma, işletme menfaati aksine kişisel çıkar sağlama, görevi gerçekleştirirken gerekli özeni göstermeme, ihmal etme vb. davranışlar whistleblowing kapsamında örnek verilebilir(Kurnaz vd., 2018: 157).

Whistleblowing sisteminin özellikleri(Meriç ve Elden, 2019: 1496);

- İşletmede çalışmış veya çalışan bir kişi tarafından yapılmalı,
- Bilgi daha önceden duyulmamış olmalı,
- Bilgi, işletme veya çalışanla ilgili etik dışı veya yasal olmayan bir davranışı içermeli,
- Bilgi işletme içi veya dışı otoritelere aktarılmalı.

Whistleblowing sistemi her zaman başarılı olarak yürütülemeyebilir. Bu sistem bazı durumlarda başarısız olmaktadır. Bunun nedenleri(Albrecht vd., 2011: 118);

- Anonimlik eksikliği: Kişi eğer işletmeye zarar verdiğini bildiği çalışanı rapor edecekse anonim olmasını istemektedir ama whistleblowing sistemi bunun garantisini veremez. Bu nedenle ismin açığa çıkar endişesi ile bazı kişiler bunu yapmak istemez.

- Kültür: İşletme içi kültür de başarısız olma nedenlerinde önemli bir etkindir. Eğer işletmede bu durumların rapor edilmesi esnek ise uygun olarak görülüyorsa kişi kendini rahat hissederek işletme içi yanlış davranışları rapor edebilir. Ancak bu durum kişiye rahatlık yerine -özellikle işlemleri yanlış yapanların yönetim olması hususunda- korku hissi veriyorsa whistleblowing sistemi başarılı olamaz.

- Politikalar: Eğer işletme içi politikalar kabul edilebilir davranış ve etnik yapı ile ilgili yeterince açık değilse kişiler hangi davranışların kesin olarak yanlış olduğu hususunda emin olamazlar.

- Farkındalık eksikliği: Whistleblowing sisteminin etkileri ve işletme açısından yararları hakkında kişiler yeterince bilgili değilse bu sistemi nasıl kullanacağını bilememektedirler.

Kısacası bu nedenler sistemin neden başarısız olabileceğini göstermektedir. Ancak anonimlik, bağımsızlık, erişebilirlik ve takip edebilirlik gibi unsurlar sağlanırsa sistem daha da etkili olabilmektedir.

Muhasebe ilkeleri gereği muhasebe işlemleri gerçek durumu yansıtarak usulüne uygun şekilde düzenlenmelidir. Değiştirme ve düzeltme işlemleri muhasebenin temel ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygun olarak gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilmelidir.

Finansal tablolarda işletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışlarını hatalı gösteren kasıtlı bir şekilde yapılmış ön bir hata ya da önemli bir hata mevcutsa Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına(TFRS) uygun olmamaktadır. Cari dönemde gerçekleşen hatalar, finansal tablolar onaylanmadan önce tespit edilirse cari dönemde düzeltme yapılmalıdır (“TMS 8”, Md.: 41).

İşletme herhangi bir muhasebe hatasını farkına vardığında, bu hatayı onaylanacak olan ilk finansal tabloda geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Ancak düzeltme işlemi gerçekleştirilirken birtakım hususlar göz önünde bulundurulmalıdır. Bu hususlar (Okay, 2011: 47) ;

- Hataların gerçekleştiği dönem ve içinde bulunulan dönem tutarları yeniden düzenleme yapılırken karşılaştırmalı olarak gerçekleştirilmelidir.
- Sunulan finansal tablo hatası en eski finansal tablo döneminden daha önce oluşmuşsa, hatalı döneme ait tutarlar yeniden düzenlenmelidir.

- Hataya yönelik geçmiş dönemlerin etkisi cari dönemin başı için hesaplanamıyorsa, karşılaştırmalı bilgiler mümkün olan en yakın dönemin başından başlayarak ileriye doğru yeniden düzenlenmelidir.

- Önceki dönemlerdeki hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme etkili olarak kar veya zarara eklenmemelidir.

- Muhasebe tahminleri yapısı gereği yaklaşık tutarlarla ifade edilir ve ek bilgiler oluşukça tahminlerde değişiklik yapılması ihtiyacı oluşur. Muhasebe tahmin değişikliği ve hataların düzeltilmesi birbirinden ayrı tutulmalıdır.

Hataların meydana geldiği durumlarda işletme aşağıda sayılan hususları açıklamalıdır (“TMS 8”, Md.: 49);

- Geçmiş dönemde meydana gelen hataların niteliğinin ne olduğu,
- Hesaplanması mümkünse önceki dönemlere ait her dönemdeki düzeltmenin tutarı,
- Finansal tablolardaki en eski dönemin başına ilişkin düzeltmelerin tutarları,
- Geriye yönelik yeniden düzenleme işleminin yapılamadığı durumlarda, bu durumun nedenleri, nasıl ve ne zamandan itibaren hatanın düzeltildiği açıklanmalıdır.

Muhasebe işlemlerinde gerçekleştirilen hataların işletme açısından sonuçları olduğu gibi vergi açısından da sonuçları bulunmaktadır. Muhasebe işlem ve kayıtlarında oluşan muhasebe hataları vergi matrahını ve vergi miktarının hesaplanmasını da etkilemektedir. Yanlış yapılan muhasebe kayıtları vergi matrahını olması gerekenden farklı hesaplanmasına bunun sonucunda da vergi kaybı ya da vergi fazlasının doğmasına neden olmaktadır. Bu durumda da vergi dairesine düzeltme beyannamesi verilebilmektedir. Vergi Usul Kanunu’na(VUK) göre, yevmiye defterinde tutulan hatalı kayıtlar muhasebe ilke ve usullerine göre düzeltilebilir. Defter ve kayıtlara yazılan rakam ve yazılarda yanlışlık varsa, yanlış yazılan rakam ve yazılar okunacak şekilde çizilerek ve üstüne, yanına veyahut bağı olduğu hesaba doğrusu yazılarak düzeltme işlemi gerçekleştirilir. Defterlere geçirilen kayıtları okunamaz hale getirmek yasaktır (“VUK”, Md.:217).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİ

1. HASTANE İŞLETMELERİ

1.1. Hastane İşletmelerinin Tanımı

Hastane işletmesi bireylerin sağlığını ilgilendiren durumlarda, sağlık problemleri için çözüm üretecek, bireyin ruhsal, fiziki ve çevresel yönlerden daha iyi bir yaşam sürdürmesine fayda sağlayan, ekonomik nitelikte mal ve hizmet sunan işletmelerdir şeklinde tanımlanabilir(Al-Wali, 2019: 9).

Hastane; bilgi, teknolojik ve sosyal ile ekonomik gelişmelerin etkisiyle kendine has karakteristik özelliklere sahip, toplum için sağlık hizmeti sunan kurumlardır (Tambunan, 2013: 5).

Dünya Sağlık Örgütü(WHO) ise hastaneleri; gözlem, tanı, tedavi ve rehabilitasyon olarak gruplandıran sağlık hizmetlerini sağlayan, hastaların kısa süreli veya uzun süreli tedavilerini gerçekleştiren yataklı kuruluşlardır şeklinde tanımlamaktadır (Şahin, 2010: 25).

R.E.Brown hastaneleri, bünyesinde farklı özelliklere sahip olan ve bu özelliklerden dolayı farklı amaçlarını gerçekleştirme amacı ile örgütlenmiş kurumlar şeklinde tanımlamaktadır. Bu tanıma göre hastaneler (Tengilimoğlu vd., 2017: 185) ;

- Tedavi hizmetleri gerçekleştirmelerinden dolayı bir tıbbi kuruluş,
- Yönetimlerde ekonomik işlevlere göre hareket etme zorunluluklarından dolayı bir işletme,
- Doktorlar ve sağlık çalışanlarının eğitimlerinden dolayı eğitim kurumları,
- Tıbbi araştırmalar gerçekleştirdiklerinden dolayı araştırma kurumu,
- Ödeme gücü olmayanlara da hizmet vermesi nedeniyle sosyal bir kurum,
- Hizmet belirli bir coğrafi bölgeye sunulması dolayısıyla toplumsal bir girişim,
- Devletin hastaneleri denetlemesinden ötürü bir kamu kuruluşu,
- Varlıklarını sürdürmekte toplumdan kısmen veya tamamen yardım almalarından dolayı da bir hayır kurumudur.

Hastaneler birçok özelliğe sahip olsalar da ekonomik açıdan işlevlere sahip olmasından dolayı hastaneleri sadece sağlık hizmeti veren kuruluşlar olarak değil ekonomik bir işletme olarak da görmek gerekmektedir.

1.2. Hastane İşletmelerinin Tarihsel Gelişimi

Hasta olan bireyler hem psikolojik hem de tıbbi desteğe ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyaç tarihin ilk dönemlerinden günümüze dek var olan bir ihtiyaçtır ki bu da toplumsal sorumluluğun gelişerek sağlık hizmeti sunan kuruluşların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Sağlık hizmeti sunan kuruluşların en temeli hastanelerdir (Ülker, 2019: 4).

Hastaneler dünyanın pek çok ülkesinde yıllar boyu sadece hastalıkların tedavisinin yapıldığı kuruluşlar olarak görülmüştür. Ancak giderek gelişen hastalıklar, mikroplar, çevre sağlığı ve sağlığa uygunluk hususundaki gelişmeler vb. durumlar sonucu hastanelerin farklı alanlarda da yoğunlaştığı görülmüştür.

Günümüzdeki sağlık hizmetleri ücretsiz hasta bakılması ve sosyal devlet anlayışının miladını oluşturarak 13. yüzyılda ilk temelleri atılmıştır. 1204-1206 yılları arasında kurulan çifte medrese, 1. Gıyasettin Keyhüsrev tarafından yaptırılan tıp medresesi ve şifahanesi Anadolu'daki ilk tıp merkezi olarak bilinmektedir (İSMMMO-TESMER, 2014: 5).

Ülkemizde ilk modern hastane diyebileceğimiz donanımlı hastane olan Gülhane Askeri Hastanesi 1898 tarihinde açılmıştır. Cumhuriyetin ilanından sonra ise sağlık bakanlığına bağlı olarak İstanbul, Ankara, Sivas, Kayseri, Erzurum ve Diyarbakır'da numune hastaneleri kurulmuştur. Daha sonra 1961'de Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Kanunu'nun kabul edilmesiyle beraber sağlık hizmetlerinin halkın ihtiyaçlarını sürekli karşılayacak, yaygın ve bütünleşmiş olacak şekilde karşılanması amaçlanmıştır. Bu amaç çerçevesinde sağlık evleri, sağlık ocakları, il ve ilçe hastaneleri açılmıştır (Çavmak ve Çavmak, 2017: 49-50).

1987'de yayımlanan 3359 Sayılı Sağlık Hizmetleri Genel Yasası ile beraber Milli Savunma Bakanlığı dışında kalan tüm kamu kurum ve kuruluşlarına ait sağlık kuruluşlarının kamu tüzel kişiliğine sahip sağlık işletmelerine dönüştürülmesine olanak sağlamaktadır. Bu şekilde hastanelerin kendi gelirleri ile giderlerini karşılayacak ve piyasada rekabet edecek duruma gelmeleri amaçlanmıştır. Ancak bu yasa sağlığın ticarileştirilmesi niteliğine sahip olduğundan birçok maddesi iptal edilmiştir (Yılmaztürk, 2013: 181).

2003 yılında hayata geçirilen Sağlık Dönüşüm Programı(SDP) ile Sağlık Bakanlığı sağlık sağlayıcılığı yerine planlayıcı ve denetleyici görevini de yerine getireceği düzenlemeler ile sağlık hizmetlerinin Kamu Hastaneler Birliği altında sürdürülmesi

sağlanmıştır. Ülke genelinde kurulan bu birlikler il ya da bölge sağlık kuruluşlarını özerk bir şekilde idare etmeye başlamıştır. SPD kapsamında genel sağlık sigortası ve aile hekimliği uygulamaları başlatılarak tüm ülke çapında halka eşit hizmet verilmesi amaçlanmıştır (Aslan ve Erdem, 2017: 12).

ABD'de ilk kez 1870'li yıllarda hekimlerin bir yere kayıtlı olma gerekliliği ortaya çıkmıştır. 1883 yılında Almanya'da genel sağlık sigortasının ilk uygulamaları görülmüştür. ABD Tıp Birliği 1901'de hekimlik eğitim ve mesleğini kurallara bağlamıştır. Ayrıca etkinliği en fazla olan kuruluş Dünya Sağlık Örgütü (WHO)'dür ve bu kuruluşa bizim ülkemiz de üyedir (Kızıltuğ, 2015: 2,3).

İngiltere'de 1509 yılında tahta geçen VIII. Henry dini örgütleri baskı altına aldığından dolayı hastanecilik, yardım kuruluşlarının kontrolünde yürütülmüştür. Daha sonra Ulusal Sağlık Hizmetleri 1948 yılında kurulunca bu durum değişmiştir (Aslan ve Erdem, 2017: 14).

1.3. Hastane İşletmelerinin Özellikleri

Hastaneler sadece sağlık hizmeti veren kuruluşlar olarak değil aynı zamanda ekonomik bir işletme olarak da hizmet sağlamaktadırlar. Ancak hastane işletmeleri elbette ki diğer işletmelerden gerek satış süreci gerekse hizmet üretiminde farklılık gösterdiklerinden dolayı kendine özel birtakım özellikleri mevcuttur.

Bu özellikler (Kertiş, 2005: 6,7) ;

- Hastane işletmelerinde talep herhangi bir an için doğru tahmin edilemez. Bunun nedeni, hastaneye gelen her hastanın farklı tanı, teşhis ve tedavi özelliklerine sahip olmasıdır. Bu nedenle, tedavi hizmeti sunan hastaneler bu durumu önceden belirleme ve değerlendirme olanağına sahip değildir.

- Hastaneler kısa dönemde talep değişikliklerine ani olarak tepki veremedikleri için, kapasite arttırım veya azaltımına da bir anda gidemezler.

- Hastane işletmelerinin ürettikleri hizmet hemen tüketilmelidir, stoklanamaz. Aynı zamanda hastane işletmelerinin hizmet üretimleri diğer işletmelerden farklılık göstermektedir. Hastane işletmelerinin hizmet üretimi, hastane işletmesinin kendi dışındaki etmenlere ve devletin kendine sağlayacağı olanaklara bağlıdır.

- Hizmet işletmeleri emek-yoğun işletmelerdir. Ancak, hastane işletmeleri hizmet işletmesi de olmakla beraber sermaye-yoğun işletmelerdir. Tıp bilimindeki, teknolojiye

değişikliklere ayak uydurmak ve sağlık taleplerini karşılayabilmek için büyük yatırımlar gerekmektedir.

- Hastane işletmelerinde uzmanlaşma ve iş bölümü düzeyi yüksektir. Nitelikli personel sayısı fazladır. Bunların sonucu olarak da hizmet maliyetleri yüksektir.

- Hastane işletmelerinde belli bir standart çıktı birimi belirlenemez. Üretim işletmelerinde üretilen ve satılan mallar gibi fiziki miktarlar yerine her hastanın farklı özellikleri mevcuttur.

- Ayrıca, hastane işletmelerinde birçok farklı kalem malzeme kullanılıyor olması maliyetlerin kontrolünü de zorlaştırmaktadır (Ayanoglu vd., 2013: 4).

- Temizlik hastane işletmelerinde dikkat edilmesi gerekli en önemli faktörlerden biridir.

- Bir hastanın tedavisi için birden fazla sağlık görevlisi ilgilenebilmektedir (Çilhoroz, 2019: 9).

Hastane işletmeleri kendine has özelliklere sahiptir ve doğal olarak üretim işletmelerinden de farklı birtakım özellikleri mevcuttur. Üretim işletmelerinde üretim ve tüketim arasında zaman farkı var iken, hastane işletmelerinde aksine hizmet üretim ve tüketim aynı anda gerçekleşmektedir (İSMMMO-TESMER, 2014: 16).

Hastane işletmelerinde gerçekleştirilen işlemler acil ve ertelenemez niteliktedir. Söz konusu insan sağlığı ve hayatı olduğundan hata ve ihmalkârlığa yer olmamalıdır. Diğer işletmelerde müşteri memnuniyet ve istekleri ön planda tutulur ancak hastanelerde sağlık söz konusu olduğundan ilaçlar, yemekler vb. konularda hastanın tercih hakkı söz konusu değildir (Erzurum, 2014: 10).

1.4. Hastane İşletmelerinin Amaçları

Hastane işletmeleri, sağlık hizmetlerinin ana fonksiyonu olan tedavi hizmetlerinin gerçekleştirildiği ekonomik, teknik ve hukuki özelliklere sahip olan bir işletme türüdür. Hastanelerdeki temel amaç, hastaların sağlıkla ilgili ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve daha sağlıklı ve kaliteli yaşam sürdürebilmelerini sağlamaktır. Hastane işletmelerinde amaç her ne kadar sağlık hizmeti olsa da varlıklarını devam ettirebilmeleri bakımından ekonomi çerçevesi kapsamında işletilmesi gereklidir. Hastanelerin amaçları sosyal sorumluluk, süreklilik ve karlılık olmak üzere üç grupta toplanabilir (Karaç, 2015: 36).

- Sosyal Sorumluluk: İşletme faaliyetleri yürütülürken toplum menfaatlerinin göz

önünde bulundurulması sosyal sorumluluk kapsamında değerlendirilir. Hastane işletmeleri de faaliyetlerini gerçekleştirirken öncelikle toplum sağlığına katkıda bulunma amacı ile hareket eder. Özellikle kar amaçsız hastane işletmelerinde sosyal sorumluluk ilkesi öncül amaçtır. İhtiyacı olan herkese ihtiyacı kapsamında sağlık hizmeti vermek sosyal sorumluluk kavramının gereğidir.

- Süreklilik: İşletmeler genelde belirsizlik dolu bir ortamda faaliyet göstermektedir. Ancak süreklilik her işletme açısından önem taşımaktadır. Süreklilik göstermeyen bir işletme hem çalışanları hem de işletme yönetimi açısından güvenli bir gelir kaynağı olamaz. İşletmeler gelişmelere ayak uydurarak ayakta kalabilir ve faaliyetlerini sürdürebilir (Aydın, 2004: 5).

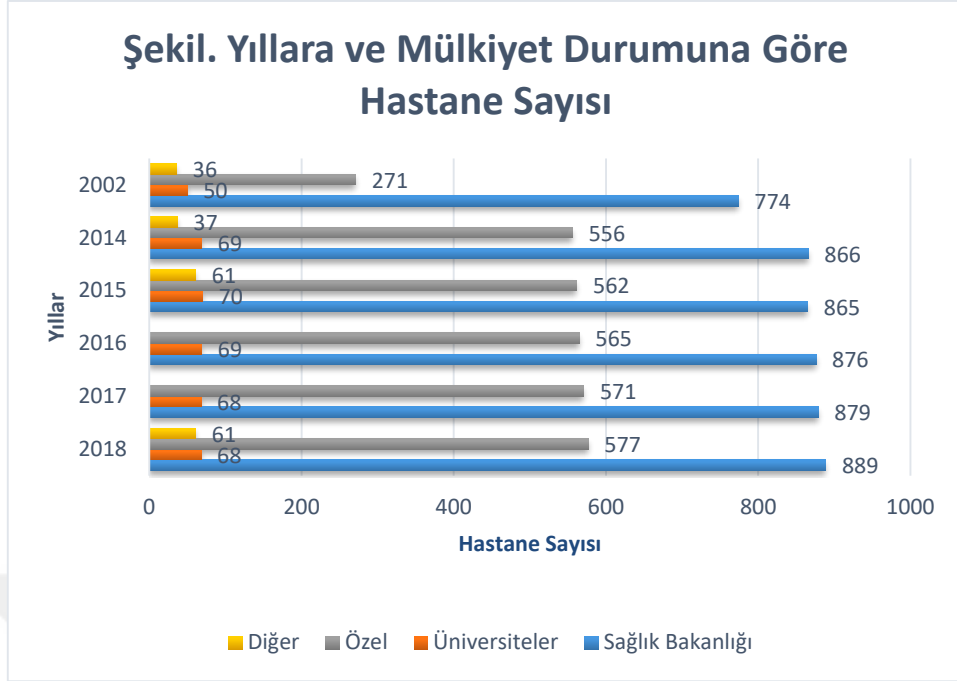
- Karlılık: İşletmelerin dönem sonunda elde ettiği kazançlar toplamı kar olarak adlandırılmaktadır. İşletmenin temel belki de en önemli özelliklerinden biri de karlılıktır. Her işletme gibi hastane işletmeleri de yaptığı faaliyetler sonucunda kar elde etmek ister. Hastane işletmelerinde sosyal sorumluluk önce gelmesine karşın, bu amacın yanında kar elde etme amacı da beraberinde gelmektedir. Hastaneler kaliteli hizmet vermekle yükümlüdür ve bu hizmeti verirken de hizmet kalitesinden ödün vermeden en düşük maliyet ile hizmeti sunmak gerekmektedir (Karaç, 2015: 37).

2. HASTANE İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

2.1. Mülkiyet Durumuna Göre Hastaneler

Hastanelerin mülkiyet durumuna göre sınıflandırması, hangi kurum ve kuruluşlara bağlı olduklarını göstermektedir. Sağlık hizmeti veren kuruluşlardan en etkili olanı Sağlık Bakanlığı'dır. Ayrıca özel sektör ve üniversiteler de sağlık hizmeti veren kuruluşlardır (Kurt, 2018: 86).

Aşağıda verilen Şekil 1.4'te gösterildiği gibi, Sağlık Bakanlığı'nın diğer sektörlerle oranla daha etkili olduğu görülmektedir.



Şekil 1. 4 Yıllara ve Mülkiyet Durumuna Göre Hastane Sayısı

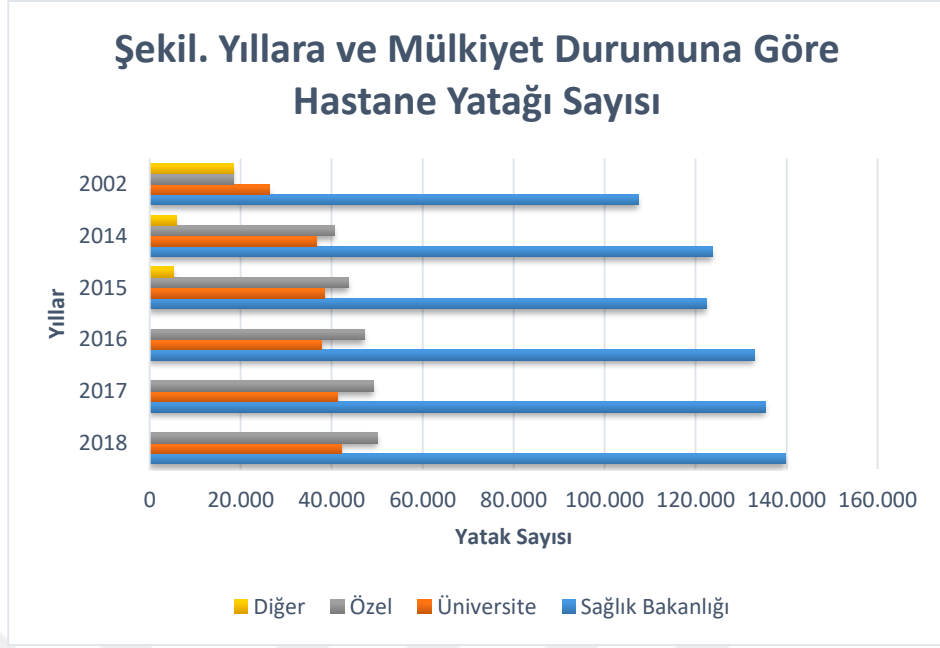
Kaynak: Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü

2.2. Yatak Sayısına Göre Hastaneler

Hastanelerde yatak sayısına göre sınıflandırmada genelde personel sayısı, kadro, finansman ve malzeme dağıtımı temel alınarak kullanılmaktadır.

Bu sınıflandırmada yatak sayısı yüz ya da yüzden daha az olan hastaneler küçük hastaneler, yatak sayısı yüz ile üç yüz arasında olan hastaneler orta büyüklükte hastane, yatak sayısı üç yüz ile bin arasında olanlar ise büyük hastaneler olarak belirtilmektedir (Yiğittop, 2008: 8).

Aşağıda Sağlık Bakanlığı'ndan alınan Şekil 1.5.'te yıllara ve mülkiyet durumuna göre hastane yatak sayıları gösterilmektedir.



Şekil 1. 5 Yıllara ve Mülkiyet Durumuna Göre Hastane Yatağı Sayısı

Kaynak: Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü

2.3. Hastaların Yatış Süresine Göre Hastaneler

Hastaların yatış süresine göre sınıflandırılan hastaneler kısa süreli ve uzun süreli olarak bir ayrıma tabi tutulmuştur. Hastaların %50'den fazlasının 30 günden az süre kaldığı hastaneler kısa süreli olarak, 30 günden daha fazla kaldığı hastaneler ise uzun süreli hastaneler olarak sınıflandırılmaktadır. Devlet hastaneleri kısa süreli hastanelere, psikiyatri hastaneleri uzun süreli hastanelere örnek olarak gösterilebilir (Kurt, 2018: 89).

2.4. Hizmet Türüne Göre Hastaneler

Hizmet türüne göre hastaneler Şekil 1.6'da gösterildiği gibi sıralanmaktadır. Ayrıca hizmet türüne göre hastaneler aşağıdaki gibi tanımlanabilir (Kızıltuğ, 2015: 6-8);

- Genel Hastaneler: Genel hastaneler kısaca, yirmidört saat süre ile sürekli ve düzenli bir şekilde yatarak ve ayakta muayene, teşhis ve tedavi hizmeti sunan hastanelerdir şeklinde tanımlanmaktadır.

- Dal Hastaneleri: Dal hastaneleri de genel hastaneler gibi yirmidört saat süre ile düzenli ve sürekli olarak yatakta ve ayakta muayene, teşhis ve tedavi hizmeti sunmaktadır. Ayrıca, belli bir yaş ve cins grubu hastalar ve belli bir hastalığa tutulanlar ya da organ ve organ grubu hastalarına yönelik hizmet veren hastanelerdir.

- İlçe Hastaneleri: İlçe hastaneleri 112 hizmetler, acil, doğum, tıbbi müdahale,

muayene ve tedavi hizmetlerini bünyesinde bulunduran ve bunları koruyucu sağlık hizmetleri ile bütünleştiren sağlık kurumlarıdır.

- **Gün Hastaneleri:** Bir hastanenin bünyesinde veya bir hastane ile koordineli olarak 24 saat süre ile çalışan, asgari 5 gözlem yatağına sahip, birden fazla alanda gününbirlik ayakta muayene, tedavi, teşhis ve bakım hizmeti veren sağlık kurumlarıdır.

- **Eğitim ve Araştırma Hastaneleri:** Bünyesinde eğitim ve araştırma hizmetlerini içeren, uzmanların yetiştirildiği genel ve özel dal hastanelerdir.



Şekil 1. 6 Hizmet Türüne Göre Hastaneler

2.5. Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler

Hastaneler eğitim statüsüne göre sınıflandırılırken eğitim hastaneleri ve eğitim amaçlı olmayan hastaneler şeklinde ayrılabilir.

Eğitim hastaneleri, öncelikli olarak sağlık konusunda eğitim vermek ve ileri sağlık hizmetlerini araştırıp sunma görevine sahip hastanelerdir. Eğitim hastanelerinde amaç eğitmek, araştırmak ve sağlık problemlerinin tedavisi için hizmet vermektir. Eğitim amaçlı olmayan hastaneler ise geleneksel teşhis ve tedavi hizmeti veren hastanelerdir (Kertiş, 2005: 11,12).

2.6. Dikey Entegrasyona Göre Hastaneler

Entegrasyon bir araya gelerek birleşme anlamına gelen bir terimdir. Buna göre, hastaneler birinci basamak, ikinci basamak ve üçüncü basamak hastaneler olmak üzere 3 gruba ayrılarak sınıflandırılmaktadır.

Birinci basamak hastaneler, günü birlik tanı ve tedavi veren ve ayakta tedavi veren hizmetleri sunmaktadır.

İkinci basamak hastaneler, genel bölümlere sahip olan ve kısa süreli tedavi gerektiren hizmetleri sunan hastanelerden oluşmaktadır.

Üçüncü basamak hastaneler ise; gelişmiş teknolojiye sahip, birinci ve ikinci basamak hastanelerde tedavi edilemeyen hastaların tedavilerini sağlayan hastanelerdir.

Bu sınıflandırmada temel kıstas hastanelerin verdiği sağlık hizmetlerinin kapsamına göre değerlendirilir (Karaç, 2015: 40-41).

2.7. Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler

Akreditasyon, "bir sağlık kuruluşunun önceden belirlenmiş belli başlı standartlara olan uygunluğunun, bağımsız ve herkesçe kabul edilmiş bir tüzel kişi veya kurum tarafından değerlendirilerek, onaylanması süreçlerini içeren ve gönüllülük esasına dayalı bir programdır" şeklinde tanımlanmaktadır. Akreditasyon sağlık kurumlarının kalitesini arttırmak ve iyileştirmek amacıyla kullanılan bir yöntemdir (Cengiz, 2018).

Bu sınıflandırmada hastaneler akredite edilen ve akredite edilmeyen hastaneler olmak üzere 2 gruba ayrılmaktadır (Karaç, 2015: 41).

3. HASTANE İŞLETMELERİNİN İŞLEVLERİ

Hastaneler, tedavi fonksiyonların yanında, sağlık personellerinin eğitimi, tıbbi araştırma ve toplum sağlığını sağlayan bir kuruluş, ekonomik bir işletme, bir araştırma birimi ve pek çok meslekte kişinin bir arada çalıştığı işletmelerdir. Hastaneler belli işlevlere sahiptir. Bunlar aşağıda açıklanmaktadır (Karahana ve Özgür, 2011: 20,21).

3.1. Tedavi Hizmetleri

Tedavi hizmetleri hastanelerin en temel görevlerinden biridir. Hastanelerin asli ve en büyük bölümünü oluşturan tedavi hizmetleri; tıbbi tedavi, teşhis, gözlem, klinik, poliklinik ve ameliyathane hizmetlerinden oluşmaktadır.

3.2. Koruyucu Ve Geliştirici Sağlık Hizmetleri

Koruyucu ve geliştirici sağlık hizmetlerinin bir diğer adı da koruyucu hekimliktir. Bireylerin hastalanmadan önce sağlıklı yaşamaları konusunda ön eğitimler vermek, sağlığın korunması, geliştirilmesi ve hastalıkların önlenmesi ile ilgili koruyucu hekimlik hizmetleri sunulmasıdır.

Koruyucu sağlık hizmetleri aile hekimleri, ana çocuk sağlığı ve aile planlaması merkezleri ve verem savaş dispanserleri gibi sağlık kurumlarınca sunulmaktadır. Koruyucu sağlık hizmetleri çevreye yönelik ve kişiye yönelik olmak üzere iki bölümde incelenmektedir (Altındış, 2015: 3).

Çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri: İnsan sağlığını olumsuz etkileyen faktörlerin yok edilmesi veya bu faktörlerin negatif etkilerinin önlenmesi için çevreyi olumlu hale getirme faaliyetleridir. Bu faaliyetleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- Temiz su tedarik etmek,
- Atıkları denetlemek,
- Haşerelerle mücadele,
- Hava kirliliği ile mücadele,
- Konut sağlığı,
- Endüstriyel atık kontrolü,
- Radyasyon ve gürültü ile mücadele etmek.

Kişiye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri: Birey ve toplumun karşılaşılabileceği çeşitli hastalık risklerini en aza indirmek ve salgın ya da bulaşıcı hastalıkların yayılımını engellemek amacıyla verilen sağlık hizmetleridir. Bu hizmetler;

- Erken teşhis ve tedavi,
- Aşılama,
- İlaçla koruma,
- Beslenmenin düzenlenmesi,
- Sağlık eğitimi vermek,
- Kişisel sağlığa uygunluk sağlamak,
- Anne çocuk sağlığı,
- Aile planlaması yapmak.

Eğitim İşlevleri: Hastaneler de birer eğitim kurumudur. Çünkü hastanelerde verilen eğitim veya hastanelerden beklenen eğitim hizmetleri, hasta ve yakınlarının eğitimi, sağlık öğrencilerinin eğitimi, hastane personelinin hizmet içi eğitimi ve sağlık konularında kamuoyunun eğitimi şeklinde sıralanabilir.

3.3. Araştırma ve Geliştirme İşlevi

Hastanelerde araştırma ve geliştirme faaliyetleri tıbbi ve idari olmak üzere 2 türdür.

Tıbbi araştırma faaliyetleri klinik araştırma ve geçmişe dönük araştırma olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hasta ya da deney hayvanları üzerinde yapılan araştırmalar tıbbi araştırma, hasta dosyalarına yönelik yapılan araştırmalar geçmişe dönük araştırma olarak tanımlanabilmektedir. İdari araştırma ise, hastanenin idari yönetimi ile ilgili problemlerin saptanması ve çözüm yollarının bulunması hususuna dayalı yapılan araştırma faaliyetidir.

3.4. Mali İşlevi

Mali fonksiyonlar, hastanelerde hastaların ve hastane çalışanlarının ihtiyaçları, sağlık hizmeti üretim unsurları olan malzeme araç gereç, hizmet, yiyecek vb. satın alınması, personel maaş, tazminat, yolluk vb. ödemelerin yapılması, bütçe gibi ilgili tüm gelir ve gider işlemlerinin yönetiminden oluşmaktadır.

3.5. Yönetim İşlevi

Hastaneler sadece sağlık hizmeti üreten kuruluşlar değil aynı zamanda ekonomik bir işletme olarak da düşünülmelidir. Kendine özgü işlevleri bulunan hastane yönetimleri de fiziksel kaynaklar ve insan gücünü ekonomik ve verimli anlamda yönetmelidir.

Hastanelerde tüm yönetim ve organizasyon faaliyetleri, yönetim işlevi olarak adlandırılmaktadır. Hastanelerin günümüzde toplumun sağlık harcamalarından pay almakla beraber toplam sağlık personelinin önemli kısmını istihdam etmesi bakımından sosyo-ekonomik işletme yapısına sahiptir. Bununla beraber teknolojik gelişmeler ile hastane işletmeleri yönetimi de karmaşık bir hal almıştır (Sevin, 1998: 17).

4. HASTANE İŞLETMELERİNDE MUHASEBE HATALARI

Hemen hemen her işletmede olduğu gibi hastane işletmeleri de oluşabilecek muhasebe hatalarının veya muhasebe işlemlerinde oluşabilecek düzensizliklerin önüne geçmek ve işletmenin daha etkili ve verimli çalışmasını sağlamak amacıyla iç kontrol sistemini de kontrol edecek bir iç denetim birimi gerekmektedir. Ülkemizde iç denetim birimi genel olarak baktığımızda her işletme bünyesinde kurulması büyük fayda sağlayacak bir birimdir.

Hastane işletmeleri giderek artan nüfusun tıbbi ihtiyaçlarını karşılayan büyük ve karmaşık yapılardır. İşletme faaliyetlerinin sorunsuz bir şekilde yürütülmesi ve hedeflere başarılı bir şekilde ulaşmak için bir iç kontrol sistemi gereklidir. Kontroller işletmelerin

başarısı için aslında yapı taşlarıdır(Suleiman, 2015). Bu şekilde yapılan muhasebe hataları veya düzensizlikler zamanında farkedilebilir ve daha büyük bir problem yaratmadan önce düzeltilebilir.

Her işletmede kasıtlı veya kasıtsız hataların görülmesini beklemek doğaldır. Bu nedenle ki iç kontroller sistemin etkili bir şekilde kontrolü ve dengeyi sağlama görevi görmektedir. Sistemin işletmeye ciddi zararlar verebilecek problemlerden kaçınması için süreklilik göstermesi gerekmektedir. İşletmelerde görülen muhasebe düzensizlikleri ve hatalar iç kontrol sisteminin etkinliğinin derecesini göstermektedir (Suleiman, 2015).

Hata kavramı genellikle muhasebe işlemlerinde gerçekleştirilen yanlışlıkla yapılan kayıtlar veya matematiksel yazımların yanlışlığı gibi çeşitli durumlarda ortaya çıkabilir. Günümüzde hastane işletmeleri de teknolojiye uyum sağlayarak, bilgisayar programları aracılığıyla muhasebe işlemlerini gerçekleştirmektedir. Bu durumda manuel olarak gerçekleştirilen hata riskleri de azalmaktadır. Ancak kullanılan bilgisayar programının kusurları ortalama bir değere getirmesi ve bunun sonucunda çıkan toplam hesabın olması gerekenden ufak bir miktar farklı çıkması gibi hatalar gerçekleşebilir. Bu hatalar dönem sonunda düzeltilerek, hesaplar kapatılmaktadır.

Hastane işletmelerinde stoklar kalemi, işletme verimliliği açısından önemli bir muhasebe kalemidir. Stoklar kontrol edilmekte iken, örneğin gözle kontrol yönteminde stok sipariş miktar ve düzeyi ambar görevlisinin yargısına bırakıldığı için, yanlış algılamalar sonucu hatalı işlemler gerçekleştirilebilir. İhtiyaç olmayan bir siparişin verilmesi ya da yanlışlıkla farklı bir mal gelmesi gibi durumlar hastane işletmelerinde görülebilmektedir.

Stok yönetimi gerçekleştirilirken sağlık hizmetleri talepleri hastaya göre değişebilen malzemelerde tahmin edilmesi güçleşmektedir. Bu hizmetlerde hasta bazlı satın alma yöntemi yerine başka bir yöntemin kullanılması durumunda stok düzeyinin sıfıra inebilme ihtimali de bulunmaktadır (Yiğit ve Yiğit, 2019: 256).

5. HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

Hastane işletmelerinde iç kontrol yönetim kurulu, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yön verilen, aşağıda verilen hedeflerin gerçekleştirilmesinde makul güvence vermek için tasarlanan bir süreçtir. İç kontrol süreci hastane işletmelerinin iş akışlarının içine yerleştirilmesi gereken bir sistemdir.

Hastane işletmelerinde iç kontrolün ana hedefleri;

- İşlemlerin etkinlik ve verimlilik düzeyini arttırmak,
- Finansal raporlama sisteminin güvenilir olmasını sağlamak,
- Yasalara ve düzenlemelere uyumlu olmasını sağlamak (Erzurum, 2014: 33).

Hastane işletmelerinde iç kontrol sisteminin değerlendirmesi yönetimin sorumluluğundadır. Hastane işletmelerinde iç kontrol sistemi kurulurken dikkat edilecek ana unsurlar aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Can, 2014: 118-119) ;

• Sigortalama: Kısaca ilave ücret ödmeden sağlık hizmetlerinden yararlanılmak için yapılan bir hizmettir (Orhan ve Kiyak, 2015: 308). İç kontrol sisteminde sigortalama çalışanların görevlerini suistimal etmeleri, yolsuzluk gerçekleştirmeleri hususunda işletmeyi kayıptan korumak için önemlidir.

• Eğitim: Hastane çalışanlarının iç kontrol sistemi ve olası hile durumları hakkında bilgi sahibi olması gerektirir.

• Görevde Rotasyon: Rotasyon, çalışanların geçici sürelerde farklı departmanlarda görevlendirmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Güleç, 2009: 7).

• Bağımsız Kontroller: İç kontrol sisteminde gerçekleştirilen kontrolün bağımsızlığı sistemin etkinliği açısından önemlidir.

• Görevlerin Ayrılığı: Görevlerin ayrılığı iç kontrol sistemi etkinliği açısından önemli bir ilkedir. Bu ilke, bölüm veya personelin karşılıklı çapraz bir kontrol olmadan bir işi tek başına üstlenmemesi şeklinde tanımlanmaktadır. Yapılan işlerin fonksiyonları farklılık gösteren birimlerin görevleri tanımlanarak, birbirinden bağımsız hareket etmelidir (Dabbağöğlu, 2009: 110).

Görevlerin ayrılığı ilkesi gereğince bir işin başından sonuna dek tüm sorumluluğu tek bir kişi tarafından değil alt faaliyetlere bölünerek birden fazla kişinin arasında paylaştırılarak gerçekleşmesi sağlanmak istenmektedir. Bu durumda amaç hataların önüne geçmek ve hata gerçekleşmiş ise gecikmeksizin tespit etmektir (Çakır, 2016: 19). İç kontrol sistemi bu ilke yardımıyla görevleri paylaştırarak minimum hataya ve yetkileri kişiler arasında paylaştırarak işlerin daha düzenli ilerlemesini sağlamaktadır.

• Yetkilendirmede Uygunluk: Yetkilendirme görevi departmanların görevleri ile uyumlu olmalıdır. Örneğin, hastane işletmesine alınacak işletme malzemesinin siparişi klinik departmanı tarafından değil satın alma departmanı tarafından verilmelidir.

- Dökümanların Yeterliliği: Sağlık hizmetleri sonucu ödeme yapanların yazılı fatura yerine bilgilerinin elektronik çıktısını talep etmesidir.

- Uygun Prosedürler ve Sistem Kontrolleri: Bir işte uyulması gereken yol ve yöntemlerin işletmenin sistemine ve çalışma durumuna uygun olması ve gerekli sistem kontrollerinin yerine getirilmesi de hastane işletmelerindeki iç kontrol sistemi açısından olması gereken bir unsurdur.

Hastane işletmelerinde stoklar kalemini göz önüne alalım. Satın alınan ürünlerin hem en iyi fiyatla hem de yüksek kalitede olması, atıl stok bulunup bulunmadığı, alternatif maliyetin düşük mü yüksek mi olduğu durumlar işletmenin verimliliği açısından önemlidir. Bunun için de iyi bir iç kontrol sistemi gerekmektedir (Ceran ve Bezirci, 2011: 516).

Tüm işletmelerde nakit hesapları iç kontrol sisteminin etkisinin yüksek olması gereken hesap gruplarıdır. İşletmenin elinde bulunan nakit girişleri veya nakit çıkışlarının nerelerde kullanıldığı, hangi hesaplara kaydedildiği, kasa hesabı kalanının kontrolü gibi işlemlerin denetimi hata ve hile eylemlerinin önüne geçmede işletmelere yarar sağlamaktadır.

İşletmelerde hem kazanç hem de prestij oldukça önem taşımaktadır. Hastane işletmelerinde ek olarak sosyal sorumluluk çerçevesinde insan sağlığı ve insan hayatı da eklenmektedir. Satın alınan ilaç gibi malzemelerin kaliteli ve en uygun fiyatla alınması, bozulmaların önüne geçilmesi, tarihi geçmiş malzeme kullanılmaması gibi işlemlerin denetimi iç kontrol sisteminin etkinliği ile mümkündür.

6. HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ DENETİM SİSTEMİ

Hastane işletmelerinde iç denetim, belli zamanlarda riskleri gözeterek iç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığını değerlendirir ve denetler. İç denetim hastane işletmelerinde işlemlere değer katmak, geliştirmek, hedeflere ulaşmada yardımcı, bağımsız ve tarafsız olarak danışmanlık hizmeti veren bir sistemdir.

İç denetim uygulaması hastane işletmelerine fayda sağlamaktadır. Bu faydalar aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- Hastane işletmelerinde maliyetleri düşürmek, kaliteyi arttırmak ve karı arttırmak için tavsiyelerde bulunur.

- Hastane işletmelerinin amaç ve hedeflerine ulaşmasında katkıda bulunur.

- Bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar.
- Finansal tablolarda güvence sağlar.
- Risk yönetimi, kontrol, süreç ve prosedürlerin uygulamalarının gelişimi için danışmanlık sağlar.
- İşlemleri objektif olarak değerlendirir ve en iyi uygulamalar için tavsiyelerde bulunur (Erzurum, 2014: 37).
- İç denetçiler hastane çalışanlarını mevcut süreçleri izleme konusunda yönlendirerek eğitimsel rol üstlenirler.
- Hastane işletmelerinin birleşme veya satın alma durumlarında, duruma bağlı faaliyet süreçleri hakkında iç denetçiler hastane yönetimine rasyonel metotlar önerebilir (Can, 2014: 128-129).

Hastane işletmeleri diğer işletmeler gibi organize bir yapıya sahiptir ve aynı zamanda karmaşık bir yapıdadır. Hastane işletmelerinde iç denetimin odaklanması gereken ana başlıklar (Keclíková ve Briš, 2011: 57);

- İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması ve sağlık tesislerinin tüm yönlerinde iyileştirmeler sağlayacağına yönelik tavsiyelerde bulunması,
- Hastane işletmeleri faaliyetlerindeki çeşitli risklerin tanımlanarak, risklerin etkilerini en aza indirmek için çeşitli yöntemler kullanarak önlemler alınması,
- Muhasebe işlemlerinin doğruluğu, finansal denetim ve işletme bilgilerinin aralarındaki bütünlüğün sağlanması,
- Bilgi sistemlerinin ve işlevselliğin doğruluğunun sağlanması,
- Hile ve yolsuzlukların tespiti ve engellenmesi,
- Hastane işletmelerindeki tüm faaliyetlerin ekonomik verimliliği ve etkinliğinin sağlanması,
- Finansal yönetimin sağlanması,
- Sağlık hizmetlerinin sunumunun yasalar, düzenlemeler ve diğer dış gereksinimlere uygun hale getirilmesi,
- Öncelikle hastayı iyileştirmek için tasarlanan politikaların, diğer iç gerekliliklerin ve politikaların, yönetimle uyumunun sağlanması.

Sonuç olarak hastane işletmelerinde iç denetimin amacı, hastanenin karşılaştığı potansiyel riskleri kavramak ve tanımlamak, kontrol riskleri ve finansal güvenilirliği kontrol

etmek için uygulanan iç kontrol sisteminin etkililiğini incelemek ve değerlendirmektir. İç denetimin temel amacı hastane yönetim birimine hedeflerine ulaşmada destek olmak ve düzenli yönetim kontrolü ve harcamaların değerlendirilmesi açısından görevlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olmaktır (Szczepankiewicz, 2010: 142).

7. HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI

Muhasebe sistemi bir bilgi sistemi olarak kasıtlı veya kasıtsız olarak içinde birtakım aksaklıklar barındırmaktadır. Bu nedenle muhasebe sistemi içinde bir iç kontrol sisteminine ihtiyaç duymaktadır. İç kontrol sistemi etkin ise; muhasebe işlemleri kolayca yönetilebilir, denetlenebilir ve hatalar daha çabuk tespit edilebilmektedir (Sumaryati vd., 2010: 797).

Hastane işletmelerin bünyesinde iç kontrol sistemi kurulması, birçok bakımdan yarar sağlamaktadır. Genel olarak baktığımızda iç kontrol sisteminin hastane işletmelerine sağlamış olduğu 4 temel fayda söz konusudur. Bu faydalar (Çiçek, 2004: 11) ;

- İşletmenin temel amaçlarına ulaşmak için, işletme çalışanlarının politika, kural ve prosedürlere uygun davranıp davranılmadığının belirlenmesi,
- Faaliyetlerin etkin ve verimli sonuçlar vermesi için güvenilir bilgilerin elde edilmesi,
- Faaliyetlerdeki eksiklik ve aksaklıkların en az seviyeye indirgenmesi,
- Fiziki varlıkların amaç dışı kullanımı, çalınması, kaybı gibi durumların önüne geçilmesi.

Hastane işletmeleri doğası gereği diğer işletmelerden farklıdır. Hastane işletmelerinin verdikleri hizmetler öncelikle sağlık için çok önemlidir. Riskler ve hatalar hizmetlerin kalitesine büyük zararlar verebilir.

7.1. Nakit Hesaplarında İç Kontrol

Nakit sözlükte para anlamında kullanılmaktadır. Muhasebe hesaplarındaki nakit hesapları da işletmeye giren ve çıkan paraların tutulduğu hesaplardır. En çok kullanılan nakit hesapları genellikle kasa hesabı ve bankalar hesabı olmaktadır. Nakit sıcak para olduğundan dolayı hesapların kayda geçirilmesi ve kontrolleri gibi işlemlerde hile yapılma olasılığı yüksektir. Bu nedenle bu hesaplarda etkin bir iç kontrol yapısının bulunması

düzensizliklerin ve suiistimallerin engellenmesinde büyük önem taşımaktadır.

Nakit hesaplarında iç kontrol sistemi kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir ve bu sebeple insan kaynaklı hatalardan etkilenebilir. Etik bileşenler çerçevesinde kurum içinde iyi eğitim programları, bu durumu hafifletebilmektedir (Gyebi ve Quain, 2013: 221).

7.1.1. Nakit Tahsilatı İle İlgili İç Kontrol

İşletmelerde gerçekleştirilen hatalardan belki de en önemlisi nakit işlemlerinde yapılmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği, nakit tahsilatlarında hileli davranışların ve olası muhasebe hatalarının önlenmesi ve tespitlerinde makul güvence sağlamaktadır.

İşletmelerde meydana gelen işlemlerin çoğu nakit işlem görmektedir. İşletmelerdeki nakit hareketleri “ Kasa hesabı” ve “ Banka mevduat hesabı” kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Doğası gereği sağlık harcamalarının planlanmamış olma olasılığı yüksektir. Bu nedenle beklenmeyen acil durumlarda nakit ihtiyacına kredi kartı kullanımı bir alternatif olarak görülmektedir (Kızıltuğ, 2015 :37).

Nakit tahsilatlarında iç kontrol prosedürlerine aşağıdaki örnekleri verebiliriz (Melikyan, 2015: 70);

- Tahsilatı yapan çalışanın sürekli gözetim altında tutulması,
- Çek ve senetler yetkili çalışan tarafından alınarak listelenmesi,
- Çek ve senetleri teslim alan çalışana, ciro etme yetkisi verilmemesi,
- Günlük kasa sayımı,
- Tahsili gerçekleşen nakit paralar günlük olarak bankaya yatırılmalı,
- Veznedar finansman bölümü yöneticisine karşı sorumlu olmalı,
- Para tahsilatı yapan çalışanın yıllık izin kullanımı zorunlu hale getirilmelidir.

Nakit tahsilatlarından en çok kullanılan hesaplardan biri olan kasa hesaplarında iç kontrol sisteminin temel görevleri (Kızıltuğ, 2015: 38, 39) ;

- İşletme şubelerinde bulunan kasa sayılarının belirlenmesi,
- Tahsil ve tediye fişlerinde kullanılan makbuzların seri numaralarının kontrolü gerçekleştirilerek, sıra takibini incelemesi,
- Günlük kasa defterinin kalanına bakılarak kayıtların doğruluğunun incelenmesi,
- Kasa hesabının kalanı ile fiili kasa mevcudunun karşılaştırılma durumu kontrol edilerek, yetkililerce imzalanma durumunun kontrolü,

- Kasa kalanlarının işletme nakit politikasına uygunluğunun değerlemesi,
- Kasa farkı ortaya çıkmış ise ilgili hesaplara aktarılıp aktarılmadığının kontrolü.

7.1.2. Nakit Ödemeleri İle İlgili İç Kontrol

Nakit ödemeleri hastane işletmelerinin faaliyetlerini sürdürmesi için ihtiyaç duyulan stok ve malzeme alımları için satıcılara yapılan ödemelerdir (Aydoğdu, 2013: 164).

İşletmelerin nakit ödemeleri ile ilgili iç kontrol sistemlerinde aksaklıklar olması, çek vb. ödeme araçlarında oluşabilecek hilelere kaynak oluşturmaktadır. İç kontrol yapısı gereği uygulanması gerekli görevler ayrılığı ilkesinin düzgün uygulanmaması hilelere zemin hazırlayabilir (Fındık, 2016: 655).

İşletmelerde nakit ödemeleri araçlarında iç kontrol sistemi;

Küçük kasa: Küçük kasa ödemeleri küçük miktarlarla sınırlı tutulmalıdır. Küçük kasadan büyük ödemeler gerçekleştirilmesi sakıncalı olabilir. Küçük kasadan yapılan işlemlerde mürekkep ile yazılmış kasa fişleri kullanılarak, bu fişlerin kontrolünün gerçekleştirilmesi gerekir (Baydarol, 2007: 46).

Banka: Ticari hesap ödemeleri gerçekleştirilirken, çek imza yetkisi bulunan kişilerin gösterildiği bir yönetim kurulu kararı bankaların dosyalarında yer almalıdır (Baydarol, 2007: 46).

Senetler ve diğer kanıtlar: Senet ödemesi yapıldıktan sonra uygun bir damga ya da sıra halinde delikler açan bir zımba kullanılarak yapılabilecek kontroller ile senedin bir daha ödenmeye sunulması engellenmelidir. Senetlerle ilgili fatura ve belgeler senede bağlanmalıdır (Baydarol, 2007: 46).

Çek: Yetki verilen kişi tarafından düzenlenen çeklerde rakamlar ve yazılar değiştirilemeyecek biçimde veya makine ile yazılmalıdır. Çek üzerindeki yetkili kişilerin imzaları saptanarak önceden bankaya bildirilmelidir. Bir iç kontrol aracı olarak bankalarda genel hesaptan ayrı özel amaçlı hesap açtırılabilir (Kertis, 2005: 49).

Ödeme araçlarından çeklerle ilgili görülmesi muhtemel bazı hileler (Fındık, 2016: 655) ;

- Ardışık günler arasında eksik çek olması,
- Ödemesi gerçekleşen çeklerde ödeme bilgisinin gösterilmemesi,

- Çift çek ödemeleri,
- Belgelerle desteklenmeyen çek ödemeleri,
- Banka ve satıcılar ile yapılan mutabakatlardaki tutarsızlıklar,
- Sahte çek düzenlenmesi,
- Sahte ciro hilesi vb.

Nakit ödemelere ilişkin iç kontrol prosedürleri genel hatları itibariyle aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yağcı, 2006: 43-45) ;

- Ödeme yetkisi verilen kişi ile muhasebe yetkisi olan kişiler farklı olmalıdır.
- Ödemeler yetkili kişilerce onaylanmalıdır.
- Çek ile ödeme yapılması halinde çeki düzenleyen, konuya hâkim kişi olmalıdır.

Tahsilat veya ödeme yetkisi olan kişiden farklı bir kişi çeki düzenlemelidir.

- Çekler hamiline düzenlenmemelidir.
- Belirli tutarı aşan çeklerde çift imza şartı aranmalıdır.
- Çeklerde seri ve sıra numaraları bulunmalıdır.
- Mal ve hizmet alımları doğru miktarda ve fiyattan, ihtiyaç oranında gerçekleşmelidir. Belge kontrolleri yapılmalıdır.
- Belirli aralıklarla kasa sayımı gerçekleştirilmelidir.

7.2. Gelirler ve Alacaklarla İlgili İç Kontrol

Her işletmenin belli ölçülerde gelirleri ve giderleri bulunmaktadır. İşletmeye fayda ve kazanç sağlayan gelir ve alacak hesapları iç kontrol sistemi tarafından denetlenmelidir. Alacaklar hesabını işletmelerin henüz hesabına geçmemiş ödemeleri olarak basit bir şekilde tanımlarsak hileli işlemlerin gerçekleştirilmemesi amacıyla ara ara hesapların kontrolü vb. iç kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

7.2.1. Gelirler İle İlgili İç Kontrol

Hastane işletmelerinin gelirleri ile ilgili iç kontrol sistemi üç ana başlıkta gruplandırılabilir.

a) Hasta kabul işlemleri: Gelirler ile ilgili iç kontrol hastaların hastaneye kabulü ile başlamaktadır. Hasta kabul işlemleri sırasında hasta ile ilgili çeşitli bilgiler edinmek amacıyla hastalara formlar sunulmaktadır. Hastaların vermiş oldukları bu bilgiler istatistiksel raporlarda, yönetim planlarında ve kontrol amaçlı kullanılabilir (Kertiş,

2005: 51).

Hastane işletmeleri tarafından kullanılan Medusa sistemi hak sahipleri ve sigortalı kişilere sağlanan sağlık hizmetine ait fatura bilgilerinin Genel Sağlık Sigorta Sistemi'ne(GSS) aktararak fatura bedellerinin ödenmesini gerçekleştiren bir sistemdir. Medula sistemi sağlık hizmetlerinin kullanımına ait bilgilerin elektronik ortama aktararak kullanılmasını sağlamaktadır. Sistem gelen hastanın sağlık hizmeti alma hakkının olup olmadığının kontrolünü gerçekleştirmekte ve hakkı mevcut ise muayene açılış ve sevk kabul işlemlerinde kullanılmak üzere hastaya bir takip numarası atamaktadır. Takip numarası ile birlikte hastanın işlemlerinin takibi ve faturalandırma işlemleri gerçekleştirilir. Oluşturulan fatura hastanın işlemleri tamamlandığı zaman hesap kapatılarak Sosyal Güvenlik Kurumu'na(SGK) gönderilmektedir. Hasta için yapılan işlemler daha sonra Genel Sağlık Sigorta Sistemi'ne(GSS) aktarılmaktadır. Yapılan bu işlemlerin kontrolleri düzenli olarak gerçekleştirilmeli ve takip numaralarının kuruma ait olup olmadığının denetlemeleri yapılmalıdır (Özata, 2009: 456-457).

b) Yatan hasta gelirleri: Hastane işletmelerinde yatarak tedavi gören hastalardan sağlanan ana gelir kaynakları genel olarak aşağıdaki hizmetlerden oluşmaktadır (Can ,2014: 121) ;

- Ameliyat,
- İlaç ve sarf malzemeleri,
- Otelcilik,
- Medikal tedavi,
- Yoğun bakım,
- Özellikli malzemeler.

c) Ayakta tedavi gelirleri: Hastane işletmelerinde ayakta tedavi gören hastalardan elde edilecek gelirler mümkün olduğu kadar nakit esaslı tahsil edilmelidir. Ancak iç kontrol gereği hasta kaydını gerçekleştiren çalışan ile parayı tahsil eden çalışanın farklı kişiler olması gerekmektedir (Kertiş, 2005: 53).

7.2.2. Alacaklarla İlgili İç Kontrol

Alacak hesaplarında oluşabilecek düzensizlikler ve risklerden kaçınmak için, iş faaliyetlerini inceleyebilecek iç kontrol sistemi araçları gibi, yeterli bir muhasebe sistemine de sahip olunması gerekmektedir (Andrayanti, 2019: 2). Alacaklar, tahsilat ile ilişkilidir. Alacak hesaplarında oluşturulan iyi bir kredi sistemi ve zamanında yapılan ödemeler de,

tahsilatın başarısını doğrudan etkilemektedir (Mei, 2010: 98).

Görevler ayrılığı ilkesi gereğince; hasta kabul işlemleri, yatan hasta gelirleri, ayakta tedavi edilen hasta gelirleri ve alacak kalemleri kendi içinde değerlendirilerek yürütülmelidir. Faturayı kesen ve veznedardan farklı bir çalışan alacaklar hesabının takibini gerçekleştirmelidir. Hastane işletmelerinde verilen hizmetlerin büyük bir bölümü kredili olarak gerçekleştiği için alacak tahsili sağlık sektörü için riskli bir mevzudur. Bu nedenle alacak hesapları sürekli ve titizlikle incelenmelidir (Kızıltuğ, 2015: 44).

Alacaklarla ilgili gerekli iç kontroller aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özen, 2010: 109,110) ;

- Alacaklarla ilgili muhasebe kayıtları sadece yetkisi olan kişiler tarafından yürütülmelidir.
- Alacak hesaplarına ilişkin kayıtlar hileli faaliyetler için son derece müsait hesaplardır. Bu nedenle alacak hesabı tutarları belirli aralıklarla kontrol edilmelidir.
- Alacak hesaplarının muhasebe kayıtlarını yapacak kişilere yetki verilmeli ve yetkisi olmayan kişiler dışındaki personellerin kayıtlarla oynama olasılığının önüne geçilmelidir.
- Kredili satışlara yönelik olan kontrollerde çek veya senet alınıp alınmadığı, çek ve senetlerin güvenilirliği kontrol edilmelidir.
- Alacaklar ödendiğinde alacak hesabı alacaklandırılmalı, ödenme türüne göre kasa veya banka hesabı borçlandırılmalıdır.

7.3. Alışlar ve Stoklarla İlgili İç Kontrol

İşletmeler faaliyetlerinin sürekliliği ve devamı açısından ihtiyaçları oranında satın alma işlemi gerçekleştirmektedir. Satın alma faaliyetleri de muhasebe hesaplarına kaydedilerek izlenmektedir. Alınan mallar karşılığı yapılan ödemelerin tutarları, borçlanılan miktarlar ve borç biçimleri gibi faaliyetler kayıt altına alınmalı ve kontrol edilmelidir. Stok hesapları ise ihtiyaç olduğu zaman kullanılmak üzere depolanan mallardan oluşmaktadır. İç kontrol sistemi de stoklarda oluşabilecek herhangi bir çalınma, bozulma, aşınma gibi durumların önüne geçmek vb. amaçlar ile etkin biçimde yönetilmelidir.

7.3.1. Alışlarla İlgili İç Kontrol

Her işletme gibi hastane işletmeleri de ihtiyaçları ve büyüklükleri ile tutarlı satın alma işlemleri gerçekleştirmektedir. Her işletmenin satın alma departmanının yetkileri

çerçevesinde yaptıkları, satın alma işlemleri üst yönetimin onayını gerektirmektedir. Hastane işletmelerinde satın alma faaliyetlerinin kapsadığı aşamalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Atasever, 2020: 13-14) ;

- Satın alma ihtiyacının doğması, tespit edilmesi ya da bildirilmesi,
- Satın alınacak mal veya hizmetin özelliklerinin belirlenerek teknik şartnamenin hazırlanması,
- Yaklaşık maliyetin belirlenmesi için ön bir piyasa araştırması yapılması,
- Satın alma usulünün belirlenmesi,
- Belirlenen usule ait sözleşme vb. evraklarının hazırlanması,
- Yetkili personelden satın alma izninin alınması,
- Satın alma komisyonunun oluşturulması,
- Satın alma usulünün ilgili kişilere ilanı,
- İstekliler arasından teklif alınması,
- Tekliflerin değerlendirilmesi ve işleme ait kararın verilmesi,
- Kararın bildirilmesi ve sözleşmenin yapılması,
- Teslim işlemlerinin gerçekleştirilmesi,
- Teslimi yapılan mal veya hizmetlerin muayene ve kabul işlemleri,
- Ödeme işlemlerinin yapılması,
- Lojistik ve stok yönetimi işlemlerinin gerçekleştirilmesi,
- Performans değerlendirme,
- Yeni ihtiyaçların planlamasının yapılması.

Yukarıda sayılan aşamalar bir döngü şeklinde birbirini takip ederek gerçekleşmektedir. Yapılan işlemler sırasına uygun biçimde ve kontrolü sağlanarak gerçekleşmelidir.

Hastane işletmeleri 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda bulunan hükümlere uygun olarak satın alma işlemlerini gerçekleştirmektedir (Karagöz, v.d., 2019: 8). İhalelerde temel usuller açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulüdür. Kanunda özel hallerde belirtilmekte ise ihtiyaçların karşılanması amacıyla doğrudan temin yolu ile ve pazarlık usulü ile ihale yapılması mümkün kılınmaktadır (Mal Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliği, Md. :4).

Açık İhale Usulü: İşin niteliğine uygun yeterliliğe sahip bulunan bütün isteklilerin kapalı zarf içinde teklif verebildiği temel ihale usulüdür (Sözen, 2018: 32).

Belli İstekliler Arasında İhale Usulü: Bu usulde öncelikle ön yeterlik değerlendirmesi yapılmaktadır. Ön yeterlik değerlendirmesi sonucunda davet edilen ilgililerin teklif verdiği usuldür. Belli istekliler arasında ihale usulü aşağıda sayılan işler için yaptırılabilir (Kamu İhale Kanunu Md. :20) ;

- ✓ Yapım işleri,
- ✓ Mal ve hizmet alım ihalelerinde işin özelliği gereği uzmanlık veya ileri teknolojiye ihtiyaç duyulmasından dolayı açık ihale usulünün uygulama alanı bulamadığı işlerin ihalesi,
- ✓ Yaklaşık değeri eşik değerinin yarısından fazla olan yapım işi ihaleleri.

Doğrudan Temin: Doğrudan temin usulü 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda düzenlenmiş bir satın alma usulüdür. Bu usul ihale sürecinden farklı bir şekilde işlemektedir. Doğrudan temin ihale yöntemlerinde belirlenen ilan yapma, teminat alma, ihale için komisyon oluşturma ve yeterlik kıstaslarının arandığı unsurların bulunmadığı, ihale yetkililerinin görevlendirdiği kişi veya kişiler tarafından fiyat araştırması gerçekleştirilerek yapılan mal ve hizmet satın alınmasını sağlayan usuldür (Atuğ ve Taytak, 2018: 94).

İlan yapılmaksızın ve teminat aranmaksızın doğrudan temin usulü uygulanabilecek bazı durumlar (Kamu İhale Kanunu, Md. :22) ;

- ✓ İhtiyacın ancak gerçek veya tüzel tek kişiden temin edilebileceğinin anlaşılması,
- ✓ İhtiyaç ile ilgili gerçek veya tek kişinin özel bir hakka haiz olması,
- ✓ Mevcut mal ve hizmetlerle uyum ve standartlaşmasının sağlanması için gerekli mal ve hizmetlerin, asıl sözleşmeye bağlı ve toplamda üç yılı aşmayacak sözleşmelerle ilk alımı yapılan kişiden alım yapılması,
- ✓ İhtiyaca uygun taşınmaz mal alımı veya kiralama,
- ✓ Özelliğinden veya kullanılması belli bir süreye bağlı olmasından kaynaklı stoklanması ekonomik olmayan veya acil durumlarda kullanılması gerekli ilaç, serum, aşı, anti-serum, kan ve kan ürünleri ile uygulama sırasında hastaya göre belirlenen ve hastaya özgü tıbbi sarf malzeme, test ve tetkik sarf malzeme alımları.

Pazarlık Usulü: Pazarlık usulü ihale sürecinin iki aşamadan oluştuğu ve ihalenin ilgili olduğu işin detaylarının ilgililerle görüşüldüğü satın alma usulüdür (Memişoğulları, 2008: 46). Pazarlık usulü aşağıda sayılan durumlarda yapılabilir (Kamu İhale Kanunu, Md. : 21);

- ✓ Açık ihale usulü ya da belli istekliler arasında ihale usulü yapılması sonucunda herhangi bir teklif verilmemesi,
- ✓ Beklenmedik bir durum oluşması (Doğal afet, salgın hastalık vb.) veya işin tekniği gereği özellik gerektiren veya idarece belirlenen güvenliğin sağlanması için acele yapılması gereken hallerde veya idarece önceden öngörülemeyen durumların meydana gelmesiyle ihalenin acele yapılmasının gerekli olması,
- ✓ Savunma ve güvenlik ile alakalı özel durumların meydana gelmesiyle ihalenin acele yapılmasının gerekli olması,
- ✓ İhalenin seri üretim gerektirmeyen ve araştırma geliştirme sürecine ihtiyaç duyulan bir nitelik taşıması,
- ✓ İhale konusu alımların ve yapım işlerinin kendine özgün bir nitelikte ve karmaşık olması sebebiyle teknik ve mali özelliklerinin belirlenmesinde güçlük olması,
- ✓ İdarelerin yaklaşık maliyetinin 2020 yılı itibarıyla 323.398,-Türk Lirasına kadar olan mal veya hizmet alımları.

Satın alma ile ilgili iç kontrol sistemi değerlendirilirken dikkat edilmesi gerekli hususlar (Ertürk, 2010: 122) ;

- Siparişi verilen veya teslim alınan mallar, istekte bulunulan mallardan farklı ise; ambar, malları satın alma ve teslim belgelerinin yapılmış olduğu istek pusulası ile karşılaştırma yapılabilir.
- Gelen mal teslim alma bölümü tarafından alınmışsa, diğer bölüm veya bölümler fatura ile malları karşılaştırarak uygunluğunu değerlendirebilir.
- Alınan mal karşılığında fazladan ödeme gerçekleşmiş ise, farklı bir bölüm tarafından malın sayımı yapılarak, satıcıdan fatura alınır.
- Satın almada kullanacak malzemeden sorumlu yönetici tarafından satın alma istek fişi onaylanmaktadır.

7.3.2. Stoklarla İlgili İç Kontrol

Stoklar, ihtiyaç anında kullanılmak üzere depolarda hazır biçimde bekletilen hammadde, yarı mamul ve mamullerden oluşmaktadır (Karagöz ve Yıldız, 2015: 379).

Ancak hastane işletmelerinde diğer işletmelerden farklı olarak stoklanabilir mamül bulunmamaktadır. Bunun sonucunda ticari mal olarak denetim yapılamamaktadır. Çünkü hastanelerin alım satım yapmış oldukları herhangi bir ticari mal bulunmamaktadır (Yiğittop, 2008: 71). Hastane işletmelerinde satışı yapılan faktör hizmettir. Stok yapılan malzemeler hizmet üretiminde kullanılan malzemeler olduğu için stok kavramı diğer işletmelerden farklılık göstermektedir (Semerci, 2010: 78).

Hastane stokları genel olarak (Aydoğdu, 2013: 165) ;

- İlaç,
- Tıbbi malzeme,
- Sarf malzeme stoklarından oluşmaktadır.

Hastane işletmelerinde stoklar ile ilgili yapılabilecek düzensizlikler (Dursun ve Akın, 2019: 56) ;

- İhtiyaçtan fazla ilaç ve sarf malzeme alınması,
- Satın alma sürecinde yapılan yanlış hesap ve değerlemeler,
- Stokların çalınma ve kaybolma durumu,
- İlaç ve medikal malzemelerin son kullanım tarihinin kontrolünün yapılmaması,
- Taşıma ve depo hataları,
- Özensiz kullanım

Ayrıca hastane işletmelerinde aşağıda sayılan düzensizlikler de görülebilmektedir (Melikyan, 2015: 77);

- Kasıtlı veya kasıtsız olarak sıra numarasız belge kullanımı olabilir.
- Gerekli yetkilendirme sürecinin dışında işlemler gerçekleştirilir.
- Gereksiz malzeme alımı gerçekleştirilir.
- Onay alınmadan malzeme alımı ve kullanımı gerçekleştirilir.
- Depo giriş ve çıkışlarında kayıt tutulmayabilir.
- Stok hesaplarındaki kayıtlar ile fiilen yapılan stok sayımı sonuçları arasında düzensizlikler olabilir.

Yukarıda sayılan bu düzensizlikler sonucu genel olarak işletme ve hastane işletmelerinde hata ve hilelere yol açılmaktadır. Gerekli kontrolleri yaparak, stoklarda kurulan etkin bir iç kontrol sistemi bu tip düzensizliklerin önüne geçerek, işletmelerin daha

etkin ve verimli faaliyet göstermesinde yardımcı olmaktadır.

Stok kalemlerinde hata ve hile riski yüksektir. İç kontrol sistemi bu riskleri önlemeyi amaçlayarak gerekli kontrolleri yapmalıdır. Stoklara ilişkin olarak yapılabilecek hata ve hileler (Fındık, 2016: 654) ;

- Satın alınan malların değerinin olduğundan düşük gösterilmesi,
- Satın alınan malların değerinin olduğundan yüksek gösterilmesi,
- Satın alınan malların kayıt altına alınmaması,
- Satıcıdan alınan indirimlerin stok maliyetlerinde gösterilmemesi,
- Envanterde aynı malların birden fazla sayılması,
- Satın alınmayan ya da olmayan malların muhasebeleştirilmesi,
- Stok değer düşüklüklerinin muhasebe kayıtlarının yapılmaması.

Stok hesapları iç kontrol sisteminin etkinliği açısından önemli kalemlerden bir tanesidir. Stoklar hesabı ile ilgili dikkat edilmesi gerekli başlıca iç kontroller (Kepir, 2019: 84);

- Stok depolarına giriş ve çıkışların denetlenmesi,
- Depo giriş ve çıkışlarında kayıt tutulması,
- Stok kartları ile fiili stoklar karşılaştırılarak, bozulma, aşınma, çalınma veya yanlış kayıt tutma gibi durumların varlığının tespit edilmesi vb.

7.3.3. Stok Kontrol Yöntemleri

Stok kontrolü, satın alma ve depolama maliyetlerini minimum düzeyde tutmayı sağlamak için neyin, ne zaman, ne kadar sipariş verileceğini ve ne kadar süre stoklanacağını gösteren bilime dayalı bir sistemdir (Anand vd., 2013). Bu sistemle beraber stokların ekonomik şekilde nasıl kontrol edilmesi gerektiği incelenmektedir.

Hastane işletmeleri stokları kontrol etmek için, stok politikası, hizmet türü ve mali durumlarına bağlı olarak bazı yöntemler kullanmaktadır. Bu yöntemlerden bazıları (Karagöz ve Yıldız, 2015: 381) ;

7.3.3.1. Gözle kontrol yöntemi

Bu yöntem genellikle tecrübeli bir ambar görevlisinin gerçekleştirdiği bir kontrol türüdür. Ancak herhangi bir faktör değişiminin bu yöntemle farkına varılması güç olduğundan dolayı gerekli tedbirlerin alınmasında geç kalınabilir (Karagöz ve Yıldız,

2015: 381). Gözle kontrol yöntemindeki belli başlı sakıncalar (Yiğit, 2014: 111) ;

- Gözle kontrolü gerçekleştirme düzeni ve sipariş miktarı görevlinin kişisel sezgi ve yargısına bırakıldığı için hatalı işlemlerin gerçekleştirme olasılığı yüksektir.
- Depodaki malzemelerin yerleştirilmesi sistematik bir biçimde yapılmamışsa, kontrolü yapan görevli görevini yerine getirirken yapılan işlemi yanlış algılayabilir.
- Bu yöntemde herhangi bir faktör değiştiği takdirde, bu durumun fark edilmesi zaman almaktadır.

7.3.3.2.Çift kutu yöntemi

Bu yöntemde depoda tutulan her malzeme, biri büyük ve diğeri küçük olmak üzere iki kutuda tutulmaktadır. Büyük kutunun dibine malzeme siparişi için talep formu konulur ve kutunun içindeki malzeme bitinceye kadar kullanılır. Büyük kutunun içindeki malzeme bittiği zaman içindeki talep formu doldurularak gönderilir. Stok tekrar yenilene kadar küçük kutudaki malzeme kullanılmaktadır. Stok yenilendiği zaman döngü tekrar baştan başlar (Ertuğrul ve Tanrıverdi, 2013: 42).

7.3.3.3.Sabit sipariş miktarı yöntemi

Her stok düzeyi için stok kontrol maliyetini en aza indirgeyecek bir sipariş miktarı ve düzeyi belirlenmektedir. Bu yöntemde sipariş miktarı sabit tutulmaktadır. Yöntemin ana sakıncası sipariş periyotlarının değişken olması durumunda tedarik gerçekleştirilirken sorunlar meydana gelebilir. Ancak tüketim hızı sabit tutulursa bu sakınca da ortadan kalkmaktadır (Yiğit, 2014: 111).

Sabit sipariş miktarı yöntemi bir diğere adıyla sürekli envanter yöntemi genelde A grubu stok kalemlerinin kontrolünün gerçekleşmesinde kullanılmaktadır (Töz, 2007: 30).

7.3.3.4.Ekonomik sipariş miktarı modeli

Bu yöntem maliyetleri göz önünde bulundurarak en uygun değer sipariş miktarını bulmak için kullanılan bir yöntemdir. Stok maliyetlerinin minimum düzeyde gerçekleştirecek en optimum sipariş miktarı stok bulundurma maliyeti ile sipariş maliyetinin toplamının minimum olduğu noktada gerçekleşmektedir (Yiğit, 2014: 113).

Ekonomik sipariş miktarının ne olması gerektiği belirlenirken kullanılan birtakım varsayımlar mevcuttur. Bu varsayımları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Töz, 2007: 24) ;

- Belirli periyotta talep hızı sabit ve talep kesin olmaktadır.

- Sipariş verilme aralıkları düzenli ve eşittir.
- Her dönem için mal fiyatları aynıdır.
- Siparişi verilen malların ulaşımı bir seferde olmaktadır.
- Stok bulundurmama maliyeti bulunmamaktadır.
- Tedarik süresi aynıdır ve sifıra inmemektedir.

7.3.3.5. ABC (Always Better Control) Yöntemi

Stok kontrol analizlerini tüm kalemlerde ayrıntılı bir şekilde uygulamak hem zaman hem de ekonomik bakımdan oldukça karmaşık ve maliyetli olmaktadır. Bu sebeple çok yakın kontrolü gereken değerli kalemleri ve ekonomik olarak az bir kontrol uygulamanın yeterli olacağı düşük maliyetli kalemleri birbirinden ayırarak, kontrolün hangi yerde yoğunlaşması gerektiğini gösteren analiz ABC analizi olarak adlandırılmaktadır (Selçuk, 2007: 6).

Stok kalemleri bu yöntemde stok değerine bağlı olarak yıllık TL bazında yöntemin baş harflerinden oluşan A, B ve C olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Kısakürek ve Elden, 2011: 222). ABC Analizi stokları maliyetlerine göre sınıflandırmaktadır. Aynı zamanda Pareto ilkesi olarak da bilinen “ Önemli çoğunluğu, hayati azınlıktan ayırmak” olarak da tanımlanmaktadır (Migbaru vd., 2016: 735).

A Grubu: Bu gruba ait olan stok kalemlerinin toplam miktar içindeki payı % 15-20 iken, toplam değerdeki payı ise % 75-80’ dir.

B Grubu: B grubu içindeki stokların payları miktarın % 30-40’ı ve toplam değerinde ise % 10-15’ ini oluşturmaktadır.

C Grubu: Bu gruptaki stokların değer payları sadece % 5-10 iken, stok miktarındaki payları % 40- 50’ sini oluşturmaktadır.

ABC Analizinin olumsuz yani sadece kalemlerin mali değeri ve kullanım oranlarıyla ilgilenmesidir. Çünkü hastanelerde düşük kullanımlı veya düşük maliyetli bir kalem, hasta için hayati önem taşıyabilmektedir (Hazrati vd., 2018).

7.3.3.6.VED (Vital Essential Desirable) Yöntemi

VED yöntemi hastanelerde ilaç ve tıbbi malzemelerin kontrolünde kullanılmaktadır. Hastane işletmelerinde insan hayatının değeri birincil önem taşımaktadır. Hayati ilaçların hastanede kısa süreliğine bile mevcut olmaması, hasta bakım hizmetlerinde ciddi

fonksiyonel bozukluklara yol açabilmektedir (Nigah vd., 2010: 202).

İlaç ve malzemeler insan hayatında taşıdığı önem derecesine göre gruplara ayrılmaktadır. Bu gruplar V grubu, E grubu ve D grubu olmak üzere üç gruptan oluşmaktadır (Elden, 2011: 27).

V Grubu Malzemeler: Stokta mutlaka bulundurulması gereken ve hayati öneme sahip bulunan tıbbi malzemelerden oluşmaktadır.

E Grubu Malzemeler: Bu malzemeler önemli olmasına karşın hastane işletmelerinde alternatifi bulunabilen tıbbi malzemelerden oluşmaktadır. Hastane E Grubu malzemeler olmadan işlemlerini yürütebilir ancak verilen hizmetlerin kalitesini etkileyebilir (Wandalkar vd., 2013: 127).

D Grubu Malzemeler: Hastanenin işleyişine müdahale etmeyen, stokta bulundurulması özel isteğe bağlı malzemelerden oluşmaktadır (Nadu, 2014: 37).

7.3.3.7. Just In Time (JIT)

İşletme varlıklarında stok kalemlerinin önemli bir yatırım kalemi olması işletmeleri son zamanlarda tam zamanında stok yönetimi gibi yeni kontrol yöntemleri arayışına yönlendirmiştir. Felsefe olarak da benimsenen bu yöntem, stokların üretimin aşamalarında yüksek maliyetlere yol açması durumunu israf unsuru olarak görmektedir ve stokların azaltılması amacını hedeflemektedir (Elden, 2011: 31). JIT yöntemi kısaca “ İhtiyaç duyulanın ne kadar, ne zaman ve ne miktarda gerektiğini ve israfın tamamen ortadan kaldırılmasını” tanımlamaktadır (Hirano, 2009: 145). Yöntemin amacı sürecin tüm aşamalarında gereksiz israfın ortadan kaldırılması, aşırı stoğa ihtiyaç duymadan talebe anında cevap verebilmektir (Hutchins, 1999).

Sıfır stok veya sıfır hata olarak da tanımlanabilen JIT yönteminde önlenmesi istenen israf unsurunun yedi tipi bulunmaktadır. Bunlar (Aytekin, 2009: 104);

- Üretimin fazlalığından kaynaklı israf,
- Beklemelerden doğan israf,
- Nakillerden doğan israf,
- Stokların neden olduğu israf,
- Prosesten kaynaklanan israf,
- Hareket israfı,

- Hatalı malzemelerden doğan israf

JIT yöntemi stoklardan kaynaklanan israfların önüne geçmek ve sürekli amaç olarak benimsediği stokları azaltmak amacını güden dört ana ilkeye sahip bulunmaktadır. Bu ilkeler (Elden, 2011: 32);

- İşletmeye değer kazandırmayan faaliyetlerin kaldırılması,
- Kalitenin maksimum seviyede tutulması,
- Devamlı ve sürekli iyileştirmeyi gerçekleştirmek,
- İşletmeye değer kazandıran tüm faaliyetlerin ön plana çıkarılması.

7.4. Maddi Duran Varlıklarla İlgili İç Kontrol

Hastane işletmelerinin maddi duran varlıkları genelde şu başlıklar altında toplanabilir. Bunlar (Şimşek ve Biçer, 2018: 448);

- Tıbbi cihaz ve tesisatlar
- Tıbbi olmayan cihaz ve tesisatlar
- Taşıtlar
- Demirbaşlardan oluşmaktadır,

Hastane işletmelerinde sağlık teknolojilerinin gelişimine bağlı olarak maddi duran varlıklar içinde tıbbi cihazlar önemli bir paya sahiptir (Aydoğdu, 2013: 169).

Maddi duran varlık alımlarında işletme ihtiyaçlarına öncelik verilmelidir. İhtiyaç dışı maddi duran varlıklara yatırılan kaynaklar, işletme verimlilik ve karlılığını olumsuz etkileyebilir. İhtiyaç duyulan maddi duran varlıkların temin edilmesi kadar elden çıkarılması da önem arz etmektedir. Maddi duran varlıklar bazı nedenlerden dolayı elden çıkarılabilir.

Bu nedenlere aşağıdaki örnekler verilebilir (Yağcı, 2006: 61);

- Miadının dolması,
- Yeni teknolojilerin gelişmesi,
- Faaliyet alanında meydana gelen değişiklikler,
- Yenileme ihtiyacı,
- Teknik arızaların oluşması,
- Sterilizasyonunun güçlenmesi vb.

Maddi duran varlıklar ile ilgili etkin bir iç kontrol sistemi için olması gereken bir takım özellikler mevcuttur. Bunlardan bazıları (Cengiz, 2010: 115-116) ;

- Maddi duran varlık satın alınması aşamasında görevli personel ile maddi duran varlığı kullanacak personelin farklı kişiler olması gerekmektedir.

- İşletmenin duran varlıklarla ilgili satın alma yönetmeliğinin olması işletme açısından faydalıdır.

- Maddi duran varlıkların takibine ilişkin bir yıpranma payı defteri bulunmalıdır.

- Maddi duran varlıklar belli dönemlerde sayılıp, yıpranma payı defteri ile karşılaştırılmalıdır.

- Elden çıkarılan maddi duran varlıklara dair tutanak düzenlenerek muhasebe bölümüne bildirilmelidir.

- Maddi duran varlıkların elden çıkarılması yetkili üst yönetim bilgisi dâhilinde gerçekleşmelidir.

7.5. Ücret Ödemeleriyle İlgili İç Kontrol

Hastane işletmelerinde gider kalemlerinde çoğunluğu oluşturan giderlerden biri de ücret ödemeleridir. Ücret ödemeleri hata ve hilelere maruz kalabileceğinden, ücretlerle ilgili etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması önem arz etmektedir. İşletmelerde ücret ödemeleri ile birlikte işe alımlar, terfiler, yükselmeler ve işten çıkarma gibi faaliyetleri yürütmek için personel departmanı bulundurulması gerekir (Kertiş, 2005: 66).

Personel departmanı sorumluları tarafından eleman istek fişleri oluşturulmaktadır. Eleman istek fişlerinde iş pozisyonu ile ilgili gereken nitelikler, önerilen ücret, personel alımına ihtiyaç duyulma nedenleri gibi bilgiler yer almaktadır. Eleman istek fişleri yönetim tarafından onaylanmalıdır (Kertiş, 2005: 66,67).

Hastane işletmelerinde ücret ödemeleri ile ilgili olabilecek düzensizlikler (Dursun ve Akın, 2019: 57) ;

- Personel ücretlerinin eksik veya fazla tahakkuk ettirilmesi,
- Personele tahakkuk edilenden fazla veya eksik ücret ödemesi,
- Mazaretsiz işe gelmeyen personele ücret ödemesi yapılması,
- Gereksiz yere yapılan fazla mesailer,
- Gerçekleşen fazla mesailerin hata ve hile sebebiyle olduğundan fazla gösterilmesi,

- Ücretli mazaret uygulamalarının kötüye kullanılması vb.

Ücret ile ilgili iç kontrol sistemi aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamalar (Koca, 2010: 68);

- Personelin işe alınması,
- Çalışma süresinin belirlenmesi,
- Ücret bordolarının hazırlanması,
- Ücret ödemeleri,
- Vergi ve sosyal güvenlik kesintilerinin ödemesi.

Yukarıda sayılan ödemeler, iç kontrol gereği ayrı bölüm ve kişiler tarafından yapılmalıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BİR DEVLET HASTANESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ ve MUHASEBE HATALARI ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİ

1. DEVLET HASTANESİ HAKKINDA GENEL BİLGİ

1.1. Hastane Organizasyon Yapısı ve Görev Tanımları



Şekil 1. 7 Hastane Yönetimi

Uygulama yapılan devlet hastanesinin yönetim şeması yukarıdaki Şekil 1.7’de görüldüğü üzere sınıflanmaktadır. Aşağıda şekilde görülen kişilerin görevleri açıklanmaktadır.

Başhekim: Hasta ve Çalışan hakları ile güvenliği mevzuatı doğrultusunda, kanıta dayalı tıp, akılcı ilaç kullanımı, tıp etiği ilkeleri esas olmak üzere tıbbi hizmetlerin yürütülmesinden sorumludur. Başhekim aynı zamanda hastanenin üst yöneticisi ve harcama yetkilisidir. Başhekimin bazı görevleri;

- Hizmetlerin aksamadan yürütülmesini sağlamak amacıyla birim içinde yetkileri belirleyerek, takip ve kontrolünü sağlamak.

- Hizmet içi eğitimleri planlamak ve uygulamak.
- Nöbet, çalışma programı ve personel uyumunu düzenlemek için gerekli tedbirleri almak.
- Planlanma, yer değişikliği, görevlendirme gibi işlemleri yürütmek.
- Tedavinin etkinliği ve hizmetlerin verimliliğine yönelik izleme, değerlendirme yapıp faaliyet raporu düzenlemek.
- Tıbbi hizmetlere yönelik kurul, konsey, komite ve komisyonların çalışma düzen ve usullerini belirlemek.
- Tıbbi hizmetlerin, sağlık tesisinin hizmet rolüne uygun olarak sunulması için hedef ve stratejileri belirlemek, kısa, orta ve uzun dönem planlamalarını yapmak.
- Tıbbi hizmet sunumu kapsamındaki uygulamaları izlemek, sonuçlarını değerlendirmek, gerektiğinde müdahale etmek ve sağlık hizmet sunumu için gerekli olan malzeme ve cihazların planlama ve ihtiyaç tespitini yapmak.
- Sağlık tesisinde verilen tıbbi hizmetlerle ilgili verilerin, aylık performans ve faaliyet raporlarının usulüne uygun olarak zamanında, doğru ve noksansız olarak İl Sağlık Müdürüne aktarılmasını sağlamak.

Başhekim Yardımcısı: Görevlerin usulüne uygun, zamanında ve düzenli olarak yürütülmesinde başhekime yardımcı olmakla görevlidir. Ayrıca, kurumca yürürlüğe konulacak tebliğ, genelge, genel yazı ve sair yazılı emir ve talimatnameler ile belirlenecek olan görevleri de ifa etmekle yükümlüdür.

Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürü: Sağlık bakım hizmetleri müdürünün temel iş, yetki ve sorumlulukları:

- Sağlık bakım hizmetlerinin planlanması, etkin ve verimli hizmet sunulması, kendisine bağlı birimler ve ilgili diğer birimler ile iş birliği ve uyum içerisinde hizmetlerin yürütülmesi, denetlenmesi ve değerlendirilmesini sağlamak.
- Hasta bakım hizmetlerinde çalışan personelin görev yerlerini Başhekimin onayını alarak planlamak.
- Sağlık bakım hizmetlerinin aksamadan sürdürülebilmesi için her türlü ilaç, tıbbi sarf, malzeme ve cihazların yeterli miktarda ve ihtiyaç duyulduğunda kullanıma hazır olarak bulundurulmasını sağlamak. İlaç ve malzemelerin güvenli şekilde kullanımını,

takibini, saklanması, korunmasını ve kayıtlarının düzenli bir şekilde tutulmasını sağlamak.

- Kurum amaç, hedef değerleri doğrultusunda çalışan personelin performans ve verimliliğini değerlendirerek, verimliliği artırmaya yönelik tedbirleri almak. Ayrıca eğitim programlarının takip, değerlendirme, geliştirme ve denetlenmesini yapmak.

- Sağlık bakım hizmetleri ile ilgili alanlardaki mefruşatın ve demirbaşların kullanıma uygunluğu, temizlik kalitesi, niteliği, iç düzenleme ve uyumunun takibini yapmak.

- Hastane Başhekimisi tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

İdari ve Mali Hizmetler Müdürü: İdari ve mali hizmetler müdürü aynı zamanda gerçekleştirme görevlisidir. İdari ve mali hizmetler müdürünün bazı görevleri;

- İdari ve mali hizmetlerin planlanması, etkin ve verimli sunulması, kendisine bağlı birimler ve ilgili diğer birimler ile işbirliği ve uyum içerisinde hizmetlerin yürütülmesi, denetlenmesi ve değerlendirilmesini sağlamak.

- Hizmetin aksatılmadan sürdürülebilmesi için personel ile her türlü malzeme ve cihazların yeterli miktarda ve ihtiyaç duyulduğunda kullanıma hazır olarak bulundurulmasını ve takibini sağlamak.

- Maiyetindeki personelin yetkilerini, uyumunu ve çalışma düzenini belirleyip, eğitilmiş ve sertifikalı personelin çalışma yerlerini aldıkları eğitimler doğrultusunda planlamak.

- Sağlık tesisindeki her türlü cihaz ve eşyaların düzenli olarak kontrol edilerek, bakım ve kalibrasyonlarının yapılıp, kayıtların tutulması, hazır ve çalışır durumda bulundurulması ile binaların tadilat, bakım ve onarımlarının zamanında yapılması için gerekli tedbirleri almak ve yapılan çalışmaları denetlemek.

- Gerekli her türlü ilaç, tıbbi cihaz, laboratuvar malzemelerinin yeterli miktarda ve ihtiyaç duyulduğunda kullanıma hazır olarak bulundurulmasını, eksik bulunan malzemelerin zamanında ve yeteri miktarda talep edilmesini sağlayarak, temini için gerekli hazırlıkları yürütmek.

- Arşiv hizmetlerini planlamak, uygulamak ve denetlemek.

- Sağlık tesisi bilgi sistemlerinin alt yapı, donanım ve yazılım hizmetlerinin işbirliği ve uyum içerisinde yürütülmesini ve her an çalışır halde bulundurulmasını sağlamak.

- Sağlık tesisi içerisinde görev yeri ve değişikliklerini kayıt altına alıp, personelin her türlü özlük işleri, evrak yönetim hizmetleri ve sağlık tesisi faaliyetlerine ait aylık raporların

hastane yönetimine zamanında ve doğru olarak bildirimini için gerekli tedbirleri almak ve kontrolünü yapmak.

- Sağlık tesisinde satın alma, taşınır, bakım ve onarım, ulaşım, kütüphane, tıbbi fotoğrafane, iletişim, kuaförlük, bahçe ve çevre düzenlemesi, terzihane, morg ve otopark gibi hizmetlerin yürütülmesini sağlamak.

- Sağlık tesisi bütçesini hazırlayarak başhekimin onayına sunmak. Gelir ve gider gerçekleşme iş ve işlemlerini yürütmek.

- Sağlık tesisinin tüketime yönelik ihtiyaçlarının hizmet sunumu için hazır bulundurulması amacıyla etkin stok yönetimini sağlamak, taşınır mal mevzuatına göre stok kayıtlarının ilgili sistemlerden günlük düzenli olarak takibini yapmak ve verilerin güncel tutulmasını sağlamak.

- Sağlık tesisinin tüketime yönelik ihtiyaçlarının hizmet birim maliyetlerinin, klinik tabanlı fayda maliyet analizinin, hizmet üretim ve genel işletme giderlerine ilişkin sabit ve değişken maliyetlerin hesaplanmasına yönelik gerekli çalışmaları yapmak ve buna ilişkin istatistikî verilerin dokümantasyonunu sağlayarak ilgili birimlerin bu verilere ulaşması için gerekli tedbirleri almak.

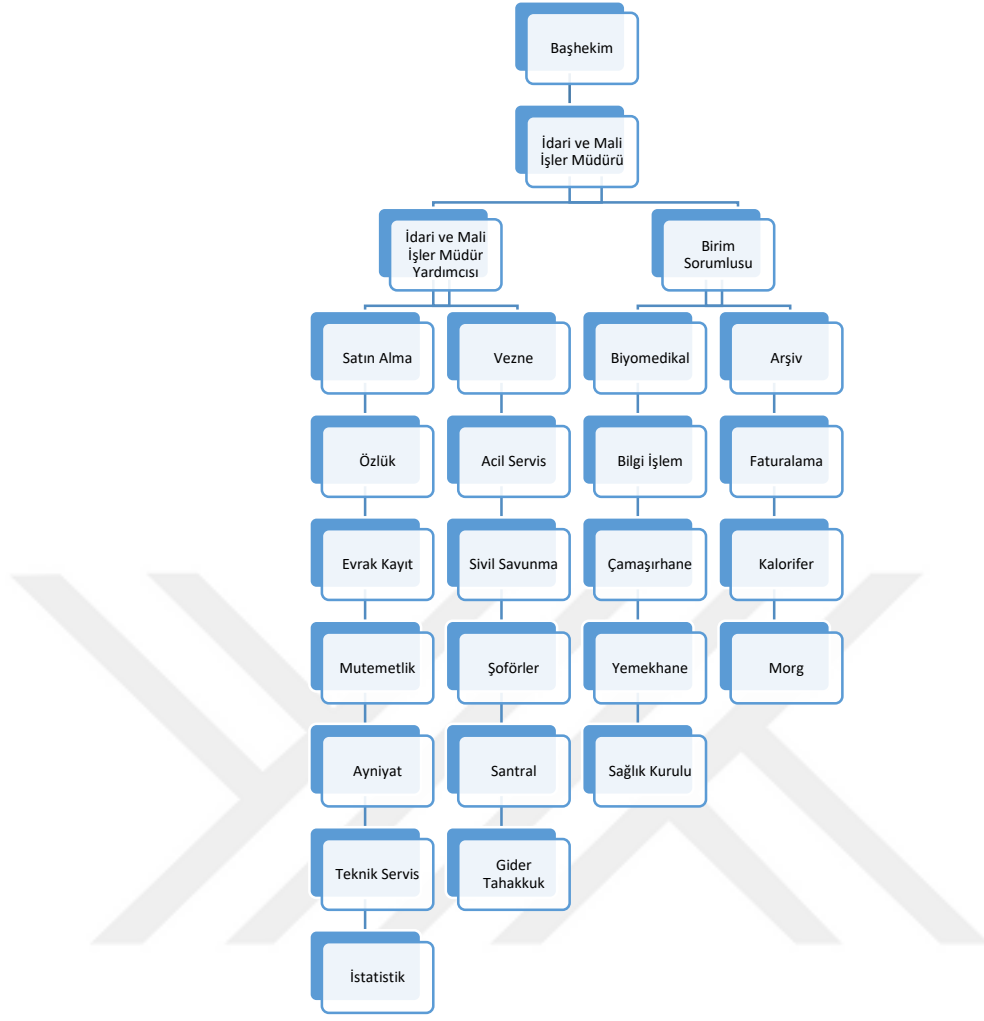
- Satın almalarda hizmet birim maliyetlerinin, verilen sağlık hizmetini aksatmayacak şekilde sabit ve değişken giderlerin düşürülmesi için gerekli çalışmaları yapmak.

- Görev alanı ile ilgili kaynakların verimli kullanılmasına yönelik çalışmalar yürütmek.

- Hastane Başhekimisi tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Müdür Yardımcısı: Görevlerin usulüne uygun, zamanında ve düzenli olarak yürütülmesinde bağlı bulunduğu müdüre yardımcı olmaktır.

Uygulama alanımız doğrultusunda aşağıda gösterilen Şekil 1.8’de gösterilen idari ve mali hizmetler organizasyon şemasında yer alan görev tanımlarından ilgili olanlar tek tek açıklanmaktadır.



Şekil 1. 8 İdari ve Mali İşler

Ayniyat Saymanının Görev ve Yetkileri:

- Kurumun tüm Devlet mallarını kapsayan ayniyat işlemlerini mevzuata göre yönetmek ve gerekli kayıtları tutmakla görevlidir.
- Taşınır mal kontrol yetkilisi tarafından düzenlenen ve imzalanan ayniyat tesellüm makbuzlarına ayniyat saymanı kendine ait yeri imza ederek baştabibe onaylatır. Depo ve ambar memurlarının hizmetlerini ayniyat açısından kontrol etmekle yükümlüdür.
- Ayniyat Talimatnamesi hükümleri dairesinde kayıtları tutar ve Sayıştay ve bakanlık hesabını verir
- Depo ve ambar memurlarının hizmetlerini ayniyat açısından kontrol etmekle yükümlüdür.

- Kayıtlarını internet üzerinden ÇKYS-MKYS üzerinden tutar.

Ambar ve Depo Memurunun Görevleri:

- Ambar ve depo memuru, ayniyat saymanının mutemedidir.
- Ayniyat Talimatnamesi hükümlerine göre ambar ve depoya konulacak erzak, eşya, alet ve malzemenin geçici kabul ve kat'i tesellüm işlemleriyle, bunların gerek Ayniyat Talimatnamesi ve gerekse bu yönetmelik hükümlerine göre ihraçlarını ve bunlarla ilgili kayıtları ve diğer işlemleri yapar.

• Ambar ve depo memuru erzak eşya ve malzemenin iyi bir şekilde korunmasıyla bunlardan bozulmaya müsait olanların zarara uğramadan bir an evvel sarf veya kurumlara devri suretiyle elden çıkarılması ile ilgili işlemlerin yapılması için amirlerine zamanında haber vermekle yükümlüdür.

• Ambar ve depo memuru stokları azalmış olan erzak, eşya ve malzemenin hizmeti aksatmayacak şekilde, zamanında temini için hastane müdürüne yazılı olarak ihtiyaçlarını bildirir.

• Mali yılbaşından evvel bir yıllık kesin sarfları göz önüne almak suretiyle gelecek mali yılın kesin sarflarını ve depo ve ambar miktarlarını göz önüne alarak gelecek yıl alınması gereken erzak eşya ve malzemenin cins ve miktarlarını tesbit eder, ilgililere bildirir.

• Ambardan çıkan maddeleri ambar defterine günü gününe kaydeder. Giren maddelerin fatura fiyatlarını hizalarına yazar ve yılsonunda her tür için ortalama fiyatları tespit eder.

• Ambardan çıkartılanların yılsonundaki miktarlarını ortalama fiyatlarla kuruşturarak 18 nolu istihmal ve istihlakata ait eşya için taşra cetveli düzenler.

Satın Alma Memurunun Görevleri:

• Satın alma memuru yürürlükteki mevzuata uygun olarak hastane müdürünün emirlerine göre, satın alma ile ilgili işlemleri yapmakla yükümlüdür.

• Mevzuatın verdiği yetki çerçevesinde satın alma memuru elinde bulunan avansın ödemek suretiyle, satın alınması gerekli ihtiyaçların alımını yapar avansın usulü dairesinde mahsubunu yaptırır.

Faturalama Memuru Görevleri:

• Faturalama birimine gelen tahakkuklarının TC Maliye Bakanlığı'nın en son yürürlüğe giren Bütçe Uygulama Talimatına ve konu ile ilgili kurumlarla yapılan protokollere uygun olarak kontrollerin yapılması.

• Kontrolleri yapılan tahakkukların internet üzerinde medula sistemine gönderilmesi ve medula sisteminden, gönderilen tahakkuklarla ilgili onay geldikten sonra fatura kesilmesi.

• Kesilen faturaların Borçlar Defterine aktarımının sağlanması.

• Kesilen faturaların tasnifinin yapılarak gerçek ve tüzel kişilere iletilmesi.

• İşlemleri tamamlanan yatan hasta dosyası eklerinin arşiv bölümüne teslim edilmesi.

Mutemet Maaş Birimi Memuru Görevleri:

• Maaşlarla ilgili görevleri;

✓ Hükümetin belirlemiş olduğu maaş katsayıları doğrultusunda, gerekli evrakları ekledikten sonra hazırlanan bordro ile ilgili banka şubesinden maaşların ödenmesi.

✓ Yeni göreve başlayan personelin giriş bildirgesini ayrılan personelin ise ayrılış bildirgesini gönderir.

✓ 4/B ve geçici işçiler sigorta kesintileri en geç ayın 7 sine kadar SGK ya bildirilir. Ücretleri ödenmek üzere muhasebe müdürlüğüne gönderilir

✓ Çalışan personellerin geçici ve sürekli görev yolluk evrakları tanzim edilerek ödenmek üzere döner sermaye ve muhasebe müdürlüğüne teslim edilir

• Nöbet Ücreti: Sağlık ve yardımcı sağlık personelinin bayram ve tatil günü tuttıkları nöbetlere karşılık, kullanmadıkları nöbet izinleri için ödenen ücretlerin ilgili banka şubesinden ödenmesinin sağlanması.

• Görev Maaşı: Hastane idarecilerine kendi asil görevleri dışında yaptıkları görevlere karşılık maaş ödenmesi.

• Döner Sermaye Ek Ödeme: Hastane çalışanlarına hastane idaresinin verdiği kararla o dönem gelirinin yasal kesintilerden sonra % .. kadar ek ödeme yapılması.

• Terfiler: Kişilerin bulundukları kadroda bir yıllık bekleme sürelerinin doldurmalarından dolayı kazandıkları kademe ilerlemelerinin hastane sicili tarafından

hazırlanan terfi onaylarının bordroya dönüştürölüp, kişilerin kartına işlenmesi ve alacak doğduğunda bankaya ödenmesi.

- Yolluklar: Yurt içi sürekli ve geçici tayinlerinde kişilerin kadrolarına bağılı olarak belirlenen yevmiye, gün ve otobüs ücretleri baz alınıp hesaplanarak, ilgili banka hesap numarasına aktarılması.

- Tedavi Giderleri: Personelin kendi veya bakmakla yükümlü oldukları yakınları için yaptıkları sağıık harcamalarının ödenmesinin sağılanması

- Giyim Yardımı: Hastane personeline yapılan giyim yardımının, ayniyat saymanınca yapılan liste, onay, karar ve fatura ve personel listesi eşliğinde tahakkuk kesilerek ilgili kuruma ödemesinin sağılanması.

Vezne Memuru Görevleri:

- Birime gelen muayene ve muayene dışı işlemlerin, avans işlemlerinin, çıkış ödemelerinin, kurum alacaklarının, şartname bedellerinin vezne alıntısı makbuzu, yazar kasa fişi tahsilâtının yapılması.

- Vezne Alıntıları-Yazar Kasa Alıntılarının tasnifinin yapılması ve ilgili suretlerin bağılı bulunulan saymanlığa teslimi. Yatan hasta ücret tahakkukuna göre alacaklı olan şahıslara iadenin, duruma göre yapılması. Sayman mutemet alıntısına dönüştürölmesi.

- Evrak kontrolleri yapıldıktan sonra kasa defterinin, saymanlık fişinin hazırlanması ve ilgili suretlerinin bağılı bulunulan saymanlığa teslim edilmesi

- Kurumun bağılı olduğı saymanlıkça tanzim edilen teslimat müzekkeresinin alınıp ilgili banka şubesine teslim edilmesi, tahsilâtın bankaya yatırılması, banka dekontunun saymanlık müdürlüğüne verilmesi.

Gider Tahakkuk Biriminin Görev ve Yetkileri;

- Hastanenin yıllık döner sermaye bütçesinin hazırlanması, kullanımı, bütçenin giderler kısmının izlenmesi ve gerekli hallerde bütçe hesapları arasında ödenek aktarma işlemlerinin yapılarak işleyişin sağılanması.

- İhale mevzuatı çerçevesinde satın almaları yaparak satın alma biriminden, mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcamalar ile giderlere ait tahakkuk dosyalarının hazırlanarak ödemelerinin gerçekleştirilmesi.

- Kurumlar arası protokol kapsamında satın alınan hizmetlere ait faturaların ödenmesi Hastane personeline yönelik Döner Sermaye Bütçesinden yapılan ek ödeme, nöbet tazminatı harcırah ve maaş ödemelerine ait ödemelerin tahakkuklarının yapılması.

- Hizmet alımı ve muayene kabul komisyonlarında görev yapanların isimlerinin her ayın sonunda tespit edilerek ilgili birime verilmesi.

- Muhasebe işlemlerimizin yürütüldüğü Saymanlık Müdürlüğü ile sürekli iletişim kurularak ödemelerin zamanında ve düzenli olarak yapılmasının sağlanması vb.

Özlük Biriminin Görevleri;

- Kurum içi ve dışından gelen personel ile ilgili tüm yazıları teslim alır.
- Personellerin izinlerini düzenler, işler ve kayıtlarını tutar.
- Personellerin ayrılış, başlayış işlemlerini yaparak ilgili amirlere ve mutemet maaş birimine bildirir. Ayrıca SGK sistemi üzerinden, nakil, istifa, başlayış işlemlerini gerçekleştirir.

- Personellerle ilgili tüm tebligatları yapar.
- Personellerin sicil raporları ile ilgili işlemleri gizlilik içerisinde yapar ve disiplin soruşturma işlemlerinin yürütülmesini sağlar.

- Personellerin istirahat raporlu, sağlık kurulu raporlu ve izinli olduğu günleri bildirir.
- Sonu 0 ve 5 ile biten yıllarda (beş yılda bir) hastane çalışanına “Mal Bildirim Beyannamesi” doldurarak İdari-Mali İşler Daire Başkanlığına bildirir.

- Personelinin her birine özlük dosyası hazırlar, özlük dosyalarını arşivler ve muhafaza eder.

- Geçici görev, ayrılış ve başlayış, izin ve rapor yazılarını düzenler vb.

Saymanlık Müdürü: Saymanlık müdürü aynı zamanda muhasebe yetkilisidir.
Görevleri (<https://docplayer.biz.tr/328430-Saymanlik-personeli-gorev-yetki-ve-sorumluluklar.html>);

- Gelirleri ve alacakların mevzuata uygun şekilde tahsil etmek ile gider ve borçların ödemesini gerçekleştirmek,

- İade işlemlerini yapmak,

- Yapılan işlemlere ait kayıtları muhasebe ilke ve usullerine uygun şekilde, doğru ve zamanında düzenlemek,

- Gerekli bilgi ve belgeleri, harcama yetkilisine ve yetkili diğer birimlere zamanında vermek,

- Muhasebe işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri, mevzuatta belirtilen süre boyunca muhafaza etmek ve denetimler için hazır bulundurmak,

- Muhasebe personellerini denetlemek,

- Muhasebe birimini yönetmek ve kontrollerini sağlamak vb.

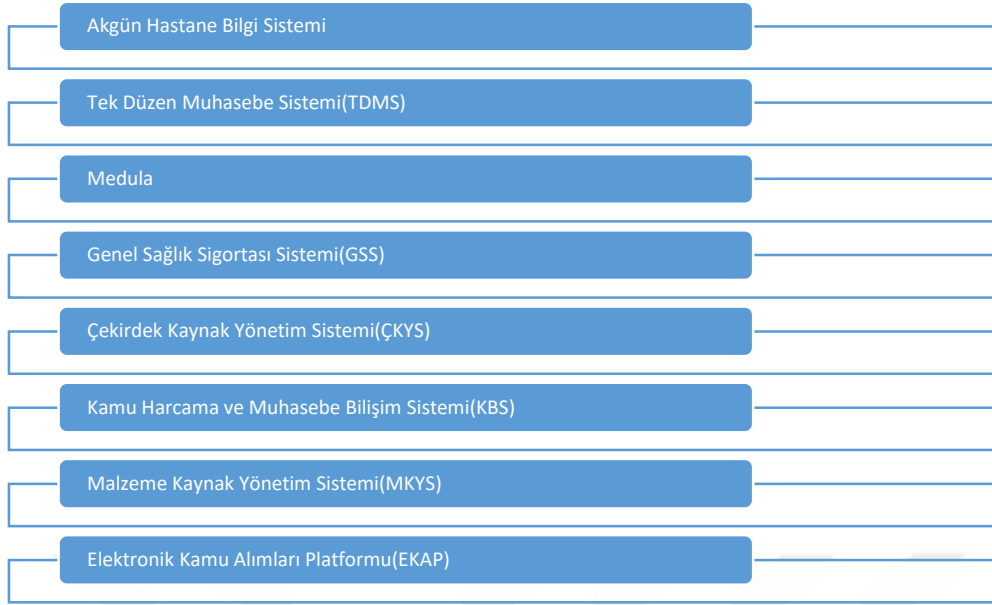
Yukarıda tanımlanan görevler neticesinde iç kontrol gereği harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisinin arasındaki harcama sürecinin gerçekleşme ilişkisi Şekil 1.9’da belirtilmektedir.



Şekil 1. 9 Harcama Sürecinin Gerçekleşmesi

1.2.Hastanenin Kullandığı Sistemler

Hastane işlemlerini gerçekleştirirken aşağıda Şekil 1.10’da açıklanan sistemler üzerinden, işlemlerini yürütmektedir.



Şekil 1. 10 Hastanenin Kullandığı Sistemler

AKGÜN HBS: Hastane idari, mali ve tıbbi bilgilerin elektronik ortamda doğru bir şekilde depolanması, verilerin güvenliğinin sağlanması, verilerin takibinin yapılabilmesini sağlayan hastane bilgi sistemidir. Hastanedeki diğer birimlerle verilerin entegre edilmesi ve Sağlık Bakanlığı'nın denetimindeki dış sistemlerle (Medula, ÇKYS, MKYS, Sağlık-Net vb.) veri alış verişi gerçekleştirmeyi sağlayan bir otomasyon sistemidir.

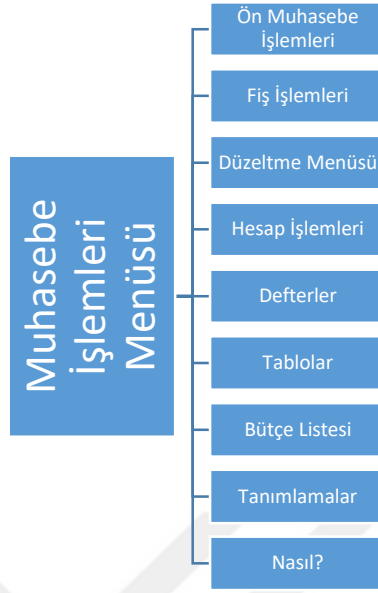
Akgün sisteminin idari modülleri;

- Vezne,
- Faturalandırma,
- Cihaz Takip,
- İstatistik,
- Personel,
- Yönetici,
- Tek Düzen Muhasebe,
- Bordro,
- Stok Takip ve Demirbaş,
- Satın Alma,
- Evrak,
- Hizmet Takip,

- Bilgi İşlem ve Destek,
- Eğitim,
- Asistan,
- Bilgisayar Yönetim modülünden oluşmaktadır.

TDMS: Tek düzen muhasebe sistemi, Sağlık Bakanlığı'na bağlı bir sistemdir. Sisteme ancak özel yetkilendirme verilen kişiler, şifre ile girebilmektedir. Bu sistemi saymanlık bölümü kullanmaktadır. Hastane 2. Düzey resmi sağlık kuruluşudur. TDMS içinde yer alan menü ve modüller aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Sağlık Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü www.sbsgm.saglik.gov.tr) ;

- A. Muhasebe İşlemleri Menüsü
 - 1. Ön Muhasebe İşlemleri Modülü
 - 2. Fiş İşlemleri Modülü
 - 3. Hesap İşlemleri Modülü
 - 4. Defterler Modülü
 - 5. Tablolar Modülü
 - 6. Bütçe Listesi Modülü
 - 7. Tanımlamalar Modülü
- B. Karar Destek Raporları Menüsü
- C. Yönetim Menüsü
 - 1. Yönetim Modülü
- D. Kira İşlemleri Menüsü
 - 1. Kira İşlemleri Modülü
- E. Personel Giderleri Menüsü
 - 1. Personel Giderleri İşlemleri Modülü
- F. Sağlık Turizmi Menüsü
- G. Hesap Kapatma Menüsü
 - 8. Muhasebe İşlem Fişi Modülü
- H. Bütçe Menüsü
- İ. Sayfam Menüsü
 - 1. Mesajlar Modülü
 - 2. Ayarlar Modülü
 - 3. Tanımlamalar Modülü



Şekil 1. 11 Muhasebe İşlemleri Menüsü

Medula Sistemi: Bu sistem GSS ve sağlık tesisleri arasında, iç süreçlere müdahale etmeden fatura bilgisini elektronik ortamda toplamak ve hizmet ödemesini gerçekleştirmek için kullanılan bütünlük bir sistemdir (<http://e.sgk.gov.tr/wps/portal/saglik/Hastane/esgkMedulaHastane>).

Sistem Genel Sağlık Sigortası kapsamında uygulanmaktadır. Sistem 4 ana web servisi şeklinde organize edilmiştir. Uygulama ile birlikte aşağıdaki işlemler yapılmaktadır (Genel Sağlık Sigortası Kapsamında Uygulanan “Medula” Sistemi Hakkında Tebliğ (Seri No:1)) ;

- Hak sahipliği,
- Sevk, reçete, tetkik talebi,
- Ödeme sorgulama,
- Fatura bilgilerinin elektronik ortamda gönderilmesi işlemleri.

GSS: Genel Sağlık Sigortası sistemi, Sosyal Güvenlik Kurumu’na bağlı bir sistemdir. Hastane bu sistem ile kişilerin sigortalarının bulunup, bulunmadığının takibini gerçekleştirmektedir.

ÇKYS: Açılımı Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi olan ÇKYS, kuruma başlayış yapan personelin kayıtlı olduğu ve rapor, terfi, izin gibi işlemlerinin gerçekleştirildiği sistemdir.

KBS: Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi, hastanenin kullandığı Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın sistemidir. Bu sistem, harcama birimleri ile muhasebe birimleri arasında koordinasyonu sağlamaktadır. Maaş hesaplama, bordro ve ödeme emirleri belgesinin otomatik olarak oluşturulması gibi işlemler için kullanılmaktadır.

MKYS: Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi, Sağlık Bakanlığı'na bağlı olan hastanenin malzeme takibinin gerçekleştiği sistemdir. Bu sistem ile birlikte depolarda bulunan taşınırlar, fiyatlar ve ihtiyaç fazlası malzemeler izlenmektedir. Zimmet kontrolü ve malzeme çıkışları MKYS üzerinden gerçekleşmektedir. Sistem üzerine kaydedilen bilgiler, Sağlık Bakanlığı içerine aktarımı sağlanmaktadır.

EKAP: Elektronik Kamu Alımları Platformu, hastanenin satın alma sürecinde, kamu ihalelerinin ve doğrudan temin ile yapılacak alımların girildiği sistemdir. İşlemler bu sistem üzerinden gerçekleşmektedir.

2. NAKİT HESAPLARINDA İÇ KONTROL

Hastanede nakit hareketleri 102. Banka hesabı ve 103. Verilen çek ve Ödeme Emirleri hesabı kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Uygulama yapılan hastane Devlet hastanesi olduğu için çek ve senet kullanılmamaktadır. Tek düzen muhasebe sistemine göre muhasebe işlemlerini kayıt altına almaktadır.

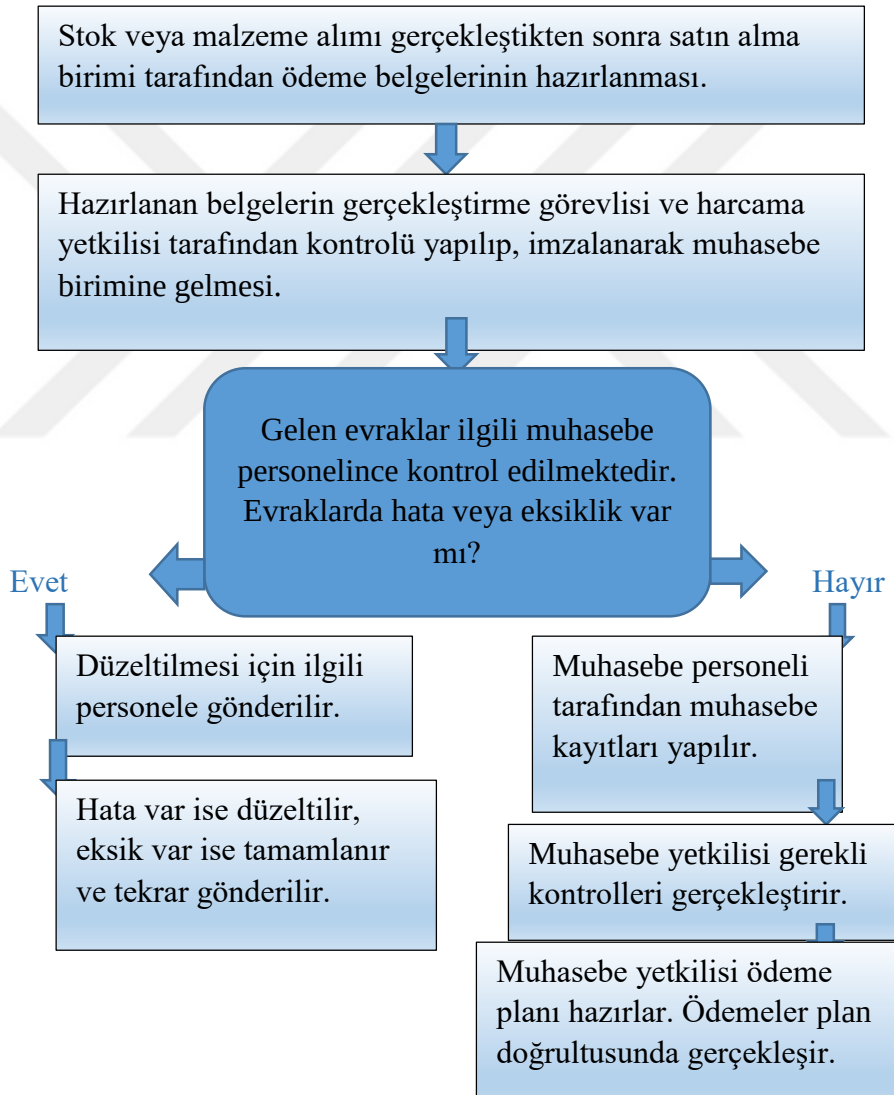
X Tarihinde Banka Mevduatlarına Verilen Faiz Tutarı Kaydı:

102.01.02. X Bankası	XXX	
612.09.01. Faiz Gelirleri	XXX	
805. Gelir Yansıtma Hesabı	XXX	
810.09.01.04. Mevduattan Alınan Faizler	XXX	
642.09.01.04.Mevduattan Alınan Faizler		XXX
		XXX
		XXX
800.09.01.04.MevduattanAlınanFaizler		

805. Gelir Yansıtma Hesabı		
----------------------------	--	--

Muhasebe kayıtları ile banka kayıtları günlük olarak karşılaştırılmaktadır. Ayrıca her gün düzenli olarak geçici mizan kontrolü gerçekleştirilmektedir. Muhasebe biriminde bankalardan sorumlu personel tarafından muhasebe kayıt işlemleri gerçekleştirilerek, muhasebe yetkilisi tarafından da kontrolü yapılmaktadır. Tahsilatlar aylık olarak bankaya yatırılmaktadır.

Şekil 1.12’de görüldüğü üzere ödeme belgeleri hastanenin satın alma biriminde hazırlanmaktadır. Hazırlanan belgeler gerçekleştirme görevlisi ve harcama yetkilisi tarafından kontrolü gerçekleştirildikten sonra imzalanarak muhasebe birimine gönderilmektedir. İlgili personel tarafından incelendikten sonra evrak eksik ise iade edilir ve tamamlattırılıp tekrar gönderilmesi istenir. Evrakta eksik yok ise, muhasebe kaydı altına alınarak muhasebe yetkilisi tarafından imza altına alınmaktadır.



Şekil 1. 12 Mal ve hizmet alımından sonra yapılan işlemler

Stok ve malzeme alımları için satıcılara yapılan ödemelerin gerçekleştiği nakit hesaplarında alınan malzeme ve faturanın saymanlığa gelmesi ile işlemler başlamaktadır. Fatura ekleri ile birlikte gelmektedir. Bu ekler genel olarak;

- Muayene Komisyonu Raporu
- Hakediş Raporu
- Dizi Pusulası
- Fiyat Farkı Hesap Tablosu
- Hastane Otomasyon Program ve Hizmet Alımı
- Hakediş Özeti
- Hakediş İçmeli

Fatura ve eklerin kontrolü gerçekleştirildikten sonra herhangi bir eksik ya da yanlış mevcut değilse ilgili kodlar alınarak muhasebe kayıtları gerçekleştirilmektedir. İlgili koda göre ödemesi de gerçekleştirilmektedir.

Fatura Ekleri ile Gelince Yapılan Mal Alım Kaydı:

150.04.03. Gaz Yakıtlar	XXX	
830.03.02.03.01. Yakacak Alımları	XXX	
320.09.01.Özel Sektör Şirketlerine Borçlar-Sabit İşletme Giderleri		
360.03.99. Diğer Kesilen Damga Vergisi		XXX
835. Gider Yansıtma Hesabı		XXX
		XXX

İlgili Koda Göre Ödeme Kaydı:

320.09.01. Özel Sektör Şirketlerine Borçlar-Sabit İşletme Giderleri	XXX	
103.02. Gönderme Emirleri		XXX

Kayıtlara girilip ilk ödeme geldikten sonra taahhüt dosyası açılmaktadır. Taahhüt dosyasının arkasına mutlaka sözleşme dosyası da eklenmektedir. İlk ödeme evrağının altına da sözleşme dosyası takılmakta ve devamında ilk ödenen evrağın numarası yazılarak, evrak kayıt altına alınmaktadır. Bu işlemin akabinde hakediş miktarına göre taahhüt kesilmektedir. Ödemelerde ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmaktadır. Anlatılan her işlemten sonra yetkili kişi kontrol ederek işlemi onaylamaktadır.

Hastane nakit sistemi ile ilgilenen personeller değişen mevzuat ve sistemin takibini yapmaktadır. Hastane muhasebe hataları ile sık karşılaşmamaktadır. Hastane personeli her bir işlem için ayrı kişiler yetkilendirmektedir. Yapılan işlemler tekrar tekrar kontrolleri gerçekleştikten sonra kayıt altına alınarak, işlemleri gerçekleştirilmektedir. Ayrıca kullanılan TDMS bilgisayar sistemleri, hatalı işlemleri farkederek uyarı vermektedir. Örneğin sistem borç hesabında ve alacak hesabında bir uyumsuzluk olduğunu bildirmektedir.

Satın alma birimi ödeme belgesini hazırlayarak, muhasebe birimine göndermektedir. Muhasebe personeli gelen evrağın incelemesini gerçekleştirdikten sonra muhasebe kayıt işlemini yaparak, muhasebe yetkilisinin onayına sunmaktadır. Hastane muhasebe yetkilisi ödeme planı hazırlamaktadır. Onaylanan ödeme belgesi, hazırlanan plana göre sıraya girmektedir. Ödemeler bu sıra takip edilerek gerçekleştirilmektedir. Ancak bazı ödemeler öncelik ödemesine sahiptir. Yakacak, yiyecek gibi önceliklere sahip ödemeler öncelikle yapılmaktadır.

Hastanede herhangi bir miktar hatası olursa, örneğin eksik ödeme gerçekleşmişse, aradaki fark tespit edilerek tekrar aynı muhasebe kodu kullanılarak, eksik miktarın ödemesi yapılmaktadır. Fazla ödeme gerçekleştirilirse, ilgili firma aranarak fazla yatırılan miktarın iadesi talep edilmektedir. Firma fazla olan miktarı hastane hesabına geri göndermektedir. Ancak firma geri iade yapmayı red ederse, bir sonraki kesilen faturadan yatırılan fazla miktar düşürülerek ödeme yapılmaktadır.

Hastanede iban numarasında hata gerçekleşirse, bankadan ödeme geri iade olmaktadır. Bu durumda evrak incelenerek, doğru iban numarası bulunmakta ve tekrar ödemesi yapılmaktadır. Ayrıca isim uyumsuzluğu da olabilmektedir. Bu durumda da aynı şekilde isim düzeltilerek, ödemesi yapılmaktadır.

Ödeme gerçekleşirken bankanın ismi yanlış yazılabilmektedir. Bu durumda ilgili olmayan bankadan iade olmaktadır. Doğru banka bulunarak, ödemesi gerçekleşmektedir.

Belgesi unutulmuş bir kayıtla, hastane daha önce hiç karşılaşmamıştır. Belgesi olmayan bir kayıt yapılamamaktadır.

Yanlış kod ile girilen hatalarda borç ve alacak hesabı, ters kayıt yapılarak düzeltilmektedir. Düzeltme işlemleri muhakkak muhasebe yetkilisi tarafından gerçekleştirilmektedir.

Yukarıda sayılan hatalar hastane bünyesinde oluşabilecek hatalardır. Ancak yapılan kontroller ve kullandıkları sistemler neticesinde, bu tip hataların oldukça nadir olarak gerçekleştiği görülmektedir. Aşağıda bu tip hatalar için yapılan düzeltme kayıtlarına örnek gösterilmektedir.

X Bankası tarafından fazla yatan tutarın iadesi kaydı:

102.01.02. X Bankası	XXX	
136.01.01.01. Satıcılardan Alacaklar		XXX

Çıkması gereken tutarın banka tarafından X TL çıkmasından dolayı aradaki Y TL'nin kişi borcuna alınması:

136.01.01.01. Satıcılardan Alacaklar	XXX	
102.01.02. X Bankası		XXX

Çözölmek üzere konulmuş ilgili hesaba düzeltme kaydı:

136.01.01.01. Satıcılardan Alacaklar	XXX	
136.02.01.10. Müdürlük İçi Hizmet Devrinden Doğan Alacaklar		XXX

X Bankası Tarafından Vergi Tahsilatının Y Tutar Fazla Çıkmasından Dolayı
Tutarın Kişi Borcuna Alınması Kaydı:

136.01.01.01. Satıcılardan Alacaklar	XXX	
102.01.02. X Bankası		XXX

Bankanın Fazla Yatırdığı Y Tutarı Geri Alması (Düzeltme Kaydı):

360.04.02.04. 9/10 KDV Kesintisi	XXX	
136.01.01.01. Satıcılardan Alacaklar		XXX

Hastane muhasebe işlemlerini kayıt altına aldıktan sonra meydana gelen 0.01
kuruşluk hataların dahi ters kayıt yöntemi ile düzeltme kaydını gerçekleştirmektedir.

3. GELİRLERLE İLGİLİ İÇ KONTROL

Hastanenin gelirleri yatan hasta gelirleri ve ayakta tedavi gelirlerinden oluşmaktadır. Sağlık Bakanlığı hastanenin gelirlerine göre elde ettiği tutarı İl Sağlık Müdürlüğü hesabına göndermektedir. İl Sağlık Müdürlüğü de bağlı bulunduğu hastanelerin gelirlerine göre aktarma işlemini gerçekleştirmektedir. Tahsilatlar aylık olarak yatırılmaktadır.

Ödemeler Sağlık Bakanlığı'nın açıklaması ile birlikte gönderdiği ödeme talimatı ve nakit akışına göre gerçekleşmektedir. Bakanlıktan gelen nakit 102. Bankalar hesabına alınmaktadır. Talimata göre de hastane harcamalarını gerçekleştirmektedir. Yapılacak ödemeleri muhasebe yetkilisi onaylamakta ve muhasebe personeli de muhasebe kayıtlarına geçirmektedir.

Bakanlıktan Gelen Nakdin Hesaba Alınma Kaydı:

102.01.02. X Bankası	XXX	
336.05. S.B. 5510 Sayılı Kanuna Göre Aktarılan Tutarlar		XXX

Hastane gelirleri;

• Yatan hasta ve ayakta hastalar için; Hastaların tedavi masrafları faturalandırma birimi çalışanları tarafından faturalandırılarak Medula sistemine gönderilmektedir. Sistemde hastanın sağlık sigortasının bulunup bulunmadığının kontrolü gerçekleştirilmektedir. Daha sonra faturalandırma birimi bu kontrolü tekrar yapmaktadır. Bu işlemler sonrasında Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından da sağlık kuruluşlarına fatura tutarları gönderilmektedir. Hastanede GSS takibi düzenli olarak gerçekleşmektedir.

• GSS (Genel Sağlık Sigortası) kapsamında olmayan hastalar; Bu hastalar muayene ücretlerini (tetkik, tahlil, heyet raporları vb.) hastanenin veznesi tarafından tahsil edilerek İl Sağlık Müdürlüğü Muhasebe Birimi banka hesabına yatırılmaktadır.

• Yabancı uyruklu hastalar; Bu hastaların tedavi ücretleri sağlık turizmi adı altında faturalandırılarak ödemesi gerçekleştirilmektedir.

Hastane gelirlerinin kesildiği kurumlar;

- SGK,
- Emekli Sandığı,
- Bağ-kur,
- Turistin Sağlığı,
- Ücretli Hastalar.

Gelirlerden 3 ay içinde fatura kesilmektedir. Kesilen faturalar;

- Ayaktan hasta,
- Yatan hasta,
- Günübirlik hasta faturalarıdır.

Ayrıca doğrudan temin ya da ihaleye çıkılmadan önce bazı malzemeler için bir ön araştırma yapılmaktadır. Diğer hastanelerde hastanenin ihtiyaç duyduğu bu malzemelerin fazlası bulunmakta ise, fazla malzeme bulunan hastaneden bedelsiz temin edilmektedir. Bu malzemeler;

- Laboratuvar malzemeleri,
- Medikal malzemeler,
- İlaçtan oluşmaktadır.

Gerçek Kişiden Gelir Kaydı:

102.01.02. X Bankası	XXX	
805. Gelir Yansıtma Hesabı	XXX	
679.09.90.99. Diğer Çeşitli Olağandışı Gelir ve Karlar		XXX
800.09.09.99. Diğer Olağan Gelir ve Karlar		XXX

Hastane fatura olmadan işlemleri gerçekleştirmemektedir. Fatura düzenlenmesinden sonra muhasebe kayıtlarına geçirilmekte ve daha sonra ödeme sıraya konulmaktadır. Sırası gelen faturanın ödeme işlemi gerçekleşmektedir.

Hastanenin her hangi biriminden gelen evrakların birbiri ile kontrolleri mutlaka gerçekleşmektedir. Evraklar arasında herhangi bir farklılık mevcut ise, gelen birime evraklar iade edilerek, düzeltilmesi istenmektedir.

Hastane mal alımları için satın alma birimine gelen teminat mektupları, satın alma tarafından bir üst yazı ve teminat veren bankanın teyidiyle vezne birimine gelmektedir. Vezne banka teyidi ve teminat mektubunu karşılaştırmaktadır. Bu karşılaştırmaya atılan imzaların kontrolü de dâhildir. Daha sonra alındı belgesi kesilerek, sisteme kaydı gerçekleşmektedir. Kesilen alındı belgesi vezne tarafından satın alma birimine gönderilmektedir. Firma teminat mektubu iadesi istediği zaman alındı belgesi, firma dilekçesi ve üst yazı satın alma biriminden istenmektedir. Vergi borcuna bakılarak, vergi borcu bulunmaktaysa teminat mektubunun aslının iadesi firmaya kargo yolu ile gönderilmektedir. Vergi borcu bulunmakta ise, teminat mektubu banka ile görüşülerek nakde çevrilir, vergi borcu düşürülmektedir.

Teminat mektubu için zamanaşımı süresi dolmuş ise, firma dilekçesine gerek olmadan üst yazı ile birlikte teminat mektubunun aslı aynı şekilde firmaya kargo yolu ile gönderilmektedir.

Hastane, SGK tarafından tahsis olunandan fazla olarak ödeme gerçekleştirmiş ise, SGK sistemine fazla olarak gelen miktar hastaneye iade olunmaktadır. Bu tip hatalar hastanede görülmemektedir.

Hastane bünyesinde çok nadir olarak kayıt hataları görülebilmektedir. Ancak bu tip hatalar dönem sonunda muhakkak fark edilmekte ve düzeltme kayıtları yapılarak, hesap kapatılmaktadır. Düzeltme yetkisi ancak muhasebe yetkilisinde bulunmaktadır. Düzeltme işlemleri muhasebe yetkilisi tarafından gerçekleşmektedir.

Hastanenin veznedarı, kesilen vezne makbuzlarını kasa defterleri ile karşılaştırmasını yapmaktadır. Ayrıca makbuz ve defterleri, dekontlar ile de karşılaştırmaktadır. Yapılan karşılaştırmada herhangi bir sıralama numarası ya da tutar hatası olmamalıdır. Bu nedenle veznedar titizlikle karşılaştırma gerçekleştirmektedir.

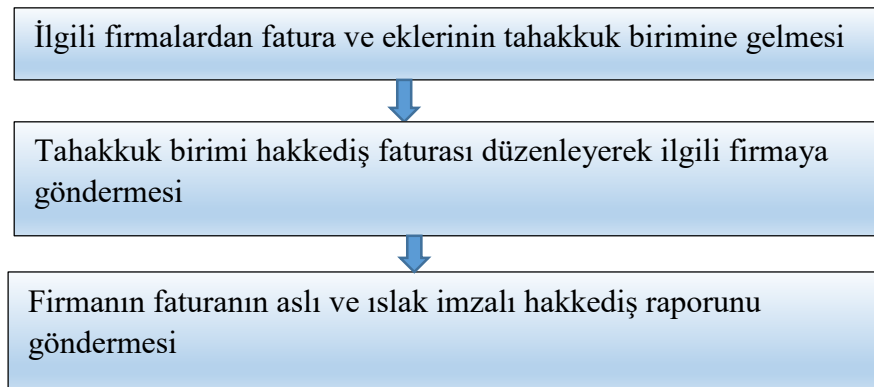
Hastane vezne makbuzları “ Kesilen muhasebe yetkilisi mutemati alındısı” olarak geçmektedir.

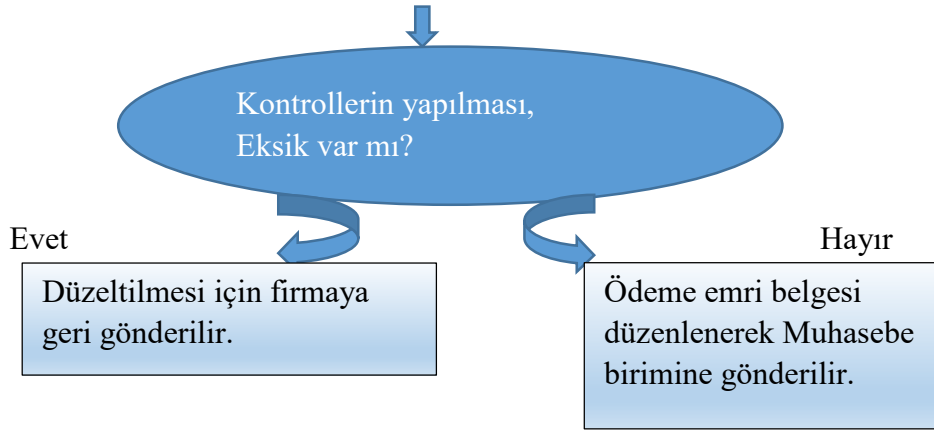
Herhangi bir tutar veya sıralama hatası ile karşılaşılması durumunda veznedar, tutanak tutmaktadır. Veznedarın tuttuğu tutanak, gerçekleştirme görevlisi tarafından onaylanmaktadır.

Hastane her Cuma mesai saatleri içinde, veznede toplanan para ne miktarda olursa olsun, hastanenin banka hesabına yatırılmaktadır. Ancak belirlenen limite ne zaman ulaşırsa, Cuma günü beklenmeden, ulaşıldığı gün banka hesabına derhal yatırılmaktadır. Belirlenen limit oranları her yıl değişmektedir. Bu nedenle oranlar ve mevzuat sürekli takip edilmektedir. Bu işlemden sonra ilgili muhasebe personeli gerekli kodu alarak, muhasebe kayıt işlemlerini gerçekleştirmektedir.

4. ALACAKLARLA İLGİLİ İÇ KONTROL

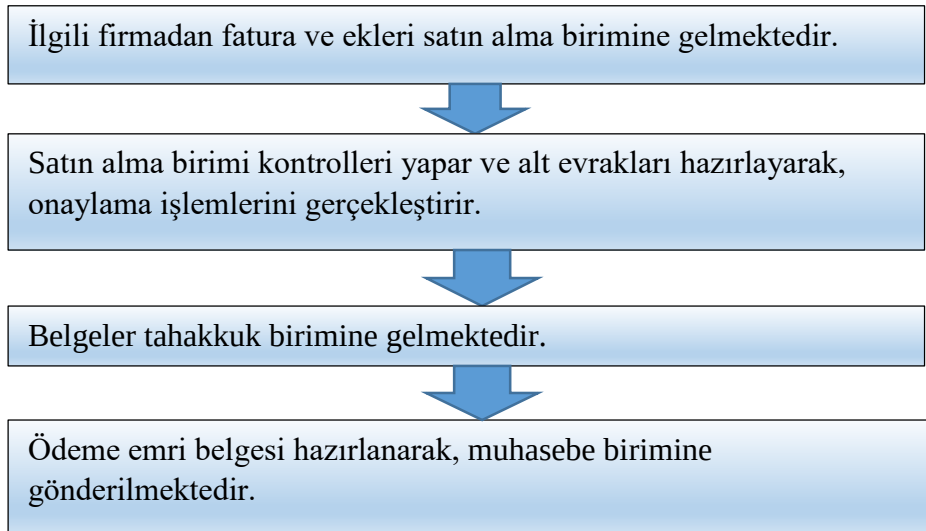
Hastane tahakkuk birimine ilgili firmalardan fatura ekleri ile birlikte gelmektedir. Hizmet alımları ve bakım onarımlarda hak ediş raporu düzenlenmektedir. Düzenlenen hak ediş raporu firmaya bilgisayar sistemi üzerinden gönderilmektedir. Daha sonra ilgili firmadan faturanın aslı ve ıslak imzalı olarak hak ediş raporu tekrar tahakkuk birimine gelmektedir. Gelen belgelerin kontrolleri öncelikle gerçekleşmektedir. Kontrol sonucu belgeler imzalanmaktadır. Ödeme emri düzenlenerek, fatura ekleri ile birlikte muhasebe birimine gönderilmektedir. İhale yapıldıktan sonra tahakkuk biriminin gerçekleştirdiği süreç aşağıdaki Şekil 1.13 yardımıyla da gösterilmektedir.





Şekil 1. 13 İhale sonrası tahakkuk birimine faturanın gelmesi

Doğrudan temin ile yapılan alımlarda Şekil 1.14’de de gösterildiği üzere faturalar önce satın alma birimine gelmektedir. Satın alma birimi gelen faturanın kontrolünü sağladıktan sonra, alt evrakları (teknik şartname, piyasa fiyatı gibi) hazırlayarak, onaylamaktadır. Bu işlemlerden sonra belgeler tahakkuk birimine gelmektedir. Gerekli kontroller tekrar yapıldıktan sonra ödeme emri düzenlenmektedir. Ödeme emri düzenlemesinde damga vergisi kesintisi var ise, kesintiler de yapılmaktadır. Daha sonra saymanlığa gönderilmektedir.



Şekil 1. 14 Doğrudan Temin ile alım sonrası faturanın gelmesi

Hizmet alımlarında gider tahakkuku:

740.03.05.02.02. Telefon Abonelik ve Kullanım Ücretleri	XXX	
830.03.05.02.02. Telefon Abonelik ve Kullanım Ücretleri	XXX	
320.14. Periyodik Abonelik Ödemeleri		XXX
360.03.99. Diğer Kesilen Damga Vergisi		XXX
360.04.02.09. 5/10 KDV Kesintisi		XXX
835. Gider Yansıtma Hesabı		XXX

Hazırlanan ödeme emri belgesi; harcama yetkilisi tarafından uygundur, muhasebe yetkilisi tarafından ödeyiniz imzası atılmaktadır.

Çok sık karşılaşılmasa da damga vergisi kesintileri yapılırken, kuruş hataları ile karşılaşılabilmektedir. Bu şekilde bir hata ile karşılaşırsa da, saymanlığa giden evrakların tek tek tüm işlemlerde kontrolü gerçekleştiği için, belirlenen kuruş hatası tahakkuk birimine geri gönderilmektedir. Tahakkuk birimi bunun üzerine kuruş hatasını düzelterek, gerekli kontrolleri yaptıktan sonra saymanlığa tekrar göndermektedir.

Kuruş Hatası Gerçekleştirilen Kayıt Örneği:

740.03.05.01.53.01. MR Hizmeti Alım Giderleri	XXX	
830.03.05.01.53. Görüntüleme Hizmeti Alım Giderleri	XXX	
320.09.02. Özel Sektör Şirketlerine Borçlar- Sabit Hizmet Alımları		XXX
360.03.99. Diğer Kesilen Damga Vergisi		XXX
360.04.02.09. 5/10 KDV Kesintisi		XXX
835. Gider Yansıtma Hesabı		XXX

Eksik Yazılan Kuruş Tutarının Eklenmesi, Düzeltme Kaydı:

740.03.05.01.53.01. MR Hizmeti Alım Giderleri	XXX	
830.03.05.01.53. Görüntüleme Hizmeti Alım Giderleri	XXX	
320.09.02. Özel Sektör Şirketlerine Borçlar- Sabit Hizmet Alımları		XXX
360.03.99. Diğer Kesilen Damga Vergisi		XXX
360.04.02.09. 5/10 KDV Kesintisi		XXX
835. Gider Yansıtma Hesabı		XXX

İhale ile yapılan mal ve hizmet alımları sonucu kesilen faturalar için hangi birim ilgili ise fatura, o birimden tahakkuk birimine gönderilmektedir. İlgili birim faturayı göndermeden önce, taşınır işlem fişi ve muayene kabul komisyon raporunu düzenledikten sonra göndermektedir. Gelen fatura ve eklerinin kontrolleri gerçekleştirilmektedir. Kontrollerde miktar, fiyatlar, özellikler ve belgelerin birbiriyle uyumu tek tek bakılmaktadır. Bunun sonucunda tek düzen muhasebe sistemine, işlemler girilmektedir. Tek düzen muhasebe sistemine girişler yapıldıktan sonra faturalar saymanlığa gönderilmektedir.

Hizmet Alımı Giriş Kaydı:

980.01.03. Cari Taahhütler	XXX	
981. Gider Taahhütleri Alacaklı Hesabı		XXX

Hizmet Alımı Çıkış Kaydı:

981. Gider Taahhütleri Alacaklı Hesabı	XXX	
980.01.03. Cari Taahhütler		XXX

--	--	--

Faturalar firmalardan kesilmektedir. Sık karşılaşılmasa da firmadan kesilen faturalarda hesaplama hataları görülebilmektedir. Böyle bir durumda tahakkuk birimi zaten gelen her faturanın kontrolünü gerçekleştirdiği için, firmaya geri göndererek düzeltilmesini istemektedir.

Hastaneye gelen hastaların GSS takibi yapılmaktadır. Medula sistemine girilen hastanın, sistemde sigortası gözükmediğinde, hasta vezneye hizmetin ücretini ödemektedir. Daha sonra aynı hastanın Medula sisteminde sigortası çıktığı zaman, hasta bir dilekçe ile geri iade talebinde bulunmaktadır. Medula sistemine tekrar giriş yaparak, kontrollerini gerçekleştirmektedir. Tahakkuk birimi gerçek kişilerden iade olarak kayıt düzenlemektedir ve saymanlık aracılığı ile geri ödemede bulunmaktadır. Ancak talep eden hastanın muayene olmadığı birimler için iadesi yapılmakta, muayene olduğu birimlerin iadesi yapılmamaktadır.

Gerçek Kişi İade Kaydı:

610.02.11. Gerçek Kişilerde İyade	XXX	
810. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı	XXX	
103.02. Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri		XXX
805. Gelir Yansıtma Hesabı		XXX

5. ALIŞLARLA İLGİLİ İÇ KONTROL

Hastanenin de işletmeler de olduğu gibi bir satın alma birimi bulunmaktadır. Mal ve hizmet alımları doğrudan temin veya ihale yöntemi ile gerçekleştirilmektedir. Doğrudan temin usulünü her hastane kendi ihtiyaçları için yapmaktadır. Hastane mal ve hizmet alımlarını ayrı ayrı faturalandırılarak muhasebe kayıt altına almaktadır. Öncelikle hangi servis mal veya hizmete ihtiyaç duymakta ise servis bazında talepte bulunmaktadır. Bir bakıma ihtiyacın doğması ve bildirilmesi ile satın alma faaliyetlerinin ilk aşaması

gerçekleşmektedir. İhtiyacı olan birim sorumlusu istek fişi düzenleyerek istekte bulunmaktadır. İstek fişinin altında teknik şartname bulunmaktadır. Teknik şartnamenin içinde mal veya hizmetin; boyutu, miktarı, cinsi vb. istenen tüm özellikleri tanımlanmaktadır. Örneğin; Türk Bayrağı alınmak isteniyorsa, teknik şartnamede istenen tüm özellikler yazmalıdır. Bunlar belirlenen ölçütlere göre aşağıdaki gibi olabilir;

- Kaliteli alpaka kumaştan olmalıdır.
- Bayrak 100 cm* 150 cm ölçütlerinde olmalıdır.
- Bayrak TSE standartlarına uygun olarak üretilmiş olmalıdır.
- Bayrağın kenarları iplik atmayacak özellikte dikişli, vb. şekilde kapatılmış olacaktır.

- Bayrakların kumaşı ve baskısı hava şartlarına dayanıklı olmalıdır.
- Solmaz, yağışta akmaz ve yıkanabilir olmalıdır.
- Direğe asılacak şekilde kulplu olmalıdır.
- Ürün numune üzerinden değerlendirilecektir.

Hastane istek fişinin verilmesi ile bir ihtiyaç komisyonu oluşturularak, mal veya hizmetin alınıp alınamayacağına karar verilmektedir. İhtiyaç komisyonu, kararlarında hastane ihtiyaçlarına öncelik vermektedir. Eğer mal veya hizmetin alınmasına karar verilirse, istek satın alma birimine gönderilmektedir.

Satın alma birimi, gelen istek üzerine talep oluşturmakta ve tüm Türkiye'nin görebileceği şekilde alıma çıkmaktadır. Daha sonra satın alma usulü belirlenmektedir. Hastanenin en sık kullandığı yöntem açık ihale usulü olmaktadır. İhale usulleri uygulanmasında 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu usul ve esaslarına uyularak işlemler gerçekleştirilmektedir. İhaleye başlanmadan önce ortalama fiyat belirlemek için yaklaşık maliyete çıkılmaktadır. Yaklaşık maliyet belirlendikten sonra tüm Türkiye'nin görebileceği EKAP (Elektronik Kamu Alımları Platformu) üzerinden teklif gönderilmektedir. Her bir işlem ve her bir ihale için satın alma birimi, Başhekim tarafından yetkilendirilmektedir.

Firmalar sistem üzerinden, içinde teknik şartname bulunan dosyayı inceleyebilmektedir. İstekli olan firmalar, dosya ücretini yatırarak dosyayı almaktadır. Dosyayı alan firma, bir teklif hazırlamaktadır. Hazırlanan teklif kısmi teklif ya da tam teklif olabilmektedir. Teknik şartnamede istenen özellik ve miktarlarda belirtilen kalemlerin bir kısmına veya hepsine teklif verilebilmektedir. Firmalar, oluşturdukları teklif

tutarları ile orantılı olacak şekilde teminat olarak, nakit ya da banka teminat mektubu vermektedirler. Ayrıca ihalelerden yasaklı olmadıklarını beyan etmektedirler.

Teminat mektubunda amaç; firmanın şartları yerine getirmemesi durumunda, verdiği zararın karşılanmasını sağlamaktır. Eğer bir firma teknik şartnameye uymazsa, bunun sonucunda firmaya başka ihaleye girmeme yasağı gelmektedir.

Firmalardan gelen fiyat teklifleri üzerine en uygun ve en avantajlı olan teklif belirlenerek piyasa fiyat araştırması yapılmakta ve araştırma sonucu firmaya gönderilmektedir. Bununla birlikte kesin sipariş düzenlenmektedir.

Alınan malzemeler için muayene kabul komisyonu oluşturulmaktadır. Malzemeler ve faturası birlikte gelmektedir. Muayene kabul komisyonu gelen malzemelerin tek tek kontrolünü gerçekleştirmektedir. Ayrıca gelen fatura ile muhakkak malzemelerin karşılaştırılması yapılmaktadır. Fatura ve gelen malzemeler birbiriyle birebir örtüşmek zorundadır. Fiyatlar, adetleri ve miktarları, hepsi tek tek kontrol edilmekte ve aralarında bir kuruş bile fark olmamalıdır.

Muayene kabul komisyonu, tüm tetkikleri yaptıktan sonra uygun olup olmadığına karar vermektedir. Muayene kabul komisyonu tetkikleri gerçekleştirdikten sonra uygunluk vermezse ödeme yapılmamaktadır. Eksiklikler tamamlattırılır ya da hatalar varsa düzeltilir. Uygunluk verildiği zaman ise ilgili depo malzemeyi almaktadır. Depo sorumlusu, alınan malzemenin niteliğine göre hakediş ya da taşınır belgesini kestikten sonra ödeme birimine göndermektedir. Ödeme birimi gerekli işlemleri gerçekleştirdikten sonra tüm evrakları saymanlık birimine göndermektedir.

Saymanlık birimi, gelen evrakların kontrolünü tekrar yaptıktan sonra muhasebe kayıtlarını gerçekleştirmektedir. Girişilen taahhütler altında bir kart hazırlanmaktadır. Kartta;

- İşin başlama ve bitiş tarihleri,
- İşin miktarı (Toplam Fiyatı),
- Yevmiye kayıt numarası bulunmaktadır.

Fatura kesildikçe, hazırlanan karta tarih, KDV hariç fiyatı, damga bedeli ve kişiye ne kadar ödeme gerçekleştirileceği yazılmaktadır.

Mal ve Hizmet Alımlarında Ödeme Kaydı Örnek 1:

320.14. Periyodik Abonelik Ödemeleri	XXX	
103.02. Gönderme Emirleri		XXX

Örnek 2:

320.09.01. Özel Sektör Şirketlerine Borçlar- Sabit İşletme Giderleri	XXX	
103.02. Gönderme Emirleri		XXX

Mal Alımı Muhasebe Kaydı:

150.03.04. Laboratuvar Malzemeleri	XXX	
830.03.02.06.01. Laboratuvar Malzemesi ile Kimyevi ve Temrinlik Malzeme Alımları	XXX	
320.14. Periyodik Abonelik Ödemeleri		XXX
835. Gider Yansıtma Hesabı		XXX

Hizmet Alımı Muhasebe Kaydı:

740.03.05.02.02. Telefon Abonelik ve Kullanım Ücretleri	XXX	
830.03.05.02.02. Telefon Abonelik ve Kullanım Ücretleri	XXX	
320.14. Periyodik Abonelik Ödemeleri		XXX
360.03.99. Diğer Kesilen Damga Vergisi		XXX
835. Gider Yansıtma Hesabı		XXX

Hizmet Alımı Firmaya Ödeme Kaydı:

320.14. Periyodik Abonelik Ödemeleri	XXX	
103.02. Gönderme Emirleri		XXX

Saymanlık muhasebe görevlileri tarafından hazırlanan karta göre ödeme tamamen yapıldıktan sonra, kart üzerinde yapılan tüm ödemeler toplanmaktadır. Gerekli kontroller gerçekleştirilmekte ve kart kapatılmaktadır. Ödeme işlemi tamamen bitmiştir. Ancak oldu ki, firma tekrar bir fatura gönderirse, firmaya artık ödeme yapılamayacağı belirtilmektedir. Çünkü karta göre işin limitine ulaşılmıştır.

Bu şekilde eğer muayene kabul komisyonunun atladığı bir fark var ise yapılan kontrolde görülmektedir. Bu durum işlemlerdeki hata risklerini de önceden belirleme ve düzeltme imkânı vermektedir.



Şekil 1. 15 Satın Alma Süreci

Hastane gelen malların farklı olması durumuyla pek karşılaşmamaktadır. Ancak karşılaşılsa bile, muayene kabul komisyonu gerekli tetkikleri gerçekleştirmeden, ilgili malzemeyi depoya almamaktadır. Bu nedenle eğer herhangi bir farklılık olursa muhakkak iade edilerek, teknik şartnameye uyum sağlanması yani düzeltilmesi istenmektedir. Ayrıca tüm bu kontrollerden sonra saymanlık birimi de muhasebe kayıtlarını tutarken, tekrar kontrollerini yapmaktadır.

Doğrudan temin usulü ve ihale usullerinde satın alma süreçleri yukarıda Şekil 1.15'te anlatılan şekilde gerçekleşmektedir. Satın alma sürecinde ihale ve doğrudan temin

arasındaki en önemli fark, doğrudan temin usulünde ilan yerine firmalara teklif verilmesidir. Verilen teklifler sonucu en uygun ve en avantajlı teklif hangisi ise, o teklif seçilerek, ihtiyaç alınmaktadır. Doğrudan temin usulü oranları her yıl değişmektedir. Bu yıl için illerde belirlenen doğrudan temin limiti 40.443.00 Türk Lirası olarak belirlenmiştir. Hastane acil ihtiyaçları için doğrudan temin usulünü kullanmaktadır. Mal veya hizmet alımlarının hangi usulle alınacağına ihtiyaç tespit komisyonu karar vermektedir. Hastane harcama yetkilisi verilen kararı inceledikten sonra onaylamaktadır. Karar sonucu satın alma birimine gönderilmektedir. Satın alma birimi de satın alma sürecini başlatmaktadır.

6. STOKLARLA İLGİLİ İÇ KONTROL

Hastanenin hizmet vermek için kullandığı stoklar;

- İlaçlar,
- Tıbbi Malzemeler,
- Medikal Cihazlar,
- Temizlik Malzemeleri,
- Gıda Malzemeleri,
- Kırtasiye Malzemeleri.

Hastanenin hastaları tedavi etmek için ilaç, tıbbi malzeme, sarf malzeme, laboratuvar malzemeleri gibi ihtiyaç duyduğu malzemeleri İhtiyaç Tespit Komisyonu tarafından tespit edilmektedir. İhtiyacın tespiti gerçekleştikten sonra istek fişi, İl Sağlık Müdürlüğü'nün satın alma birimine bildirilmektedir. Bunun üzerine İl Sağlık Müdürlüğü ihaleye çıkıyor. Yapılan ihale sonucuna göre ihtiyaç duyan servis depoları (Eczane, sarf malzeme, biomedikal depolar vb.) yatan hastaların tedavisinde kullanılmak üzere ihtiyaç duyulan malzemeleri firmalardan talep etmektedir.

Talep üzerine firmalardan alımları gerçekleştirilen malzemeler, hastane muayene kontrol ve kabul yerine gelmektedir. Gelen malzemelerin, fiziki olarak sayım ve kontrolü gerçekleştirilmektedir. Bunun üzerine muayene kabul komisyonu tarafından muayenesi yapılmaktadır. Muayene sonucu komisyon, “uygundur” ya da “uygun değildir” kararını vermektedir. Komisyon gelen malzemelerin tüm tetkikini yaptıktan sonra uygunluğu onaylamaktadır. Onayı alınan malzemeler, ambar sorumlusu tarafından sisteme giriş yapılmaktadır. Kontroller sıkı bir şekilde gerçekleştiğinden dolayı herhangi bir hata görülmemektedir. Eğer yanlış malzeme gelmesi, eksik malzeme gelmesi veya hasarlı

malzeme gelmesi gibi herhangi bir durumla karşılaşırsa, zaten hali hazırda depoya malzeme girişi gerçekleşmeden, ilgili firmaya iadesi yapılmaktadır. Talep edilen malzemenin tamamlanması veya düzeltilmesi istenmektedir.

Stok kalemleri depoya alındıktan sonra, ödeme nereden gerçekleşecekse ona göre, genel bütçe ya da döner sermaye hesabına kayda alınmaktadır. Kayıtların 2 nüshası tahakkuk birimine gönderilmektedir. 1 nüshası da depoda saklanmaktadır. Çok sık olmasa da bu işlemlerde kayıt hatası görülebilmektedir. Genel bütçeden kaydı düzenlenen malzemenin ödemesi, döner sermaye üzerinden gerçekleşebilmektedir. Ya da bunun tam tersi olmaktadır. Böyle bir durum gerçekleşirse, dönem içinde veya dönem sonunda muhakkak durum fark edilmektedir ve hemen düzeltilmesi yapılmaktadır.

Yılsonu karşılaştırmalarında çıkan kuruş düzeltmesi;

689.01. Elden Çıkarılacak Stok Satış Zararları	XXX	
150.03.01. İlaçlar ve Farmakolojik Ürünler		XXX

Hastane, stokların dönem sonunda sayımını ve kontrolünü gerçekleştirmektedir. Dönem içinde 6 ayda 1 olmak üzere genel sayım yapılmaktadır. Ayrıca depoda kayıtlı olan malzemeler için yıl içinde belirli aralıklarla stok sayımları yapılmaktadır. Sayım ve kontrol sonucunda miadı dolan malzeme var ise depoya iade edilerek, yenisinin alınması sağlanmaktadır. Sayılan işlemler ilgili depo sorumlusu tarafından gerçekleştirilmektedir.

Hastane deposunda bulunan ilaç ve sarf malzemeler hasta tedavilerinde kullanılmak üzere günlük olarak hastane servislerine verilmektedir. Depodan çıkışlar aylık olarak düzenlenmekte ve düzenlenen tasnif işlem fiçileri muhasebe birimine gönderilmektedir.

İhtiyaç duyan birim, malzeme istek fişi ve teknik şartname ile istekte bulunmaktadır.

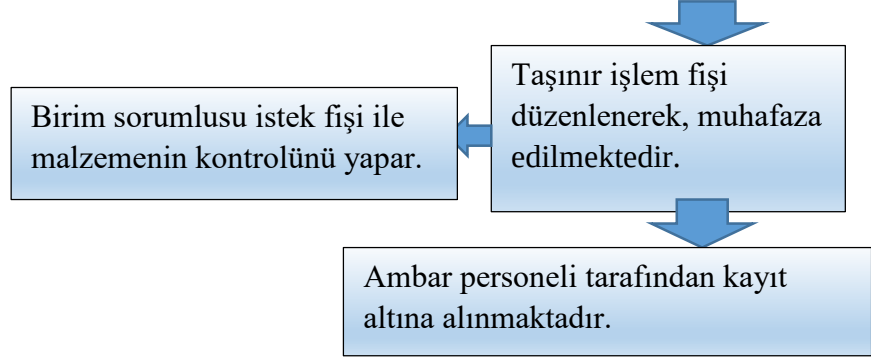
Depo ambar sorumlusu malzemenin bulunup bulunmadığını kontrol eder.

Var ise;

“Bizde yoktur” olarak imzalanır ve ihtiyaç tespit komisyonuna gönderilir.

Yok ise;

İhtiyaç duyan birim sorumlusundan imza alınmaktadır.



Şekil 1. 16 Depodan ihtiyaç duyulan malzeme istemi

Hastane birimlerinden birinde malzeme ihtiyacı doğduğu zaman, birim sistem üzerinden malzeme istek fişi ve teknik şartname ile istekte bulunmaktadır. Yukarıda Şekil 1.16’da gösterildiği üzere depo ambar sorumlusu gelen istek üzerine, ihtiyaç duyulan malzemenin bulunup bulunmadığını kontrol etmektedir. Malzeme depoda bulunmuyorsa, “Bizde yoktur” olarak imzalanarak, ihtiyaç tespit komisyonuna göndermektedir. Malzeme depoda bulunmakta ise, ihtiyaç duyan birim sorumlusundan istek için imzası alınarak, taşınır işlem fişi düzenlenmektedir. Depo, düzenlenen taşınır işlem fişini muhafaza etmektedir. Malzeme giriş ve çıkışları, ambar personeli tarafından kayıt altına alınmaktadır.

Hastane deposundan hastaya malzeme ihtiyacı olduğu zaman, hastanın ilgili olduğu birim depodan istekte bulunmaktadır. Depo sorumlusu gelen istek üzerine öncelikle isteği kontrol etmekte ve uygun ise onaylamaktadır. İstek tıbbi malzeme ile ilgiliyse, ihtiyaca göre hazırlama işlemlerini yapmaktadır. Malzeme hazırlandıktan sonra taşınır işlem fişi düzenlenmektedir. İsteği gerçekleştiren birimin sorumlusu, istek fişinde belirttiği ihtiyacın miktarını ve malzemeyi kontrol etmektedir. Kontrol sonucu istek fişi ile uygunsa imza karşılığında malzemeyi teslim almaktadır. Bu süreç ile birlikte yanlış veya hatalı malzeme teslimi gibi hataların önüne geçilmektedir.

Hastane deposunda çıkışlar, malzemenin hangi birime gideceğine göre değişmektedir. Hastane çıkışları 2 türlü yapılmaktadır. Bunlar;

- Servislere Çıkış,

•Diğer Hastanelere Çıkış.

Diğer hastanelere malzeme çıkışı gerçekleştiğinde, doğrudan saymanlık birimine bildirilmektedir. Servislere çıkış olduğunda ise, döner sermayeden çıkış yapıldıysa, aylık olarak düzenlenerek, ay sonunda saymanlığa bildirilmektedir. Çıkış genel bütçeden ise 3 ayda 1 düzenlenerek, saymanlığa bildirilmektedir.

Hastane deposu ayrıca 2 çeşit sistem kullanmaktadır. Depodan giriş ve çıkışlar öncelikle HBS (Hastane Bilgi Sistemi) olarak adlandırılan sisteme girilmektedir. Daha sonra MKYS (Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi) üzerinden gerçekleştirilmektedir.

Hastane depodan çıkış muhasebe kayıt örneği:

740.03.02.06.01. Laboratuvar Malzemesi ile Kımyevi ve Temrinlik Malzeme Alımları	XXX	
740.03.02.06.02. Tıbbi Malzeme Alımları	XXX	
740.03.02.06.05. Tıbbi İlaç Alımları	XXX	
150.03.01. İlaçlar ve Farmakolojik Ürünler		XXX
150.03.03. Medikal Malzemeler		XXX
150.03.04. Laboratuvar Malzemeleri		XXX

Servis depolarına iade edilen ilaç kayıt örneği:

150.03.01. İlaçlar ve Farmakolojik Ürünler	XXX	
740.03.02.06.05. Tıbbi İlaç Alımları		XXX

Hastane deposu stokların olması gereken miktarlarını ve sürelerini hesaplayarak 2 ay süre ile yetinilecek stok miktarlarını belirlemektedir. Ekonomik sipariş miktarı modeli de kullanılmaktadır. İhtiyaca göre en fazla 6 sipariş çekilebilmektedir. 4 ayda 1 sipariş talebi yapılmaktadır. Siparişler 2'şer aylık olacak şekilde düzenlenmektedir. İhtiyaçlar ve kontroller, zaman dilimine uyacak şekilde ambar sorumlusu tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak siparişler kimi zaman ihtiyaca göre değişkenlik gösterebilmektedir. Hastane deposu stoklarını gösteren bilgisayar sistemi kullanmaktadır. Bu sistemde stokların miktarını gösteren göstergeler mevcuttur. Bu göstergeler;

- Minimum; Elde en az miktar olarak bulunması gereken stok miktarını göstermektedir.

- Kritik; Stokta tutulan malzemenin, belirlenen miktarın altına düşmesi sonucu sipariş verilmesi gerektiği uyarısını gösteren stok göstergesidir. Sistem uyarı verdiğinde, 2 aylık stok miktarı bulunacak şekilde sipariş düzenlenmektedir.

- Maksimum; Stokların 60 günden fazla elde bulunmaması gerektiğini belirten göstergedir.

Hastane stok kontrol yöntemlerinden ABC analizi (Maliyet Esaslı) ve VED yöntemini (Hasta Esaslı) kullanmaktadır. ABC analizi yapılırken ameliyatlarda kullanılan malzemeler genellikle yüksek maliyetli olduğu için, stok kontrolleri daha sık ve dikkatli gerçekleştirilmektedir. Depo sorumlusu tarafından kutular tek tek açılarak, miktarları sayılmaktadır. Düşük maliyetli kalemlerde ise (mesela muayene eldivenleri) kontroller, yüksek maliyetli kalemlere göre daha az olmaktadır. Sayımlar genellikle koli şeklinde sayılmaktadır.

VED yöntemini de kullanan hastane, hayati öneme sahip V grubu malzemeleri, bilgisayar sistemi ve depodan sıklıkla kontrol etmektedir. Malzemeler kritik seviyenin altına düşmeden tedarik edilmektedir. Hastane bu malzemeleri, muhakkak depoda bulundurmaktadır. E grubu malzemeler ise kritik noktaya geldiğinde tedarik edilmeye çalışılır. Kamu yararına göre tedarik edilemezse, yerine aynı özellikte ve aynı fayda sağlayacak başka bir malzeme tedarik edilmektedir. D grubu malzemeler, özel istek hastane ve hasta için gerekli ise stokta bulundurulmaktadır.

Hastane stok kontrollerinde, sistem takibi haricinde ambar sorumlusu ve depoda çalışan personel ile birlikte gözle kontrol de gerçekleştirmektedir.

Servis depoları muhasebe kayıtlarının TDMS (Tek Düzen Muhasebe Sistemi) ve MKYS (Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi) karşılaştırması yapılarak, sistemler arasında uyum sağlandıktan sonra yılsonu devri kapatılmaktadır.

7. MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ İÇ KONTROL

Hastanenin maddi duran varlıkları;

- Demirbaşlar,
- Tıbbi cihaz ve tesisatlar,
- Tıbbi olmayan cihaz ve tesisatlar,
- Taşıtlardan oluşmaktadır.

Hastane satın alma hususunda 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre işlemlerini gerçekleştirmektedir. Maddi duran varlık alımlarında hastanenin ihtiyaçlarına öncelik verilmektedir. Her bir maddi duran varlık çeşidi için gerçekleştirme görevlisi ödeme emri belgesi hazırlamaktadır. Hazırlanan ödeme emri belgesi muhasebe yetkilisi tarafından kontrol edildikten sonra onaylanmaktadır. Maddi duran varlıklar muhasebe kayıt altına alınırken de varlığın çeşidine göre ayrı ödeme emri ile kayıt tutulmaktadır.

Her demirbaş için 1 yıl boyunca %20 aşınma payı ayrılması gerekmektedir. Her yılsonunda yıpranma payı defteri düzenlenmektedir. 5 yıl boyunca aynı oranda aşınma payı ayrılmaktadır.

TDMS ve MKYS Uyumu için amortisman kaydı:

257.03.03.05. Tıbbi ve Biyolojik Amaçlı Kullanılan Cihazlar ve Aletler Amortismanı	XXX	
689.01. Elden Çıkarılacak Stok Satış Zararları	XXX	
257.05.02.04. Haberleşme Cihazları		XXX

Amortismanı		
257.05.02.05. Ses, Görüntü ve Sunum Cihazları Amortismanı		XXX
257.05.02.07. Diğer Büro Makineleri ve Aletleri Grubu Amortismanı		XXX
257.05.04.01. Yemek Hazırlama Ekipmanları Amortismanı		XXX
257.05.12.03. Hastanede Kullanılan Demirbaş Niteliğindeki Taşınır Amortismanı		XXX

Açılış Fişinde 257.05.99.03. Koduna Atılan Tutarın Doğru Kod Olan 257.05.01.04. Koduna Alınması:

257.05.99.03. Diğer Demirbaşlar Grubu Genel Amortismanı	XXX	
257.05.01.04. Seyahat, Muhafaza ve Taşıma Amaçlı Demirbaş Niteliğindeki Taşınır Amortismanı		XXX

Hastanenin sahip olduğu maddi duran varlıkların elden çıkma nedenleri genel olarak;

- Kullanım sonucu yıpranmış ve hurdalaşmış olduğundan,
- Kullanım süresi dolmuş olduğundan,
- Kullanıcısı tarafından kırılıp, bozulmuş ve tamir imkanı olmadığından,
- Canlı taşınır öldüğünden
- Başka idareye bedelsiz devretmek vb.

Hastane işlem türüne göre birtakım belge ve cetvelleri kullanmaktadır. Kullandığı belge ve cetveller;

- Taşınır İşlem Fişi,
- Zimmet Fişi,
- Taşınır İstek Belgesi,
- Dayanıklı Taşınırlar Listesi,
- Taşınır Geçici Alındısı,
- Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı,
- Ambar Devir ve Teslim Tutanağı,
- Sayım Tutanağı,
- Taşınır Sayım ve Döküm Cetveli,
- Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli,
- Taşınır Hesap Cetveli,
- Taşınır Kesin Hesap Cetveli,
- Taşınır Kesin Hesap İcmal Cetveli.

Hastanenin maddi duran varlıkları elde edildikten sonra kayıt işlemlerinde esas belge olarak TİF (Taşınır İşlem Fişi) kullanılmaktadır. Aynı şekilde bu varlıklar elden çıkarılırken de Taşınır işlem fişi kullanılmaktadır. Ancak giriş işlemi için ayrı, çıkış işlemi için ayrı ayrı düzenlenmektedir. Maddi duran varlıklar diğer bir deyişle dayanıklı taşınırların giriş veya çıkış kaydı için taşınır işlem fişinin düzenlenebilmesi için mutlaka yetkili kişinin onayı alınmaktadır. Giriş veya çıkış işleminin sebebi neye dayanıyorsa onunla ilgili belgeler taşınır işlem fişinin ekine bağlanmaktadır.

Hastanenin personel kullanımına verilen dayanıklı taşınırlar için taşınır işlem fişi değil zimmet fişi düzenlenmektedir. Bu nedenle kullanım amaçlı personele verilen dayanıklı taşınırlar çıkış olarak kaydedilmemektedir.

Maddi duran varlıkların herhangi bir nedenle yok olması, kullanılmaz hale gelmesi, hurdaya ayrılması gibi nedenlerle kayıtlardan düşürülmesi hususunda, hastane kayıttan düşme teklif ve onay tutanağı düzenlemektedir. Bu tutanak verilen yetkiye bağlı olarak harcama yetkilisi tarafından onaylanmaktadır. Kayıttan düşme teklif ve onay tutanağı 3 nüsha halinde düzenlenmektedir. Kayıttan düşme ve teklif tutanağı onaylandıktan sonra kayıttan çıkma işlemleri gerçekleştirilmektedir.

Hurdaya ayrılma işlemleri için yapılan işlemler sırasıyla aşağıdaki gibi olmaktadır.

Hurdaya Ayrılan Malzeme Çıkışları:

257.03.11 Yıkama, Temizleme ve Ütüleme Cihaz Amortismanı	XXX	
294.02.01 Makine, Cihazlar, Aletler ve Demirbaşlar	XXX	
253.03.01 Yıkama, Temizleme ve Ütüleme Cihaz ve Araçlar		XXX
299.01 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX

Hurdaya Ayrılan Malzemelerin Tasviye Nedeniyle Takip Hesaplarının Kapatılması:

299.01 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	XXX	
689.01. Elden Çıkarılacak Stok ve Maddi Duran Varlık Satış Zararları	XXX	
294.02.01. Makine, Cihaz, Aletler ve Demirbaşlar		XXX

Kayda alınan muhasebe kayıtları düzenleyen, harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi ve veznedar tarafından kontrolleri gerçekleştirilerek onaylanmaktadır.

Onaylanan muhasebe kayıtlarına ek olarak; taşınır işlem fişi amortisman bilgileri, kayıttan düşme teklif ve onay tutanağı, taşınır işlem fişi eklenmektedir.

Taşınır işlem fişi amortisman bilgileri ilgili taşınırın;

- Tanımı,
- Edinme Yılı,
- Amortisman Oranı,
- Miktarı,
- Tutarı,
- Birikmiş Amortismanı,
- Net Değeri, bilgileri bulunmaktadır.

Kayıttan düşme teklif ve onay tutanağında yer alan bilgiler;

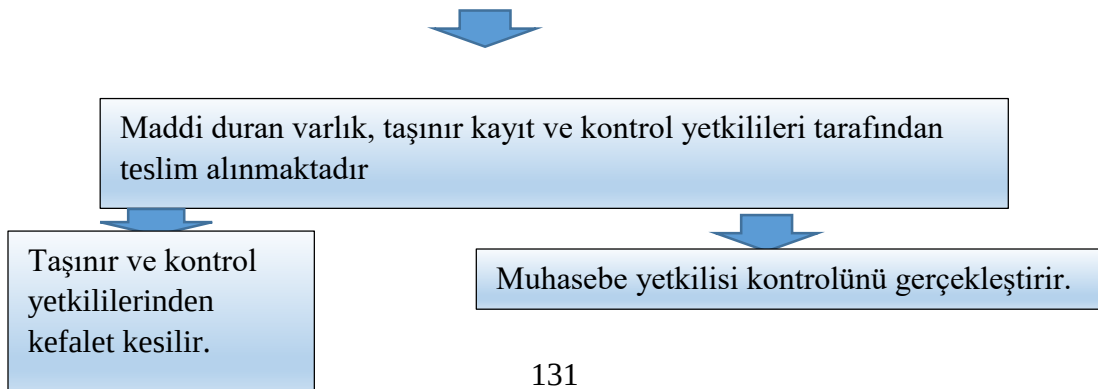
- Taşınırın sicil numarası,
- Taşınırın adı,
- Ölçü birimi,
- Miktarı,
- Birim Fiyatı
- Tutarı,
- Taşınırın hurdaya neden ayrıldığı
- Hurda ne yapılmak üzere kayıttan düşürülmesi, yer almaktadır.

Kayıttan düşme teklif ve onay tutanağı, taşınır kayıt yetkilileri, komisyon başkanı, harcama yetkilisi ve uzman teknisyen tarafından kontrol edilerek onaylanmaktadır. Bu işlemlerden sonra evraklar muhafaza altına alınmaktadır ve çıkış kaydı yapılmaktadır.

Hastane muhasebe yetkilileri elden çıkarılan veya elde edilen maddi duran varlıkları değer olarak muhasebe kayıtlarında izlemektedir. Ayrıca harcama birimi tarafından hazırlanan hesap cetvellerindeki değerleri, muhasebe kayıtları ile olan uygunluğunu kontrol ederek onaylamaktadır. Daha sonra onayladıkları hesap cetvellerini tekrar harcama yetkilisine göndermektedir.

Taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri, muhasebe kayıtlarındaki stok ve maddi duran varlıklar hesaplarında izlenen taşınırlardan; satın alınma sonucunda elde edinilenler için giriş işlemleri ve taşınır işlem fişlerinin birer nüshasını almakta, ödeme emri belgesi ekine eklemektedir. Daha sonra bu belgeleri muhasebe birimini göndermektedir.

Hastane maddi duran varlıkları görmeden, ölçüp saymadan teslim almamaktadır. Varlıkların kayıtları tutulurken, kayıtlar belgelere dayanmaktadır. Şekil 1.17’de görüldüğü üzere maddi duran varlığın teslimini alan ve muhafaza eden taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi Maddi duran varlıkların sayımı ve kontrolü taşınır ve kontrol yetkilileri tarafından gerçekleştirilir. Hastane bu işlemleri



Şekil 1. 17 Maddi Duran Varlıkların teslim alınması

Maddi duran varlığı teslim alan taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinden kefalet kesilmektedir. Kesilen kefaletler, kefalet sandığına yatırılmaktadır. Duran varlık herhangi bir zarara uğrarsa ve karşılığı da ödenemezse, zarar kefalet sandığından karşılanmaktadır.

Maddi duran varlıklar ya da dayanıklı taşınırın sayımı yapılmakta ve fiili durum ile muhasebe kayıtlarının birbiriyle karşılaştırılması yapılmaktadır. Sayım sonucunda sayım noksanları çıkış, sayım fazlalıkları ise giriş olarak kayda geçmektedir. Sayım işlemleri kayıtlar ve fiili durum arasındaki karşılaştırma birbiri ile uyumlu veya uyumu sağlandıktan sonra tamamlanmaktadır.

8. ÜCRET ÖDEMELERİYLE İLGİLİ İÇ KONTROL

Hastane bünyesinde özlük birimi (Personel Departmanı) ve maaş birimi bulunmaktadır.

Personelin işe başlama süreci, atama ya da tayin belgesinin gelmesi ile başlamaktadır. Tayin ya da atama belgesi, hastane özlük birimine geldikten sonra, birim kişiden aşağıda sayılan evrakları talep etmektedir. Bu evraklar;

- Kimlik fotokopisi,
- Akıl ve ruh sağlığı raporu,
- Askerlik durum belgesi,
- Mal bildirim beyannamesi,
- Güvenlik sözleşmesi,
- İşe başlama formundan oluşmaktadır.

Özlük birimi, hastane bünyesinde çalışmaya başlayacak olan kişiden belgeleri teslim aldıktan sonra, kontrollerini gerçekleştirmektedir. Gerekli kontroller sonucunda, işe başlama yazısı hazırlanmaktadır. İşe başlama yazısı, İl Sağlık Müdürlüğü ve Muhasebe Müdürlüğü'ne, ekleri ile birlikte gönderilmektedir. Yazının eklerinde, atama kararı ile tebliğ ve tebellüğ belgesi bulunmaktadır.

Hastane personeli tayin ya da nakil yolu ile ayrılışlarda ise; ilgili personelin ÇKYS (Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi) üzerinden tayin belgesi düşmektedir. Bu belgenin sisteme düşmesi üzerine, ilgili personel özlük birimine ayrılış talebinde bulunmaktadır. Özlük belgesi talep üzerine, ilişik kesme belgesi düzenleyerek ilgili kişiye vermektedir. Ayrıca kişiye atama kararı tebliğ yolu ile gönderilmektedir.

Hastane izin işlemleri ve rapor işlemlerinde, personel öncelikle birime talepte bulunmaktadır. Personel talebinde ilgili tarihleri belirtmektedir. Talep üzerine, özlük birimi gerekli izin kâğıdını düzenlemektedir. Düzenlenen izin kâğıdı, ilgili personelin bağlı bulunduğu servis sorumlusu tarafından uygun bulunursa imzalanmaktadır. İzin bitiminde, ilgili personel için İl Sağlık Müdürlüğü'ne işe başlayış yazısı yazılmaktadır.

Hastanede personel işten çıkarılma veya istifa gibi durumlarla karşılaşmamaktadır. Ancak böyle bir durumda derhal özlük birimi, maaş birimini bilgilendirmektedir. Maaş birimi gerekli işlem ve kontrolleri yaptıktan sonra, ilgili kişi alacaklı ise ödemesi yapılmaktadır. İlgili kişi borçlu ise, gerekli ödemeler geri tahsil edilmektedir.

Özlük biriminin yukarıda sayılan işlemleri hastanenin kullandığı bilgisayar sistemine kayıt edilmektedir. İlgili personelin bağlı bulunduğu disiplin amiri, işlemler için gerekli kontrolleri gerçekleştirmektedir.

Hastanede bulunan personeller;

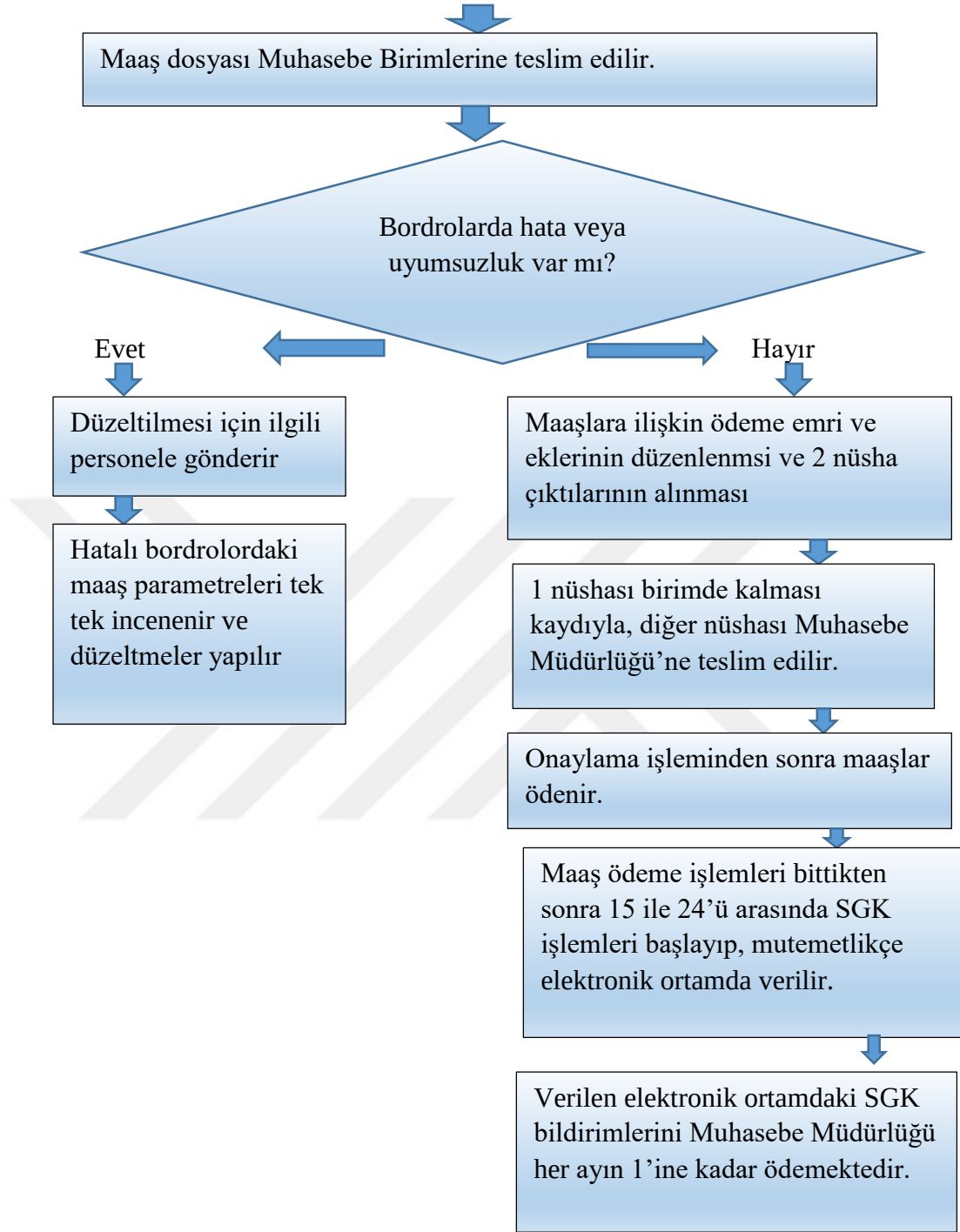
- 4/A Memur,
- 49/24 Sözleşmeli Personel,
- 4/B Sözleşmeli Personel,
- Sürekli İşçilerden oluşmaktadır.

Hastane personellerinin maaş ve diğer haklarının hesaplanması için her ayın 1'i ile 15'i arasında 1.18'de anılan işlemler yapılır.

Her ayın 1'i ile 9'u arasında KBS sistemi üzerinden değişiklikler(Terfi, icra, kefalet, sendika) kaydedilir ve maaş hesaplama işlemleri yapılır.

Harcama birimi ödeme belgeleri ve eklerini KBS sistemi üzerinden alarak Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisine imzalatır.

Maaş dosyasına eklenecek olan belgeler eklenir (Terfi, Ayrılış, Başlayış, Öğrenim gibi Katınlayıcı belgeler)



Şekil 1. 18 Maaş işlemleri İş Akış Şeması

Tayın yolu ile gelen personel nâstane bünyesinde işe başladıktan sonra maaş birimine, özlük biriminden atama onayı ve maaş nakil ilmühaberi gelmektedir. Maaş nakil ilmühaberinde, personelin tüm alacak ve borçlarının bilgisi yer almaktadır. Bu belge doğrultusunda borcu çıkartılmakta ya da ödemesi var ise ödemesi gerçekleştirilmektedir. Bu şekilde, personelin ücret bordrosu hazırlanmış olmaktadır.

Hastane çalışan personelleri için her ayın 1'i ile 5'i arasında; tüm maaş değişiklikleri hakkında rapor, terfi listesi, sigorta yaptıran personellerin sigorta belgeleri temin edilmektedir. Bu belgeler kontrol edilerek, Maliye Bakanlığı'nın sistemi olan KBS (Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi)'ye giriş yapılmaktadır. Tüm değişiklikler sisteme giriş yapıldıktan sonra, sistem tarafından otomatik olarak maaşlar hesaplanmaktadır. Sistem hesaplamada Gelir vergisi, SGK kesintilerini de maaş ödemesinden düşmektedir.

Ücret bordrosu hazırlandıktan sonra maaş birimi muhasebe personeli, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi kontrolleri gerçekleştirerek, bordroyu imzalamaktadır. İmzaya gelme aşaması, öncelikle sistemin ücret bordrosunu onaylamasına bağlı olmaktadır. İmza işlemi gerçekleştirildikten sonra evraklar 2'şer nüsha şeklinde hazırlanmaktadır. Nüshalardan bir tanesi özlük birimine, diğeri saymanlık yetkililerine gönderilmektedir.

Hastane maaş ödeme belgesi muhasebe kaydı:

770.01.01.01.01. Temel Maaşlar	XXX	
770.01.01.02.01. Zamlar ve Tazminatlar	XXX	
770.01.01.04.01. Sosyal Haklar	XXX	
770.02.01.06.01. Sosyal Güvenlik Devlet Primi	XXX	
Giderleri(Devlet-%11)		
770.02.01.06.02. Genel Sağlık Sigortası Primi	XXX	
Giderleri		
360.01.01. Gelir Vergisi Tevkifatı	XXX	
360.01.01. Aylık ve Ücretlerden Kesilen Gelir Vergisi		XXX
360.03.01. Aylık ve Ücretlerden Kesilen Damga Vergisi		XXX
361.02.01. %20 Aylık Aaidati Devlet		XXX
361.01.01. %16 Aylık Aidat Kesintisi		XXX
361.02.0. % 12 Genel Sağlık Sigortası Primi		XXX
361.01.01. Malüllük, Yaşlılık ve Emeklilik Primi		XXX

Kişiden-%9		XXX
361.02.01. Maluluk Yaşlılık-Emeklilik Primi		
Kurum Karşılığı%11		XXX
361.01.02. G.S.S. Kişi- %5		XXX
361.02.03. G.S.S. Kurum Karşılığı %7,5		XXX
361.02.01. Terfi Farkı		XXX
369.14. BES %3		XXX
369.03.01.01. Türk Sağlık Sen Sendikası		
		XXX
369.03.02. Sağlık Emekçileri Sendikası (S.E.S)		XXX
369.03.01.03. Sağlık Sendikası		XXX
335.01. Personele Ödenecek Ücretler		

830.01.01.01.01. Temel Maaşlar	XXX	
830.01.01.02.01. Zamlar ve Tazminatlar	XXX	
830.01.01.04.01. Sosyal Haklar	XXX	
830.02.01.06.01. Sosyal Güvenlik Devlet Primi	XXX	
Giderleri(Devlet-%11)		
830.02.01.06.02. Genel Sağlık Sigortası Primi	XXX	
Giderleri		
835. Gider Yansıtma Hesabı		XXX

Düzenlenen ödeme emri belgesi, harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi tarafından kontrol edilerek onaylanmaktadır.

Tüm bu işlemlerden tamamlandığında personele ödenecek maaş miktarları, hastanenin banka hesabına düşmektedir. Düşükten sonra da oluşturulan banka listeleri doğrultusunda, bankaya text belgesi gönderilmektedir. Text belgesi, personel hesabına ne kadar miktar yatırılması gerektiğini göstermektedir.

Her ayın 15'i ile 24'ü arasında, SGK bildirimleri, SGK tarafından yetkilendirilmiş maaş birimi muhasebe personeli tarafından elektronik ortamda KBS 'ne giriş yapılmaktadır. KBS' de düzenlenen ödeme emri belgesi ile elektronik ortamda SGK' nın sistemi ile tamamen örtüşüp örtüşmediği kontrol edilerek, yetkili kişilerce onaylanmaktadır. Onaylama işlemi gerçekleştikten sonra, gerekli belgeler çıktı alınarak saymanlık yetkililerine teslim edilmektedir.

Ücret ödemelerinde hatalar ile sık karşılaşılmamaktadır. Çünkü gerekli kontroller sık sık yetkili kişilerce gerçekleştirilmekte ve sistem üzerinden yapılmaktadır. Ücret bordrosu düzenlenirken herhangi bir rakam hatası, eksik ya da yanlış yazılma gibi bir matematik hatası gerçekleşirse, saymanlık birimi gelen evrakların kontrolünü tekrar gerçekleştirdiğinden hata fark edilir. Saymanlık birimi tarafından bordrolar düzeltme için geri gönderilir. Düzeltilen ücret bordrosu saymanlık birimine tekrar gönderilerek, işlemler devam etmektedir.

Ücret ödemeleri gerçekleştikten sonra, kontrollere rağmen herhangi bir hata meydana gelirse, hata yapılan personele ait ek ücret bordrosu düzenlenmektedir. Ek ücret bordrosu; kişi borçlu ise borç bordrosu, alacaklı ise alacak bordrosu olarak düzenlenmektedir. Düzenlendikten sonra gerekli işlemler yapılmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Kurumlarda yazılı olmasa da, doğal olarak kendiliğinden var olan, iş akışlarını sağlayan bir sistem bulunmaktadır. İç kontrol sistemi de bu şekilde bazı kurumlarda yazılı

bir şekilde mevcut, bazı kurumlarda ise iş akışlarının içinde kendiliğinden var olmaktadır. İç kontrol; işleyişin daha düzenli, değişen ve güncel mevzuata uygun, hata ve riskleri minimuma indirecek bir şekilde uygulanmalıdır.

Hastane işletmelerinde iç kontrol sisteminin kurulmasında baz alınacak temel ilkeler bulunmaktadır. İç kontrol sisteminin temel ilkelerine uygun bir işleyiş, sistemin etkinliğini de arttırmaktadır. Sistemin ilkelerinden biri olan görevler ayrılığı ilkesi, görev ve sorumlulukların birden fazla kişiye dağılmasını sağlamaktadır. Bu sayede görevler ayrı ayrı kişiler tarafından yerine getirilmekte, daha çok kontrolleri sağlanmaktadır. Herhangi bir hata meydana gelirse, gözden kaçan hatayı diğer personel fark edebilmektedir. Yetkilendirme ilkesi de bu bağlamda değer taşımaktadır. Bu ilke; yetkisiz bir personelin işlem yapmasını engellemektedir. Her bir işlem verilen yetkiler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Kısacası iç kontrol sisteminin etkinliği, kurum ya da işletme için önem taşımaktadır. Etkin bir iç kontrol sisteminde uyulması gerekli temel ilkeler;

- Görevlerin Ayrılığı İlkesi,
- Yetkilendirme İlkesi,
- Bağımsız Mutabakat İlkesi,
- Fiziki Koruma İlkesi,
- Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Olması İlkesi.

Her işletmede olduğu gibi hastanelerde de muhasebe hataları mevcuttur. Çünkü hata insan hayatında her alanda, her şekilde kendini göstermektedir. Bazen dikkatsizlik, bazen ihmal bazen de unutkanlık sonucunda meydana gelmektedir. Ancak muhasebe hataları etkin bir iç kontrol sisteminin mevcudiyeti ile azalmaktadır. Meydana gelen hatalar da daha çabuk farkına varılarak, değiştirilemez sonuçlara yol açmamaktadır.

Çalışmanın gerçekleştirdiği hastanede, iç kontrol sisteminin muhasebe hataları üzerindeki etkisi, aşağıda sayılan faaliyet alanlarında incelenmiştir:

- Nakit Hesaplarında İç Kontrol
- Gelirlerle İlgili İç Kontrol
- Alacaklarla İlgili İç Kontrol
- Alışlarla İlgili İç Kontrol

- Stoklarla İlgili İç Kontrol
- Maddi Duran Varlıklarla İlgili İç Kontrol
- Ücret Ödemeleriyle İlgili İç Kontrol

Uygulama yapılan hastanenin kendi bünyesinde yazılı bir iç kontrol yönergesi mevcut değildir. Ancak hastane, Sağlık Bakanlığı'nın sahip olduğu yazılı iç kontrol sistemine uyumlu bir şekilde faaliyetlerini sürdürmektedir.

Yukarıda sayılan faaliyet alanlarında iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayan ilkelerin, muhasebe hataları üzerindeki etkinliği üzerine öncelikle alımlar ile ilgili olarak aşağıdaki şekilde bir değerlendirme yapılabilir:

Görevlerin Ayrılığı: Uygulama yapılan hastane büyük bir hastane değildir. Ancak, iç kontrol sisteminde olması gereken görevlerin ayrımı, tamamıyla uygulanmaktadır. Her bir işlem ayrı bir personel tarafından yerine getirilmektedir. Ve yapılan işlemler bir döngü şeklinde olup, sürekli bir kontrol yapılmaktadır. Bu şekilde, oluşabilecek hataların önüne geçilmektedir. Ayrıca oluşan hatalar da hemen fark edilerek düzeltilmesi gerçekleştirilmektedir. Mal ve hizmet alımlarında;

- İhtiyacın alınıp alınmayacağına karar veren ihtiyaç komisyonudur.
- Gerçekleştirme görevlisi, gerekli tetkikler sonucu hangi satın alma usulünün uygulanması kararını vermektedir.
- Mal ve hizmet alımını satın alma birimi gerçekleştirmektedir.
- Gelen malzemelerin kontrollerini muayene kabul komisyonu yapmaktadır.
- Depo sorumlusu tekrar kontrollerini gerçekleştirerek, taşınır işlem fişi veya hakkediş raporunu düzenlemektedir.
- Ödeme birimi gerekli işlemleri yapmaktadır.
- Fatura kontrollerini ayrı bir personel yapmaktadır.
- Saymanlık muhasebe kayıtlarını gerçekleştirmektedir.

Sayılan işlemlerde her bir personelin ayrı bir görevi mevcuttur. Ve sırası gelen her personel işlemlerini gerçekleştirmeden önce, kontrollerini gerçekleştirmektedir. Gelen mal teknik şartnameye uymuyorsa, muayene kabul komisyonu fark etmektedir. Eğer komisyon herhangi bir şeyi atlarsa, depo sorumlusu fark eder. Diyelim ki hepsi atladı ve bir hata meydana geldi, bu durumda saymanlık biriminde bu hata muhakkak görülmektedir.

Yetkilendirme İlkesi: Hastane satın alma birimi faaliyetlerinde her bir işlem ve görev için, harcama yetkilisi tarafından yetkilendirilmektedir. Çalışan her bir kişi yetkilendirilmeden hiçbir işlem gerçekleştirememektedir. Her ihale yapılışında kişiler yeniden yetki alarak işlemlerini gerçekleştirmektedir.

Bağımsız Mutabakat İlkesi: Hastanede bir mal veya hizmet alımı yapılırken, bu ilke gereğince hareket edilmektedir. Örnek vermek gerekirse, mal alım isteği ihtiyaç duyan birim tarafından, malın alımı satın alma birimi tarafından, malın hastaneye girişinde kontrolü muayene kabul komisyonu tarafından gerçekleştirmektedir. Malların faturaları tahakkuk birimi tarafından kontrol edilerek, ödeme emri belgesi düzenlenmektedir ve ödemeleri saymanlık birimi tarafından yapılmaktadır. Malların depoya alınması, muayene kabul komisyonunun kontrolü ve teknik şartnameye uyumu gözetilmeden yapılmamaktadır. Daha sonra ambar sorumlusu tarafından tekrar bir kontrol daha yapılmaktadır. Ve son olarak saymanlık birimi de ilgili evraklar üzerinden tekrar kontrolü gerçekleştirmektedir. Bu sayede yapılan işlemler bağımsız olarak karşılaştırılmaktadır. Herhangi bir hata yapılmışsa farkedilerek, düzeltilmektedir.

Fiziki Koruma İlkesi: Hastanede tutulan kayıtlar ve her nevi evrak, çalışanlar tarafından saklanmaktadır. Hastane kayıtlarını bilgisayar sistemi üzerinden gerçekleştirmektedir ve bakanlık ile bağlantılı sistemler kullandıkları için, sistem güvenliği yüksektir. Elde edilen nakit paralar, vezne kasasında muhafaza edilerek, miktar ne olursa olsun her Cuma bankaya yatırılmaktadır. Bakanlığın belirlediği sınıra ulaştığında derhal bankaya yatırılmaktadır.

Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Olması: İşlemler gerçekleştiği an ilgili birimler uygun belgelemeleri hazırlayarak, muhasebe kayıtları için saymanlık birimine göndermektedir. Saymanlık biriminde işlem ile ilgili personel kayıtları gerçekleştirmektedir. TDMS sistemi kullanılarak, ilgili kodlar girilerek muhasebe kayıtları yapılmakta ve değişen mevzuata uygun hareket edilmektedir. Eğer belge veya kayıt yoksa hiçbir işlem gerçekleştirilmemektedir.

Hastanede muhasebe hataları incelendiğinde, aşağıdaki sonuçlarla karşılaşmaktadır;

- Matematik Hataları: Hastane muhasebe personelleri bilgisayar üzerinden işlemler gerçekleştiği için herhangi bir toplama veya çıkarma gibi matematiksel hatalar ile karşılaşmamaktadır. Ayrıca yapılan işlemler her zaman kontrol edilmektedir. Hesapların

borç ve alacak tutarları birbirini karşılamazsa, sistem uyarı vermekte ve kayıt işlemini oluşturmamaktadır.

- Kayıt Hataları:

- ✓ Rakam Hataları: Yapılan işlemlerde hesaplamalar doğrudur. Ancak bazen rakamlar kayıtlara geçirilirken, yanlış yazılabilmektedir. Bunun sonucunda eksik veya fazla olan miktar, düzeltilmektedir. Rakam hataları, hastanede çabuk farkedilmektedir. Çünkü işlemleri gerçekleştiren kişilerin düzenledikleri kayıtlar, başka bir personel veya yetkili tarafından tekrar kontrol edilmektedir.

- ✓ Hesap Hataları: Bazı durumlarda kaydedilmesi gereken hesaptan farklı bir hesaba kayıt durumu ile karşılaşılmaktadır. İç kontrol gereği, kontrolü gerçekleştirilen kayıttaki hesap hatası yetkili, başka bir personel ya da işlemi yapan personel tarafından farkedilerek düzeltme işlemi yapılmaktadır.

- ✓ Hesapların borç ve alacak taraflarının karıştırılması: Böyle bir hata ile karşılaşıldığı görülmemektedir. Ancak karşılaşırsa ters kayıt ile düzeltme yapılmaktadır.

- Nakil Hataları: Hastanede kullanılan sistemler sonucu bu tip hatalar görülmemektedir.

- Unutma ve Tekrarlamalar: Unutmalar olursa, işlem için ilgili kişi hatırlatma yaparak, işlemin gerçekleşmesi sağlanmaktadır.

- Bilanço Hataları: TDMS sistemi kullanılmasından dolayı, her bir işlem ilgili alt kodlar altında kaydedilmektedir. Alacak ve borç miktarları eşit olmazsa sistem zaten işlemi onaylamamaktadır.

- Bilgi İşlem Hataları: Bu tip hatalar ile, hastane şimdiye kadar karşılaşmamıştır. Kullandıkları TDMS, aynı zamanda bakanlığın sistemidir.

İç kontrol sisteminin beş temel ilkesi çerçevesinde uygulamada yapmış olduğumuz diğer faaliyetlerdeki açıklamaları da aynı şekilde tekrar edileceğinden dolayı, alışlarla ilgili yapılmış olunan değerlendirmelerin yeterli olacağı değerlendirilerek, faaliyetlere ilişkin iç kontrol sistemi ve muhasebe hataları ile ilgili şu tavsiyelerde bulunulabilir:

Uygulama gerçekleştirilen devlet hastanesi küçük bir hastane olmasına rağmen, her bir çalışanın ayrı yetkileri mevcuttur. Özellikle saymanlık biriminde, işlemler titizlikle incelenmektedir ve hatalara yer vermemek için farklı çalışanlar tarafından kontrol edilmektedir. Ancak hastane bünyesinde iç kontrol gereği yazılı bir prosedür ve bu prosedüre bağlı iş akış şemaları bulunmamaktadır. Hastane bağlı bulunduğu bakanlığın iç

kontrol prosedürlerine uymaktadır ve denetlenmektedir. Sonuç olarak yazılı bir iç kontrol mevcut olmasa da çalışan her bir personel hem kendi iş akışlarına hem de diğer personellerin iş akış süreçlerine fazlasıyla hakimdir.

İç kontrol gereği nakitlerin günlük olarak bankaya yatırılmasının daha etkili olacağından bahsedilmiştir. Ancak hastane vezne kasasında biriken nakiti her nakit h günü mesai saatleri içerisinde bankaya yatırmaktadır. Bu her hafta düzenli olarak yapılmaktadır. Bakanlığın belirlediği parasal sınıra ulaşırsa -ki bu her yıl belirlenmektedir ve ilgili personel bu oranların takibini yapmaktadır ve biriken para derhal bankaya yatırılmaktadır.



KAYNAKLAR

Açık, S. (2012). “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (3), 351-366.

Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul:

Türkmen Kitabevi.

Agun, C. (2008). *Kamu Sektöründe İç Denetim: Bir Üniversite Hastane İşletmesinde Uygulama*. Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Akbıyık, S. (2005). *Vergi uygulamaları yönüyle: denetim ve raporlama*. Ankara: Ekin Kitabevi.

Akçakanat, Ö. (2011). *Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Akyel, R. (2010). “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (1), 83-97.

Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., & Zimbelman, M. F. (2011). *Fraud examination*. Ohio: Cengage Learning.

Al-Dmour, A. H., Abood, M., & Al-Dmour, H. H. (2019). “The implementation of SysTrust principles and criteria for assuring reliability of AIS: empirical study”. *International Journal of Accounting & Information Management*, 461-491.

Altındış, S. “Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması ve İşlevleri”, Sağlık Kurumları Yönetimi 1 , Unite 2 (2-20).

Altıntaş, N. N. & Yakar, N. (2010). “Denetimde Hata ve Hile”. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 151-161.

Altuğ, F.(2000). *Mali Denetim*. Bursa: Ezgi.

Al-Wali, A. (2019). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hastane İşletmesinde Bir Uygulama*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Anand, T., Ingle, G. K., Kishore, J., & Kumar, R. (2013). “ABC-VED analysis of a drug store in the department of community medicine of a medical college in Delhi”. *Indian journal of pharmaceutical sciences*, 75(1), 113.

Andrayanti, I. (2019). “Internal Control Analysis towards the Accounts

Receivable Accounting System at STIAMI Institute”. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 1(1), 1-11.

Arslan, M.C. (2015). *Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Hiperlink.

Aslan, B. (2010). “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”. *Sayıştay Dergisi*, (77), 63-86.

Aslan, S., & Erdem, R. (2017). “Hastanelerin Tarihsel Gelişimi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (27), 7-21.

Atasever, M. (2020). Kamu ve Özel Sağlık İşletmelerinde Satınalma, Tedarik Zinciri, Lojistik, Stok, Depo ve Taşınır Yönetimi. (Google Books). Erişim Adresi: https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=2ffKDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA217&dq=hastane+i%C5%9Fletmelerinde+sat%C4%B1n+alma+usulleri&ots=YC2UeN3Gad&sig=3OM-Jx9iubrPQQhpU3chroTY1Cc&redir_esc=y#v=onepage&q=pazarl%C4%B1k&f=false

Atuğ, M., & Taytak, M. (2018). “Kamu Satın Alımları Kapsamında Doğrudan Temin Uygulamalarının Değerlendirilmesi ve Bir Vaka Analizi”. *Sayıştay Dergisi*, (110), 91-123.

Ayanoğlu, Y., Abuhanoğlu, H., & Teke, A. (2013). “Sağlık Hizmetleri Yönetimi Eğitiminde Muhasebe ve Finansman Derslerinin Önemi”. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 1-19.

Aydın, C. (2004). *Hastane İşletmelerinde Stok Yönetimi ve Bir Örnek Uygulama*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Aydoğdu, M. (2013). *Hizmet İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Analizi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Aytekin, S. (2009). “Tam Zamanında Stok Yönetimi Just- İn- Time Felsefesinin Hastane İşletmelerine Uygulanabilirliği ve Bir Üniversite Hastanesi Örneği”. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 102-115.

Ayyayla, Ç. (2010). *Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği*

ve Maden Sektöründeki Bir Firma Üzerinde Uygulama. Muğla: Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Azaltun, M. (1998). *Otel İşletmelerinde Hata ve Hile Önleme Aracı Olarak İç Kontrol*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

Bakkal, H. ve Kasımoğlu, A. (2012). “İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış: COSO ve COCO Modeli”. *Mevzuat Dergisi*, 15(178), 1-14.

Baydarol, O. (2007). *İç kontrol sistemi etkinliğinin muhasebe denetimindeki önemi ve kontrol riskinin belirlenmesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Baykara, S. (2016). “OECD Ülkelerinde İç Denetim”. *Denetışim*, (14), 42-58.

Biegelman, M. T., & Bartow, J. T. (2012). *Executive roadmap to fraud prevention and internal control: Creating a culture of compliance*. New Jersey: John Wiley & Sons.

Can, E. N. (2014). *Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

Cengiz, S. (2010). *İhracatçı Firmaların Muhasebe ve İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Analizi: Ankara Örneği*. Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Cengiz, C. (2018). “Sağlık Hizmetlerinde Akreditasyon Programları ve Tüska”. *Sağlıkta Kalite ve Akreditasyon Dergisi*, 1(1), 21-26.

Ceran, Y., & Bezirci, M. (2011). “Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi”. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11 (22), 507-536.

Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2006). “The value of internal audit in fraud detection”. *Journal of Accounting and Finance*, 48(4), 543-59.

Çakır, Y. (2016). *Satın Alma Süreci İç Kontrol Prosedürlerinin Oluşturulması ve Denetimi: Turizm Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir Yazılım Firması Örneği*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Çatıkkaş, Ö. (2017). *Sigortacılık Sektöründe İç Denetim*. İstanbul: Yalın

Yayıncılık.

Çavmak, Ş., & Çavmak, D. (2017). “Türkiye’de Sağlık Hizmetlerinin Tarihsel Gelişimi ve Sağlıkta Dönüşüm Programı”. *Sağlık Yönetimi Dergisi*, 1 (1), 48-57.

Çiçek, B. (2004). *İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim: Türkiye’deki Beş Yıldızlı Otellere Yönelik Bir Araştırma*. Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Çilhoroz, İ.A. (2019). *Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizinde Karşılaşılan Zorluklar ve Kullanım Alanları Üzerine Bir Araştırma*. Düzce: Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Dabbağöğlu, K. (2009). “İç Kontrol Sistemi”. *Journal of Qafqaz University*, (26), 109-115.

Demir, M. (2014). *Benford yasası ve hile denetiminde kullanılması*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Doğan, S., & Burgazlıoğlu, E. (2015). “İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir Hastanede Uygulaması”. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 18-33.

Doğan, T. (2018). *Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Etkinliği ve Bir Uygulama*. İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Dursun, G. D., & Akın, S. (2019). “Türkiye’de Özel Hastanelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi”. *Izmir Democracy University Health Sciences Journal*, 2(1), 48-60.

Elden, S. (2011). *Hastanelerde En Uygun Stok Kontrol Yönteminin Analitik Hiyerarşi Süreci İle Seçimi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma Hastanesinde Bir Uygulama*. Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Elhakan, N. (2017). *Hile soruşturması ve denetimin yürütülmesi*. İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Emhan, A. (2009). “Risk Yönetim Süreci ve Risk Yönetmekte Kullanılan Teknikler”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(3), 209-220.

Ercinler, S. (2014). *Muhasebe Hile Ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri Ve Bir Anket Uygulaması*. İstanbul: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Erdem, Z. (2014). *Hile denetimi ve iç kontrol ilişkisi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Erdoğan, B. ve Mengi, B.T. (2018). “Hata ve Hilelerin Önlenmesine Yönelik Kontroller ve Sağlık Sektörü Üzerine Bir Uygulama”. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4 (2), 85-106.

Ersöz, N. (2012). *Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Görüşlerine Göre Değerlendirilmesi*. Eskişehir: OsmanGazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Ertürk, A. (2010). *İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Ertuğrul, İ., & Tanrıverdi, Y. (2013). “Stok kontrolde ABC yöntemi ve AHP analizlerinin iplik işletmesine uygulanması”. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 5(1), 41-52.

Erzurum, M. (2014). *Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe, İç Kontrol Sistemi ve Swot Analizi Bitirme Tezi*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Findik, H. (2016). “İç kontrol sisteminde satın alma ve ödeme faaliyetlerine yönelik riskler ve alınabilecek önlemler”. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 640-663.

Geçici, H. (2020). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Ahlakı Çerçevesinde Değerlendirilmesi: Adana İlinde Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Genç, M. (2019). “Muhasebede Etik ve Muhasebe Hataları”. *Geleceğin Dünyasında Bilimsel ve Mesleki Çalışmalar*, 150-163.

Gökçen, G. ve Tipi, O. (2019). “İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller ve Bist İmalat Sektöründe Bir Araştırma”. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve*

İdari Bilimler Dergisi, 41 (1), 145-169.

Görener, Ö. (2010). *Risk odaklı iç denetim: Olasılık-etki analizi çerçevesinde bir uygulama*. İstanbul: Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Göze, D. (2008). *Kamu Mali Yönetiminde Performansın Yönetilmesi- İç Kontrolün Kurumsal Performansa Etkisi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Güleç, D. (2009). *Rotasyon İle Çalışan Hemşirelerde İş Doyumunun Belirlenmesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Güneş, Ş. (2014). *İşletmelerde Hile Riskinin Önlenmesi Ve Hastane İşletmelerinde Uygulama*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Güven, F.M. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri ve Önemi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Gjerdrum, D., & Peter, M. (2011). The new international standard on the practice of risk management—A comparison of ISO 31000: 2009 and the COSO ERM framework. *Risk management*, 31(21), 8-12.

Gyebi, F., & Quain, S. (2013). “Internal control on cash collection. A case of the electricity company of Ghana Ltd, Accra East Region”. *International Journal of Business and Social Science*, 4(9).

Hacıhasanoğlu, T. ve Karaca, N. (2015). “Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi’nde Yapılan Bir Araştırma”. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 117-130.

Hatunoğlu, Z., Koca, N., Kılılı, M. (2013). “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması/ A Survey On The Role Of Internal Control Prevention Of Mistakes And Frauds In Accounting System”. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (20), 169-189.

Hazrati, E., Paknejad, B., Azarashk, A., & Taheri, M. (2018). "ABC and VED analysis of Imam Reza educational hospital pharmacy". *Annals of Military and Health Sciences Research*, 16(3).

Hirano, H. (2009). *JIT Implementation Manual--The Complete Guide to Just-In-Time Manufacturing: Volume 2--Waste and the 5S's*. Crc Press.

Hutchins, D. C. (1999). *Just in time*. Gower Publishing, Ltd..

Işıldak, T. (2018). *Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önemine Yönelik Bir Araştırma*. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Jones, M. J. (2008). "Internal control, accountability and corporate governance: Medieval and modern Britain compared". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1052-1075.

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

Karagöz, F. ve Yıldız, M.S. (2015). "Hastane İşletmelerinde Stok Yönetimi İçin ABC ve VED Analizlerinin Uygulanması." *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(2), 375-396.

Karagöz, N. Kurtuluş, Y.Z., İlman, E. (2019). "Kamu Sağlık Kuruluşlarında Satın Alma Sisteminde Karşılaşılan Problemlere Yönelik Araştırma". *Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 7-22.

Karahan, A. ve Özgür, E. (2011). *Hastanelerde performans yönetim sistemi ve veri zarflama analizi*. Nobel Yayın Dağıtım.

Karamık, D. (2019). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi*. İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kayıkçıoğlu, S. (2017). *Şirketlerin iç denetim birimlerinde hile denetimi ve bir uygulama*. İstanbul: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kecliková, K. ve Briš, P. (2011). Risk management and internal audit in integrated process management of hospitals. č. 4, s. 55-66.

Kertiş, S. (2005). *Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kepir, H. (2019). *Şirketlerde İç Kontrol Sisteminin Hata ve Hileyi Önlemedeki Rolü*. İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kılınç, K. (2010). *Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi Uygulamasını Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi*. Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kırteke, N. (2019). *Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim: Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Araştırılması*. Konya: Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kısakürek, M. M., & Elden, S. (2011). “Hastanelerde En Uygun Stok Kontrol Yönteminin Analitik Hiyerarşi Süreci İle Seçimi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma Hastanesinde Bir Uygulama”. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 12(2), 215-233.

Kızılboğa, R. ve Özşahin, F. (2013). “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 220-236.

Kızıltuğ, P. (2015). *Hastane işletmelerinde iç kontrol sistemi ve özel bir hastanede iç kontrol sistemi uygulanması*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kranacher, M. J., & Riley, R. (2019). *Forensic accounting and fraud examination*. John Wiley & Sons.

Krstić, J. ve Đorđević, M. (2012). “Internal control and enterprise risk management—from traditional to revised coso model”. *Economic Themes*, 50(2), 151-166.

Koca, N. (2010). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması*. Kahraman Maraş: Kahraman Maraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Koçak, S. Y. ve Kavakoğlu, T. (2010). “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”. *Sayıştay Dergisi*, (77), 119-148.

Köse, E., & Bekçi, İ. (2017). “1992-2013 COSO Modeli: İç Kontrol-Entegre Çerçevesi”. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 7(2017), 12-23.

Kurnaz, N., Ercan, C., Kestane., A . (2018). “Muhasebe Bilgi Kalitesi Ekseninde İç Denetim ve Bilgi İfşası (Whistleblowing) İlişkisi”. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20 (1), 150-169.

Kurt, P. (2018). *Hastane işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme ve sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme: Kamu hastanesinde bir uygulama*. Bartın: Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kürklü, E. (2014). *Kamu İdarelerindeki İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Dış Denetçi Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi: Bir Devlet Üniversitesinde Örnek Uygulama*. Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kütük, S. (2019). *Halka Açık Şirketlerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Örgütsel Kültürün İç Kontrol Sistemine Etkisi*. İstanbul: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Mei, H. (2010). “Establish credit system in enterprises to strengthen the management of accounts receivable”. *Management Science and Engineering*, 2(1), 97-100.

Melikyan, L. (2015). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri*. İstanbul: Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Memişoğulları, R. (2008). “Tıbbi Cihaz ve Malzeme Alımında Şartname Hazırlama ve İhale Süreci”. *Düzce Tıp Fakültesi Dergisi*, 10(2), 45-50.

Meriç, A. ve Elden, B. (2019). “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Whistleblowing’in Önemi ve Muhasebe Öğrencilerinin Whistleblowing Tercihleri: Kayseri Üniversitesi Örneği”. *Journal of International Social Research*, 12(62), 1496-1503.

Migbaru, S., Yigeremu, M., Woldegerima, B., & Shibeshi, W. (2016). “ABC-VEN matrix analysis of pharmaceutical inventory management in Tikur Anbessa Specialized Hospital for the years 2009 to 2013, Addis Ababa, Ethiopia”. *Indian J Basic Appl Med Res*, 5(2), 734-743.

Missi, F., Mansour, E., Mohammad, A.A., & Hamdan, A. (2009). “Examine The Existence Of(Systrust) Model and Its Impact On Jordanian Commercial Banks Performance”. *European and Mediterranean Conference On Information Systems, Crowne Plaza Hotel, İzmir*.

Myddelton, D. R. (2009). *Murgins Of Error In Accounting*. Palgrave Macmillan.

Nadu, T. (2014). “Drug Inventory control analysis in a Primary level Health care facility in Rural Tamil Nadu, India”. *age*, 36-40.

Nigah, R., Devnani, M., & Gupta, A. K. (2010). “ABC and VED analysis of the pharmacy store of a tertiary care teaching, research and referral healthcare institute of India”. *Journal of young pharmacists*, 2(2), 201-205.

Okay, S. (2011). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*. Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Orhan, E. ve Kiyak, M. (2015). “The Action and Diffuculty Of Supplemental Health Insurance In Private Hospitals”. *Research Journal of Business and Management*, 2(3), 308-322.

Özata, M. (2009). “Sağlık Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu Tarafından Yürütülen E-Sağlık Projelerinin Sağlık Hizmeti Sunumuna Etkileri”. *Journal of Azerbaijan Studies*, 444-464.

Özbilgin, İ.G. (2008). *Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sistemi ve Analizi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

Özdoğan, S. (2019). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Ve Akademisyenlerin Adli Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma: Sivas Örneği*. Sivas: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Özen, G. (2010). *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Özer, A. (2008). *Risk odaklı iç denetim ve bir uygulama*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Özer, C. (2019). *Adli Muhasebecilik Mesleği ve Kayseri'deki Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Algısı Üzerine Bir Araştırma*. Kayseri: Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Öztoprak, Y. (2017). *Denetimde Hata Ve Hile, Önleme Ve Tespit Yöntemleri İle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hata Ve Hileler İle İlgili Bilinç Ve Tutumları*. İstanbul: İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Page, M., & Spira, L. F. (2004). *The Turnbull report, internal control and risk management: The developing role of internal audit*. Edinburgh, Scotland: Institute of Chartered Accountants of Scotland.

Pasquini, A., & Galiè, E. (2013). "COBIT 5 and the Process Capability Model. Improvements Provided for IT Governance Process". *Proceedings of FIKUSZ*, 13, 67-76.

Pickett, K. H. S. (2011). *The Essential Guide to Internal Auditing* (2nd ed.). Hoboken: John Wiley & Sons, Incorporated.

Polat, S. (2017). İç Denetime Bakış 2. *Demiryolu Mühendisliği*, (6), 58-68.

Rosemann, M. ve Zur Muehlen, M. (2005). *Integrating risks in business process models*. Sydney: Manly Beach.

Sabuncu, B. (2017). "İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi". *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18 (2), 161-174.

Sağlar, J., & TUAN, A. G. K. (2009). "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri". *Çukurova Üniversitesi Sosyal*

Bilimler Enstitüsü Dergisi, 18(1), 343-358.

Sanusi, Z. M., Johari, R. J., Said, J., ve Iskandar, T. (2015). “The Effects of Internal Control System, Financial Management and Accountability of NPOs: The Perspective of Mosques in Malaysia”. *Procedia Economics and Finance*, (28), 156-162.

Sarı, A. (2013). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Savlı, P. (2019). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi: Antalya İlinde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama*. Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Selçuk, Ö. (2007). *Stok kontrol yöntemlerinin incelenmesi ve inşaat malzemeleri sektöründe bir uygulama*. İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Schneider, K. N., & Becker, L. L. (2011). “Using the COSO model of internal control as a framework for ethics initiatives in business schools”. *Journal of Academic and Business Ethics*, 4, 1.

Semerci, T. (2010). *Hastane İşletmelerinde Bağımsız Denetim ve Bir Uygulama*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Sevin, H.D. (1998). *Hastane İşletmelerinde Otelcilik Hizmetleri, Maliyeti ve Kontrolü Ankara İli Uygulama Örnekleri*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

Singleton, T. W., & Singleton, A. J. (2010). *Fraud auditing and forensic accounting* (Vol. 11). John Wiley & Sons.

Sözen, S. G. (2018). 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu’nda Doğrudan Temin Alım Usulü. Ankara: Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Suleiman, N. (2015). Internal Audit and the Effectiveness and Efficiency of Operations in Hospitals.

Sumaryati, A., Praptika Novitasari, E., & Machmuddah, Z. (2020). “Accounting

Information System, Internal Control System, Human Resource Competency and Quality of Local Government Financial Statements in Indonesia”. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(10), 795-802.

Szczepankiewicz, E. I. (2010). “Internal audit as a management improvement tool in the healthcare sector units”. *Polish Annals of Medicine*, 17(1), 136-148.

Şahin, B. (2010). *Hastane yönetim süreçleri ve sağlık yönetim bilgi sistemleri*. İstanbul: Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Şahin, M. (2018). “İç Kontrol Sistemi”. Muhasebe Denetimi. (Ed. Mustafa Kırılı ve Muhammed Ardıç). İstanbul: Lisans Yayıncılık, ss.84-108.

Şentürk, S. (2004). *İşletmelerde Muhasebe Sisteminde Hata ve Hilelere Karşı Bir İç Kontrol Mekanizması Olarak Bilgi İşlem Teknolojilerinin Kullanılması*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Şimşek, M. ve Biçer, E. B. (2018). “Sağlık Kurumlarında Maddi Duran Varlıkların TMS 16’ya Göre Muhasebeleştirilmesi”. *Electronic Turkish Studies*, 13(30), 440-458.

Tahtlı, F. (2019). *Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İşletmedeki Hileleri Önlemedeki Rolü ve Perakende Sektöründe Bir Araştırma*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Tambunan, R. N. O. (2013). *THE EVALUATING OF INTERNAL CONTROL ON PURCHASING AND ACCOUNT PAYABLE (A CASE STUDY IN YADIKA HOSPITAL EAST JAKARTA)* (Doctoral dissertation, President University).

Tanç, Ş. G. (2005). *Muhasebe Bilgi Sistemi ve İç Kontrol: Bir Otel İşletmesinde Uygulama*. Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Taş, Ö. (2019). *İç kontrol sisteminin denetimi satın alma süreci örneği*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Tengilimoğlu, D., Işık, O., ve Akbolat, M. (2014). *Sağlık işletmeleri yönetimi*. Ankara: Nobel Yayınları.

Töz, İ. (2007). *Hastane İşletmelerinde Stok Yönetimi ve Bir Uygulama Örneği*.

İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Trenerry, A. (1998). *Principles of internal control*. UNSW Press.

Tufan, M. (2012). *Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye'deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma*. Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Tunçay, D. (2011). *İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Tuttle, B., & Vandervelde, S. D. (2007). "An empirical examination of CobiT as an internal control framework for information technology". *International Journal of Accounting information systems*, 8(4), 240-263.

Türedi, H., Koban, A. O., ve Karakaya, G. (2015). "COSO İç Kontrol (ABD) Modeli İle İngiliz (TURNBULL) ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması". *Sayıştay Dergisi*, (99), 95-119.

Uğurlu, F. (2018). *İç Kontrol Sisteminin Yapısı, Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin İşleyişi ve Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*. Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Ulutaş, V.(2007). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi*. Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Uslu, M.C. (2019). *Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi*. İstanbul: Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Uzay, Ş. (1998). "İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetime Etkisi". *Atatürk Üniversitesi İİ BF Dergisi*, 1(2), 161-176.

Ülker, Y. (2019). *Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Rolü*. İstanbul: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Wandalkar, P., Pandit, P. T., & Zite, A. R. (2013). “ABC and VED analysis of the drug store of a tertiary care teaching hospital”. *Indian Journal of Basic and Applied Medical Research*, 3(1), 126-131.

Yağcı, S. (2006). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Yılmaztürk, A. (2013). “Sağlık Reformlarının Tarihsel Gelişimi ve Sağlıkta Dönüşüm Programı’nın Küresel Niteliğinin Değerlendirilmesi”. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 176-188.

Yiğit, V. (2014). “Hastanelerde stok kontrol analizi: Akdeniz Üniversitesi Hastanesinde bir uygulama”. *Sayıştay Dergisi*, 93, 105-128.

Yiğit, Ü. A., & Yiğit, V. (2019). “Tıbbi Malzeme Stok Kontrolünde ABC ve VED Analizi: Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Bir Araştırma”. *Visionary E-Journal/Vizyoner Dergisi*, 10(24).

Yiğittop, V. M. (2008). *Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları ve İç Kontrol Sistemi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Yu, S., & Neter, J. (1973). “A stochastic model of the internal control system”. *Journal of Accounting Research*, 273-295.

Yumuşak, Y. (2007). *Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi ve Etkinliğinin Ölçümü*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Zhang, S., & Fever, H. L. (2013). “An Examination of the Practicability of COBIT Framework and the Proposal of a COBIT-BSC Model”. *Journal of Economics, Business and Management*, 1(4), 391-395.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü.
<https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf> (Erişim Tarihi:15.06.2019).

T.C. Maliye Bakanlığı. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/11/03.-%C4%B0%C3%A7-Kontrol-Nedir.pdf> (Erişim Tarihi:18.06.2019).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği,26 Aralık 2007 Tarihli,26738 Sayılı Resmi Gazete.

<https://www.akgun.com.tr/akgun-hastane-bilgi-sistemleri/> (Erişim Tarihi:20.03.2021).

Sağlık Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü www.sbsgm.saglik.gov.tr (Erişim Tarihi:20.03.2021).

Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü <https://rapor.saglik.gov.tr/istatistik/rapor/> (Erişim Tarihi: 18.06.2019).

(<http://e.sgk.gov.tr/wps/portal/saglik/Hastane/esgkMedulaHastane>). (Erişim Tarihi:20.03.2021).

213 Sayılı Vergi Usul Yasası, 10 Ocak 1961 Tarihli, 10703-10705 Sayılı Resmi Gazete. (Erişim Tarihi: 13.12.2020).

Sermaye Piyasası Kurulu Seri: X No:22sayılı Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. 12.06.2006.Tarihli ve 26196 sayılı Mükerrer Resmi Gazete.

Türkiye Muhasebe Standardı TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar Standardı, 31.12.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete (Erişim Tarihi: 7.12.2018).

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar,31 Aralık 2005 Tarihli,26040 3.Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 24 Aralık 2003 Tarihli, 25326 Sayılı Resmi Gazete.

Mal Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliği, 3 Mart 2009 Tarihli, 27159 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, 22 Ocak 2002 Tarihli, 24648 Sayılı Resmi Gazete.

Genel Sağlık Sigortası Kapsamında Uygulanan “Medula” Sistemi Hakkında Tebliğ (Seri No:1), 7 Aralık 2006 Tarihli, 26369 Sayılı Resmi Gazete.

EKLER

EK-1 İSTEK FİŞİ



HASTANE YÖNETİCİSİ MAKAMINA

Hastanemizin genelinde görülen lüzum üzerine aşağıda cins ve miktarı yazılı malzemelerin temini için bilgilerinize arz ederim.

12.03.2021

Adı Soyadı :

Unvanı :

Teknisyen

Depo Mevcudum Yoktur

Anbar Depo Memuru

Eczacı

İdari ve Mali Hizmetler Müdürü

SATINALMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA

HASTANE YÖNETİCİSİ

S.NO	MALZEMENİN CİNSİ	MIKTARI
1		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		
10		
11		
12		
13		
14		
15		
16		
17		
18		
19		
20		

EK-2:LÜZUM MÜZEKKERESİ

T.C.
İ VALİLİĞİ
İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ
DEVLET HASTANESİ

Lüzum Müzekkeresi

12.03.2021

HASTANE YÖNETİCİLİĞİ MAKAMINA

Hastanemizin genelinde görülen lüzum üzerine aşağıda cins ve miktarı yazılı malzemelerin Teknisyen ... nin 12.03.2021 tarihli yazılı isteği üzerine alınması gerekmektedir.

Gereğinin yapılmasını arz ederim.

İdari ve Mali Hizmetler Müdürü

S.NO	MALZEMENİN CİNSİ	MİKTARI
1		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		
10		
11		
12		
13		
14		
15		
16		
17		
18		
19		
20		

Tahakkuk memurluğuna;
Yukarıda yazılı malzemelerin Döner Sermaye marifetiyle satın alınması hususunda;
Gereğini rica ederim.

12.03.2021

Opr. Dr. .

Başhekim

EK-3:FİYAT ARAŞTIRMASI İÇİN GÖREVLENDİRME

T.C.
VALİLİĞİ
İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ
DEVLET HASTANESİ

Kod : B104ISM4084501
Sayı :
Konu : Fiyat Araştırması için Görevlendirme

12.03.2021

HASTANE YÖNETİCİLİĞİ MAKAMINA

Hastanemizin ihtiyacı olan 12.03.2021 tarihli Lüzum müzekkeresiyle alınması istenilen malzemelerin yaklaşık maliyetlerinin tesbit edilmesi ve alımın yapılabilmesi için aşağıda isim ve ünvanları yazılı olanlar görevlendirilmiştir.

Onayınıza arz ederim.

İdari ve Mali Hizmetler Müdürü

<u>Adı Soyadı</u>	<u>Görev Ünvanı</u>
	Müdür Yardımcısı
	Sağlık Memuru
	V.H.K.İ

12.03.2021
Opr. Dr.
Başhekim

EK-4:FİYAT ARAŞTIRMASI

T.C.
N VALİLİĞİ
İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ
DEVLET HASTANESİ

SAYI :
KONU : Fiyat Araştırması

12.03.2021

Hastanemizin genelinde görülen lüzum üzerine aşağıda cins ve miktarı yazılı malzemelerin KDV hariç birim fiyatınızın en geç 12.03.2021 günü 14:00 'a kadar , ı Devlet Hastanesinde olacak şekilde göndermenizi veya faksalamanızı rica ederim.

Faks Numaramız:

NOT:

- 1) Fiyatların KDV' siz bildirilmesi
- 2) Belirtilen fiatın adet olarak belirtilmesi
- 3) Kutu yada poşet şeklinde olan malzemeler için;kutuda kaç adet olduğunun yazılması
- 4) TEKLİF EDİLEN MALZEMEYE AİT MARKA BİLGİSİ MUTLAKA YAZILACAK VE TESLİMAT SÜRESİ MUTLAKA TEKLİF ÜZERİNDE BELİRTİLECEKTİR
- 5) Teklif Mektuplarının asıllarının kargo ile iadesi
- 6) Teklifimize cevap verilmediği takdirde bir sonraki alımlarda cevap vermeyen firmalara teklif verilmeyecektir
- 7) Verilen malzemelerde Sağlık Bakanlığının kod numaralarının bulunması
- 8) Ödeme süresi 120-180 gündür.

Görevlendirilen Kişiler

Müdür Yardımcısı

Sağık Memuru

V.H.K.İ

S.NO	MALZEMENİN CİNSİ	MİKTARI	BİRİM FİYATI (Rakamla)	BİRİM FİYATI (Yazıyla)
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				
14				
15				
16				
17				
18				
19				
20				

EK-5: YAKLAŞIK MALİYET

YAKLAŞIK MALİYET									
Yayın No: 100 Yayın Tarihi: 10.03.2021 Yayın Yeri: Ankara Yayın İçeriği: 100									
No	Mal Hareketi Açıklaması	Kısa / Formlar ve Diğer Takip							
		1	2	3	4	5	6	7	8
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									
18									
19									
20									

4/24 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 25/2 Maddesi uyarınca değiştirilen her türlü sözleşme yapacak şirketlerin fiyatları ayrı ayrı hesaplanarak toplam fiyatlar her yıl ayrı ayrı hesaplanarak belirlenmektedir. Bu nedenle her yıl ayrı ayrı hesaplanarak belirlenmektedir.

Kısa / Formlar
Kısa / Formlar
Kısa / Formlar

Müdür Yardımcısı Sağlık Müdürü V.H.R.

12.03.2021

Opr. Dr. Başhekim

EK-6: İHALE ONAY BELGESİ (YAKLAŞIK MALİYET HESAP CETVELİ)

EK-1			
İHALE ONAY BELGESİ			
İHALEYİ YAPAN İDARENİN ADI		DEVLET HASTANESİ	
BELGE TARİH VE SAYISI			
HASTANE YÖNETİCİLİĞİ MAKAMINA			
İHALE İLE İLGİLİ BİLGİLER[1] (Ön İlan Aşaması)		İHALE İLE İLGİLİ BİLGİLER[2]	
İşin Adı, Tanımı ve Niteliği		İşin Adı, Tanımı ve Niteliği	
İşin Tahmini Miktarı		İşin Miktarı	
Yaklaşık Maliyet		Yaklaşık Maliyet (KDV'SİZ)	
Kullanılabilir Ödenek Tutarı		Kullanılabilir Ödenek Tutarı	
Yatırım Proje Numarası (varsa)		Yatırım Proje Numarası (varsa)	
Bütçe Tertibi (varsa)		Bütçe Tertibi (varsa)	
İhale Usulü ve İlanın Yılın Hangi Çeyreğinde Yayımlanacağı		Avans Verilecek Şartları	
		İhale Usulü[3]	
ONAY		İlanın Şekli ve Adedi	
Yukarıda belirtilen malın alınması için ön ilana çıkılması hususunu onaylanıza arz ederim. Adı SOYADI Unvanı İmzası	Uygundur İhale Yetkilisi[4] Adı SOYADI Unvanı İmzası	Doküman Satış Bedeli[5]	
		Fiyat Farkı Ödenecekse Dayanağı Bakanlar Kurulu Kararı	Fiyat Farkı ödenmeyecektir.
		İHALE İLE İLGİLİ DİĞER AÇIKLAMALAR[6]	
		gereğince doğrudan temin yoluyla alınması	
		ONAY	
		Yukarıda belirtilen malın alınması için ihaleye çıkılması 12.03.2021	Uygundur 12.03.2021 İhale Yetkilisi Opr. Dr. Başhekim
		İdari ve Mali Hizmetler Müdürü	

EK: İdarece hazırlanan yaklaşık maliyet hesap cetveli

- [1] Ön ilan yapılmıyacaksa bu bölümü boş bırakılacaktır.
 [2] Ön ilan yapılmayan hallerde yalnızca bu kısım doldurulacak, ön ilan yapılan hallerde ise bu kısım ön ilandan sonraki aşamada yapılacak ihale ilanından önce doldurulacaktır.
 [3] 4734 sayılı Kanunun 21 inci maddesinin (b), (c) ve (f) bentlerine göre yapılacak ihalelerde ilan yapılmaması durumunda davet edilenlerin listesi bu belgenin ekinde yer alacaktır.
 Pazarlık usulü ile yapılan ihalelerde bu usulün kullanılmasının gerekçesi
 [4] İhale yetkilisinin kurul olması halinde, üyelerin adı soyadı ve unvanları yazılarak imzalanacaktır.
 [5] Dokümanın posta yoluyla satılmasının öngörülmesi halinde, posta veya kargo masrafları dahil edilerek belirlenen doküman bedeli ayrıca yazılacaktır.
 [6] Bu kısmda diğer açıklamaların yanında yaklaşık maliyeti eşik değerlerin altında olan ihalelerin, sadece yerli isteklere açık olup olmadığı; yaklaşık maliyeti eşik değerlere eşit ve üzerindeki ihalelerde, yerli mali teklif eden yerli isteklere lehine
 [7] İhale yetkilisinin kurul olması halinde, üyelerin adı soyadı ve unvanları yazılarak imzalanacaktır.

EK-7:TEKLİF MEKTUBU

T.C.
İ VALİLİĞİ
İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ
DEVLET HASTANESİ

SAYI :
KONU : Teklif Mektubu

19.03.2021

Hastanemizin genelinde görülen lüzum üzerine aşağıda cins ve miktarı yazılı malzemelerin KDV hariç birim fiyatınızın en geç 23.03.2021 günü 14:00 'a kadar Devlet Hastanesinde olacak şekilde göndermenizi veya faksmanızı rica ederim.

Faks Numaralarımız:

email:

NOT:

- 1) Fiyatların KDV' siz bildirilmesi
- 2) Tewklif edilen fiyat adet olarak belirtilmelidir.
- 3) Kutu yada poşet şeklinde olan malzemeler için;kutuda kaç adet olduğunun yazılması
- 4) **TEKLİF EDİLEN MALZEMEYE AİT MARKA BİLGİSİ MUTLAKA YAZILACAK VE TESLİMAT SÜRESİ MUTLAKA TEKLİF ÜZERİNDE BELİRTİLECEKTİR**
- 5) Teklif Mektuplarının asıllarının kargo ile iadesi
- 6) Teklifimize cevap verilmediği takdirde bir sonraki alımlarda cevap vermeyen firmalara teklif verilmeyecektir
- 7) Verilen malzemelerde Sağlık Bakanlığının kod numaralarının bulunması
- 8) Ödeme süresi 120-180 gündür.

Görevlendirilen Kişiler

Müdür Yardımcısı

Sağlık Memuru

V.H.K.I

S.NO	MALZEMENİN CİNSİ	MİKTARI	BİRİM FİYATI (Rakamla)	BİRİM FİYATI (Yazıyla)
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				
14				
15				
16				
17				
18				
19				
20				

EK-8: PİYASA FİYAT ARAŞTIRMASI TUTANAĞI

PİYASA FİYAT ARAŞTIRMASI TUTANAĞI

İdarenin Adı
Yapılan İş / Mal / Hizmetin Adı, Niteliği
Alım ve Yetkilendirilen Görevlilere İlişkin
Onay Belgesi /Görevlendirme Onayı Tarih ve No.su

23.03.2021

Mal / Hizmet / Yapım İşi		Kişi / Firmalar ve Fiyat Teklifleri					
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
14							
15							
16							
17							
18							
19							
20							
Mal / Hizmet / Yapım İşi		Uygun Görülen Kişi / Firma / Firmalar					
		Adı	Adresi	Teklif Edilen Fiyat	Miktarı	Tutarı	
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
14							
15							
16							
17							
18							
19							
20							
						TOPLAM	

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 22 nci Maddesi uyarınca doğrudan temin usulüyle yapılacak alımlara ilişkin yapılan piyasa araştırmasında firmalarca/kişilerce teklif edilen fiyatlar tarafımızca değerlendirilerek yukarıda adı ve adresleri belirtilen kişi / firma / firmalardan alım yapılması uygun görülmüştür. /J....../2020

Piyasa Fiyat Araştırması Görevlisi / Görevlileri

Müdür Yardımcısı

Sağlık Memuru

V.H.K.I

Opr. Dr. İ

23.03.2021

Başhekim

- * Piyasa fiyat araştırması yapılacak kişi / firma, yer sayısına ihale yetkilisi karar verebilecektir.
- * Piyasa fiyat araştırması için görevlendirilecek personelin sayısına ihale yetkilisi karar verebilecektir.

EK-9: MUAYENE KOMİSYON RAPORU

MUAYENE KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA

/ Firması tarafından idareye teslim edilen aşağıda cinsi ve miktarı belirtilen malzemelerin ihale şartnamesine göre muayenesinin yapılmasını rica ederim."

... / ... / 2021
Harcama Yetkilisi

Başhekim

	Malın Cinsi	Miktarı
1		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		
10		

MUAYENE KOMİSYONU RAPORU

Yukarıda / ekli listede cinsi ve miktarları belirtilen malzemeler ihale dökümanında belirtilen niteliklere uygundur. ... / ... / 2021

Muayene Kom.Başk.

Ü y e

Ü y e

İdari ve Mali Hizmetler Müdürü

Ambar Depo Memuru

Göz Hastalıkları Uzmanı

EK-10: HİZMET İŞLERİ HAKEDİŞ RAPORU

HİZMET İŞLERİ HAKEDİŞ RAPORU			
Tarihi	:	8.02.2021	
No.su	:	2	
Uygulama Yılı	:	2021	
		İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ LABORATUVAR SONUÇ KARŞILIĞI (LİS) KİTİ	
Yapılan Hizmetin Adı	:	ALIMI	
Yapılan Hizmetin Etüt / Proje No.su	:		
Yüklenicinin Adı / Ticari Unvanı	:	/ İSTANBUL	
Sözleşme Bedeli	:	773.395,00 TL.	
İhale Tarihi	:	1.01.2021	
İhale Kom.Karar Tarihi ve No.su	:		
Sözleşme Tarihi ve No.su	:	2020/499661	
İşyeri Teslim Tarihi	:		
Sözleşmeye Göre İşin Süresi	:	01.01.2021./31.12.2022	
Sözleşmeye Göre İş Bitim Tarihi	:	31.12.2022	
Verilen Avanslar Toplamı	:		
Mahsubu Yapılan Avansın Toplam Tutarı	:		

<u>Sözleşme Bedeli</u>	<u>Sözleşme Artış Onayının Tarihi No.su</u>	<u>Ek Sözleşme Bedeli</u>	<u>Toplam Sözleşme Bedeli</u>
773.395,00			773.395,00
.....			
.....			
.....			

<u>Süre Uzatım Kararlarının</u>			
<u>Tarih</u>	<u>Sayısı</u>	<u>Verilen Süre</u>	<u>İş Bitim Tarihi</u>
.....			31.12.2018
.....			
.....			
.....			

M.Y.H.B.Y.Örnek No: 4

EK-11: DİZİ PUSULASI

[illegible]

MYHBY Örnek No : 4/1

AÇIKLAMA

- 1- Yukarıdaki belgelerden, hizmetin durumuna göre gerekli olanlar hakediş raporuna eklenir. Eklenmesi gerekli olmayan belgelerin karşısına (-) işareti konulur.
- 2- Karşılarında M.Y H.B.Y. örnek numarasi bulunan belgeler için ekli formlar kullanılacaktır.
- 3- Dizi pusulasında yer almayan ancak hakediş raporuna eklenmesi gerekli görülen belgeler boş satırlara ilave edilecektir

EK-12: YAPILAN İŞLER LİSTESİ

YAPILAN İŞLER LİSTESİ (Teklif Birim Fiyatlı İş)										
İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ LABORATUVAR SONUÇ KARŞILIĞI (LİS) KİTİ ALIMI										Sayfa No Hakediş No: 2
Sıra No	Proz No	İşin Tanımı	Birimi	A Teklif Birim Fiyatı	B Toplam Hizmet Miktarı	C Bir Önceki Hakediş Hizmet Miktarı	D=B-C Bu Hakediş Hizmet Miktarı	E=AxB Toplam Hizmet Tutarı	F=AxC Bir Önceki Hakediş Tutarı	G=AxD Bu Hakediş Tutarı
1		İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ LABORATUVAR SONUÇ KARŞILIĞI (LİS) KİTİ ALIMI	TL	11,63	2 AY	1 AY	1.122,00	28.842,40	15.793,54	13.048,86
TOPLAM								TOPLAM		13.048,86

MYHSEY Örnek No: 477-b

EK-13: HAKEDİŞ ÖZETİ

M.Y.H.B.Y. Örnek No : 4/9

EK-15: HAKEDİŞ RAPORU**HAKEDİŞ RAPORU**

İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ LABORATUVAR SONUÇ KARŞILIĞI (LİS) KİTİ ALIMI		HAKEDİŞ NO: 2
A	Sözleşme Fiyatları ile Yapılan Hizmet Tutarı	28.842,40
B	Fiyat Farkı Tutarı	
C	Toplam Tutar (A + B)	28.842,40
D	Bir Önceki Hakedişin Toplam Tutarı	15.793,54
E	Bu Hakedişin Tutarı (C - D)	13.048,86
F	KDV (E x %..)	1.043,91
G	Tahakkuk Tutarı	14.092,77
KESİNTİLER VE MAHSUPLAR	a) Gelir / Kurumlar Vergisi (E x % 0,495..)	
	b) Damga Vergisi (E - g x % 0,948)	123,70
	c) KDV Tevkifatı (F x 5/10)	
	d) Sosyal Sigortalar Kurumu Kesintisi	
	e) İdare Makinesi Kiraları	
	f) Gecikme Cezası	
	g) Avans Mahsubu	
	h) Bu Hakedişle Ödenen Fiyat Farkı Teminat Kesintisi	
		
		
H	Kesintiler ve Mahsuplar Toplamı	123,70
	Yükleniciye Ödenecek Tutar (G - H)	13.969,07
YÜKLENİCİ		DÜZENLEYENLER (Yetkili Kontrol Elemanları) 13.03.2021 ONAYLAYAN İdari ve Mali Hiz. Müd.
İMZA		Başhekim

EK-16: MAAŞ NAKİL İLMUHABERİ

T.C
SAĞLIK BAKANLIĞI
İLİ KAMU HASTANELERİ BİRLİĞİ GENEL SEKRETERLİĞİ
DEVLET HASTANESİ YÖNETİCİLİĞİ
MAAŞ NAKİL İLMUHABERİ

TC Kimlik Numarası - Adı Soyadı	T28022		81.586.291
Sicil Numarası - Emekli Sicil:			
Memuriyeti	Devlet Hastanesi	SOSYALLEŞTİRME BÖLGESİ . SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ DÖNER SERMAYE (İŞLETMESİ)	
Ünvanı	SOSYAL ÇALIŞMACI		
Derece Kademe Ek Gösterge	ESKİ: 1- 4/2 EEA: 1- 4/2	YENİ: 1 - 4/2 800 EEA: 1 - 4/2 800	
Atama Tarihi	Karar: 19.11.2018 / 18936 Tebliğ: 21.11.2018		
Öğrenim Durumu	Ön Lisans		
Yıllık İzin Durumu	2017 Yıllık İzninden 0 Gün İzni Vardır 2018 Yıllık İzninden 18 Gün İzni Vardır		
Kıdem Aylığına Esas Hizmet Süresi - Kıdem Tarihi	7 Yıl İlk Göreve Başlama Tarihi : 15/08/2011		
Eski Memuriyet Ayrılış Tarihi	21.11.2018		
Yeni Görev Yerinde Aylığa Hak Kazandığı Tarih	15.12.2018		
15 Gün İçerisinde Hareket Etmediği Taktirde Gecikme Nedeni	Etmştir.		
Şahsi Ve Aile Yoluğu Alış Almadığı	Almştir.		
Süregelen Gelir Vergisi Matrah Toplamı	34.027,35		
Giycek Yardımı Alıp Almadığı Almışa Tutarı	2018 Yılı Almamıştır.		
Borçlu İse Borçlarına Ait Bilgiler	Maaş Borcu	Yoktur.	
	İcra Borcu	Yoktur.	
	Mahsup Edilecek Dön. Ser.	Kasım Sabit Ek Ödemesini Almıştır.	
	Avans Borcu	Yoktur.	
Yabancı Dil Tazminatı Yararlanıyorsa Gurubu	Yoktur.		
SGK Statüsü			
Aldığı Banka Promosyonu	2018 Yılı Almıştır.		
Aile Ve Çocuk Yardımı	Evli-Eşi Çalışıyor 2 Çocuk		
Maliye Bak. Personel Numarası - TC. Kimlik No			
Üye Olduğu Sendika - Üyelik Numarası	Sağlık Sen		
Vergi Kimlik Numarası			
Üzerine Kayıtlı Demirbaşlar	Yoktur.		
Açıklama			
Mutemet	Gerçekleştirme Görevlisi	Birim Yetkilisi	Muhasebe Müdürü
V.H.K.İ	İdari ve Mali Hizmetler Müdürü	Başhekim	

EK-17: YENİ FİŞ

[illegible]

EK-18: BİRİM İÇİ ÇIKIŞLAR

01/01/2021 - 31/01/2021		T.C. SAĞLIK BAKANLIĞI , DEVLET HASTANESİ	T
		döneminde çıkış kaydı yapılan tüketim malzemeleri listesi	Sayfa 1
		TIBBİ SARF AMBARI (DS) (Birim İçi Çıkışlar [Tüketim])	DÖNER SERMAYI
0802			
Sıra No	Taşınır II.Düzye Detay Kodu	Taşınır II. Düzey Detay Adı	Toplam Tutar
1	150-03-03	MEDİKAL MALZEMELER	323.564,45
Genel Toplam			323.564,45

EK-19: ZİMMET FİŞİ

DAYANIKLI TAŞINIRLAR LİSTESİ

İl ve İlçenin	Adı		Kodu	
Harcama Biriminin	Adı	T.C. SAĞLIK BAKANLIĞI DEVLET HASTANESİ	Kodu	15.01.00.62/103
Taşınırın bulunduğu Yer	DEVLET H CİLOIYE POLİKLİNİĞİ			
Taşınırın bulunduğu Depo	DÖNER SERMAYE AYNIYAT DAYANIKLI TAŞINIR DEPOSU			
Sıra No	Taşınır Adı	Miktar	Künye No	Sicil No
1	MAKAM MASALARI L DÖNÜŞLÜ MASA	1	1013973567	55-03-01-02-03-01-09-01
2	BİLGİSAYAR LCD MONİTÖR 19 İNÇ	1	1010970972	55-02-01-01-01-03-30-01
3	LAZER YAZICILAR TEK FONKSİYONLU İKİ FONKSİYONLU (YAZ)	1	1013980225	55-02-02-01-03-02-14-01
4	ÇALIŞMA KOLTUĞU MEMUR TİPİ	1	1013968740	55-03-01-03-01-04-15-01
Toplam Adet	4		Toplam Tutar	4.309,87
Yukarıda adı, miktarı ve sicil numarası yazılı olan taşınırılar kullanılmak üzere eksiksiz olarak teslim edilmiştir. Tarih : 09/03/2021 Taşınır Kayıt Yetkilisi Adı Soyadı: Unvanı: /ERİ HAZIRLAMA VE KONTROL İŞLETME İmzası: Teslim Alan Adı Soyadı: Unvanı: SAĞLIK TEKNİKERİ İmzası:				

EK-20: GELİR KODLARI

SAĞLIK KURUMLARI DSS		(Nakit Kasa)	
Muhasebe Kodu :	Muhasebe Açıklama11111	Borç	Alacak
_Toplam	:	0.00	44,865.50
649.09.09.99	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	0.00	30.00
601	TOPLAM:	0.00	0.00
600.01.07.02	Günübirlik Hasta Yatak ve Refakat Ücreti Gelirleri	0.00	139.00
600.01.05.01	Ayaktan Hasta Genel Uygulamalar ve Girişim Gelirleri	0.00	30.00
600.01.04.03	Günübirlik Hasta Tıbbi Uygulama Gelirleri	0.00	87.00
600.01.04.01	Ayaktan Hasta Tıbbi Uygulama Gelirleri	0.00	301.00
600.01.03.03	Günübirlik Hasta Radyoloji Görüntüleme Gelirleri	0.00	63.00
600.01.03.01	Ayaktan Hasta Radyoloji Görüntüleme Gelirleri	0.00	458.00
600.01.02.03	Günübirlik Hasta Laboratuvar Gelirleri	0.00	120.00
600.01.02.01	Ayaktan Hasta Laboratuvar Gelirleri	0.00	4,849.50
600.01.01.04.01	Silah Ruhsatı Rapor Gelirleri	0.00	4,684.00
600.01.01.01	Ayaktan Hasta Muayene, Konsültasyon ve Rapor Gelirleri	0.00	34,104.00
600	TOPLAM:	0.00	44,835.50

Seçili kasa(lar) için para hareketleri;

Tipi :	Kasaya Giren	Kasadan Çıkan	Devir
Nakit Kasa	44865.5	0.00	44,865.50
_Toplam	44865.5	0.00	44,865.50

Vezne Memuru

T.C.

ALINDI BELGESİ

Seri : G

Sıra No. : 124628

Alındı No.:

Alınan Kişinin Adı ve Soyadı/Unvanı :

Alınan Kişinin Kimlik No. :

Alınan Tarihi ve No. :

Açıklama

Hesap Kodu / Adı

Tutarı

TOPLAM

nakit / değer alınmıştır.

Adı ve Soyadı :

İmza :

T.C.	MUHASEBE YETKİLİSİ MUTEMEDİ ALINDISI	Serisi : I
		Sıra No. : 0926407
		Özel No. :
Tahsilat Yapan Mutemmedin Adı :		
Teslim Edenin Adı ve Soyadı/Unvanı :		
T.C./Vergi Kimlik No / MÜHÜR BİRİMİ :	Bakiye 0268	
Teslim Edenin Adresi :	P- 8026407	
Nasıl Teslim Ettiği :	Tahsilat Sınıfı :	Kayıt :
		TUTARI 14928+11 = 46 117282
TOPLAM		GRATU
600.01.01.01 Nolu Hesap Muhasebe Fatura Müzayade ve Kupon Gözetimci		
muhasabe birimi adına		nakit/çek tahsil edilmiştir.
AĞ KURD.SRAY.M.D.J	Eti Türk Lirası	/ / 20
Muhasebe Yetkilisi Mutemedinin Adı Soyadı İmza		

3 - Dikpoğan

[illegible]

EK-24: ÖDEMELER VE KESİNTİLER

[illegible]

EK-25: KURUMUN AYRINTILI BÜTÇE VE GERÇEKLEŞTİRME TABLOSU

M1- Kurumun Ayrıntılı Bütçe ve Gerçekleşme Tablosu

kurulus Adı	:	Devlet Hastanesi - Bütün Kurumlar	Cari Yıl	:	2021				
tarih Aralığı	:	01.01.2021 - 31.12.2021	Rapor Tarihi	:	19.03.2021 09:41				
veri Kaynağı	:	KDS-Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)	TDMS Link	:	http://tdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm				
Gider Hesap Kod	Gider Hesap Adı	Gider Bütçe	Gerçekleşme	Kalan	Gelir Hesap Kod	Gelir Hesap Adı	Gelir Bütçe	Gerçekleşme	Kalan
70.01.01.01.01	Temel Maaşlar	724.449,00	180.646,59	543.802,41	800.03.01.01.01	Ayaktan Hasta Muayene, Konsültasyon ve Rapor Gelirleri	403.187,00	71.033,00	332.154,00
70.01.01.02.01	Zamir ve Tazminatlar	405.262,00	114.110,52	291.151,48	800.03.01.01.02	Yatan Hasta Muayene, Konsültasyon ve Rapor Gelirleri	37,00	0,00	37,00
70.01.01.03.01	Ödenekler	1,00	0,00	1,00	800.03.01.01.03	Günubritik Hasta Muayene, Konsültasyon ve Rapor Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.01.01.04.01	Sosyal Haklar	42.941,00	8.268,65	34.672,35	800.03.01.01.04	Diğer Hasta Muayene, Konsültasyon ve Rapor Gelirleri	79.200,00	8.684,00	70.516,00
70.01.01.05.02	İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetleri Görevlendirime Ücretleri	1,00	0,00	1,00	800.03.01.02.01	Ayaktan Hasta Laboratuvar Gelirleri	34.140,00	10.567,00	23.573,00
70.01.01.05.03	Nübet Ücretleri (Memur 4/A)	2.145,000,00	367.344,02	1.777.655,98	800.03.01.02.02	Yatan Hasta Laboratuvar Gelirleri	2.890,00	43,00	2.847,00
70.01.01.05.04	Nübet Ücretleri (Sözleşmeli Personel 4/B)	2.289.312,00	359.457,12	1.929.854,88	800.03.01.02.03	Günubritik Hasta Laboratuvar Gelirleri	617,00	374,00	243,00
70.01.01.06.01	Ödül ve İkramiyeler	1,00	0,00	1,00	800.03.01.02.04	Diğer Hasta Laboratuvar Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.01.02.01.01	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personel Ücretleri	415.290,00	92.829,96	322.460,04	800.03.01.03.01	Ayaktan Hasta Radyoloji Görüntüleme Gelirleri	13.586,00	2.611,00	10.975,00
70.01.02.04.01	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personel Sosyal Hakları	1,00	0,00	1,00	800.03.01.03.02	Yatan Hasta Radyoloji Görüntüleme Gelirleri	347,00	0,00	347,00
70.01.02.06.01	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personelin Ödül ve İkramiyeleri	1,00	0,00	1,00	800.03.01.03.03	Günubritik Hasta Radyoloji Görüntüleme Gelirleri	456,00	171,00	285,00
70.01.03.01.01	Sürekl İşçilerin Ücretleri	1,00	0,00	1,00	800.03.01.03.04	Diğer Hasta Radyoloji Görüntüleme Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.01.03.01.03	375 S. KHK'nın Geçici 23 üncü Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen İşçilerin Ücretleri	5.579.800,00	1.126.558,41	4.453.241,59	800.03.01.04.01	Ayaktan Hasta Tıbbi Uygulama Gelirleri	12.231,00	1.752,00	10.479,00
70.01.03.02.01	Sürekl İşçilerin İhtbar ve Kıdem Tazminatları	1,00	0,00	1,00	800.03.01.04.02	Yatan Hasta Tıbbi Uygulama Gelirleri	32,00	0,00	32,00
70.01.03.02.03	375 S. KHK'nın Geçici 23 üncü Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen İşçilerin İhtbar ve Kıdem Tazminatları	1,00	0,00	1,00	800.03.01.04.03	Günubritik Hasta Tıbbi Uygulama Gelirleri	248,00	225,00	23,00
70.01.03.03.01	Sürekl İşçilerin Sosyal Hakları	1,00	0,00	1,00	800.03.01.04.04	Diğer Hasta Tıbbi Uygulama Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.01.03.03.03	375 S. KHK'nın Geçici 23 üncü Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen İşçilerin Sosyal Hakları	589.244,00	302.867,88	286.376,12	800.03.01.05.01	Ayaktan Hasta Genel Uygulamalar ve Girişim Gelirleri	764,00	141,00	623,00
70.01.03.04.01	Sürekl İşçilerin Fazla Mesalleri	1,00	0,00	1,00	800.03.01.05.02	Yatan Hasta Genel Uygulamalar ve Girişim Gelirleri	1.200,00	32,00	1.168,00
70.01.03.04.03	375 S. KHK'nın Geçici 23 üncü Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen İşçilerin Fazla Mesalleri	505.550,00	73.771,76	431.778,24	800.03.01.05.03	Günubritik Hasta Genel Uygulamalar ve Girişim Gelirleri	325,00	8,00	317,00
70.01.03.05.01	Sürekl İşçilerin Ödül ve İkramiyeleri	1,00	0,00	1,00	800.03.01.05.04	Diğer Hasta Genel Uygulamalar ve Girişim Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.01.03.05.03	375 S. KHK'nın Geçici 23 üncü Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen İşçilerin Ödül ve İkramiyeleri	2.508.852,00	681.001,32	1.827.850,68	800.03.01.06.01	Yatan Hasta Ameliyat ve Anestezi Gelirleri	69.312,00	1.348,00	67.964,00
70.01.03.09.03	375 S. KHK'nın Geçici 23 üncü Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen İşçilerin Diğer Ödemeleri	167.081,00	0,00	167.081,00	800.03.01.06.02	Günubritik Hasta Ameliyat ve Anestezi Gelirleri	46,00	0,00	46,00
70.01.04.01.02	Aday Çırak, Çırak ve Stajyer Öğrencilerin Ücretleri	356.160,00	0,00	356.160,00	800.03.01.07.01	Yatan Hasta Yatak ve Refakat Ücreti Gelirleri	3.082,00	136,00	2.946,00
70.01	Personel Giderleri	15.728.952,00	3.308.856,23	12.422.095,77	800.03.01.07.02	Günubritik Hasta Yatak ve Refakat Ücreti Gelirleri	870,00	428,00	442,00
70.02.01.06.01	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	144.889,00	29.182,67	115.706,33	800.03.01.08.01	İlaç Gelirleri	5.710,00	0,00	5.710,00
70.02.01.06.02	Sağlık Primi Ödemeleri	80.267,00	19.897,28	60.369,72	800.03.01.08.02	Tıbbi Sarf Malzemesi Gelirleri	320,00	0,00	320,00
70.02.01.06.03	SGK Ek Karşılık Tahakkuku Primi Ödemeleri	28.978,00	28.977,80	0,20	800.03.01.09.01	Ayaktan Hasta Radyasyon Onkolojisi Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.02.02.04.01	İşsizlik Sigortası Fonuna	1,00	0,00	1,00	800.03.01.09.02	Yatan Hasta Radyasyon Onkolojisi Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.02.02.06.01	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	1,00	0,00	1,00	800.03.01.09.03	Günubritik Hasta Radyasyon Onkolojisi Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.02.02.06.02	Sağlık Primi Ödemeleri	1,00	0,00	1,00	800.03.01.09.04	Diğer Hasta Radyasyon Onkolojisi Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.02.03.04.01	İşsizlik Sigortası Fonuna	1,00	0,00	1,00	800.03.01.10.01	Ayaktan Hasta Nükleer Tıp Görüntüleme ve Tedavi Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.02.03.06.01	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	1.924.541,00	545.814,71	1.378.726,29	800.03.01.10.02	Yatan Hasta Nükleer Tıp Görüntüleme ve Tedavi Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.02.03.06.02	Sağlık Primi Ödemeleri	1,00	0,00	1,00	800.03.01.10.03	Günubritik Hasta Nükleer Tıp Görüntüleme ve Tedavi Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	2.178.680,00	623.872,46	1.554.807,54	800.03.01.10.04	Diğer Hasta Nükleer Tıp Görüntüleme ve Tedavi Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.02.01.01	Kırtasiye Alımları	162.230,00	11.742,89	150.487,11	800.03.01.11.01	Ayaktan Hasta Diyaliz Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.02.02.01	Su Alımları	158.134,00	51.996,92	106.137,08	800.03.01.11.02	Yatan Hasta Diyaliz Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.02.02.02	Temizlik Malzemesi Alımları	366.877,00	76.509,60	290.367,40	800.03.01.11.03	Günubritik Hasta Diyaliz Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.02.02.03	Dezenfeksiyon ve Solüsyon Alımları	171.898,00	25.334,40	146.563,60	800.03.01.11.04	Diğer Hasta Diyaliz Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.02.03.01	Yakacak Alımları	952.867,00	217.030,59	735.836,41	800.03.01.12.01	Ayaktan Hasta Nakil Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.02.03.02	Akaryakıt ve Yağ Alımları	95.608,00	20.483,87	75.124,13	800.03.01.12.02	Yatan Hasta Nakil Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.02.03.03	Elektrik Alımları	2.187.714,00	405.100,25	1.782.613,75	800.03.01.12.03	Günubritik Hasta Nakil Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.02.04.01	Yiyecek Alımları	1.802.742,00	388.039,09	1.414.702,91	800.03.01.12.04	Diğer Hasta Nakil Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.02.04.02	İçecek Alımları	184.788,00	44.459,78	140.328,22	800.03.01.12.05	GSS Kapsamında Bulunan Kısıtlı ve Verilen 112 Acil Sağlık Hizmetleri Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.02.04.03	Yem Alımları	1,00	0,00	1,00	800.03.01.90.20	Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinden Alacaklar	1.175,00	21.203,91	-20.028,91
70.03.02.05.01	Giycek Alımları	162.110,00	57.115,80	104.994,20	800.03.01.90.21	Özel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinden Alacaklar	1,00	0,00	1,00
70.03.02.05.02	Spor Malzemeleri Alımları	1,00	0,00	1,00	800.03.01.90.22	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlardan Alacaklar	1,00	0,00	1,00
70.03.02.06.01	Laboratuvar Malzemesi ile Kimyevi ve Teminlik Malzeme Alımları	981.642,00	276.451,94	705.190,06	800.03.01.90.24	Mahallî İdarelerden Alacaklar	1,00	0,00	1,00
70.03.02.06.02	Tıbbi Malzeme Alımları	5.100.556,00	1.406.579,44	3.693.976,56	800.03.01.90.25	Killerden Alacaklar	33.592,00	23.801,64	9.790,36

EK-26: KURUMUN AYRINTILI BÜTÇE VE GERÇEKLEŞTİRME TABLOSU

M1- Kurumun Ayrıntılı Bütçe ve Gerçekleşme Tablosu

Kuruluş Adı		Devlet Hastanesi - Bütün Kurumlar			Cari Yıl		: 2021		
Tarih Aralığı		: 01.01.2021 - 31.12.2021			Rapor Tarihi		: 19.03.2021 09:41		
Tarih Kaynağı		: KDS-Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)			TDMS Link		: http://tdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm		
Gider Hesap Kod	Gider Hesap Adı	Gider Bütçe	Gerçekleşme	Kalan	Gelir Hesap Kod	Gelir Hesap Adı	Gelir Bütçe	Gerçekleşme	Kalan
70.03.02.06.03	Zirai Malzeme ve İlaç Alımları	1,00	0,00	1,00	800.03.01.90.26	Diğer Kamu Tüzel Kişilerden Alacaklar	130.616,00	27.550,70	103.065,30
70.03.02.06.04	Canlı Hayvan Alım, Bakım ve Diğer Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.01.90.27	Gerçek Kişilerden Alacaklar	1,00	0,00	1,00
70.03.02.06.05	Tabii İlaç Alımları	7.059.890,00	713.200,25	6.346.689,75	800.03.01.90.28	Özel Sektör Şirketlerinden Alacaklar	1,00	0,00	1,00
70.03.02.06.06	Biyokimyasallar ve Gaz Maddeleri İçeren Kimyevi Malzeme Alımları	891.860,00	335.691,72	556.168,28	800.03.01.90.29	Aile Hekimliği Laboratuvar Gelirlerinden Alacaklar	1,00	0,00	1,00
70.03.02.06.90	Diğer Özel Malzeme Alımları	1,00	0,00	1,00	800.03.01.90.30	Bağlı Sağlık Kurumlarına Verilen Sağlık Hizmetlerinden Alacaklar	1,00	0,00	1,00
70.03.02.09.90	Diğer Üretim ve Tüketim Mal ve Malzemesi Alımları	55.101,00	51.258,61	3.842,39	800.03.01.90.31	Elçiklerden Alacaklar	1,00	0,00	1,00
70.03.03.01.01	Yurtiçi Geçici Görev Yollukları	32.200,00	0,00	32.200,00	800.03.01.90.32	İşyeri Hekimliğinden Alacaklar	1,00	0,00	1,00
70.03.03.02.01	Yurtiçi Sürekli Görev Yollukları	8.211,00	5.373,98	2.837,04	800.03.01.90.99	Diğer Global Bütçe Dışı Sağlık Hizmeti Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.03.03.01	Yurtdışı Geçici Görev Yollukları	1,00	0,00	1,00	800.03.01.91.01	SGK Kapsamındaki Sağlık Hizmeti Gelirleri	34.113.414,00	6.515.005,13	27.598.408,87
70.03.03.05.01	Seyyah Görev Tazminatları	1,00	0,00	1,00	800.03.01.92	Aile Hekimliği Laboratuvar Gelirlerinden Alacaklar	266.911,00	135.123,87	131.787,13
70.03.04.02.03	Kusursuz Tazminatlar	1,00	0,00	1,00	800.03.01.93	Diğer Sağlık Kurumlarından Gelirler	1,00	0,00	1,00
70.03.04.02.04	Mahkeme Harç ve Giderleri	32.610,00	735,95	31.874,05	800.03.01.99.99	Diğer Sağlık Hizmeti Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.04.02.90	Diğer Yasal Giderler	1,00	0,00	1,00	800.03.03.14.01	Aşı	1,00	0,00	1,00
70.03.04.03.01	Vergi Ödemeleri ve Benzeri Giderler	1,00	0,00	1,00	800.03.03.14.02	Serum	1,00	0,00	1,00
70.03.04.03.02	İşletme Ruhsatı Ödemeleri ve Benzeri Giderler	1,00	0,00	1,00	800.03.03.14.03	Antijen	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.01	Etüt-Proje Bilirkişi Ekspertiz Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.03.14.04	Mikrobiyal Bakteri Kültürü	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.02	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.03.26.01	Deney Hayvanları Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.03	Bilgisayar Hizmeti Alımları	409.070,00	71.508,76	337.561,24	800.03.05.02	Belgelendirme Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.04	Müteahhlik Hizmetleri	1,00	0,00	1,00	800.03.05.03	Yetki Belgesi Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.08	Temizlik Hizmeti Alım Giderleri	13.190,00	3.540,00	9.650,00	800.03.05.04	Ruhsat Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.09	Özel Güvenlik Hizmeti Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.05.05	Sertifikalandırma Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.10	İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmeti Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.05.06	Lisans Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.11	Hizmet Alımı Suretiyle Çalıştırılan Personele Yapılacak Kıdem Tazminatı Ödemeleri	1,00	0,00	1,00	800.03.05.07	İzin Verme Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.50	Yemek Hizmeti Alım Giderleri	126.390,00	0,00	126.390,00	800.03.05.99	Diğer Belgelendirme ve İzin Verme Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.51	Veri Hazırlama ve Bilgi İşlem Hizmeti Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.06.01	Basılı Yayın Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.52	Çamaşırvane Hizmeti Alım Giderleri	402.650,00	105.959,71	296.690,29	800.03.06.02	Sesli ve Görüntülü Yayın Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.53	Görüntüleme Hizmeti Alım Giderleri	155.466,00	7.241,86	148.224,14	800.03.07.02	Kreş Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.54	Laboratuvar Hizmeti Alım Giderleri	1.700.752,00	275.986,27	1.424.765,73	800.03.07.04	Ölçüm Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.55	Diyaliz Hizmeti Alım Giderleri	32.720,00	0,00	32.720,00	800.03.07.99	Diğer Barınma ve Konaklama Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.57	Yükümlendirme ve Danışma Hizmetleri Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.09.01	Proje Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.58	Sterilizasyon Hizmeti Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.09.02	Araştırma ve Geliştirme Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.59	Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Hizmeti Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.10.01	Kurs Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.60	Teknik Destek Hizmeti Alım Giderleri	1.322.998,00	260.980,34	1.062.017,66	800.03.10.02	Eğitim Hizmeti Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.61	Tabii Aşık İnha ve Tasıma Hizmeti Alım Giderleri	383.066,00	78.040,48	305.025,52	800.03.10.03	Danışmanlık Hizmeti Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.62	Protez ve Ortez Hizmeti Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.11.01	Sınav Hizmeti Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.63	Kalp Cerrahisi Hizmeti Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.11.02	Ölçme ve Değerlendirme Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.64	Personel Hizmet Alım Gideri	1,00	0,00	1,00	800.03.12.01	Muayene Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.65	Yurt Dışı Hasta Yığın ve Tercüman Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.12.02	Ölçüm Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.66	Lisans, Belge Düzenleme ve İzleme Hizmeti Giderleri	15.000,00	0,00	15.000,00	800.03.12.03	Tahlil ve Analiz Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.67	Aşçı, Kuaför ve Terzi Hizmeti Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.12.04	Kontrol ve Denetim Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.68	Kaplama, Döşeme ve Yenileme Hizmeti Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.13.01	Tasfiye Edilecek Eşya Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.69	Radyoterapi Hizmet Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.13.02	Hurda Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.70	Çevre Düzenleme Hizmet Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.99	Diğer Mal ve Hizmet Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.71	İlaçlama, Dezenfeksiyon ve Yüzey Temizleme Hizmet Alım Giderleri	5.210,00	0,00	5.210,00	800.03.99.01	Tıcanı Mal Satış Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.72	Su, Gıda vb. Analiz Hizmeti Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.99.02	Mamul Satış Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.73	Kakırlar Kazanı Yakma Hizmeti Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03.99.99	Diğer Mal ve Hizmet Gelirleri	644.087,00	50.598,67	593.488,33
70.03.05.01.74	Kemoterapi Hizmet Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.03	Mal ve Hizmet Gelirleri	35.818.462,00	6.870.936,92	28.947.525,08
70.03.05.01.75	Sağlık Turizmi Tanıtım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.04.01.01	Yurtdışından Alınan Bağış ve Yardımlar	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.76	Klinik Destek Hizmeti Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.04.02.01.09	Diğer Yardım ve Gelirler	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.77	Çevre Yönetim ve Denetim Hizmeti Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.04.04.01	Can	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.78	Tanımla, Ağrılama, Tören, Fuar, Organizasyon Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.04.05.01	Can	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.79	İlaç Hazırlama Hizmet Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.04.06.01	Nakil	1,00	0,00	1,00
70.03.05.01.80	Seminer, Kurs ve Eğitim Hizmeti Alım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.04	Alınan Bağış ve Yardımlar	5,00	0,00	5,00
70.03.05.01.81	Tabella, Afış ve Tanıtım Hizmet Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09.01.01	Devlet Tahvil Fazlolu	0,00	0,00	0,00
70.03.05.01.90	Diğer Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler	1,00	0,00	1,00	800.09.01.04	Mevduatın Alınan Fazlolu	14.567,00	6.845,90	7.721,10
70.03.05.02.01	Posta ve Telgraf Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09.01.05	Repo Gelirleri	1,00	0,00	1,00

**EK-27: KURUMUN AYRINTILI BÜTÇE VE GERÇEKLEŞTİRME
TABLOSU**



M1- Kurumun Ayrıntılı Bütçe ve Gerçekleşme Tablosu

kuruluş Adı

Devlet Hastanesi - Bütün Kurumlar

Cari Yılı

: 2021

arış Aralığı

: 01.01.2021 - 31.12.2021

Rapor Tarihi

: 19.03.2021 09:41

eri Kaynağı

: KDS-Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)

TDMS Link

: http://tdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm

Gider Hesap Kod	Gider Hesap Adı	Gider Bütçe	Gerçekleşme	Kalan	Gelir Hesap Kod	Gelir Hesap Adı	Gelir Bütçe	Gerçekleşme	Kalan
70.03.05.02.02	Telefon Abonelik ve Kullanım Ücretleri	94.510,00	69.317,20	25.192,80	800.09.03.01	Alınan Ceza ve Tazminatlar	1,00	17.779,33	-17.778,33
70.03.05.02.03	Bilgiye Abonelik ve İnternet Erişimi Giderleri	65.442,00	0,00	65.442,00	800.09.04.01.01	Aile Hekimliğinden Elde Edilen Taşınır Kira Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.02.04	Haberleşme Cihazları Ruhsat ve Kullanım Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09.04.01.02	Diğer Gerçek ve Tüzel Kişilerden Elde Edilen Taşınır Kira Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.02.05	Uydu Haberleşme Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09.04.02.01	Aile Hekimliğinden Elde Edilen Taşınmaz Kira Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.02.06	Hat Kira Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09.04.02.02	Diğer Gerçek ve Tüzel Kişilerden Elde Edilen Taşınmaz Kira Gelirleri	143.321,00	9.699,00	133.622,00
70.03.05.03.02	Yolcu Taşıma Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09.05.01	Personele Yapılan Fazla ve Yersiz Ödeme Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.03.03	Yük Taşıma Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09.05.02	Gerçek Kişilere Yapılan Fazla ve Yersiz Ödeme Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.03.04	Geçiş Ücretleri	1,00	0,00	1,00	800.09.05.03	Tüzel Kişilere Yapılan Fazla ve Yersiz Ödeme Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.04.01	İlan Giderleri	34.311,00	0,00	34.311,00	800.09.06.99	Diğer Alacaklara Yürütülen Faizler	1,00	0,00	1,00
70.03.05.04.02	Sigorta Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09.09.01	İlan ve Reklam Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.04.04	Araç Muayene Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09.09.02	Şarhname Satış Gelirleri	1,00	0,00	1,00
70.03.05.05.01	Dayanıklı Mal ve Malzeme Kiralaması Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09.09.03	Sayım Fazlasından Doğan Gelirler	1,00	0,00	1,00
70.03.05.05.02	Taahhüt Kiralaması Giderleri	439.580,00	59.213,38	380.366,62	800.09.09.04	İrati Kayıptan Depozito ve Teminatlar	1,00	0,00	1,00
70.03.05.05.05	Hizmet Binası Kiralama Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09.09.99	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	36.879.755,00	9.257.741,91	27.622.013,09
70.03.05.05.09	Hava Taahhüt Kiralaması Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09.90.01	Maddi Duran Varlık Satış Karları	107.287,00	115.170,33	-7.883,33
70.03.05.05.10	Bilgisayar, Bilgisayar Sistemleri ve Yazılımları Kiralaması Giderleri	1,00	0,00	1,00	800.09	Diğer Gelirler	37.144.943,00	9.407.236,47	27.737.706,53
70.03.05.05.12	Personel Servisi Kiralama Giderleri	1,00	0,00	1,00					
70.03.07.01.03	Avadanlık ve Yedek Parça Alımları	523.424,00	175.214,01	348.209,99					
70.03.07.01.04	Yangından Korunma Malzemeleri Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.03.07.01.90	Diğer Dayanıklı Mal ve Malzeme Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.03.07.03.01	Tefrişat Bakım ve Onarım Giderleri	1,00	0,00	1,00					
70.03.07.03.02	Makine Teçhizat Bakım ve Onarım Giderleri	984.000,00	0,00	984.000,00					
70.03.07.03.03	Taahhüt Bakım ve Onarım Giderleri	1,00	0,00	1,00					
70.03.08.01.03	Hastane Bakım ve Onarımı Giderleri	523.424,00	2.200,00	521.224,00					
70.03.08.01.04	Altyapı ve Tesis Binaları Bakım ve Onarımı Giderleri	1,00	0,00	1,00					
70.03.08.01.90	Diğer Hizmet Binası Bakım ve Onarım Giderleri	1,00	0,00	1,00					
70.03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	27.638.301,00	5.196.347,07	22.441.953,93					
70.05.04.09.10	5947 Sayılı Kanun Gereği Mali Sorumluluk Sigortası Giderleri	10.000,00	1.750,00	8.250,00					
70.05.08.01.06	Hazine Hissesi	11.710,00	4.944,06	6.765,94					
70.05.08.01.07	SHÇEK Hissesi	732.794,00	0,00	732.794,00					
70.05.08.01.08	Genel Bütçeli İdareler Merkez Hissesi	3.663.970,00	810.315,20	2.853.654,80					
70.05.08.01.90	Genel Bütçeye Verilen Diğer Paylar	1,00	0,00	1,00					
70.05.08.02.10	Bilimsel Araştırma Proje Payı	1,00	0,00	1,00					
70.05.09.09.01	İşlemlerarası Karşılıksız Kaynak Aktarımdan Doğan Giderler	1,00	0,00	1,00					
70.05	Carli Transferler	4.418.477,00	817.009,26	3.601.467,74					
70.06.01.01.01	Büro Mefrûatı Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.01.04	Hastane Mefrûatı Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.01.05	Sosyal Tesis Mefrûatı Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.02.01	Büro Makinaları Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.02.02	Bilgisayar Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.02.03	Tıbbi Cihaz Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.02.04	Laboratuvar Cihazı Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.02.05	İşyeri Makine Teçhizat Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.02.90	Diğer Makine Teçhizat Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.03.01	Tamir Bakım Alet Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.04.01	Kara Taahhüt Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.05.30	Hareketli İş Makinası Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.06.01	Baskılı Yayın Alımları ve Yapımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.06.04	Görüntülü Yayın Alımları ve Yapımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.01.07.02	Tablo-Heykel Yapım, Alım ve Onarımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.03.01.01	Bilgisayar Yazılımı Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.03.03.01	Lisans Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.03.04.01	Patent Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.03.09.01	Diğer Fikri Hak Alımları	1,00	0,00	1,00					
70.06.04.02.01	Hizmet Binası İçin Arsa Alım ve Kamulaştırma Giderleri	1,00	0,00	1,00					
70.06.05.01.01	Proje Giderleri	1,00	0,00	1,00					
70.06.05.01.90	Diğer Giderler	1,00	0,00	1,00					
70.06.05.02.01	İnşaat Malzemesi Giderleri	1,00	0,00	1,00					
70.06.05.02.02	Elektrik Tesisatı Giderleri	1,00	0,00	1,00					
70.06.05.02.03	Sahhi Tesisatı Giderleri	1,00	0,00	1,00					

Sayfa

3 / 4

EK-28: KURUMUN AYRINTILI BÜTÇE VE GERÇEKLEŞTİRME TABLOSU

M1- Kurumun Ayrıntılı Bütçe ve Gerçekleşme Tablosu

Kuruluş Adı		Devlet Hastanesi - Bütün Kurumlar			Carî Yılı		: 2021		
Araştırma Aralığı		: 01.01.2021 - 31.12.2021			Rapor Tarihi		: 19.03.2021 09:41		
Kaynak		: KDS-Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)			TDMS Link		: http://tdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm		
Gider Hesap Kod	Gider Hesap Adı	Gider Bütçe	Gerçekleşme	Kalan	Gelir Hesap Kod	Gelir Hesap Adı	Gelir Bütçe	Gerçekleşme	Kalan
0.06.05.02.04	Özel Tesisat Giderleri	1.00	0.00	1.00					
0.06.07.07.02	Hizmet Tesisleri	1.00	0.00	1.00					
0.06	Sermaye Giderleri	27.00	0.00	27.00					
0.10.02.01.01	Sabli Ek Ödemeler-Memur	12,682,340.00	3,851,061.98	8,831,278.02					
0.10.02.01.02	Sözleşmeli Personel	1.00	0.00	1.00					
0.10.02.02.01	Performansa Dayalı Ek Ödemeler-Memur	6,420,780.00	817,187.61	5,603,592.39					
0.10.02.02.02	Sözleşmeli Personel	1.00	0.00	1.00					
0.10.02.03.01	Mesai Dışı İlave Çalışmaya Dayalı Ek Ödeme	1.00	0.00	1.00					
0.10.02.03.02	Öğretim Üyesi Kurumsal Sözleşmeye Dayalı Ek Ödeme	1.00	0.00	1.00					
0.10.02.03.03	Yabancı Uyumlu Asistan Ücreti Ek Ödemesi	1.00	0.00	1.00					
0.10.02.03.04	Yöneticilik Payı	1.00	0.00	1.00					
0.10.02.03.05	375 KHK Ek Ödeme Farkları Hesabı (Aylık Mahsuplaşma)	334,696.00	0.00	334,696.00					
0.10.03.01.01	Diğer Ek Ödemeler	74,801.00	71,613.27	3,187.73					
0.10	Ek Ödeme	19,512,623.00	4,739,862.86	14,772,760.14					
0.11.01	Yedek Ödenek	3,486,350.00	0.00	3,486,350.00					
0.11	Gider Bütçesi Dengeleme Payı	3,486,350.00	0.00	3,486,350.00					
TOPLAM		72,963,410.00	14,883,947.88	58,079,462.12	TOPLAM		72,963,410.00	18,278,073.39	54,685,336.61

EK-29: TİF AMORTİSMAN BİLGİLERİ



TAŞINIR İŞLEM FİŞİ

Sayfa: 2/2

TİF Amortisman Bilgileri

Sicil No	Taşınır Tanımı	Edinme Yılı	Amort. Oranı	Miktarı	Tutarı	Birikmiş Amortismanı	Net Değer
253-03-01-02-06-05-1	ÇAMAŞIR ARABALARI, ÇAMAŞIR ARABALARI	2005	20	1	318,60	318,59	0,01
253-03-01-02-02-15-2	ÇAMAŞIR KURUTMA MAKİNELERİ, ÇAMAŞIR KURUTMA MAKİNELERİ	2015	20	1	2.000,10	800,04	1.200,06
		253-03-01		2	2.318,70	1.118,63	1.200,07
		Genel Toplam		2	2.318,70	1.118,63	1.200,07

EK-30: KAYITTAN DÜŞME TEKLİF VE ONAY TUTANAĞI

KAYITTAN DÜŞME TEKLİF VE ONAY TUTANAĞI

TANAK SIRA NO: 1

ve İlçenin ADI
Harcama Biriminin ADI
Muhasebe Biriminin ADI

KODU
KODU
KODU

T A Ş İ N İ R İ N

SIRA NO	SICİL NO	ADI	ÖLÇÜ BİRİMİ	MIKTARI	BİRİM FİYATI	TUTARI
1	253-03-01-02-02-15-2	ÇAMAŞIR KURUTMA MAKİNELERİ	ADET	1	2000,1	2000,1
2	253-03-01-02-06-05-1	ÇAMAŞIR ARABALARI	ADET	1	318,6	318,6
TOPLAM						2318,7

Yukarıda kodu, adı, özellikleri miktarı ve kayıtlı değeri belirtilen toplam 2 kalem ve 2 adetten oluşan taşınırların;

- 1 ☒ Kullanım sonucu yıpranmış ve hurdalaşmış olduğundan,
- 2 ☒ Kullanım süresi dolmuş olduğundan,
- 3 Kullanıcısı tarafından kırılıp, bozulmuş ve tamir imkanı olmadığından,
- 4 Canlı taşınır öldüğünden, 5 nedeniyle,

- 1) Hurdada ayrılarak teknik, sağlık, güvenlik vb. nedenlerle imha edilmek b) ☒ Hurdada ayrılarak, madeni ve ahşap olarak ayrı ayrı satılmak c) Taşınırın kırılıp bozulmasında kasıt, kusur ya da ihmali görülen sorumludan rayiçbedeli üzerinden tahsil edilmek.

Üzere kayıtlardan düşülmesi; hususu olurlarınıza sunulur.

Komisyon Başkanı

İ, Sı
Vâ
za:

Üye
(Taşınır Kayıt Yetkilisi)
Adı, Soyadı:

Taşınır Kayıt Yetkilisi (3)
Adı, Soyadı:

Unvanı:

İmza:

Üye
(Uzman)

Adı, Soyadı:

Unvanı:

İmza:

Uygundur
Harcama Yetkilisi

Adı, Soyadı:

Unvanı:

İmza:

Örnek No:10

EK-31: TİF ÇIKIŞ

TAŞINIR İŞLEM FİŞİ

Sayfa: 1/2

Fiş Sıra No	2	DONER SERMAYE	Çıkış Tarih	18/10/2017
İl ve İlçenin	Adı	Kodu	9,02	
Harcama Biriminin	Adı	Kodu		
Ambarın	Adı	Kodu	5	
Muhasebe Biriminin	Adı	Kodu		
Muayene ve Kabul Komisyonu Raporu Tarih ve Sayısı				
Dayanağı Olan Belgenin Tarih ve Numarası	18/10/2017 , 2			
İşlem Çesidi	Nereden Geldiği	Nereye/Kime Verildiği		
MURDAYA AYIRMA				
Birimler ve Ambarlar Arası Taşınır Hareketlerinde				
Gönderilen Harcama Biriminin	Adı	Kodu		
Gönderilen Taşınır Ambarının	Adı	Kodu		
Muhasebe Biriminin	Adı	Kodu		
Sıra	Kodu	Sicil No	Adı	Olçu Br Miktarı Birim Fiyatı Tutarı
1	253-03-01-02-01	253-03-01-02-02-15-2	ÇAMAŞIR KURUTMA MAKİNELERİ	ADET 1 2.090,1000 2.090,1000
2	253-03-01-02-06	253-03-01-02-06-05-1	ÇAMAŞIR ARABALARI	ADET 1 318,4000 318,4000
253-03-01 YIKAMA, TEMİZLEME VE ÜTÜLEME CİHAZ VE ARAÇLARI TOPLAMI				2.318,70
GENEL TOPLAM				2.318,70

Yukarıda gösterilen 2 kalem, toplam 2 taşınırın

GİRİŞ KAYDI YAPILMIŞTIR .../.../...

ÇIKIŞ KAYDI YAPILMIŞTIR .../.../...

Taşınır Kayıt Yetkilisinin

Taşınır Kayıt Yetkilisinin

Adı Soyadı:

Unvanı:

İmzası:

TESLİM EDİLMİŞTİR .../.../...

TESLİM ALINMIŞTIR .../.../...

TESLİM EDEN

TESLİM ALAN

Adı Soyadı:

Unvanı:

İmzası:

EK-32: ÜCRET BORDROSU

[illegible]

2017 İLK 6 AY KATSAYILARI										2017 2. 6 AY KATSAYILARI																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
Taban Aylık Katsayısı										1.503595																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
Aylık Katsayısı										0.096058																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
Yan Ödeme Katsayısı										0.030462										0.029574																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																							
																				H A K E D İ Ş L E R																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																							
Bordro No				T.C. / Vergi Kimlik No				Sicil No				Unvanı				Adı Soyadı				OKULU				Medeni Hali				Derece / Kademe				Taban Aylık				Aylık				Ek Gösterge				Kıdem Aylığı				EMEKLİLİK KESENEKLERİ KURUM KARŞILIĞI 5510 SONRASI				TAKZİMATLAR																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																							

V.H.K.I.

EK-34: KURUMUN ANA HESAP PLANI

Hesap Kodu	Hesap Adı
10	HAZIR DEĞERLER
100	KASA
100.01.	Merkez Kasa Hesabı
101	ALINAN ÇEKLER HESABI
102	BANKALAR HESABI
102.01	Vadesiz
102.02	Vadeli
103	VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI(-)
103.01	Verilen Çekler
103.02	Gönderme Emirleri
105	DÖVİZ HESABI
106	DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI(-)
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI
11	MENKUL KIYMETLER
112	KAMU KESİMİ TAHVİL,SENET VE BONOLAR HESABI
118	DİĞER MENKUL KIYMETLER HESABI
12	TİCARİ ALACAKLAR
120	ALICILAR HESABI
121	ALACAK SENETLERİ HESABI
122	ALACAK SENETLERİ REESKONTU HESABI(-)
123	BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI
127	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HESABI
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI(-)
13	DİĞER ALACAKLAR
134	İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI
135	PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI
138	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR HESABI
139	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI(-)
15	STOKLAR
150	İLK MADDE VE MALZEME HESABI
151	YARI MAMÜLLER ÜRETİM HESABI
152	MAMÜLLER HESABI
153	TİCARİ MALLAR HESABI
157	DİĞER STOKLAR HESABI
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI
179	TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HESABI
18	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI
181	GELİR TAHAKKUKLARI HESABI
182	SAĞLIK KURUMLARI ARASI HİZMET ALIM GİDERLERİ HESABI
19	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
190	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI
191	İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI
195	İŞ AVANSLARI HESABI
196	PERSONEL AVANSLARI HESABI
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI HESABI
198	DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR HESABI
199	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI HESABI(-)
22	TİCARİ ALACAKLAR
220	ALICILAR HESABI
221	ALACAK SENETLERİ HESABI

222	ALACAK SENETLERİ REESKONTU HESABI(-)
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI
227	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HESABI
229	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI(-)
23	DİĞER ALACAKLAR
234	İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI
235	PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI
236	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI
239	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI(-)
24	MALİ DURAN VARLIKLAR
248	DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR HESABI
249	DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI HESABI(-)
25	MADDİ DURAN VARLIKLAR
250	ARAZİ VE ARSALAR HESABI
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI
252	BİNALAR HESABI
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI
254	TAŞITLAR HESABI
255	DEMİRBAŞLAR HESABI
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI(-)
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI
259	VERİLEN AVANSLAR HESABI
26	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
260	HAKLAR HESABI
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI(-)
269	VERİLEN AVANSLAR HESABI
27	ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
271	ARAMA GİDERLERİ HESABI
272	HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI
278	BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI HESABI(-)
279	VERİLEN AVANSLAR HESABI
28	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI
281	GELİR TAHAKKUKLARI HESABI
29	DİĞER DURAN VARLIKLAR
293	GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR HESABI
294	ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI
295	PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI
297	DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR HESABI
298	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI(-)
299	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI(-)
30	MALİ BORÇLAR
303	İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLAR HESABI
32	TİCARİ BORÇLAR
320	SATICILAR HESABI
326	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI
33	DİĞER BORÇLAR
335	PERSONELE BORÇLAR HESABI
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI
337	SGK'DAN İŞLETMELER ADINA GELEN PARALAR HESABI
34	ALINAN AVANSLAR
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI
349	ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI
35	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

350	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ BEDELLERİ HESABI
358	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ BEDELLERİ HESABI
36	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI
362	ÖDENECEK DÖNER SERMAYE YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI
363	ÖDENECEK DÖNER SERMAYE KATKI PAYLARI HESABI
366	MERKEZ HİSSESİ HESABI
368	VADESİ GEÇMİŞ,ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI
369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI
37	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
370	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI
371	DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI (-)
372	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI
373	MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI HESABI
379	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HESABI
38	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI
381	GİDER TAHAKKUKLARI HESABI
39	DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI
391	HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI
393	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI HESABI
399	DİĞER ÇEŞİTLİ KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI
40	MALİ BORÇLAR
403	İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLAR HESABI
42	TİCARİ BORÇLAR
420	SATICILAR HESABI
426	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI
429	DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI
43	DİĞER BORÇLAR
436	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI
438	KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI
44	ALINAN AVANSLAR
440	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI
449	ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI
47	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI
48	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI
481	GİDER TAHAKKUKLARI HESABI
50	ÖDENMİŞ SERMAYE
500	SERMAYE HESABI
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-)
52	SERMAYE YEDEKLERİ
522	MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI
54	YEDEKLER
549	ÖZEL FONLAR HESABI
57	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI
58	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI(-)
59	DÖNEM NET KARI/ZARARI
590	DÖNEM NET KÂRI HESABI
591	DÖNEM NET ZARARI HESABI(-)
60	BRÜT SATIŞLAR
600	YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI

601	YURTDIŞI SATIŞLAR HESABI
602	DİĞER GELİRLER
61	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)
610	SATIŞTAN İADELER HESABI (-)
611	SATIŞ İSKONTOLARI HESABI (-)
612	DİĞER İNDİRİMLER HESABI (-)
62	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ HESABI (-)
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HESABI (-)
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ(-)
623	DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ HESABI(-)
63	FAALİYET GİDERLERİ (-)
630	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI(-)
631	PAZARLAMA,SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI(-)
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI(-)
64	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR
642	FAİZ GELİRLERİ HESABI
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HESABI
645	MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI HESABI
646	KAMBİYO KARLARI HESABI
647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ HESABI
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI
65	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)
654	KARŞILIK GİDERLERİ HESABI(-)
655	MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI HESABI
656	KAMBİYO ZARARLARI HESABI(-)
657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ HESABI (-)
659	DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABI(-)
67	OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR HESABI
679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HESABI
68	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI HESABI(-)
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI HESABI (-)
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (-)
69	DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI
691	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI (-)
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI
71	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI
711	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI
712	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI HESABI
713	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI HESABI
72	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI
722	DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI HESABI
723	DİREKT İŞÇİLİK SÜRE(ZAMAN) FARKLARI HESABI
73	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
732	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI HESABI
733	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI HESABI
734	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI HESABI
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

75	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
750	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI
751	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI
77	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
772	GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI
80	BÜTÇE GELİR HESAPLARI
800	BÜTÇE GELİRLERİ HESABI
800.03	Mal ve Hizmet Gelirleri
800.03.01	Sağlık Hizmeti Gelirleri
800.03.01.01	Muayene, Konsültasyon ve Rapor Gelirler
800.03.01.02	Laboratuvar Gelirleri
800.03.01.03	Radyoloji Görüntüleme Gelirler
800.03.01.04	Tıbbi Uygulama Gelirleri
800.03.01.05	Genel Uygulamalar ve Girişim Gelirleri
800.03.01.06	Ameliyat ve Anestezi Gelirleri
800.03.01.07	Yatak ve Refakat Ücreti Gelirleri
800.03.01.08	İlaç ve Tıbbi Sarf Malzemesi Gelirleri
800.03.01.09	Radyasyon Onkolojisi Gelirleri
800.03.01.10	Nükleer Tıp Görüntüleme ve Tedavi Gelirleri
800.03.01.11	Diyaliz Gelirleri
800.03.01.12	Hasta Nakil Gelirleri
800.03.01.90	Global Bütçe Dışı Sağlık Hizmeti Gelirleri
800.03.01.91.01	SGK Kapsamındaki Sağlık Hizmeti Gelirleri
800.03.01.91.02	Sağlık Bakanlığı Kapsamındaki Sağlık Hizmeti Gelirleri
800.03.12.01	Muayene Gelirleri
800.03.12.03	Tahlil ve Analiz Gelirleri
800.04	Alınan Bağış ve Yardımlar
800.06	Sermaye Gelirleri
800.08	Verilen Borçlardan Kaynaklanan Alacaklardan Tahsilat
800.09	Diğer Gelirler
805	GELİR YANSITMA HESABI
81	BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADE HESAPLARI
810	BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI
810.03	Mal ve Hizmet Gelirleri
810.04	Alınan Bağış ve Yardımlardan Ret ve İadeler
810.06	Sermaye Gelirlerinden Ret ve İadeler
810.08	Verilen Borçlardan Kaynaklanan Alacaklardan Tahsilat
810.09	Diğer Gelirlerden Ret ve İadeler
810.09.02	Konusu Kalmaya Karşılıklar
83	BÜTÇE GİDER HESAPLARI
830	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI
830.01	Personel Giderleri
830.01.01.01	Temel Maaşlar
830.01.01.02	Zamlar ve Tazminatlar
830.01.01.03	Ödenekler
830.01.01.04	Sosyal Haklar
830.02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri
830.03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri
830.05	Cari Transferler
830.06	Sermaye Giderleri
830.08	Borç Verme ve Geri Ödeme
830.10	Ek Ödeme
835	GİDER YANSITMA HESABI

89	BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI
895	BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI
90	TEMİNAT ALINAN DEĞERLER
900	ALINAN TEMİNATLAR HESABI
901	ALINAN TEMİNATLAR ALACAKLI HESABI
91	TEMİNAT VERİLEN DEĞERLER
910	VERİLEN TEMİNATLAR HESABI
911	VERİLEN TEMİNATLAR ALACAKLI HESABI
92	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HESAPLARI
920	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HESABI
921	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI
93	VERGİ DIŞI GELİRLER HESAPLARI
930	VERGİ DIŞI GELİRLER HESABI
931	VERGİ DIŞI GELİRLER ALACAKLI HESABI
94	DEMİRBAŞ GİDERLERİ HESAPLARI
940	DEMİRBAŞ GİDERLERİ HESABI
941	DEMİRBAŞ GİDERLERİ ALACAKLI HESABI
95	ARİYET VERİLEN DEĞERLER HESAPLARI
950	ARİYET VERİLEN DEĞERLER HESABI
951	ARİYET VERİLEN DEĞERLER ALACAKLI HESABI
96	KONSİNYE MALLAR HESAPLARI
960	KONSİNYE MALLAR HESABI
961	KONSİNYE MALLAR ALACAKLI HESABI
97	ÖDENEK HESAPLARI
970	KULLANILACAK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI
971	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI
98	TAAHHÜT HESAPLARI
980	GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI
981	GİDER TAAHHÜTLERİ ALACAKLI HESABI
99	DİĞER NAZIM HESAPLAR
990	PERFORMANSA DAYALI EK ÖDEMELER HESABI
991	PERFORMANSA DAYALI EK ÖDEMELER ALACAKLI HESABI
994	FATURALANDIRILMAYAN TEDAVİ HİZMETİ TAHAKKUKLARI HESABI
995	FATURALANDIRILMAYAN TEDAVİ HİZMETİ TAHAKKUKLARI ALACAKLI HESABI
998	YÜKLENME SENEDİ HESABI
999	DİĞER NAZIM HESAPLAR KARŞILIĞI

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı:	Merve Uysal			
Doğum Yeri:	Altındağ			
Öğrenim Durumu				
Derece	Okulun Adı	Program	Yer	Yıl
İlköğretim	Kemal Şuberi İlköğretim Okulu		Alanya/A ntalya	1995-2000
Ortaöğretim	Kemal Şuberi İlköğretim Okulu		Alanya/A ntalya	2000-2003
Lise	Alanya Yabancı Dil Ağırlıklı Lisesi		Alanya/A ntalya	2003-2007
Lisans	Süleyman Demirel Üniversitesi	Kamu Yönetimi	Isparta	2007-2011
Yüksek Lisans	Artvin Çoruh Üniversitesi	İşletme	Artvin	2018
İş Deneyimi:				

Hakkımda bilgi almak için önerebileceğim şahıslar:	
Yayınlarım:	• Hile Denetimi ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin Boyutları • Hastane İşletmelerinde İç Denetim ve Hile Denetimi İlişkisi Üzerine Bir Değerlendirme • Dış Ticaret İşlemlerinin TMS İle İlişkisinin Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi