

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ: DOĞU KARADENİZ
BÖLGESİNDEKİ ÜNİVERSİTE HASTANELERİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Fatih YILDIRIM

DANIŞMAN
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN

İZMİR-2020

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Doğu Karadeniz Bölgesindeki Üniversite Hastanelerine Yönelik Bir Araştırma” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

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

Fatih YILDIRIM

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

**İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Doğu Karadeniz
Bölgesinde Yer Alan Üniversite Hastanelerine Yönelik Bir Araştırma
Fatih YILDIRIM**

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

İşletmelerin karmaşık bir yapıya bürünmesi ile birlikte doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı önem kazanmıştır. Doğru ve güvenilir bilgiye erişim noktasında ise kontrol faaliyetleri önemli bir rol oynamaktadır ve kontrol faaliyetleri iç kontrol sistemi aracılığıyla yerine getirilmektedir. İç kontrol sistemi işletme yönetimi ve çalışanları tarafından yönetilen bir süreçtir ve işletme faaliyetlerinin etkinliği, verimliliği, politikalara ve prosedürlere uygunluk noktasında güvence vermektedir. İşletme içerisinde üretilen bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği noktasında işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemi kurmaları gerekmektedir.

Hastanelerin yasal sınırları kamu otoritesi tarafından çizilmektedir ve hizmet sektöründe faaliyet göstermektedir. Hastaneleri diğer hizmet sektörü işletmelerinden ayrılan en temel özelliği ise sermaye yoğun işletmeler olarak faaliyet göstermeleridir. Özellikle varlıkların korunması, hata ve hilelerin önlenmesi noktasında hastanelerde de iç kontrol veya iç denetim birimi kurulması oldukça önemlidir. Bu kapsamda çalışmada Doğu Karadeniz Bölgesinde yer alan Üniversite Hastanelerinin iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol Sistemi, Üniversite Hastaneleri, İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi, İç Kontrol Sisteminin Önemi

ABSTRACT

Master's Thesis

**Evaluation of the Effectiveness of the Internal Control System: A Research on
University Hospitals in the Eastern Black Sea Region**

Fatih YILDIRIM

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

Accounting Program

With the complex structure of the enterprises, the need for accurate and reliable information has gained importance. Control activities play an important role in accessing accurate and reliable information and control activities are carried out through the internal control system. The internal control system is a process managed by business management and employees and it guarantees the effectiveness, efficiency, compliance with policies and procedures of business operations. Enterprises should establish an effective internal control system in terms of accuracy and reliability of the information produced within the enterprise.

The legal limits of the hospitals are drawn by the public authority and operate in the service sector. The main feature of the hospitals, which differ from other service sector businesses, is that they operate as capital intensive businesses. Establishing an internal control or internal audit unit in hospitals is also very important, especially in terms of protecting assets, preventing mistakes and fraud. In this context, the effectiveness of the internal control system of University Hospitals in the Eastern Black Sea Region was evaluated.

Keywords: Internal Control, University Hospitals, Evaluation of the Effectiveness of the Internal Control System, The Importance of Internal Control System.

**İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: DOĞU
KARADENİZ BÖLGESİNDEKİ ÜNİVERSİTE HASTANELERİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1

**BİRİNCİ BÖLÜM
İÇ KONTROL SİSTEMİ**

1.1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI VE KAPSAMI	3
1.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI	5
1.2.1. Esas amaçlar	5
1.2.2. Genel amaçlar	6
1.2.3. Özel amaçlar	7
1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ	8
1.3.1. Önleyici Kontroller	8
1.3.2. Bulgu (Ortaya Çıkarıcı) Kontrolleri	9
1.3.3. Yönlendirici Kontroller	9
1.3.4. Telafi Edici Kontroller	10
1.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	10
1.4.1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)	13

1.4.2. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)	13
1.4.2.1. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)	14
1.4.3. Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CoCo)	15
1.4.4. İşletmeleri Destekleme ve Denetleme Komisyonu (The Committee of Sponsoring Organisations and Treadway Commission /COSO)	16
1.5. İÇ KONTROLÜN BİLEŞENLERİ	18
1.5.1. Kontrol Ortamı	18
1.5.2. Risk Değerlendirme	19
1.5.3. Kontrol Faaliyetleri	19
1.5.4. Bilgi ve İletişim	20
1.5.5. İzleme	21
1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNDE SORUMLULUKLAR	22
1.6.1. Üst Yönetimin Sorumluluğu	22
1.6.2. Çalışanların Sorumluluğu	23
1.6.3. Hissedarların Sorumluluğu	23
1.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRME YÖNTEMLERİ	24
1.7.1. Not Alma Yöntemi	25
1.7.2. Akış Şemaları Yöntemi	25
1.7.3. Anket Yöntemi	26
1.8. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN RİSK DEĞERLENDİRMESİ	27
1.8.1. Doğal Risklerin Değerlendirilmesi	27
1.8.2. Kontrol Risklerinin Değerlendirilmesi	28
1.8.3. Önemli Yanlılık Risklerinin Değerlendirilmesi	29

İKİNCİ BÖLÜM

HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. HASTANE KAVRAMI	30
2.2. HASTANELERİN SINIFLANDIRILMASI	31
2.2.1. Mülkiyetine Göre Hastaneler	31
2.2.2. Büyüklüklerine Göre Hastaneler	31
2.2.3. Kalış Süresine Göre Hastaneler	32

2.2.4. Halkın Kullanıma Açık Olma Durumuna Göre Hastaneler	32
2.2.5. Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler	32
2.2.6. Dikey Entegrasyona Göre Hastaneler	33
2.2.7. Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler	33
2.2.8. Hizmet Türüne Göre Hastaneler	34
2.2.9. Sağlık Bakanlığı Açısından Hastanelerin Sınıflandırılması	34
2.3. HASTANE İŞLETMELERİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ VE İŞLEVLERİ	36
2.4. HASTANELERDE ORGANİZASYON YAPISI	38
2.5. HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI	40
2.6. HASTANELERDE İÇ KONTROL UNSURLARI	42
2.6.1. Hastanelerde Kontrol Ortamı	42
2.6.2. Hastanelerde Risk Değerleme	44
2.6.3. Hastanelerde Kontrol Faaliyetleri	45
2.6.4. Hastanelerde Bilgi ve İletişim	46
2.6.5. Hastanelerde İzleme	48
2.6.6. Akreditasyon, Sağlıkta Kalite Standartları ve İç Kontrol	49
2.6.6.1. Akreditasyon ve İç Kontrol	49
2.6.6.2. Sağlıkta Kalite Standartları ve İç Kontrol	51

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOĞU KARADENİZ BÖLGESİNDE YER ALAN ÜNİVERSİTE HASTANELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	55
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ	55
3.3. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	56
3.3.1. Yönetime Yönelik Sorular	56
3.3.2. Muhasebe Departmanına Yönelik Sorular	60
3.3.3. Satın Alma Departmanına Yönelik Sorular	63
3.3.4. Kalite Koordinatörlüğüne Yönelik Sorular	64
3.4. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	68

SONUÇ

78

KAYNAKÇA

84



KISALTMALAR

BDS: Bağımsız Denetim Standartları

COCO: Canadian Institute of Chartered Accountants

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway

GRÜ: Giresun Üniversitesi

IIA: Institute of Internal Auditors

KTÜ: Karadeniz Teknik Üniversitesi

SAS: Sağlıkta Akreditasyon Standartları

SEC: Securities And Exchange Commission

SKS: Sağlıkta Kalite Standartları

SOX: Sarbanes Oxley

TDK: Türk Dil Kurumu

TÜSKA: Türkiye Sağlık Hizmetleri Kalite ve Akreditasyon Enstitüsü

WHO: World Health Organization

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: İç Denetim ve İç Kontrol Sisteminin Gelişimi	12
Tablo 2: Hastanelerin Sınıflandırılması	35
Tablo 3: Kontrol Ortamına Yönelik İlkeler	43
Tablo 4: Risk Değerlemesine Yönelik İlkeler	45
Tablo 5: Bilgi ve İletişime Yönelik İlkeler	47
Tablo 6: İzleme Faaliyetlerine İlişkin İlkeler	48
Tablo 7: Yönetim Açısından İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi	70
Tablo 8: Muhasebe Departmanı Açısından İKS'nin Değerlendirilmesi	72
Tablo 9: Satın Alma Departmanı Açısından İKS'nin Değerlendirilmesi	73
Tablo 10: Kalite Koordinatörlüğü Açısından İç Kontrol Sisteminin Etkinliği	75
Tablo 11: İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi	82

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: CoCo Modeli	16
Şekil 2: COSO K���	17
Şekil 3: Fatih Devlet Hastanesi Organizasyon Şeması	39
Şekil 4: KT�� Farabi Hastanesi Organizasyon Şeması	40
Şekil 5: Akreditasyon Standartlarının Değerlendirilmesi S��reci	50
Şekil 6: Sağlıkta Kalite Standartları	52



GİRİŞ

İç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamakla birlikte yasalara, işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş politikalara ve prosedürlere uygunluk noktasında güvence sunmaktadır. İç kontrol sistemi aracılığıyla işletme faaliyetleri süreç esnasında kontrol edilerek otokontrol mekanizması oluşturulmaktadır. İç kontrol sürekli devam eden bir süreçtir ve etkinliği işletme çalışanları ve yöneticilere bağlıdır.

Küreselleşme ile birlikte işletmelerin büyümesi, işletme sahipliği ile yöneticiliğin ayrılması iç kontrol sisteminin önemi artmıştır. İşletme faaliyetlerinin karmaşık bir yapıya bürünmesi, muhasebe sisteminin karmaşıklığı, işletmelerde farklı departmanların ortaya çıkması ve risklerin artması nedeniyle işletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması ve bu sistemin etkin olarak faaliyetlerini sürdürmesi işletmeler açısından bir zorunluluk olmuştur.

İşletme faaliyetlerinin yanı sıra bağımsız denetim açısından da iç kontrol sistemi oldukça önemlidir. Etkin iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde risk daha düşük olduğu için denetim çalışmalarının süresi ve maliyeti azalmakla birlikte daha güvenilir bilgiler sunulmaktadır. Hata, hile ve varlıkların korunması noktasında bir güvence hizmeti sunan iç kontrol sisteminin bağımsız denetim faaliyeti sırasında denetçiler tarafından incelenmesi, tanınması ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde iç kontrol sistemine ele alınmış ve kavramsal çerçevesi sunulmuştur. Bu kapsamda iç kontrol sisteminin amacı, işletmeler açısından önemi, iç kontrol sistemindeki sorumluluklar, bileşenleri, iç kontrol değerlendirme yöntemleri ve risk değerlendirmeleri ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde hastane işletmeleri ve yönetimi üzerinde durulmuştur. Hastanelerin sınıflandırılması, genel özellikleri, işlevleri, organizasyon yapısı, hastanelerde iç kontrol sistemi, Sağlıkta Akreditasyon Standartları ve Sağlıkta Kalite Standartları üzerine kavramsal çerçeve oluşturulmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Doğu Karadeniz Bölgesinde yer alan Üniversite Hastanelerinin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve iç kontrol sistemi etkinliğinin değerlendirilmesi yapılmıştır. Çalışmada yüz yüze görüşme yöntemi kullanılmıştır. Bu kapsamda araştırmacı tarafından hastane yönetimine, muhasebe

departmanına, satın alma birimine ve kalite koordinatörlüğüne yönelik sorular ilgili personele ve hastane yöneticilerine yöneltilmiştir. Alınan cevaplar not alma yöntemi ile kaydedilmiş ve yazılı metne dönüştürülmüştür. Gerekli incelemeler ve elde edilen veriler ışığında hastanelerde iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığı noktasında değerlendirme yapılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Kontrol kelimesi Latince ve İngilizce’ de kontrol anlamına gelen “control” kelimesi ile ilgilidir. Kontrol ve denetim aynı kökenden gelmekle birlikte anlam olarak birbirinden farklıdır. Kontrol sürekli yapılan işlem ve eş zamanlı yürütülen bir faaliyetken, denetim tek seferlik ve geçmişe dönüktür (Uzay, 1999: 5). Kontrol kelimesi çeşitli anlamlarda kullanılabilmektedir (Kepekçi, 1982: 9). Otokontrol, iç kontrol kontrolör vb. kelimeler kontrol kelimesinden türemiştir.

Türk Dil Kurumu (TDK) kontrolü bir şeyin gerçeğe uygunluğuna bakma ve denetleme olarak tanımlanmıştır. Kontrol fonksiyonu planlama, örgütleme, yöneltme ve koordinasyon ile birlikte yönetimin beş temel fonksiyonundan biridir (Budak ve Budak, 2013: 259). Aynı zamanda planlama, örgütleme, yöneltme ve koordinasyon-eşgüdümleme fonksiyonlarını kapsamakta ve meydana gelen çıktı üzerinde bir değerlendirme yapılması ve yeni stratejilerin, politikaların oluşturulması noktasında faaliyetlerin geri bildirimini sağlayan ve örgütün dinamik bir yapıya kavuşmasına katkı yapan önemli bir araçtır (Aslan, 2010: 64). Kontrol faaliyetleri, işletmede oluşturulmuş etkin bir iç kontrol sistemi aracılığıyla yerine getirilmektedir (Tuan ve Memiş, 2007: 2-3).

İç kontrol ise bir işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamak adına iş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği bir şekilde yürütülmesi, finansal raporların güvenilirliği ve işletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi konularında makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış bütünlük bir süreçtir (Committee of Sponsoring Organizations and Treadway Commission, 2013: 3). İç kontrol ile ilgili en geniş tanım İşletmeleri Destekleme ve Denetleme Komisyonu (The Committee of Sponsoring Organisations and Treadway Commission) tarafından yapılmıştır. Buna tanıma göre:

İç kontrol işletmenin yönetim kurulu, yönetim kadrosu, ve diğer çalışanları vasıtasıyla faaliyetlerdeki etkinlik ve yeterlilik, finansal raporlama konusunda güvenilirlik, mevcut kanunlar ve düzenlemelere uygunluk konularında hedeflerin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak makul bir güvencenin oluşturulması faaliyetidir.

Bir diğ er tanıma g ore İç kontrol, finansal tabloların g uvenilirliğı, uygulamaların etkinliğı ve verimliliğı, işletme politikalarına ve yasal düzenlemelere uygun olarak hedeflere ulaşım konusunda makul güvence sağılamak amacıyla uygulanan bir süreçtir (Türedi ve diğ erleri, 2015: 2). Bu tanımlardan hareketle iç kontrol işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmada makul güvence sağılayan bir faaliyettir.

Kontrol, işletmenin amaçlarına ulaşmada kullanılacak politika ve prosedürleri ifade ederken, iç kontrol bu politika ve prosedürlerin olu turduğı bütünü ifade etmektedir (Usul, 2015: 100). İç kontrol sistemi işletmenin varlıklarının korunması, operasyonel etkinliğı ve verimliliğı teşvik eden kontrol yöntemlerini içermektedir (Moeller, 2008: 84).

Günümüzde işletmelerde aktiflerin korunması, işletme prosedürlerine ve yasal düzenlemelere uygunluğ n sağılanması, işlemlerin zaman, para ve emek kaybına yol açmasını  nlemem ve faaliyetlerde etkinliğı sağılamak amacıyla iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde düzenlemeleri gerekmektedir (Gönen, 2009: 191). İşletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına nitelikli bilgilerin sunulması, işletme faaliyetlerinin etkinliğı ve verimliliğı hakkında bilgi sunması, işletme dışı finansal tablo kullanıcılarına ise finansal raporların g venilirliğı hususunda güvence sağılaması nedeniyle iç kontrol sistemi işletmeler ve finansal bilgi kullanıcıları açısından önem arz etmektedir.

Değ  en ekonomik koşullar ve yapılan işlem sayılarının artması nedeniyle günümüzde işletmeler karmaşık bir yapıya dönüşmektedir. Bu karma ıklıkta yapılan işlemlerin doğruluğı ve güvenilirliğinin sağılanması etkin bir iç kontrol sistemi ile mümkündür (Sabuncu, 2017: 166). Bu noktalardan hareketle finansal raporlarda yer alan ve işletmeden edinilen bilgilerin doğru ve güvenilir olması çalışanların ve yöneticilerin gelecekte ne olacağına dair ve işletmenin mevcut durumu hakkında net ve doğru bir anlayışa sahip olmaları iç kontrol sisteminin varlığı ile sağılanmaktadır (Rae ve diğ erleri, 2017: 35).

İç kontrol işletme prosedürleri ve yasal düzenlemelere uyum noktasında yardımcı olmakta ve güvence sağılamaktadır. İşletmede iç kontrol sisteminin var olmaması para ve varlık kaybı, hatalı kararlar alınması, hile ve dolandırıcılıklar ile kar ıla mak, gelir kaybı ve amaçlara ula ama gibi olumsuz durumları beraberinde

getirmektedir (Uzun, 2009: 61). Bu sebeple iç kontrol sistemi işletmenin varlıklarının korunması, sürekliliği, verimliliği, etkinliği ve bilgilerin güvenilirliği açısından oldukça önemlidir.

İç kontrol sistemi finansal raporlama kalitesini arttıran, iş süreçlerinde etkinliği ve faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluğunu sağlayan bir unsur olarak, uzun yıllar boyunca işletmeler tarafından gönüllü olarak kullanılmıştır. İşletmelerde meydana gelen büyük skandallardan sonra Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi tarafından 1992 yılında İç kontrol Bütünleşik Çerçevesi yayımlanmıştır. Yayımlanan bu çerçeve iç kontrol sisteminin etkinliğini ön plana çıkaran sağlam temeller oluşturmuştur (Turley, 2008).

1.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

İç kontrol sisteminin temel amacı faaliyetlerde verimliliği ve etkinliği sağlamak ve iş süreçlerinin yasalara ve prosedürlere uygunluğunu sağlamaktır (COSO, 2013: 3). İşletmede meydana gelebilecek hata ve hilelerin önüne geçerken faaliyetlerin verimliliği, yapılan işlemlerin işletme politikaları ve prosedürlerine uygunluğu noktasında güvence sağlamaktadır.

En geniş anlamda iç kontrol sisteminin amacı faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi, finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması ve yasal mevzuata uygunluğun sağlanmasında makul bir güvence sağlamaktır (Kaval, 2008: 125). İç kontrol sisteminin amaçları esas amaçlar, genel amaçlar ve özel amaçlar olarak sınıflandırılabilir.

1.2.1. Esas amaçlar

İç kontrol sisteminin esas amaçları (Türedi, 2001: 151-152);

- İşletme varlıklarını korumak,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliği sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yasal prosedürlere, işletme politikalarına ve yönetim planlarına uygunluğu sağlamak,
- İşletme kaynaklarının verimli ve ekonomik kullanımı sağlamak,

- İşletmenin amaçlarına ulaşmasına katkı sağlamaktır.

İşletme yönetimi tarafından önceden belirlenen kontrol prosedürleri ile işletme varlıkları istenmeyen durumlara karşı korunmaktadır. Varlıkların korunması noktasında alınacak tedbirler ile mevcut varlıklar korunurken işletmeye yeni varlık kazanımlarının önü açılmış olur. Etkin bir iç kontrol varlığı ile işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgiler sunulmaktadır (Kepekçi, 1998: 60-62). İç kontrol sistemi kaynakların verimli ve etkin olarak kullanılması ile birlikte işletmede etkinlik ve etkenliği sağlamaktadır. Aynı zamanda çalışanları işletme amaçlarına yönelik çalışmaya motive etmektedir (Usul, 2015: 103).

Esas amaçlarına bakıldığında, etkin bir iç kontrol sistemi hata, hile ve kayıpları önleyeceği için işletmenin varlıklarının verimsiz kullanılmasının önüne geçmektedir. İşletmenin faaliyet dönemi sonunda elde ettiği mali tabloların güvenilirliğini sağlamakta ve finansal tablo kullanıcılarına doğru ve nitelikli finansal bilgilerin sunulmasına katkı sağlamaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi işletmenin amaçlarına ulaşmasına katkı sunmakla beraber, işletme politikalarına ve yasal prosedürlere uygunluğu da sağlamaktadır.

1.2.2. Genel amaçlar

İç kontrol sisteminin genel amaçlarına bakıldığında (Türedi, 2001: 154);

- Muhasebe işlemlerinin genel kabul muhasebe ilkelerine uygun olarak kaydedilmesini sağlamak,
- İşletme varlıklarının korunması, kaydedilmesi faaliyetlerinin yetki verilmiş kişilerce yürütülmesini sağlamaktır.

İç kontrol sisteminin genel amaçlarına bakıldığında, muhasebe kayıtlarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak yapılması ve finansal raporların bu doğrultuda hazırlanmasını sağlamaktadır (Uzay, 1999: 19). Varlıklara ve belgelere erişim kısıtlanmasını sağlayarak işletme varlıklarını korumakla beraber faaliyetlerin yetki verilmiş kişilerce yürütülmesi sağlar (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 45).

Bu kapsamda iç kontrol sistemi muhasebe kayıtları ve finansal raporların Genel Kabul görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanmasını sağlayarak

işletme içi ve işletme dışı kullanıcılara doğru ve güvenilir bilgi verilmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda yürütülen faaliyetlerde yetki sınırlandırması ile faaliyetlerin doğru bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır.

1.2.3. Özel amaçlar

İç kontrol sisteminin özel amaçları (Güney ve Sarı, 2015: 75);

- Muhasebe kayıtlarında gerçek olmayan işlemlerin engellenmesi çerçevesinde geçerlilik,
- Gerekli bütün işlemlerin kaydedilmesi çerçevesinde tamlık
- Muhasebe kayıtlarının uygunluğu,
- Varlıklara herhangi bir kontrol ve koruma olmadan direk ulaşmayı sınırlandırmak kapsamında varlıkların korunması,
- İşletmeye ait varlıkların, borçların uygun standartlara uygun olması kapsamında mutabakat sağlanmasıdır.

İç kontrol sistemi gerçek olmayan işlemlerin muhasebe kayıtlarında yer almasının önüne geçerek muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlarda geçerliliği sağlarken bütün işlemlerin kaydedilmesini sağlayarak muhasebe kayıtlarının eksik olmasını önlemektedir. Kayıtlarda geçerlilik ve tamlık sağlamanın yanı sıra kayıtların uygunluğu noktasında da iç kontrol sistemine ihtiyaç vardır (Uzay, 1999: 20). İç kontrol sistemi, varlıklara erişim noktasında yetki sınırlandırması yaparak varlıkların fiziksel olarak korunmasını sağlamaktadır. Belirli zaman aralıklarıyla defter kayıtları ile ilgili varlıklar, ana hesaplar ile yardımcı hesapların karşılaştırılması sonucu ise mutabakat sağlamaktadır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 45).

İç kontrol sisteminin özel amaçlarında geçerlilik, uygunluk, tamlık, varlıkların korunması ve mutabakat sağlanması yer almaktadır. Bu yönüyle iç kontrol sistemi muhasebe kayıtlarında yapılacak hatalara, bütün işlemlerin kayıtlara alınmasına, muhasebe kayıtlarının uygun bir şekilde yerine getirilmesine ve varlıkların korunmasına güvence sağlamaktadır.

1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ

İç kontrol sistemi genel olarak yönetime, iş süreçlerinin politika ve prosedürlere uygunluğu noktasında güvence sağlamaktadır. Bu bağlamda iç kontrol sisteminin 3 temel özelliği bulunmaktadır (Akbulut, 2012: 177).

- İç kontrol faaliyetlerin sürekli parçasıdır. İç kontrol işlemler esnasında oluşmaktadır ve sürekli devam eden bir süreçtir.
- İç kontrol kişiler tarafından hayata geçirilir. İç kontrolün etkinliği sağlayan en önemli unsurlar çalışanlar ve yöneticilerdir. İç kontrol faaliyetlerinin etkin ve başarılı olmasında insan faktörü en önemli faktördür.
- İç kontrol kesin çözümler değil, mantıklı çözümler sunar.

İç kontrol faaliyetleri işletmede sürdürülen faaliyetlerin sürekli bir parçasıdır. İç kontrol faaliyetleri bireyler tarafından yerine getirildiği için çalışanlar ve yöneticilerin tutumu, iç kontrol sistemini anlaması ve benimsemesi kontrol faaliyetlerinin güvenilirliği ve etkinliği açısından oldukça önemlidir. Diğer bir husus ise güçlü bir kontrol ortamının iç kontrolde etkinliği sağlamayacağıdır (Adiloğlu, 2011: 98-99). İç kontrol faaliyetleri işletme çalışanları ve yöneticileri tarafından yerine getirildiği için iç kontrol sisteminin etkinliği de örgütteki kişilerin yaptığı faaliyetlere bağlıdır (Yılancı, 2015: 57).

İç kontrol sistemini oluşturan temel unsur kontrol faaliyetleridir. İç kontrol faaliyetleri kontrol prosedürleri ile yerine getirilmektedir. İşletmede yer alan kontroller önleyici kontroller, bulgu (ortaya çıkarıcı) kontroller, yönlendirici kontroller ve telafi edici kontroller olarak sınıflandırılabilir (Kagermann ve diğerleri, 2008: 2).

1.3.1. Önleyici Kontroller

Önleyici kontroller istenmeyen durumların oluşmasını önlemek amacıyla alınan tedbirleri ifade etmektedir. Önleyici kontroller istenilmeyen olayları ortaya çıkmadan önce tespit etme ve önlem alma şeklindedir (Lartey ve diğerleri, 2019: 5). Önleyici kontrollere (Yılancı, 2015: 48);

- Etkin bir örgüt yapısı oluşturmak amacıyla oluşturulan uygulamalar,

- Etkin personel uygulamaları,
- Varlıkların fiziksel olarak korunmasına yönelik uygulamalar,
- Kurumdaki politika ve prosedürlerin yazılı hale getirilmesi,
- Belge ve Dokümanların anlaşılır bir biçimde düzenlenmesi örnek olarak verilebilir.

Bu açıdan değerlendirildiğinde işletmede varlıkların korunmasına, stok güvenliğinin sağlanmasına yönelik alınacak önlemler önleyici kontroller olarak nitelendirilebilir.

1.3.2. Bulgu (Ortaya Çıkarıcı) Kontrolleri

Bulgu kontrollerinin işlevi istenilmeyen olayları tanımlamak ve bu olaylar ile ilgili yönetime bilgi sağlamaktır (Usul, 2015: 109). İşletmede ortaya çıkabilecek hata ve hilelerin tespit edilmesinde kolaylık sağlaması açısından oluşturulan kontrol prosedürleridir. Bulgu kontrollerine (Kaval, 2008: 133);

- Depoda giriş/çıkış fişleri ve stok kartlarının, vevnede tahsil/tediye fişlerinin kullanılması,
- Demirbaş niteliğindeki malzemelerin personele zimmetlenmesi,
- Stok kartları ile depodaki malların karşılaştırılması
- Düzenli aralıklar ile sayımlar yapılması
- Bütçelenen durum ile Gerçekleşen durumun karşılaştırılması örnek olarak verilebilir.

Bulgu kontrolleri aracılığıyla işletmede meydana gelebilecek hata, yanlış ve hilelerin ortaya çıkarılmasına ve bu hata, yanlışlık ve hilelere karşı önlem alınmasını sağlamaktadır. Bulgu kontrolleri olaylar meydana geldikten sonra ortaya çıkarıp önlem almaya yöneliktir.

1.3.3. Yönlendirici Kontroller

Yönlendirici kontroller işletme personelinin, işletme yönetimi tarafından belirlenen hedeflere yönlendirilmesi ve tepe yönetiminin isteklerinin alt kademelere

iletilmesini sağlayan, personeli güdüleyen kontrol prosedürleridir. Yönlendirici kontrollere (Kaval, 2008: 133);

- İşletmede bütçe sistemi uygulanması
- Belirli hedefleri tutturana ödül verilmesi
- Kutlama programları ve iş gezileri düzenlenmesi
- Rutin işlemlerin yönetmeliklere bağlanması örnek olarak verilebilir.

Yönlendirici kontroller ile işletme çalışanları ve yöneticilerin işletme amaç ve hedeflerine yönlendirilmesi prosedürlerini kapsamaktadır. Çalışanların ve yöneticilerin işletme amaç ve hedeflerine uygun olarak hareket etmesi ile hata, yanlışlık ve hileler en aza indirilecektir.

1.3.4. Telafi Edici Kontroller

Telafi edici kontroller işletmenin aksayan veya stratejik konularda önlem alınması için oluşturulan kontrol prosedürleridir. Telafi edici kontrollere (Kaval, 2008: 133);

- Aktif/Pasif Yönetim komitesi oluşturulması,
- Risk Yönetim Komitesi oluşturulması,
- Yönetim kurulu üyelerinin çalışanlar gibi bazı fonksiyonları aralarında paylaşarak iş başında olmaları,
- Personelin eğitim programlarına gönderilmesi örnek olarak verilebilir.

Kontroller, yönlendirici ve önleyici kontroller gibi daha proaktif olabilir veya bulgu ve düzeltici kontroller gibi daha reaktif olabilir (Pfister, 2009: 49). İç kontrol sisteminin etkin olabilmesi için işletmelerin proaktif önlemler alması gerekmektedir. İşletmede iç kontrol sisteminin etkinliği sağlamada olayları meydana gelmeden önce engellemek oldukça önemlidir. Bu kapsamda önleyici kontroller ve yönlendirici kontroller iç kontrol sisteminin etkinliği noktasında önemli rol oynamaktadır.

1.4. İ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİşİMİ

İç kontrol ve iç denetim sürecinin tarihsel gelişimine bakıldığında toplumun yapısı ve ihtiyaçları doğrultusunda sürekli değişen bir yapı görülmektedir. İç kontrol

ve denetimin gelişimi incelendiğinde 1500’lü yıllar öncesinde denetim faaliyetleri tüccarların hile ve dolandırıcılığı önlemek amacıyla yaptığı işlemlerden ibarettir. Bu dönemde işletmelerin küçük çapta olması ve yönetici sınıfının ortaya çıkmaması nedeniyle denetim faaliyetinin sadece doğrulama fonksiyonunu yerine getirmesinde neden olmuştur. Bu dönemde iç kontrol sisteminin önemi henüz bilinmemektedir. 1500-1850 yılları arasında ise İngiltere’ de South Sea Bubble şirketine yönelik bağımsız dış denetim faaliyeti gerçekleştirilmiştir. Bu dönemlerde iç kontrol sisteminin varlığına dair herhangi bir bulguya ulaşılmamıştır. 1850-1905 arası dönemde özellikle sermaye birikimi ve bankacılık, demiryolu gibi sermayesi paylara bölünmüş şirketler kurulmasıyla birlikte denetim faaliyetlerinde kurumsallaşma çabaları ortaya çıkmıştır. İç denetim faaliyetleri hata ve hilelerin tespitine yönelik olarak yapılmış ancak iç kontrol sisteminin önemi bu dönemin sonlarına doğru Lawrence Dicksee tarafında 1892 yılında ilk baskısı, 1905 yılında ikinci baskısı yayınlanan “Denetim” adlı kitapta gündeme gelmiştir. 1905 yılında yayınlanan kitabın bir bölümü iç kontrol sistemine ayrılmış ve düzenli bir iç kontrol sisteminin ayrıntılı denetim ihtiyacının önüne geçeceği belirtilmiştir (Tüm ve Memiş, 2012: 5-17).

1905- 1960 döneminde ise ABD ekonomisinin gelişmesine paralel olarak denetim uygulamalarının gelişimi İngiltere’den ABD’ye kaymıştır. 1929 Büyük Buhrandan sonra 1933 yılında kabul edilen Menkul Kıymetler Kanunu (Security Act) ile birlikte denetçilerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Kanun gereğince halka arz edilecek şirketler Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’na (Securities and Exchange Commission- SEC) kayıt yaptırarak bağımsız dış denetimden geçmiş tablolarını kurula sunacaklardır. SEC tarafından 1939 yılında yayımlanan “Denetim Prosedürleri Bildirimi” ile iç kontrolün sadece muhasebe kayıtları ile sınırlandırılmaması tüm işlemleri ele alarak bütüncül bir şekilde inceleme yapılması gerektiği bildirilmiştir. Bu dönemlerde iç kontrole yönelik çeşitli akademik çalışmalarda yayımlanmıştır. Short (1940), yaptığı çalışmada denetim için her bir işlemi incelemeye gerek olmadığı örneklem tekniğinde ise iç kontrol sisteminin önrmli rol oynadığını belirtmiştir (Tüm ve Memiş, 2012: 5-22). Brink (1946), Denetim adlı makalesinde ise etkin bir iç kontrol sisteminin unsurlarını; iyi bir muhasebe sistemi, yazılı politika ve prosedürler, faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için

düzenlenen bütçeler ve iç denetimler olarak belirtmiştir (Uzay, 1999: 6-7). SEC 1949 yılında “ İç Kontrol-Koordineli Sistemin Öğeleri ve Yönetim ve Bağımsız Mali Müşavirler için Önemi” adlı çalışmasını yayınlarak iç kontrolün önemi ve tanımına değinmiştir (Tüm ve Memiş, 2012: 5-25). 1960’lı yılların başına kadar olan tarihsel gelişim Tablo 1’ de ele alınmıştır.

Tablo 1: İç Denetim ve İç Kontrol Sisteminin Gelişimi

Dönem	Denetimin Amacı	Doğrulama Ölçütü	İç Kontrolün Önemi
... - 1500	Hileleri Tespiti	İşlemlerin Detaylı İncelenmesi	Bilinmiyor
1500 - 1850	Hilelerin Tespiti	İşlemlerin Detaylı İncelenmesi	Bilinmiyor
1850 - 1905	Hile ve Kayıt Hatalarının Tespiti	Ağırlıklı Detaylı İnceleme	Bilinmiyor
1905 - 1940	Raporlanan Finansal Durumun Güvenilirliğinin Belirlenmesi ile Hata ve Hilelerin Tespiti	Detaylı İnceleme ve Test Etme	Sınırlı Tanıma ve İlginin Uyanması
1940 - 1960	Raporlanan Finansal Durumun Güvenilirliğinin Belirlenmesi	Test Etme	Artan Vurgu

Kaynak: Tüm ve Memiş, 2012: 5.

Bu gelişmelerden sonra (Yılancı, 2015: 48-49);

- American Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American American Institute of Certified Public Accountants- AICPA),
- Foreign Corrupt Practices Act (FCPA),
- İç Denetçiler Enstitüsü (IIA),
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC),

- Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (IFAC)
- Treadway Komisyonu tarafından oluşturulan COSO raporu ile iç kontrol sistemini ele alınmıştır.

Bu kapsamda iç kontrol sistemine yönelik olarak yapılan önemli uluslararası düzenlemeler ve raporlar aşağıda ele alınmıştır.

1.4.1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors-IIA), 1941 yılında ABD'nin Florida eyaletinde kurulmuştur. İç denetçiler Enstitüsü meslek birliği niteliğinde olup, iç denetçilerin eğitimcisi ve otoritesi niteliğindedir. IIA' nın temel amaçları (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü);

- İç denetçileri teşvik etmek,
- İç denetçilere eğitim ve gelişim fırsatları, standartları, mesleki uygulama rehberliği ve sertifikasyonu sunmak,
- İç denetçilerin eğitimi sağlamaktır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1978 yılında yayımlanan “ İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” raporunda iç kontrol konusu ele alınmıştır. Raporda iç kontrol sisteminin etkinliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu belirtilmektedir (Uzay, 1999: 7).

1.4.2. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (American Security Exchange Committee-SEC) açısından iç kontrol sistemi Sarbanes-Oxley yasası ile düzenlenmiştir. Amerika Birleşik Devleti'nde (ABD) yaşanan skandallardan sonra yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley, iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin sağlanması noktasında önemli düzenlemeler getirmiştir.

1.4.2.1. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)

Amerika Birleşik Devleti'nde (ABD) yaşanan ve kamuoyuna yansıyan büyük ölçekli muhasebe skandalları finansal raporların doğruluğuna yönelik ciddi güvensizlik ortamı oluşturmuştur (Küçük ve Uzay, 2009: 240). Başta Enron, Worldcom ve Xerox olmak üzere finansal skandallara ve iflaslara karışan şirketler yatırımcıları zarara uğratmış ve güveni zedelemiştir. Bu nedenle 25 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes-Oxley yasası kongreden geçmiştir. SOX mevzuatı, ABD kamu şirketlerinin denetimini düzeltmek için tasarlanmıştır (Coates, 2007: 91).

SOX yasası 30.07.2002 tarihinde, ABD' de yürürlüğe girmiştir. Yasa, SEC'in kurulduğu 1934 yılından itibaren getirilen en önemli düzenlemedir. Yasa her ne kadar skandallardan sonrada yürürlüğe girmiş olsa da yasada ele alınan problemler aslında global düzeydedir (Keskin, 2006: 35).

Sarbanes-Oxley yasasına iç kontrol sistemi açısından bakıldığında, 404. Bölümde iç kontrol sisteminin oluşturulmasının ve etkinliğinin değerlendirilmesinin yönetimin sorumluluğu olduğunu ele almıştır. Aynı zamanda bağımsız denetim faaliyetleri sırasında bağımsız denetçi tarafından iç kontrol sistemi değerlendirilmeli ve raporlanmalıdır (Sarbanes Oxley, 2002: md.404). Bu kapsamda yasa ile birlikte iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkinliğinin sağlanması yönetimin sorumluluğuna bırakılmıştır. Yöneticilere işletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurulması yönünde sorumluluk yüklenmiştir. Aynı zamanda bağımsız denetçiler de denetim faaliyetleri sırasında iç kontrol sistemini değerlendirmek durumundadır.

SOX yasası ile birlikte New York, AMEX ve NASDAQ borsasında bulunan ve gelirleri 75 milyon doları aşan halka açık şirketlerin yöneticilerine finansal raporların geçerliliğini garantileme zorunluluğu getirmiştir. Aynı zamanda yasa ile birlikte şirketlerin icra kurulu başkanı (CEO/ Chief Executive Officer) ve finansal bölümü başkanlarına (CFO/ Chief Financial Officer) çeşitli yükümlülükler getirilmiştir (Keskin, 2006: 35).

1.4.3. Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CoCo)

İç kontrol sistemi üzerine 1995 yılında “Canadian Institute of Chartered of Accountants” tarafından “Guidance on Control” yayınlanmıştır. Kısaca “CoCo” olarak bilinen raporda iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye yönelik çeşitli kriterler ele alınmıştır (Pehlivanlı, 2010: 11). CoCo modeli dahil geliştirilen diğer modellerin ülkelerin koşullarına bağlı olarak geliştirilmesiyle birlikte büyük ölçüde COSO modeline benzemektedir (Cömert, 2018: 56).

CoCo modelinde iç kontrol sisteminin unsurları amaçlar, sorumluluklar, yetkinlik, eylem ve izleme-öğrenme olarak belirlenmiştir. Bu unsurlar aşağıda ele alınmıştır (Pickett, 2005: 93-94).

Amaçlar: CoCo modelinin temeli işletmenin ulaşmak istediği amaçlardır. İşletmenin hedefleri, politikaları, risk yönetimi ve performans hedefleri amaçlar kısmında yer almaktadır. İşletmenin amaçlarının ilgili taraflara iletilmesi, amaçlara ulaşmada karşılaşılabilecek risklerin belirlenmesi, politikaların ve planların oluşturulması bu sürecin bir parçasıdır.

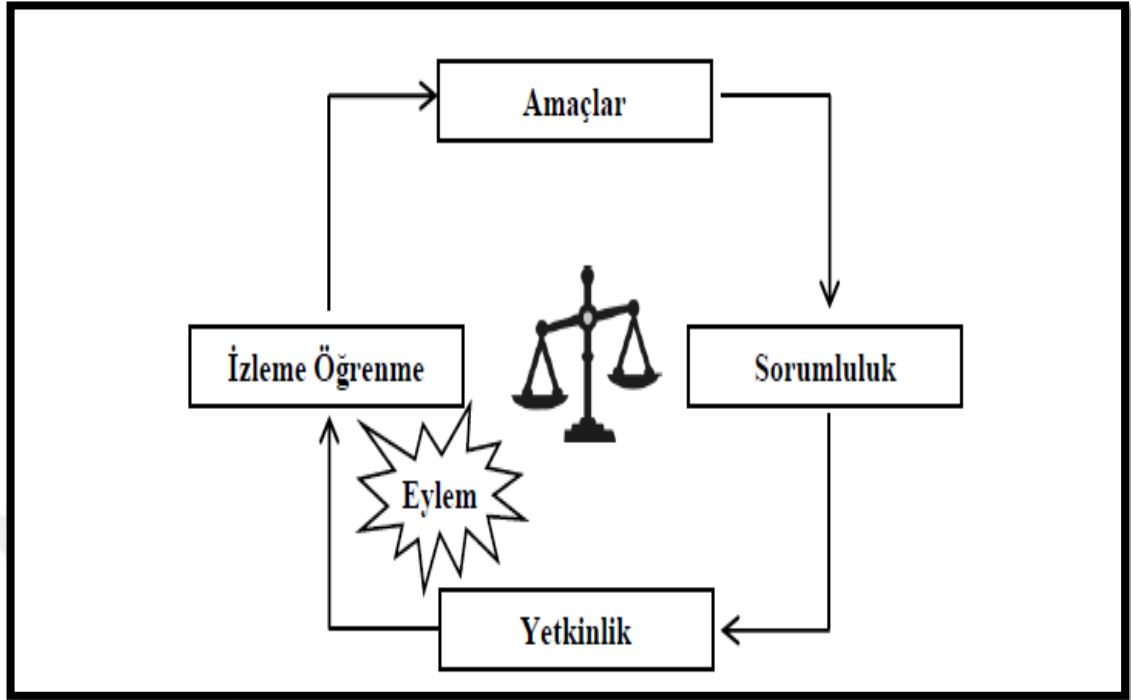
Sorumluluk: Etkili bir iç kontrol sisteminin en önemli unsuru insandır. İşletmede çalışan personelin sorumluluklarının belirlenmesi, iç kontrol sisteminin bir parçası olduklarını hissetmeleri açısından oldukça önemlidir. Bu sebeple iç kontrol sisteminin bir parçası olarak yetki, sorumluluk ve hesap verilebilirlik işletmenin amaçları ile uyumlu bir şekilde belirlenmelidir.

Yetkinlik: Personelin, bilgi sisteminin ve kontrol faaliyetlerinin sahip olması gereken nitelikleri içermektedir. Personelin yetkin olması iç kontrol sisteminin başarılı olmasından en önemli etkenlerden biridir.

Eylem: Eylem aşaması kontrol edilen amacın/hedefin gerçekleştirilmesini içermektedir.

İzleme ve Öğrenme: İşletmenin iç kontrol sisteminin ve çevresel değişiminin sürekli izlenmesi faaliyetini kapsamaktadır.

Şekil 1: CoCo Modeli



Kaynak: Pickett, 2005: 93.

1.4.4. İşletmeleri Destekleme ve Denetleme Komisyonu (The Committee of Sponsoring Organisations and Treadway Commission /COSO)

COSO, finansal raporlama standartlarının temel nedenlerini incelemek üzere 1985 yılında başlatılan bir girişimdir. COSO, iç kontrol sistemini yönetim kurulu, yönetim ve çalışanlardan etkilenen bir süreç olarak tanımlamaktadır (Altamuro ve Beaty, 2010: 60).

COSO; iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla finansal raporların kalitesini arttırmak amacıyla düzenlemeler gerçekleştiren gönüllü kuruluşların bir araya gelmesiyle oluşturulmuştur ve beş ana destekçi “sponsor” dan oluşmaktadır. Bu sponsorlar (Keskin, 2006: 39);

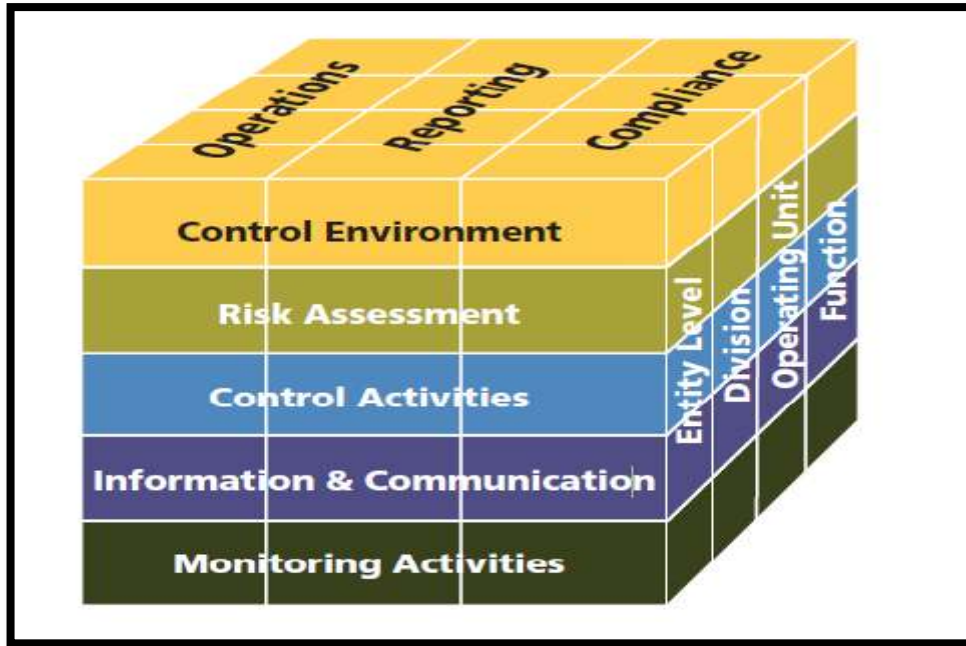
- American Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
- Amerika Muhasebe Derneği (American Accounting Association)
- Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives Institute)
- İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors)

- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants) olarak bilinmektedir.

İç kontrol sistemine yönelik çeşitli modeller ve raporlar var olmasına rağmen şu an dünya da en çok kabul gören model COSO tarafından 1992 yılında geliştirilen COSO iç kontrol çerçevesidir (Pehlivanlı, 2010: 31). Raporda İç Kontrol sisteminin bileşenleri Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ve İzleme olarak tanımlanmıştır.

COSO küpünde, yan yüzeyde tanımlanan “entity level” işletme düzeyini tanımlamaktadır. Burada işletme yapısı, kuruluşu, bağlı ortaklıkları, faaliyet bölümü veya işlevleri vb. gibi iç kontrole ilişkin tüm birimleri kapsamaktadır. Faaliyetler, raporlar ve uyum olarak sınıflandırılan amaçlar her bir bileşeni kesmektedir (Kurt ve Uçma, 2013: 85). İç kontrol sisteminin bileşenleri olarak tanımlanan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme faaliyetleri ile işletmenin amaçları ve işletme düzeyi iç içedir ve birbirini etkilemektedir. COSO küpüne göre iç kontrol dinamik ve bir bileşenin diğerini etkilediği bütünsel bir süreçtir.

Şekil 2: COSO Küpü



Kaynak: McNally, 2013: 4.

1.5. İÇ KONTROLÜN BİLEŞENLERİ

COSO' ya göre iç kontrol sisteminin başarılı olabilmesi için beş adet iç kontrol bileşeni ile dizayn edilmesi gerekmektedir. İç kontrol sisteminin bileşenleri kontrol ortamı (control environment), risk değerlendirme (risk assessment), kontrol faaliyetleri (control activities), bilgi ve iletişim (information & communication) ve izleme (monitoring activities) olarak tanımlanabilir.

1.5.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı diğer dört bileşenin temelini oluşturmaktadır. Kontrol ortamı organizasyonun yapısını belirler ve yönetim ve çalışanların kontrol bilincine etki eder (Hall, 2011: 132).

İşletmenin etik değerler, yönetim kurulunun sorumluluğunu yerine getirmesini sağlayan parametreler, örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların dağılımı, çalışanları geliştirmek ve işletmede tutmak amacıyla uygulanan süreçler ve performans ölçütleri kontrol ortamını ifade etmektedir (Moeller, 2015: 38). Buna göre kontrol ortamının önemli unsurları (Hall, 2011: 132).

- Yönetimin bütünlüğü ve etik değerler.
- Organizasyonun yapısı.
- Yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı.
- Sorumluluk ve yetki devri için uygulanan prosedürler.
- Yönetim'in performansı değerlendirme yöntemleri.
- Düzenleyici kurumlar tarafından yapılan incelemeler gibi dış etkiler.
- Kuruluşun insan kaynaklarını yönetmek için uyguladığı politika ve prosedürlerdir.

Kısaca kontrol ortamı üst yönetimin işletmeyi kontrol etmedeki anlayışı, sorunlara bakışı ve sorun çözmedeki yaklaşımını göstermektedir. Ancak bu unsurlar sadece üst yönetim ile sınırlı kalmamakta ve işletme çalışanlarını da kapsamaktadır (Gönen, 2009: 198). İç kontrol sisteminin başarılı ve etkin olabilmesi kontrol ortamına bağlıdır ve iç kontrol sistemini üst yönetim başta olmak üzere işletmenin bütün çalışanları benimsemeli ve sistemin sürdürülmesini sağlamalıdır.

1.5.2. Risk Değerlendirme

Risk değerlendirme, işletmenin amaçlarına ulaşılırken karşılaşılabilecek risklerin tanımlanıp analiz edilmesi ve risklerin ne şekilde yönetileceğine dair karar verilmesi sürecini kapsamaktadır (Keskin, 2006: 40). Risk değerlendirme yapılabilmesi için işletmenin hedeflerinin tam, açık ve anlaşılabilir bir şekilde saptanması ve işletme çalışanlarının işletme hedeflerini anlaması gerekmektedir (Özten ve Karğın, 2012: 122).

COSO risk değerlendirme ilkelerini dört temel mantıkla ele almıştır (Moeller, 2015: 41);

1. İşletme, amaçlarla ilgili risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini sağlamak için yeterince net hedefler belirlemelidir.
2. İşletme, hedeflere ulaşılmasına yönelik riskleri tanımlamalı ve bu risklerin nasıl yönetilmesi gerektiğini belirlemek için riskleri temel olarak analiz etmelidir.
3. İşletme, hedeflere ulaşma risklerini değerlendirmede hile potansiyelini göz önünde bulundurmalıdır.
4. İşletme, kendi iç kontrol sistemlerini önemli ölçüde etkileyebilecek değişiklikleri tanımlamalı ve değerlendirmelidir.

Risk değerlendirme süreci, riskin tahmin edilmesi ile başlayarak, riskin ortaya çıkma ihtimali ve sıklığının belirlenmesi ve riskin nasıl yönetileceği sürecini kapsamaktadır. Risk değerlendirmesinden sonra işletmeler riskten kaçınma, riski üstlenme, riski kontrol etme ve riskleri transfer etme tutumları sergileyebilmektedir.

1.5.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin belirlediği amaçlara ulaşmada ortaya çıkabilecek riskleri belirlemek ve önlemek başta olmak üzere, faaliyetlerle ilgili işletme yönetimi tarafından belirlenen usul ve esasları ifade etmektedir. Kontrol faaliyetleri işletmenin bütün birimlerine ve bütün kademelerine yayılmalıdır (Usul, 2015: 108). Kontrol faaliyetleri tamlık (completeness), doğruluk (accuracy) ve geçerlilik (validity) ilkesine göre yerine getirilir. Bu çerçevede işletmede meydana

gelen faaliyetler eksiksiz, doğru ve belirlenen prosedürlere uygun olarak yerine getirilmelidir (Moeller, 2015: 47). COSO rehberinde kontrol faaliyetleri için aşağıda belirtilen işlemler vurgulanmıştır (Moeller, 2015: 48);

- **Doğrulama (Verification):** Birden fazla işlemin birbiri ile kıyaslanması veya bir işlemin politika ve prosedürler ile karşılaştırması doğrulama faaliyeti olarak ifade edilmektedir. Doğrulama işlemi sonucu bir tutarsızlık söz konusu ise faaliyetlerin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

- **Mutabakat (Reconciliations):** İşlemlerin birbiri ile karşılaştırılması ve doğrulunun saptanması işlemi mutabakat olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda işletmede yerine getirilen faaliyetler ve muhasebe sürecinde kayda alınan işlemlerin mutabakat işlemi ile doğrulanması gerekmektedir.

- **Yetki ve Onaylar (Authorizations and Approvals):** Önemli düzeydeki işlemlerin üst düzey yönetim tarafından onaylanmasını ifade eden kontrol faaliyetidir. Alınan kritik kararların üst yönetim tarafından onaylanması varlıkların korunması noktasında ve hatalı kararların önlenmesi noktasında oldukça önemlidir.

- **Fiziksel Kontroller (Physical Controls):** İşletmenin değerli varlıklarının fiziksel olarak güvence altına alınması fiziki kontrol faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır. Nakit paranın kasada tutulması, stok deposunun kamera ile izlenmesi fiziki kontrollere örnek olarak gösterilebilir.

- **Denetleyici Kontroller (Supervisory Controls):** Denetleyici kontroller faaliyetlerin doğru ve hatasız bir şekilde kurum politikalarına ve prosedürlerine uygunluğun kontrol edildiği bir süreçtir.

Bu kapsamda kontrol faaliyetleri belirtilen kriterlere uygun olarak oluşturulmalıdır. İç kontrol sisteminin başarısı için işletme yapısı, amaç ve hedeflerine uygun kontrol faaliyetleri oluşturulmalıdır.

1.5.4. Bilgi ve İletişim

İşletmede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için işletmenin her kademesinde bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmede çalışanların güvenilir bilgiler elde edebilmesi için bilgiler anında kaydedilmeli ve sınıflandırılmalıdır. COSO' ya

göre işletmedeki bilgi sisteminin değerlendirilmesinde dört önemli ölçüt vardır. Bu ölçütler (Usul, 2015: 110-111):

- İşletme içi ve işletme dışı bilgilere zamanında ulaşılabilmesi ve işletme performansı hakkında raporların üst yönetime iletilmesi,
- Sorumlulukların yerine getirilebilmesi için doğru kişilere bilgilerin zamanında sunulması,
- İşletme bilgi sisteminin belirli aralıklarda incelenmesi,
- Yönetimin etkin bilgi akış sistemine olumlu yaklaşımıdır.

Yönetimin ve işletme çalışanlarının nitelikli bilgiler elde etmesinde en önemli unsur muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sisteminin etkin çalışması durumunda işletmede elde edilen bilgiler doğru ve nitelikli olacak ve işletme yönetimi kritik karar süreçlerinde daha doğru tercihler yapacaktır.

Muhasebe bilgi sistemi; işletmede elde edilen bilgilerin tanımlanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi, analiz edilmesi ve yorumlanması sürecidir. İşletme de iyi bir muhasebe sistemi için (Hall, 2011: 133-134);

- Bütün finansal işlemlerin tanımlanması ve kaydedilmesi,
- Doğru sınıflandırma yapılabilmesi için işlemler hakkında zamanında ve yeterli bilgi verilmesi,
- İşlemlerin finansal etkilerinin doğru ölçülmesi,
- İşlemleri gerçekleştikleri dönemde kayıt altına almak gerekmektedir.

İşletmede iyi bir bilgi sisteminin oluşturulması ve bu bilgilerin doğru iletişim kanalları ile gerekli birimlere iletilmesi iç kontrol sisteminin başarısını önemli ölçüde etkilemektedir. Bu kapsamda işletmede bilgi sisteminin kurulması ve etkin bir iletişim kanalı oluşturması gerekmektedir.

1.5.5. İzleme

İzleme, iç kontrol sisteminin zaman içerisindeki başarısının değerlendirilmesi faaliyetidir (Uzay, 1999: 95). İç kontrol sisteminin başarısının değerlendirilmesi, sistemdeki eksikliklerin tespit edilmesi ve bu eksiklerin giderilmesi noktasında oldukça önemlidir (Hall, 2011: 134).

İşletmenin iç kontrol sisteminin değişen koşullara ve çevreye ayak uydurabilmesi için sürekli izlenmesi ve gözden geçirilmesi gerekmektedir. İç kontrol sisteminin gözden geçirilebilmesi ve izlenebilmesi için denetim komitesi ve iç denetim birimine ihtiyaç duyulmaktadır. Denetim komitesinin amacı iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve gerekli tedbirleri almaktır. İç denetim birimin temel amacı ise işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığını sağlamaktır. İç kontrol sisteminin ne kadar etkin çalıştığını takip etmek iç denetim biriminin sorumluluğundadır (Usul, 2015: 113-115).

İşletmede kurulacak iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve sürekli gözden geçirilmesi, işletmenin amaçlarına ulaşması noktasında en önemli etkidir. İşletme, çevresi ile sürekli etkileşim halinde olan, iç ve dış etkenlerden etkilenen bir yapıdır. Değişen koşullara göre işletmenin iç kontrol sisteminin de güncel tutulması gerekmektedir.

1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNDE SORUMLULUKLAR

İç kontrol sisteminin en önemli unsuru insandır. İç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalışmasında yöneticilere, hissedarlara ve çalışanlara çeşitli sorumluluklar düşmektedir. İşletmede yer alan herkesin iç kontrol sisteminin önemini anlaması ve iç kontrol sisteminin başarısı için çalışması oldukça önemlidir (Korkut, 2004: 16).

Bu açıdan değerlendirildiğinde etkili bir iç kontrol sistemi çalışanlara, yönetime ve işletme sahiplerine önemli sorumluluklar düşmektedir. İşletmede yer alan her bireyin iç kontrol sisteminin başarısı ve etkinliği için çalışması gerekmektedir.

1.6.1. Üst Yönetimin Sorumluluğu

İç kontrol sisteminin tasarımı ve denetimi için üst yönetim kademesinin gerekli sorumlulukları alıp iç kontrol sistemini oluşturması ve yapılan eylemlerin etkinliğini değerlendirmesi gerekmektedir (Pickett, 2005: 27). Yöneticilerin işletme bünyesindeki bütün görevleri ve işleri kendilerinin idare etmesi veya denetlemesi beklenemez. Görevlerin yerine getirilmesinde yönetim tarafından yetki devri

yapılmaktadır. Yöneticilerin yetki devri ile alt kademedeki çalışanlara verilen görevlerin ve sorumlulukların denetimini yapması gerekmektedir. Devredilen görevlerin ve sorumlulukların denetlenmesi noktasında yöneticiler için en önemli unsur etkin bir iç kontrol sisteminin var olmasıdır (Türedi, 2012: 36).

Özellikle büyük işletmelerde yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgilerin güvenilirliğini artması, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi sağlayacak, savurganlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi için işletmenin yapısına ve kültürüne uygun iç kontrol sistemi oluşturması gerekmektedir.

1.6.2. Çalışanların Sorumluluğu

İç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir şekilde çalışmasında en önemli insan faktöründen biride işletme çalışanlarıdır. Yönetim tarafından oluşturulan kontrol prosedürlerine çalışanların uymaması ve dikkate almaması durumunda iç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalışabilmesi mümkün değildir (Korkut, 2004: 16-17).

İç kontrol sistemine işletmedeki her bir unsur dahildir ve iç kontrol sisteminin başarısı işletmedeki herkesin sorumluluğundadır. İşletme çalışanları iç kontrol sisteminde kullanılan bilgileri üretir ve kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesi için bazı görevler yürütürler. Çalışanlar yerine getirdikleri görev ve işler de sorunları, talimatlar ile çelişen durumları ve politika ihlallerini yönetime iletmek durumundadır (Aytaç, 2014: 115).

Etkin bir iç kontrol sistemi için kontrol prosedürlerinden bütün çalışanların haberdar olması gerekmektedir. İşletme çalışanlarının kontrol prosedürlerinden ve iç kontrol sisteminden haberdar olmaması, yönetim ile iletişime geçememesi iç kontrol sisteminin verimliliği ve etkinliğini olumsuz yönde etkileyecektir.

1.6.3. Hissedarların Sorumluluğu

İç kontrol sisteminin oluşturulması ve verimli bir şekilde çalışmasında en önemli unsurlardan biri de işletme hissedarları ya da sahipleridir.

Günümüzde işletmelerin büyümesi ve çok ortaklı bir yapıya dönüşmesi işletmeleri profesyonel yönetim anlayışına itmiştir. İşletmelerin varlığını sürdürebilmesi faaliyet gösterdikleri çevreden kaynaklanan normatif, bilinçsel ve düzenleyici baskılara gerekli tepkileri zamanında vermesine bağlıdır. Bu baskılar işletmeleri profesyonelleşme, formelleşme, şeffaflaşma, hesap verilebilir olma ve güçlü kültür geliştirmeye sevk etmiştir. Kurumsallaşma işletmelere denge kazandırmakta, tahmin edilebilir olma, meşru olmak, uygunluk kazanmak ve kaynaklarını artırmak imkanı sağlamaktadır (Apaydın, 2009: 19-20). Kurumsallaşma süreci ile birlikte işletme sahipliği ile işletme yönetimi organları ayrılmakta ve profesyonel yöneticilik anlayışı gelişmektedir.

İşletme yönetimi ile işletme sahipliğinin ayrılması sonucunda işletme sahiplerinin belirli görev ve yetkileri yöneticilere devretmesini beraberinde getirmiştir. Yöneticilerin, yönetim faaliyetlerini gerine getirmeleri kendilerinden bilgi almak isteyen paydaşlara zamanında, doğru ve güvenilir bilgiler sunmasını gerektirmiştir (İşcan ve Kaygın, 2009: 214). İşletme sahiplerinin veya hissedarlarının yönetim tarafından sürdürülen faaliyetler konusunda doğru bilgiler sağlamaları için iç kontrol sistemi oldukça önemlidir. Bu kapsamda iç kontrol sisteminin oluşturulmasında işletme sahiplerinin veya hissedarlarının talebi ve rolü en önemli unsurlardan biridir.

1.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRME YÖNTEMLERİ

Denetim süreci kanıt toplama, kanıtları değerlendirme, kanıtlardan sonuç çıkarma, mesleki muhakeme yapma ve raporlama süreçlerinden oluşmaktadır. İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi, kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi sürecinde önemli bir etken olmuştur (Arwinge, 2012: 110).

İç kontrol sistemi bağımsız denetim için oldukça önemlidir. Denetçiler, iç kontrol sistemi ile riskleri önceden ve doğru olarak belirleyebilmektedir. İç kontrol sisteminin etkinliği denetim riskini azaltmakta ve denetim süresini kısaltmakla birlikte maliyet ve zaman tasarrufu da sağlamaktadır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 67-68). Denetim faaliyetlerinin planlanması ve yönetime iç kontrol sistemine yönelik

olarak önerilerde bulunulması noktasında denetçiler tarafından iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir (Gürbüz, 1995: 65).

Denetçi, personel ile görüşme yaparak, politika ve prosedürleri değerlendirerek, akış şemalarını ve iş tanımlarını inceleyerek işletmeyi ve iç kontrol sistemini tanımaya çalışmaktadır. Bu aşamada denetçinin işletmeyi tanıması ve iç kontrol sistemini değerlendirmesi için personelle etkili iletişim kurması ve anlamlı sorular sorması gerekmektedir (Kepekçi, 1982: 72). İç kontrol sisteminin ve işletmenin tam anlamıyla tanınamaması denetim planının hatalı olmasına dolayısıyla zaman ve maliyet kaybına yol açacaktır.

İç kontrol sisteminin değerlendirmesi ve elde edilen bulguların belgelenmesi amacıyla not alma yöntemi, akış şemaları yöntemi ve anket yöntemi kullanılmaktadır (Bozkurt, 1998: 139).

1.7.1. Not Alma Yöntemi

Not alma yöntemi, denetçi tarafından iç kontrol sistemine yönelik elde edilen bilgilerin yazılı hale dönüştürülmesi yöntemidir. İşletmeyi ve iç kontrol sistemini değerlendirmede kullanılan en basit yöntemdir. Denetçi, personel ile görüşerek, iş akışlarını gözlemleyerek ve prosedürleri inceleyerek notlar alır (Kaval, 2008: 140). Denetçi aldığı notları inceleyerek iç kontrol sistemine yönelik değerlendirmede bulunur.

Not alma yöntemi genellikle küçük işletmelerde kullanılmaktadır. Bu yöntemin uygulaması kolay olmasına karşılık denetçinin elde ettiği her bulguyu ve unsuru not haline getirilmesi de yöntemin dezavantajlı noktasıdır (Bozkurt, 1998: 140).

1.7.2. Akış Şemaları Yöntemi

İşletme veya organizasyonlar iç kontrol sistemini sözlü olarak açıklamanın yanı sıra, iş süreçlerine yönelik akış şemaları hazırlamaktadır. İş akış şemaları oluşturulurken standart sembol ve şekilleri kullanabilir. Denetçi tarafından iş akış

şemaları incelenerek akış şemalarının işletmenin standartlarına uygunluğu doğrulanmalıdır (Kagermann ve diğerleri, 2008: 400).

İş akış şemalarının incelenmesi olası sorunların ve zayıflıkların belirlenmesi için oldukça önemlidir. İç kontrol sistemine yönelik olarak akış şemalarının incelenmesi ile aşağıdaki faaliyetler belirlenebilir (Boczko, 2007: 302);

- Gereksiz faaliyetler ve süreçler,
- Kötü tanımlanmış faaliyetler ve süreçler,
- Katma Değer yaratmayan faaliyetler,
- Tekrarlanan Faaliyetler.

Akış şemaları, denetimin planlanması ile iç kontrol sisteminin incelenmesi noktasında önemli bir bağlantı oluşturmaktadır. İş akış şemaları ile sistemin olumsuz ve aksayan yönleri tespit edilebilmektedir. Not alma veya anket yönteminde yer alan bazı bilgilerin ve ifadelerin yanlış veya eksik olma ihtimaline karşılık akış şemalarında bu ihtimal daha azdır. Ancak iş akış şemalarının karmaşık olması, hazırlanmasının ve incelenmesinin diğer yöntemlere göre maliyetli ve zaman alıcı olması eksikliklerinden biridir (Uzay, 1999: 105-106).

1.7.3. Anket Yöntemi

Anket yönteminde bağımsız denetçi tarafından önceden hazırlanan sorular kullanılmaktadır. Bağımsız denetçi işletme ve iç kontrol sistemini tanımaya yönelik anket soruları hazırlamakta ve bu anketi ilgili kişilerin doldurmasını sağlamaktadır. Sorulardan elde edilen yanıtlara göre iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi yapılmaktadır (Uzul, 2015: 117-118).

İç kontrol sistemine yönelik bilgilerin toplanmasında en fazla kullanılan yöntem anket yöntemidir. Uygulaması kolay olmakla birlikte soruların hazırlanması uzmanlık gerektirmektedir. Soruların somut bir olaya kesin cevap arayan nitelikte olması oldukça önemlidir (Güredin, 1997: 185).

1.8. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN RİSK DEĞERLENDİRMESİ

Risk, işletmenin veya organizasyonun amaçlarını gerçekleştirmesini engelleyen faktörler olarak tanımlanabilir. İşletmeler faaliyetlerini devam ettirirken yapıları gereği risk almak zorundadır. İç kontrol sistemi olası riskleri tanımlayarak işletme yönetimine olası riskler ve kaçınılabileceği riskler konusunda bilgi sunmaktadır (Keskin, 2006: 78).

Risk değerlendirme; risklerin tespiti, analizi ve riske karşılık verme sürecinden oluşmaktadır. Bu kapsamda işletme öncelikle iç ve dış çevreden kaynaklı riskleri tespit etmelidir. Teknolojik gelişmeler, rekabet, yeni yasal düzenlemeler, doğal felaketler dış çevreden kaynaklı risklere örnek olarak verilebilir. İşletme içi riskler ise personelin niteliği, bilgi sistemlerindeki bozulmalar, kendine güveni olmayan yönetim kurulu olarak belirtilebilir (Yılcı, 2015: 98-99). COSO' ya göre riskin analiz edilmesi ise riskin öneminin belirlenmesi, riskin gerçekleşme ihtimali ve sıklığının değerlendirilmesi, riskin nasıl yönetileceğinin saptanması ve alınacak önlemlerin belirlenmesi sürecini kapsamaktadır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012). İç kontrol sistemi ise riskleri yönetmek ve bu risklere cevap vermek amacıyla kurulmaktadır. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin oluşturulması yönetimin risklere karşılık vermesi olarak ifade edilebilir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 30).

1.8.1. Doğal Risklerin Değerlendirilmesi

Doğal risk, işletmede iç kontrol sisteminin olmaması nedeniyle hatalı işlem yapılması veya bazı işlemlerin kayda alınmaması sonucu ortaya çıkan risklerdir. Bu risk muhasebe kalemlerinin büyüklüğü, muhasebeleştirme ve değerlemede farklı muhasebe politikaları uygulanması, varlıkların kolay çalınabilir olması gibi nedenlerle ortaya çıkmaktadır (Uslu, 2015: 90). Diğer bir ifadeyle doğal risk, finansal tablolarında önemli hata ve yanlışlıkların bulunma riski olarak tanımlanmaktadır.

Doğal riski etkileyen önemli unsurlar ise (Bozkurt, 1998: 106-108);

- İşletmenin Yapısı
- Yönetimin Dürüstlüğü

- İlk Defa Denetim Yapılması
- Olağanüstü İşlemler
- Teknolojik Gelişmeler
- Yoğun Personel Değişikliği
- İşletmedeki Sürekli Sorunlar olarak ifade edilebilir.

İç kontrol sistemi doğal risklerin tanınması ve analiz edilmesi noktasında riske karşılık verme fonksiyonunu yerine getirmektedir. Riskin etkisinin saptanması ve işletmenin amaçlarına ulaşması noktasında ortaya çıkan tehditlerin etkisinin azaltılması da etkin bir iç kontrol yapısı ile mümkündür (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 31).

1.8.2. Kontrol Risklerinin Değerlendirilmesi

Kontrol riskinin belirlenmesi, finansal tablolarda yer alan hataların tespit edilmesinde veya önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkisinin değerlendirilmesini kapsar. Bağımsız denetim faaliyetlerinde kontrol riskinin doğru bir şekilde belirlenmesi oldukça önemlidir. Kontrol riskinin olduğundan yüksek belirlenmesi iç kontrol sistemine yönelik güven eksikliğine dolayısıyla denetimin uzun sürmesine sebep olmaktadır (Uzay, 1999: 113).

Denetçi iç kontrol prosedürlerinin yeterli ve etkin olduğu kanısına varırsa kontrol riskini düşük düzeyde tutmaktadır. İşletme içerisinde mevcut olan iç kontrol sisteminin ve kontrol prosedürlerinin etkinliği ise kontrol testleri ile belirlenmektedir (Kepekçi, 1998: 83-84).

Denetçi doğal risk ve kontrol riski ile ilgili bilgiyi iç kontrol ve muhasebe sistemi incelemesi esnasında elde etmektedir. Doğal risk ile kontrol risklerinin bileşimi (çarpımı) hatalı işlem riskini (önemli yanlışlık riski) vermektedir (Kaval, 2008: 112-113). Kontrol riski ile doğal risk denetim riskinden farklı olarak işletme risklerini ifade etmektedir. Bu nedenle doğal riskler ile kontrol risklerinin iç kontrol sistemi veya muhasebe sisteminin incelenmesi aracılığıyla elde edilmesi gerekmektedir.

1.8.3. Önemli Yanlışlık Risklerinin Değerlendirilmesi

Önemli yanlışlık riski, finansal tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riski olarak tanımlanmaktadır. Önemli yanlışlık riski doğal risk ve kontrol riskinin bileşenidir (BDS 200, md.13). Bu kapsamda önemli yanlışlık riskini işletmenin riski olarak tanımlamak mümkündür ve işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin olmaması önemli yanlışlık riskini ortaya çıkarmaktadır.

Denetçi, işletmeyi ve iç kontrol sistemini tanıyarak, önemli yanlışlık risklerini değerlendirmeli ve değerlendirilen risklere karşı yapılacak işleri tasarlamalı ve uygulamalıdır (BDS 315, md.3). Önemli yanlışlık riskleri finansal tablo düzeyinde, işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar düzeyinde değerlendirilmelidir (BDS 315, md. 25). Bağımsız denetçi denetim tekniği ve uygulamaya bağlı olarak yapısal risk ve doğal riskleri ayrı ayrı veya birlikte değerlendirebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. HASTANE KAVRAMI

TDK' ya göre hastane, hastalara yatarak veya ayakta tanı, tedavi ve bakım hizmetlerinin sağlık çalışanları tarafından verildiği sağlık kuruluşu olarak tanımlanmaktadır. World Health Organization (WHO) açısından ise hastaneler sağlık sisteminin etkinliğini, devamlılığını, karmaşık ve ani durumlar için sağlık hizmetlerinin kullanılabilirliğini sağlamaktadır.

Sağlık hizmetlerinin temel amacı toplumun ihtiyaç duyduğu sağlık hizmetlerini en iyi koşullarda ve en düşük maliyette sunmaktır. Artan nüfus, teknolojik gelişmeler, toplumun sağlık konusunda bilinçlenmesi ve iyi bakım talepleri hastane hizmetlerinin daha karmaşık bir yapıya bürünmesine neden olmuştur (Zerenler ve Öğüt, 207: 504). Hastanelerin sağlık sektöründeki konumu ve karmaşık yapısı gereği profesyonel olarak yönetilmesi gerekmektedir. Hastane yönetimi; hastanelerin amaçlarını ekonomik, verimli ve etkili olarak gerçekleştirilmesi için, planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve denetim fonksiyonlarına ilişkin, kavram, ilke, teori, model ve tekniklerin sistematik ve bilinçli bir şekilde uygulanması ile ilgili faaliyetlerin tümü” olarak tanımlanabilir (Ağırbaş, 2016: 17).

Bilimsel ve teknolojik yenilikler, yaşlanan nüfus ve kıt ekonomik kaynaklar hastane yönetimi ve organizasyonunu etkilemektedir. Bu faktörler hastane yönetimi ve organizasyonunda verimlilik ve etkinlik ölçütlerine uygun olarak yeniden düzenlemeyi zorunlu kılmıştır (Conforti ve diğerleri, 2011: 75). Son dönemlerde Türkiye' de sağlık hizmetlerine özel sektöründe dahil olmasıyla rekabet ortamı oluşturmuştur. Bu rekabet ortamı hastaların sağlık hizmetleri alabilmeleri için alternatif oluşmuştur. Hastaneler daha fazla hastaya hizmet verebilmek için kaliteli hizmet sunma ve kaliteli hizmeti düşük maliyet ile sunma noktasında yönetsel bir arayış içine girmişlerdir (Kısakürek, 2010: 229).

Hastane işletmeleri hizmet işletmesi niteliğindedir ve mamul üretimi ve satışı yapan işletmelerden farklı özelliklere sahiptir. Hastanelerde idari, mali, otelcilik,

eğitim, tıbbi, teknik, araştırma ve geliştirme, sosyal, koruyucu tıp hizmetleri gibi farklı fonksiyonlar oluşmuştur (Aksoylu, 2014: 261). Faaliyetlerin karmaşıklığı, kaynakların verimli kullanılması ve operasyonların iyileştirilmesi açısından bakıldığında iç kontrol sistemi hastaneler açısından oldukça önemli bir yere sahiptir. Hastaneler teknolojinin yoğun olarak kullanıldığı ve yüksek maliyetli girdilerin kullanıldığı işletmelerdir ve etkin bir iç kontrol sisteminin olmaması bu işletmelerde kaynakların etkin ve verimli kullanılmasının önüne geçecek ve maliyetleri arttıracaktır.

2.2. HASTANELERİN SINIFLANDIRILMASI

Hastaneler; mülkiyete göre, büyüklüklerine göre, hastaların kalış sürelerine göre, eğitim statüsüne göre, akreditasyon durumuna göre, dikey entegrasyona göre ve çeşitli kriterlere göre sınıflandırılabilir.

2.2.1. Mülkiyetine Göre Hastaneler

Mülkiyet bakımından hastaneler, mülkiyetinin hangi kuruma ait olduğuna göre veya kurum ve kuruluşların niteliğine göre sınıflandırılabilir. Bu açıdan değerlendirildiğinde hastaneler özel ve kamu hastaneleri olarak iki sınıfa ayrılmaktadır. Kamu hastaneleri sağlık bakanlığına bağlı hastaneler, üniversite hastaneleri, milli savunma bakanlığı hastaneleri ve belediyelere bağlı hastaneler olmak üzere dört grupta incelenirken, özel hastaneler; özel kişi ve kuruluşlara ait hastaneler, dernek ve vakıflara ait hastaneler, yabancılara ait hastaneler ve azınlıklara ait hastaneler olarak gruplandırılabilir (Kavuncubaşı, 2000: 77).

2.2.2. Büyüklüklerine Göre Hastaneler

Hastaneleri büyüklüklerine göre sıralamada en belirgin ölçütler yatak sayısı, personel sayısı ve hasta günü sayısıdır. En bilindik sınıflandırma yöntemi ise yatak sayısına göre sınıflandırmadır. Yatak sayısı olarak hastaneler 25, 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve üstü olarak sınıflandırılmaktadır (Kavuncubaşı, 2013: 34). Buna göre

100 ya da daha az yataklı hastaneler küçük, yatak sayısı 100 ile 300 arasında olan hastaneler orta, yatak sayısı 300'ün üzerinde olan hastaneler büyük hastaneler olarak sınıflandırılmaktadır (İnceoğlu, 1991: 6).

2.2.3. Kalış Süresine Göre Hastaneler

Hastaneler kalış süresine göre akut bakım hastaneleri (acute care hospital) ve kronik bakım hastaneleri (chronic care hospital) olarak iki sınıfa ayrılmaktadır. Akut bakım hastanelerinde yatış süresi 30 günden azdır ve bu hastanelerde uzun süre hastanede yatmayı gerektirmeyen hastalıkların tedavisi yapılmaktadır. Kronik bakım hastaneleri ise 30 günde daha fazla süre hastanede yatmayı gerektiren hastalıkların tedavi edildiği hastanelerdir. Bu hastanelere örnek olarak kemik hastalıkları hastanesi, akıl ve ruh sağlığı hastaneleri verilebilir (Kavuncubaşı, 2013: 34).

2.2.4. Halkın Kullanıma Açık Olma Durumuna Göre Hastaneler

Halkın kullanıma açık olma durumuna göre hastaneler toplum geneline açık hastaneler ve toplum geneline açık olmayan hastaneler olarak iki gruba ayrılmaktadır. Toplum geneline açık hastaneler halka açık olan ve kısa süreli hizmet veren tüm kamu ve özel hastaneleri kapsamaktadır. Toplum geneline açık olmayan hastaneler ise uzun süre bakım veren hastaneler, kurumların hastane birimleri (silahlı kuvvetleri, hapisane vb.), alkol ve kimyasal bağımlılarına hizmet veren hastaneler gibi belli bir kesimin kullanabileceği hastanelerdir (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2009: 138).

2.2.5. Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler

Akreditasyon, bir kurumun veya organizasyonun standartlar veya kriterlere uygunlunun yetkili bir kuruluş tarafından incelenmesi ve onaylanması sürecini içeren resmi bir işlemdir (Bohigas ve diğerleri, 1996: 583). Akreditasyon sürecinde hastanenin hizmet kalitesi ve hasta odaklılığı gibi durumlar incelenmektedir. Hastaneler kendi içerisinde akredite edilen ve akredite edilmeyen hastaneler olarak

sınıflandırılmaktadır. ABD, Kanada, Avustralya vb. gibi gelişmiş ülkelerde akreditasyon işlemleri büyük önem taşımaktadır. Özellikle sigorta şirketlerinin sözleşme yapması ve saygınlık için akreditasyon son derece önemlidir. Türkiye’de hastaneler ABD’de Sağlık Kurumları Akreditasyon Komitesi (The Joint Commission on Accreditation of Healthcare Organisation –JCAHO) tarafından geliştirilen standartlara göre akredite edilmektedir (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2009: 139). Bu kapsamda hastaneleri akredite olan hastaneler ve akredite olmayan hastaneler olarak iki sınıfa ayırmak mümkündür.

2.2.6. Dikey Entegrasyona Göre Hastaneler

Hastaneleri sınıflandırmada kullanılabilecek bir diğer ölçüt dikey entegrasyona (bütünleşme) göre hastanelerdir. Bu sınıflandırmada hastaneler birinci basamak, ikinci basamak ve üçüncü basamak hastaneler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Birinci basamakta yer alan hastaneler ayakta tanı ve tedavi hizmetleri sağlamaktadır ve günü birlik hastanelerdir. İkinci basamakta yer alan hastaneler ise kısa süreli yatakta tedavi gerektiren hastalara hizmet sağlamaktadır. Akut bakım hastaneleri ikinci basamak hastanelerdir. Üçüncü basamak hastaneler ise birinci ve ikinci basamak hastanelerde tedavisi mümkün olmayan hastalıklarla ilgilenmektedir. Üçüncü basamak hastanelere örnek olarak üniversite hastaneleri ve yanık tedavi merkezleri gösterilebilir (Kavuncubaşı, 2000: 79-80).

2.2.7. Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler

Eğitim statüsü bakımından hastaneler eğitim hastaneleri ve eğitim amaçlı olmayan hastaneler olarak ikiye ayrılmaktadır. Eğitim amaçlı hastaneler tanı tedavi hizmetlerinin yanı sıra sağlık personelinin eğitimi ile ilgilide hizmet vermektedir. Türkiye’de sağlık personellerinin uzmanlık eğitimi sadece eğitim hastanelerinde verilmektedir. Eğitim amaçlı olmayan hastaneler ise tanı ve tedavi hizmeti sağlamakla birlikte sınırlı ölçüde uygulama eğitimi (staj) vermektedir (Kavuncubaşı, 2000: 77-78).

2.2.8. Hizmet Türüne Göre Hastaneler

Hizmet türüne göre hastaneler genel hastaneler ve özel dal hastaneleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel hastaneler her türlü acil vaka karşısında cinsiyet, yaş farkı gözetmeksizin uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği hastanelerdir (Kavuncubaşı, 2013: 34). Özel dal hastaneleri ise belirli bir yaş ve cinsiyet grubu hastalar veya belirli bir hastalık ya da organ grubu hastalıklarının teşhis, tedavi ve rehabilitasyonlarının yapıldığı hastanelerdir. Kadın ve çocuk hastaneleri, onkoloji hastaneleri özel dal hastanelerine örnek olarak gösterilebilir (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2009: 141).

2.2.9. Sağlık Bakanlığı Açısından Hastanelerin Sınıflandırılması

Sağlık bakanlığına göre hastaneler işlevleri açısından beş sınıfa ayrılmaktadır. Buna göre hastaneler ilçe/belde hastaneleri, gün hastanesi, genel hastaneler, özel dal hastaneleri, eğitim ve araştırma hastaneleri olarak sınıflandırılmaktadır (25806 sayılı Resmi Gazete).

a) İlçe/Belde Hastaneleri: Bünyesinde 112 hizmetleri, acil, doğum, ayakta ve yatarak tıbbi müdahale, muayene ve tedavi hizmetlerini bütünlükten, görevli tabiplerin hastaları kabul ve tedavi ettiği, ileri tetkik ve tedavi gerektiren durumlarda hastaların stabilize edilerek uygun bir şekilde sevkini sağlandığı sağlık kurumlarıdır.

b) Gün Hastanesi: Birden fazla branşta, gününbirlik ayakta muayene, teşhis, tedavi ve tıbbi bakım hizmetleri verilen asgari 5 gözlem yatağı ile 24 saat sağlık hizmeti sunan bir hastane bünyesinde veya bir hastane ile koordineli olmak kaydıyla kurulan sağlık kurumlarıdır.

c) Genel Hastaneler: Her türlü acil vak'a ile yaş ve cinsiyet farkı gözetmeksizin, bünyesinde uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği ve ayakta veya yatarak hasta muayene ve tedavilerinin yapıldığı en az 50 yataklı sağlık kurumlarıdır.

d) **Özel Dal Hastaneleri:** Belirli bir yaş ve cinsiyet grubu hastalar veya belirli bir hastalığa tutulanların ya da bir organ grubu hastalıklarının müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilitasyonlarının yapıldığı sağlık kurumlarıdır.

e) **Eğitim ve Araştırma Hastaneleri:** Öğretim, eğitim ve araştırma yapılan uzman ve yan dal uzmanlarının yetiştirildiği genel ve özel dal sağlık kurumlarıdır.

Hastanelerin sınıflandırılmasında belirlenen kriterler tek başına hastaneleri sınıflandırmada yeterli olamamaktadır. Örneğin eğitim hastanelerinin bir kısmı, çok sayıda hizmet vermesi bakımından genel hastaneler içinde de gösterilebilmektedir (Kavuncubaşı, 2000: 80). Bu açıdan değerlendirildiğinde hastaneler amaç ve hizmetlerine göre çeşitli sınıflandırmalara tabii tutulabilir. Hastanelerin sınıflandırılmasında esas alınan kriterler değişkenlik gösterebilir ve mutlak bir sınıflandırma yapılması doğru olmamaktadır. Hastanelerin sınıflandırılması Tablo 2’de ele alınmıştır.

Tablo 2: Hastanelerin Sınıflandırılması

HASTANELERİN SINIFLANDIRILMASI			
Mülkiyete Göre Hastaneler	Büyükliklerine Göre Hastaneler	Kalış Süresine Göre Hastaneler	Halkın Kullanıma Açık Olma Durumuna Göre Hastaneler
Kamu Hastaneleri - Sağlık Bakanlığı - Üniversite Hastaneleri - Milli Savunma Bakanlığı H. -Belediyelere Bağlı Hastaneler	800 Yatak ve Üzeri H.	Akut Bakım Has.	Toplum Geneline Açık H.
	600-799 Yataklı H.	Kronik Bakım Has.	Toplum Geneline Açık Olmayan H.
	400-599 Yataklı H.		
	200-399 Yataklı H.	Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler	Dikey Entegrasyona Göre Hastaneler
	100-199 Yataklı H.	Akredite Edilen H.	Birinci Basamak H.
Özel Hastaneler	50-99 Yataklı H.	Akredite	İkinci Basamak H.

-Özel Kişi ve Kuruluşlara Ait H. -Dernek ve Vakıflara Ait H. -Yabancılarla Ait Hastaneler -Azınlıklara Ait Hastaneler	25-49 Yataklı H.	Edilmeyen H.	Üçüncü Basamak H.
	25 Yataktan az H.	Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler	
	Yatak Sayısı Belli Olmayan H.	Eğitim Amaçlı Olmayan H. Eğitim Hastaneleri	

Kaynak: Tengilimoğlu ve diğerleri, 2009: 136-140.

2.3. HASTANE İŞLETMELERİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ VE İŞLEVLERİ

1980’lerden bu yana hastaneler ve sağlık kuruluşları son derece rekabetçi ortam içinde faaliyet göstermektedir. Bu durum hastaneler üzerinde maliyeti azaltmak ve hizmet kalitesini arttırmak açısından baskı oluşturmaktadır. Yoğun rekabet ortamında her sektörde olduğu gibi hastane ve sağlık kurumları işletmelerini de değişen koşullara ayak uydurmaya zorlamıştır. Değişimlere uyum sağlamada işletmenin değişen koşullara cevap verme, uyum sağlama isteği, yeniden eğitime yeteneği ve esneklik gibi özellikle ön plana çıkmaktadır (Marcinko ve Hetico, 2013: 4-5). Yoğun rekabet ortamı ve sürekli gelişen, değişen bir ortamda faaliyet yürüten hastane işletmeleri ve sağlık kurumlarının yönetim yapısı, bu değişikliklere ayak uydurmada oldukça önemlidir. Maliyet kontrolü ve hizmet kalitesinin arttırmada, etkili bir yönetim tarzı sergileyen işletmeler avantajlı konuma geçebilmektedir.

Hastane sağlık kurumlarının temel özelliklerine bakıldığında (Kurtulmuş, 1998: 236-237);

- Hastane hizmetlerinde talep elastikiyeti sıfıra yakındır.
- Hizmet sunumuna her an hazırdır işletmelerdir ve bu durum kapasite üstü personel istihdam etmeyi zorunlu kılmaktadır. Zarar eden bir birimin veya ünitenin kapatılması söz konusu olmamaktadır.
- Kapasite değişimlerine kısa dönemde ayak uyduramazlar. Hastanelerde kullanılmayan kapasite muhasebe açısından yaratılmış bir değer

olmamakla birlikte hastanelerin başarısını belirleyen en temel etkenler biri kapasite kullanım oranıdır.

- Sağlık hizmet üretimi stoklanamayacağı gibi üretilen bir hizmetin tüketilmesi de beklenemez.
- Hizmet sektörü genellikle emek yoğun çalışmasına rağmen hastane ve sağlık kurumları sermaye yoğun işletmelerdir. Tıbbi teknolojiler ve tıp bilimindeki gelişmelere ayak uydurmak için büyük yatırımlar gerekmektedir.
- Tıp biliminde aşırı uzmanlaşma ve iş bölümünün gelişimi hastanelere de yansımış ve personel sayısı artmıştır. Bu durum iş gücü maliyetlerini yükseltmiştir.
- Her hastanın kişisel özelliklerinin ve teşhis, tedavi sürecinin farklı olması ile birlikte sunulan hizmetten yararlanma biçimleri de farklılık göstermektedir. Dolayısıyla sağlık işletmeleri için standart bir çıktı ifade etmek zordur.

Bu açıdan değerlendirildiğinde hastane ve sağlık kurumları işletmeleri geleneksel hizmet işletmelerinden çok farklı özellikler göstermektedir. İşletmelerde zarar eden birimler kapatılırken, sağlık hizmetlerinin karmaşık yapısı zarar eden birimlerin faaliyetlerine devam etmesini zorunlu kılmaktadır. Öte yandan yüksek teknoloji ekipmanlarının kullanıldığı hastanelerde sabit sermaye yatırımları yüksektir. Sağlık kurumlarında uzman personel istihdamı da yüksektir ve bu durum iş gücü maliyetlerini arttırmaktadır.

Hastanelerin temel işlevlerine bakıldığında dört temel işlev bulunmaktadır (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2009: 135);

- Tedavi Hizmetleri
- Koruyucu ve Geliştirici Sağlık Hizmetleri
- Eğitim
- Araştırma

Hastanelerin en temel ve en eski işlevlerinden biri tedavidir. Hastanelerin ve sağlık kurumlarının temel amacı ayakta veya yatış yoluyla tanı ve tedavi işlemlerinin gerçekleştirilmesidir. Hastaneler aynı zamanda koruyucu sağlık hizmetleri de sunmaktadır. Alkol, sigara, uyuşturucu gibi bağımlılıklarda etkin rol oynamaktadır. Hastaneler hasta ve yaralıların eğitimi, öğrencilerin eğitimi, asistan eğitimi gibi

hizmetler vererek aynı zamanda eğitim işlevini de yerine getirirler. Bir diğer önemli nokta ise hastaneler tıp bilminde araştırmaların yapıldığı merkezlerdir ve araştırma işlevi de görmektedir (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2009: 135-136).

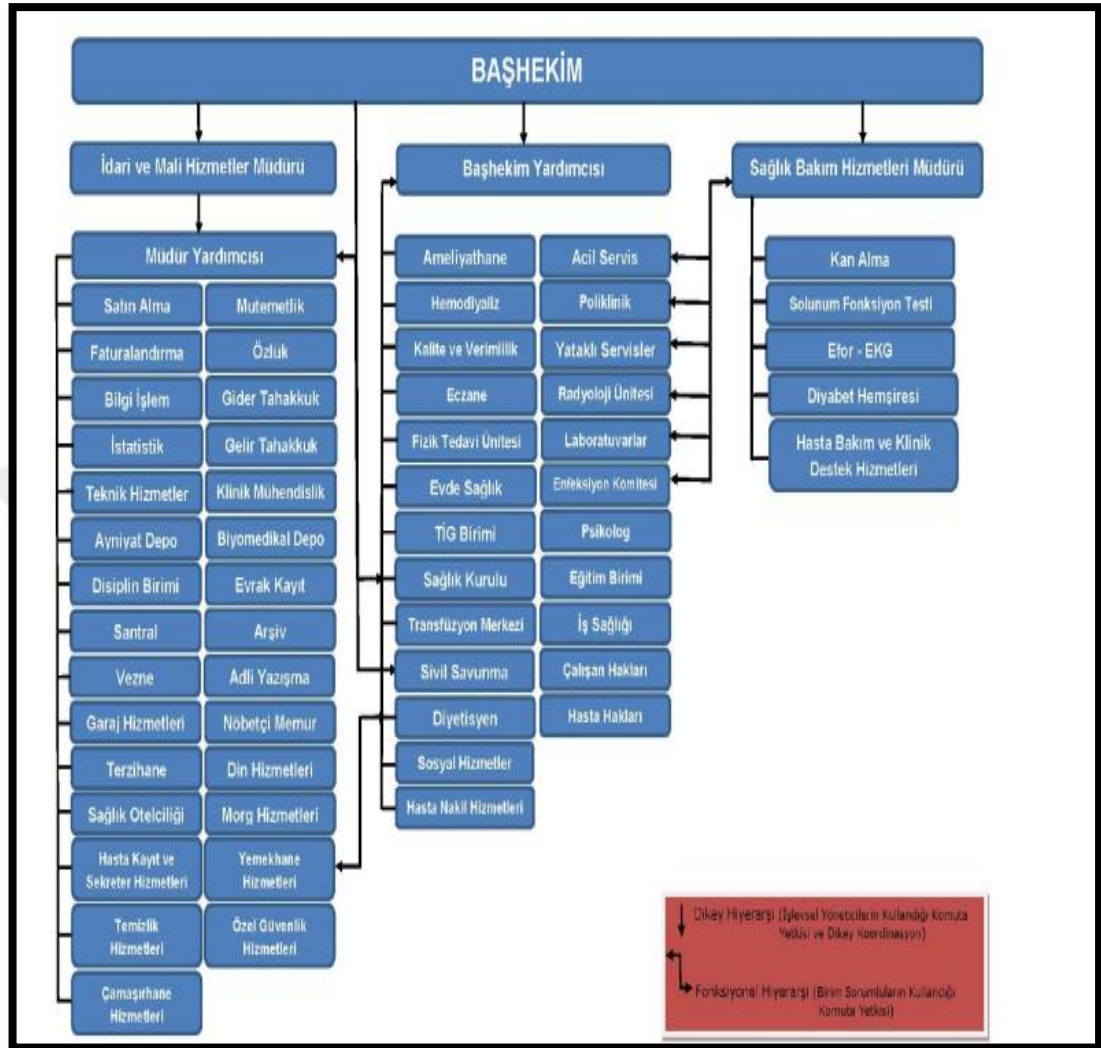
Hastaneler en temel işlevi olan tedavi hizmetlerinin yanı sıra toplumun bilinçlendirilmesi, doktorların yetiştirilmesi, bireye ve topluma zararlı alışkanlıkların (bağımlılıkların) giderilmesi, hastalıkların araştırılması ve önlenmesi gibi işlevleri bulunmaktadır.

2.4. HASTANELERDE ORGANİZASYON YAPISI

Hastanelerin organizasyon yapısına bakıldığında hastanelerde yönetim kurulu, tıp hizmetleri organizasyonu ve hastane yönetimi olmak üzere üç yönetim organı bulunmaktadır. Yönetim kurulu, hastane yönetimi ve hastanenin mal varlığının yönetiminden sorumlu en yetkili organdır. Devlet hastanesi veya kar amacı gütmeyen hastanelerde hastane yönetim kurulu, müteveli heyeti olarak adlandırılmaktadır. Hastane işlevlerinin yürütülmesi ile ilgili faaliyetler tıp hizmetleri olarak adlandırılmaktadır. Tıp hizmetleri organizasyonu başhekimlik gibi yönetsel organları kapsamaktadır. Başhekim, tıbbi komite ve servis şefleri tıp hizmetleri organizasyonu içerisinde yer almaktadır. Hastanelerde tıp, hemşirelik ve yardımcı tıp dışında kalan muhasebe, teknik hizmetler, istatistik, personel servisi gibi hizmetler ise hastane yönetimi sorumluluğundadır (Kavuncubaşı ve Kısa, 2011: 85-91).

10 Temmuz 2018 tarihli 1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yapılan değişiklik ile birlikte Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerde en yetkili organ başhekimlik olarak belirlenmiş ve hastane yöneticiliği ile başhekimlik makamı birleştirilmiştir. Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerde, hastane üst yönetimi başhekim, sağlık bakım hizmetleri müdürlüğü ve idari ve mali hizmetler müdürlüğünden oluşmaktadır. Başhekim yardımcıları ise her konuda başhekime yardımcı olmaktadır (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2018: 185-187). Şekil 3' de bir devlet hastanesinin organizasyon şeması verilmiştir.

Şekil 3: Fatih Devlet Hastanesi Organizasyon Şeması

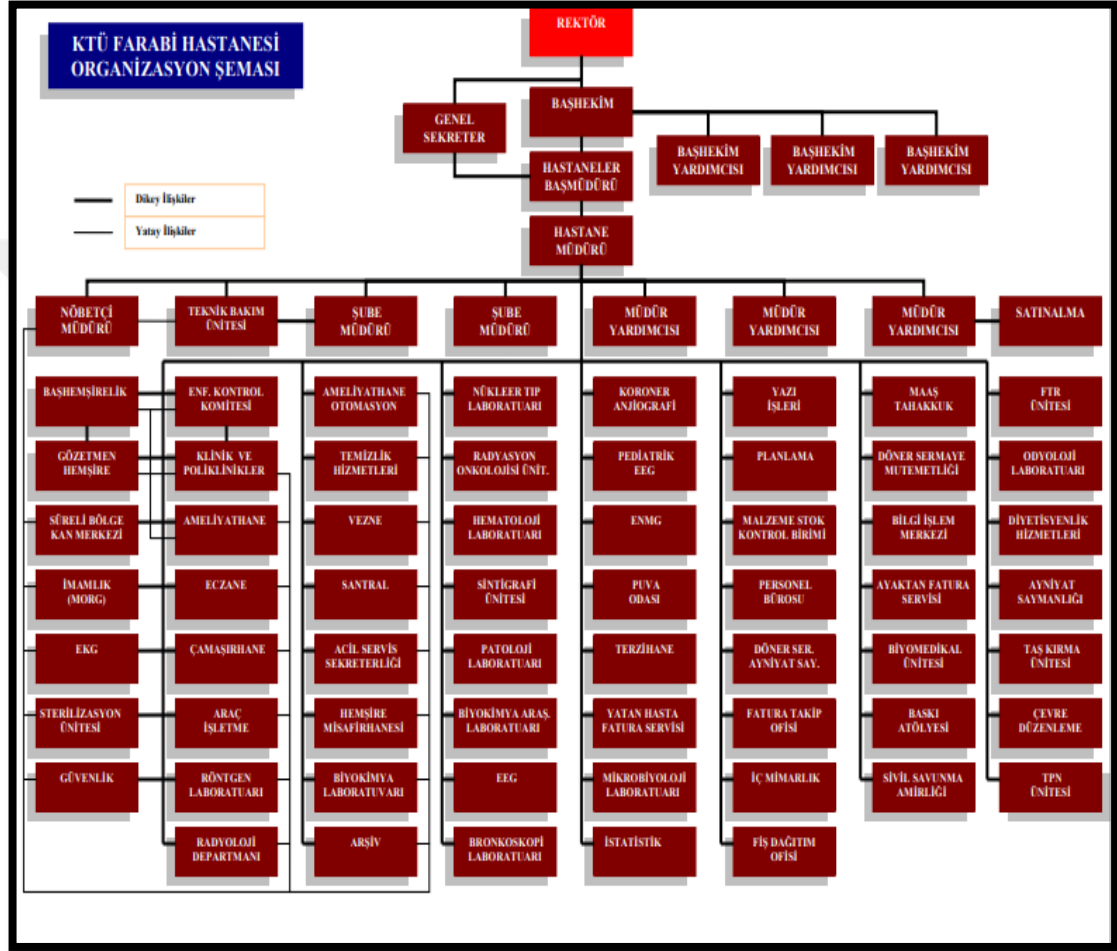


Kaynak: Fatih Devlet Hastanesi. <https://fatihdh.saglik.gov.tr/> Erişim Tarihi: 15.04.2020.

Üniversite hastanelerinin organizasyon yapısına bakıldığında ise yönetim organları, Hastane Kurulu, Hastane Yönetim Kurulu, Hastane Eğitim Öğretim Kurulu, Hastane Etik Kurulu ve Başhekimlik makamından oluşmaktadır. Başhekimlik, hastane yönetim kurulu kararları, kanun ve yönetmelikler doğrultusunda hastane hizmetlerini yönetmektedir. Hastane başmüdürü ise mali ve destek hizmetlerin yönetimi ve organizasyonu konusunda sorumludur ve başhekime bağlıdır. Hastanenin yönetilmesi konusunda başmüdürün altında ise hastane müdürleri yer almaktadır (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2018: 206-210).

Bu kapsamda üniversite hastanelerinin yapısında en tepede Rektör ve Rektör Yardımcıları bulunurken, Tıp Fakültesi Dekanı, Başhekim, Başmüdür ve Müdürlükler rektöre bağlı olarak görev yapmaktadır. Üniversite hastanelerinin organizasyon yapısı Şekil 4’ de ele alınmıştır.

Şekil 4: KTÜ Farabi Hastanesi Organizasyon Şeması



Kaynak: KTÜ Farabi Hastanesi. http://www.ktu.edu.tr/dosyalar/farabi_b5984.pdf Erişim Tarihi: 05.04.2020.

2.5. HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI

İç kontrol sistemi işletmeler açısından oldukça önemlidir. Günümüzde işletmeler yoğun rekabet ortamında faaliyet göstermekte ve bu durum kaynakların etkin kullanılmasını zorunlu kılmaktadır. Her işletmede hastanelerde de etkin bir iç

kontrol sisteminin olmaması, hastane kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını engelleyecektir. Hastanelerin genel özelliklerinde ele alındığı gibi, hastanelerde sabit sermaye yatırımları ve personel giderleri yüksektir. Aynı zamanda işletmelerde zarar eden birimler kapatılırken, hastanelerin karmaşık ve iç içe geçmiş yapısı bu durumu önlemektedir. Bu durum hastanelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasını önemli hale getirmektedir

İç kontrol sisteminin amaçlarına bakıldığında işletme varlıklarını korumak, işlemlerin yasalara ve prosedürlere uygunluğunu incelemek, işletme kaynaklarını ekonomik ve verimli kullanmak ve amaçlara ulaşmada katkı sunmaktır (Türedi, 2001: 151-152). Bu açıdan değerlendirildiğinde hastanelerde iç kontrol sisteminin etkin ve verimli olmaması varlık kaybı, hatalı karar alınması, suiistimal, gelir kaybı ve amaçlara ulaşamama problemi doğurmaktadır.

Hastane işletmelerinde iç kontrol sisteminin prosedürleri ve politikaları aşağıda ele alınmıştır (Korhan, 2013: 6; Can, 2014: 118-119);

- Organizasyon Yapısı ve Yetkilendirme Sistemi Açısından
 - Birim iş sahaları ve görev tanımları yapılmalı,
 - İş akışları ve ana iç kontrol noktaları oluşturulmalı,
 - Sorumluluk ve yetkilendirme yapılmalıdır.
- Politikalar ve Yazılı Prosedürler Açısından
 - Organizasyon iş etkinliği politikaları belirlenmeli,
 - İş ahlâkı ve davranış standartları oluşturulmalı,
 - Yazılı prosedürler oluşturulmalı,
 - İş uygulamalarının uygunluğu değerlendirilmelidir.
- Muhasebe Sistemi ve Finansal Kontrol Açısından
 - Kayıt nizamına uygunluk sağlanmalı,
 - Finansal kontrol etkinliği sağlanmalı,
 - Gelir ve Gider kontrolü yapılmalı,
 - Maliyet-Stok kontrolü yapılmalı,
 - Muhasebeye bilgi ve belge akış düzeni sağlanmalı,
 - Hesap planında fonksiyonel ayrımlar yapılmalıdır.
- Bütçe Sistemi Açısından
 - Sistemin işlerliği sağlanmalı,

- Bütçe yapısı ve kriterleri belirlenmeli,
- Bütçe takip yöntemi belirlenmelidir.
- Yönetim Raporlama Sistemi Açısından
 - Mevcut raporlama sistemi değerlendirilmeli,
 - Rapor yapıları belirlenmeli,
 - Yönetim raporlama standartları oluşturulmalıdır.
- İnsan Kaynakları Yönetimi Sistemi Açısından
 - İşe alım kriterleri belirlenmeli,
 - Performans değerlendirme ve kariyer planlama yapılmalı,
 - Eğitime önem verilmelidir.

2.6. HASTANELERDE İÇ KONTROL UNSURLARI

COSO' ya göre iç kontrol sisteminin bileşenleri kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme olarak tanımlanmıştır. İç kontrol sisteminin bileşenleri, kontrol faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi için gerekli unsurları kapsamaktadır. İşletme yapısı ve koşulları göre iç kontrol sisteminin yapısı farklılık gösterebilir (Rezaee, 1995: 6). İşletmelerin sistimsel ve iş başarısızlıkları noktasında en önemli güvencesi etkin bir iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin yapısı koşullara göre değişiklik gösterse de kontrol faaliyetlerinin başarısı kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme faaliyetlerine yönelik oluşturulacak etkin prosedür ve kontrol faaliyetlerinin düzenli bir şekilde yürütülmesine bağlıdır.

İç kontrol sisteminin uygulamasında beş temel bileşen kullanılarak etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulabilir. Bu bölümde iç kontrol sistemi bileşenlerinin hastanelerde nasıl uygulanacağına, hangi prosedürleri kapsayacağına dair bir değerlendirme yapılmıştır.

2.6.1. Hastanelerde Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, tüm iç kontrol faaliyetleri üzerine etki etmekte ve örgüt kültürünü ifade etmektedir. İç kontrol sistemi güçlü bir kontrol ortamının varlığıyla

etkin bir şekilde çalışmaktadır. Bu nedenle iç kontrol sistemi yönetimden başlamakta ve bütün çalışanları kapsamaktadır (Hightower, 2009: 34).

Kontrol ortamı, tüm iç kontrol bileşenlerinin temelidir. Kontrol ortamını oluşturan unsurlar ise aşağıda ele alınmıştır (Romney ve Steinbart, 2017: 204);

- Dürüstlük ve etik ilkeler
- Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı
- Yönetim kurulu tarafından yapılan iç kontrol denetimi
- Organizasyon yapısı
- Yetki ve sorumlulukları belirleme yöntemi
- Yetkili kişileri koruyan ve geliştiren insan kaynakları stratejileri
- Dış etkenler

İç kontrol sisteminin temelini oluşturan ve iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlayan en önemli bileşen kontrol ortamıdır. Hastanenin organizasyon yapısı, dürüstlük ve etik ilkeleri, yönetim felsefesi, çalışma tarzı ve diğer birçok etken kontrol ortamını oluşturmaktadır.

Tablo 3: Kontrol Ortamına Yönelik İlkeler

Temel İlkeler	Ayrıntılar
Dürüstlük ve Meslek Ahlakı	Yönetimin Tutumu Davranış kurallarının belirlenmesi Davranış kurallarının değerlendirilmesi Sapmalara zamanında müdahale edilmesi.
Yönetim Kurulunun İç Kontrol Faaliyetlerini Gözetimi	Gözetim sorumluluklarının belirlenmesi Uzmanlık uygulanması Faaliyetlerde bağımsızlık Kontrol ortamının gözlemlenmesi
Görev ve Yetki Dağılımlarının Oluşturulması	İşletmenin tüm yapısını göz önünde bulundurma Raporlama hatlarının tesisi Sorumluluk atamaları ve sınırlandırmalar.

Yetkinlik Taahhüdünün Tahsisi	Politika ve uygulamaların oluşturulması Yetkinliklerin değerlendirilerek eksikliklerin giderilmesi Çalışanların geliştirilmesi Planlama ve hazırlık.
Yetki ve Sorumluluklar	Yetkili ve sorumluların hesap verilebilirliği Verimlilik ve etkinliğin ölçümü Teşvik ve ödüllendirme Baskıların göz önünde bulundurulması Verimlilik ve etkinliğin değerlendirilerek ödül ya da disiplin uygulamaları

Kaynak: Türedi ve diğerleri, 2014: 146.

Çalışanların tutumu, etik ve ahlaki değerler, yönetimin tutumu, yetki ve sorumlulukların dağılımı, çalışanların geliştirilmesi, politika ve prosedürlerin oluşturulması, iç kontrol planının hazırlanması, disiplin ve ödül uygulamaları gibi durumlar kontrol ortamını belirlemektedir.

2.6.2. Hastanelerde Risk Değerleme

Risk yönetimi, kuruluşların faaliyetleri boyunca karşılaşılabilecekleri bütün riskleri ele alma ve değerlendirme sürecidir. Etkili risk yönetimi; risk değerlendirme, risklere karşı önlem alma ve risklerin raporlanması sürecini içermektedir (Collier ve diğerleri, 2007: 7).

İç kontrol sürecinin ikinci önemli bileşeni risk değerlendirmesidir. İşletmeler ve organizasyonlar yapıları gereği risk ile karşı karşıyadır. Bu sebeple işletmelerin ve organizasyonların risk değerlendirmesi yapması, gelecekte karşı karşıya kalabilecekleri riskleri belirlemesi rekabet avantajı sağlamaları ve varlığını devam ettirmesi için oldukça önemlidir. Risk değerlendirmesinin ön koşulu hedef belirlemektir. İşletmelerin ve organizasyonların hedefler belirleyerek bu hedeflere ulaşmada karşılaşılabilecekleri riskleri değerlendirmesi gerekmektedir (Tüm ve Memiş, 2012: 136).

Tablo 4: Risk Değerlemesine Yönelik İlkeler

Temel İlkeler	Ayrıntılar
Hedeflerin ve Amaçların Belirlenmesi	İşletme hedef ve amaçlarına ilişkin riskleri belirlemek için, hedeflerini ve amaçlarını açık bir şekilde ortaya koymalıdır.
Riskleri Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi	Amaç ve hedeflere yönelik riskler belirlenmelidir.
Hile Riskinin Belirlenmesi	Hedeflere ve amaçlara ilişkin risk yönetim sürecinde hile riski ele alınmalıdır.
Risklerin İzlenmesi	İşletmenin iç kontrol yapısının mevcut risklerdeki değişimlerle uyumlu olmasını sağlamak amacıyla risklerde meydana gelebilecek değişimlerin izlenmesi.

Kaynak: Türedi ve diğerleri, 2014: 147.

Risk değerlendirme kapsamında işletmenin hedef ve amaçları belirlenerek bu hedeflere ulaşmada ortaya çıkabilecek riskler değerlendirilmektedir. Her işletmede olduğu gibi hastanelerde faaliyetlerini devam ettirirken çeşitli risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Bu risklerin önceden belirlenmesi ve önlem alınması faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği açısından oldukça önemlidir.

2.6.3. Hastanelerde Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri faaliyet hedeflerini gerçekleştirmek ve risklerin azaltılması çerçevesinde kullanılan politika, prosedür ve kurullardır (Alpman, 2009: 2). Kontrol faaliyetleri; yetki devri ve onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması ve kayıtlara erişim üzerindeki kontrol prosedürlerini içermektedir (Akyel, 2010: 87).

İç kontrol sisteminde yer alan kontrol prosedürleri önleyici kontroller ve bulgu kontrolleri olarak iki sınıfta incelenmektedir. Önleyici kontroller ortaya çıkabilecek sorunların meydana gelmeden önce önlenmesine yöneliktir. Bulgu kontrolleri ise istenilmeyen olayları tanımlamak ve yönetimi bu konuda bilgilendirmek amacıyla oluşturulan kontroller prosedürleridir (Usul, 2015: 109). Hastaneler ve sağlık işletmeleri açısından değerlendirildiğinde, iç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalışması açısından kontrol prosedürleri önemli bir unsurdur.

Kontrol prosedürleri içerisinde (Demirbaş, 2005: 171);

- Bilgi işleme üzerindeki kontroller,
- Hassas varlıklar üzerindeki fiziksel kontroller,
- Performans ölçütlerinin ve göstergelerinin oluşturulması ve gözden geçirilmesi,
- Görevlerin ayrılığı,
- İşlemlerin ve işlerin gerektiği şekilde icrası,
- İşlemlerin ve işlerin eksiksiz ve vaktinde kaydedilmesi,
- Kaynaklara ve kayıtlara erişim sınırlandırmaları ve hesap verme sorumluluğu,
- İşlemlerin ve iç kontrollerin uygun biçimde belgelendirilmesi yer almaktadır.

Kontrol faaliyetleri işletmede bulunan her faaliyet için oluşturulan kontrol prosedürlerini kapsamaktadır. Karmaşık faaliyetlerin bir arada yürütüldüğü günümüz işletmeleri ve hastanelerinde yapılacak işlemlerin doğruluğu ve güvenilirliği açısından kontrol faaliyetlerine ihtiyaç vardır. Kontrol prosedürleri oluşturulduktan sonra çalışanlar ve yetkili personel kontrol faaliyetleri hakkında bilgilendirilmeli ve sürece katılmaları sağlanmalıdır.

2.6.4. Hastanelerde Bilgi ve İletişim

İhtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesini ve bunların ilgili kişileri zamanında iletilmesi bilgi ve iletişim süreci ile gerçekleşmektedir. İşletmeler açısından gerekli bilgi ve belgelerin üretilmesi, saklanması ve zamanında kullanıma hazır hale getirilmesi oldukça önemlidir. Etkili bir iletişim sistemi ile bütün personele iç kontrol

sisteminin önemi ve personelin bu sistem içerisindeki yeri hakkında açık ve anlaşılır mesajların iletilmesi sağlanmaktadır (Yavuz, 2002: 43). İç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalışması için, ilgili tarafların sorumluluklarını anlamasını sağlayan ve yönetimin etkili karar almasını sağlayan bir bilgi iletişim sisteminin kurulması gereklidir (Rittenberg ve diğerleri, 2007: 3).

Tablo 5: Bilgi ve İletişime Yönelik İlkeler

Temel İlkeler	Ayrıntılar
Bilginin Değerlendirilmesi	İşletmenin iç kontrol yapısını destekleyecek kaliteli bilgilerin toplanması ve kullanılması.
İşletme İçi İletişim Süreçleri	İç kontrol yapısını destekleyecek bilgilerin işletme içi birim ve kişilere iletilmesi.
İşletme Dışı İletişim Süreçleri	İç kontrol faaliyetlerine etki edebilecek konulara ilişkin bilgilere yönelik işletme dışı kişi ve kurumlarla iletişim süreçlerinin oluşturulması.

Kaynak: Türedi ve diğerleri, 2014: 151.

İç kontrol sistemi aracılığıyla elde edilen bilgilerin kullanılması ve ilgililere iletilmesi etkili bir iletişim kanalı ile mümkündür. Bilginin elde edilmesi ve değerlendirilmesi sonucu, elde edilen verilerin işletme içi ve işletme dışı kişi ve kurumlarla paylaşılması süreci de son derece önem arz etmektedir. Hastanelerde kurulacak iç kontrol sistemi aracılığıyla bilginin elde edilmesi ve paylaşılması süreci etkili bir şekilde yürütülecektir.

2.6.5. Hastanelerde İzleme

İç kontrol sistemi, risklere ve değişikliklere uyum göstermesi gereken dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolün değişen ortama, hedeflere ve kaynaklara ayak uydurmasını sağlamak için sürekli olarak izlenmesi gerekmektedir. İzleme faaliyetleri; rutin izleme faaliyetleri, özel değerlendirmeler veya ikisinin kombinasyonu aracılığıyla gerçekleştirilir (Akyel, 2010: 88).

Tablo 6: İzleme Faaliyetlerine İlişkin İlkeler

Temel İlkeler	Ayrıntılar
Sürekli İzleme Faaliyetleri ve Gerektiğinde Tesis Edilen İzleme Faaliyetleri	İç kontrol sisteminin planlanan usul ve esaslara uygun olarak faaliyet gösterip göstermediğinin saptanmasına yönelik rutin olarak izleme faaliyetlerinin yürütülmesi gerekmektedir.
Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili Birim ve Kişilere İletilmesi	İç kontrol sistemindeki eksiklerin veya hataların tespit edilmesi ve bunların üst yönetime ve ilgili kişilere iletilmesi gerekmektedir.

Kaynak: Türedi ve diğerleri, 2014: 153.

İzleme faaliyetleri ele alındığında, iç kontrol sisteminin başarısının değerlendirilmesi ve eksikliklerinin giderilmesine yönelik uygulamalar ön plana çıkmaktadır. Hastanelerde ve işletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması kadar, iç kontrol sisteminin izlenmesi ve eksik noktalarının giderilmesi de önemlidir. Bu kapsamda hastanelerde kurulan iç kontrol sisteminin rutin olarak veya özel değerlendirmeler aracılığıyla izlenmesi gerekmektedir. İzleme faaliyetleri iç kontrol sisteminin değişen koşullara uyum sağlaması noktasında oldukça önemlidir. Bu kapsamda iç kontrol sistemine yönelik izleme faaliyetleri yerine getirilmeli ve raporlar düzenlenmelidir.

2.6.6. Akreditasyon, Sağlıkta Kalite Standartları ve İç Kontrol

Bu bölümde Sağlıkta Akreditasyon Standartları (SAS) ve Sağlıkta Kalite Standartlarının (SKS) iç kontrol ile ilişkisi değerlendirilmiştir. SKS ve SAS hastanelerde kaliteyi arttırmak ve optimum düzeyde tutmak amacıyla oluşturulmuştur. Bu standartlar hastanelerde kurulan Kalite Birimi tarafından uygulanmakta ve değerlendirilmektedir. Standartlar incelendiğinde yalnızca sağlık hizmetlerinde değil, yönetsel anlamda da hastanelere sorumluluklar yüklenmektedir. Bu durum hastanelerde iç kontrol sisteminin de iyileştirilmesi ve geliştirilmesi açısından oldukça önemlidir.

2.6.6.1. Akreditasyon ve İç Kontrol

Akreditasyon; organizasyonların kalite, etkinlik ve verimliliğini artırmak için kullanılan, belirlenmiş standartlara uygunluğun etkili bir kurum tarafından değerlendirilerek onaylanmasını içeren, genellikle gönüllülük esasına ve uluslararası kabul görmüş ilkelere dayanan bir programdır (TÜSKA, 2018). Akreditasyon, sağlık hizmetleri sunucularının kalite ve iyileştirme noktasında odaklandığı konulardan biri haline gelmiştir. 1970' li yıllardan itibaren akreditasyon işlemleri ulusal ve uluslararası düzeyde işlevsel bir konu olmuştur ve sağlık organizasyonlarının hedeflerine ulaşp ulaşmadığı konusunda değerlendirme aracı haline gelmiştir (Yıldız, 2019: 573).

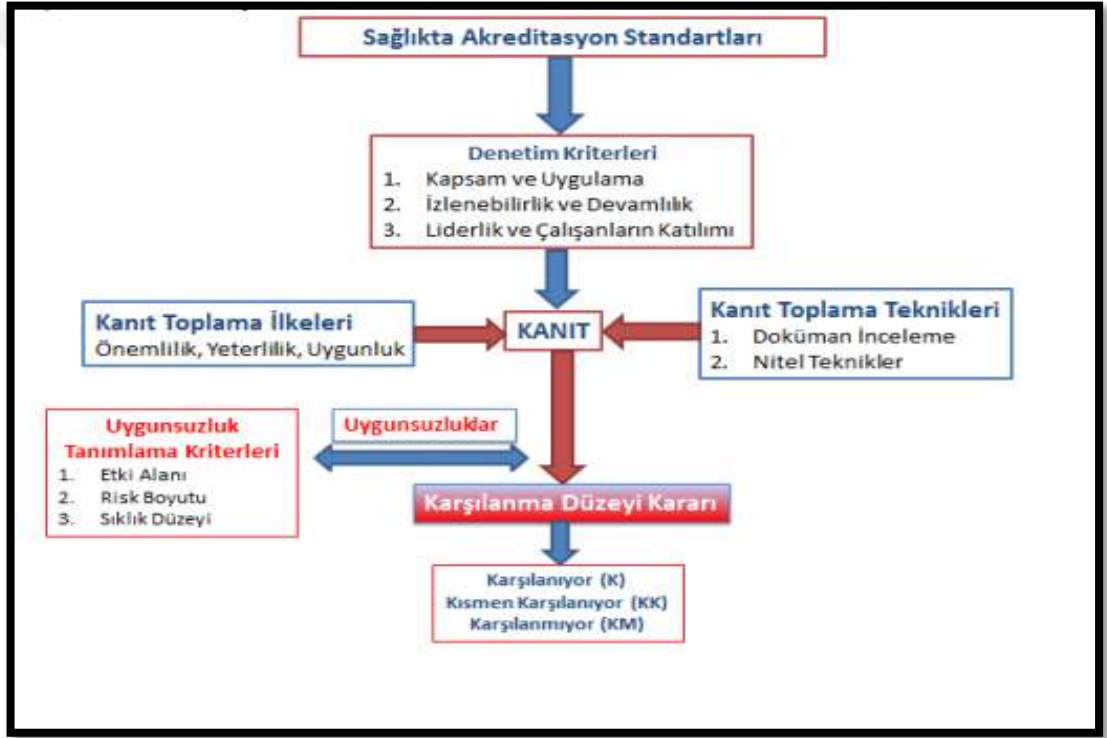
SAS, sağlık kurum ve kuruluşlarının gönüllü olarak başvuru yapabilecekleri ve başarı durumlarının belgeleneceği sistemdir. SAS aracılığıyla ülke genelinde elde edilen başarı düzeyinin üstüne çıkmak, kurumsal farkını ortaya koymak isteyen sağlık kuruluşları değerlendirilip başarı durumları ortaya konmaktadır (SAS, 2015: 4). Sağlıkta Akreditasyon Standartları yedi boyuttan oluşmaktadır. Standartlar hastanelerin tüm bölümlerini kapsayacak şekilde oluşturulmuştur. Bu standartlar (SAS, 2015: 10);

- Yönetim ve Organizasyon
- Performans Ölçümü ve Kalite Geliştirme
- Sağlıklı Çalışma Yaşamı

- Hasta Deneyimi
- Sağlık Hizmetleri
- Destek Hizmetleri
- Acil Durum Yönetimidir.

Bu standartların değerlendirilmesi; Değerlendirme Kriterlerinin belirlenmesi, denetim teknikleri ve ilkeleri kapsamında kanıt toplama, uygunsuzlukların tanımlanması ve karşılanma düzeylerinin belirlenmesi aşamalarından oluşmaktadır. Bu süreç Şekil 5 aracılığıyla ele alınmıştır.

Şekil 5: Akreditasyon Standartlarının Değerlendirilmesi Süreci



Kaynak: Beylik, 2018: 8.

Türkiye’ de uzun süredir Sağlık Bakanlığı tarafından yürütülen akreditasyon çalışmaları, Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı’nın (TÜSEB) kurulması ve bünyesinde Türkiye Sağlık Hizmetleri Kalite ve Akreditasyon Enstitüsü’nün (TÜSKA) faaliyet göstermesi ile birlikte hız kazanmıştır. Akreditasyon programlarının hazırlanması, geliştirilmesi, bu programa başvuruların alınması, değerlendirilmesi ve yürütülmesi faaliyeti TÜSKA tarafından gerçekleştirilmektedir.

Akreditasyon için belirli koşulları sağlayan hastaneler başvuruda bulunmakta ve denetim sürecini başlamaktadır. Denetim ekibi tarafından gerekli incelemelerin gerçekleştirilmesi sonucu hazırlanan denetim raporu TÛSKA' ya iletilmektedir. Denetim sonucunda, standartları %100 oranında karşılayan hastaneler Akreditasyon Yürütme Kurulu kararı doğrultusunda akredite edilmektedir (Cengiz, 2018: 23-24).

Sağlıkta Akreditasyon Standartları (SAS) kapsamında Yönetim ve Organizasyon boyutu değerlendirildiğinde iç kontrol kapsamında da hastanelerin belirli standartları kapsaması ve süreçleri belirlemesi istenmektedir. Bu standartlara örnek olarak (SAS, 2015);

- Organizasyon yapısında en üst yönetim kademesinden en alt birime kadar dikey ve yatay tüm ilişkiler tanımlanmalıdır.
- Organizasyon yapısı kapsamında tüm birimlerin ve çalışanların görev, yetki ve sorumlulukları tanımlanmalıdır.
- Hastanedeki tüm temel fonksiyonlara ilişkin politikalar, prosedürler, süreçler ve planlar belgelendirilmelidir.
- Personel işe alım süreçleri tanımlanmalıdır.
- Hastane ve hastanede sunulan hizmetlere ilişkin risklerin yönetilmesini sağlamak üzere risk yönetim planı oluşturulmalıdır.
- Eğitim ihtiyaçları doğrultusunda eğitim planları oluşturulmalı ve uygulanmalıdır.

Bu kapsamda değerlendirildiğinde, sağlıkta akreditasyon standartları ile hastanelerin yönetim sürecinde de belirlenen standartları sağlaması istenmektedir. Bu standartların geliştirilmesine özen gösteren hastanelerde yönetsel anlamda iç kontrol sisteminin de etkinliğine önem verilmesi kaçınılmazdır.

2.6.6.2. Sağlıkta Kalite Standartları ve İç Kontrol

Türkiye' de 2003 yılında "Sağlıkta Dönüşüm Programı" kaliteye yönelik çalışmalar başlamış ve bu çalışmalar kalite sisteminin temelini oluşturmuştur. Kalite sistemi geliştirilirken Dünya Sağlık Örgütü'nün (DSÖ) hedefleri, uluslararası gelişmeler, ülke sağlık sisteminin ihtiyaçları, öncelikleri ve yapısı baz alınmıştır. Sağlıkta kalitenin geliştirilmesi ve değerlendirilmesi, hasta güvenliği, hasta ve

çalışan memnuniyeti esas alınarak kalite standartları ve bu standartların uygulama usul ve esasları 27 Haziran 2015 tarihinde Resmi Gazetenin 29399 sayısı ile çıkarılan “Sağlıkta Kalitenin Geliştirilmesi ve Değerlendirilmesine Dair Yönetmelik” ile düzenlenmiştir (Uysal ve Yorulmaz, 2018: 26).

Sağlıkta Kalite Standartları (SKS) Türkiye’ de sağlık hizmeti sunan tüm hastanelerde standartları karşılamaya yönelik başarı hedefleri oluşturmayı ve optimum düzeyde kaliteyi sağlamaya amaçlamaktadır. SKS, Türkiye’de ki tüm kamu, özel ve üniversite statüsünde sağlık hizmeti veren hastanelere yönelik olarak hazırlanmıştır. Standartların hedefleri iki kategoride ele alınmaktadır. Birinci kategoride ki hedefler; Etkililik, Etkinlik, Verimlilik ve Sağlıklı Çalışma Yaşamı gibi kurumun hizmet sunum şeklini ilgilendiren organizasyonel hedeflerdir. İkinci düzeydeki hedefler ise; hizmet alanlarını birebir etkileyen hedeflerdir (SKS, 2016: 20).

Şekil 6: Sağlıkta Kalite Standartları

KURUMSAL HİZMETLER	HASTA VE ÇALIŞAN ODAKLI HİZMETLER	SAĞLIK HİZMETLERİ	DESTEK HİZMETLER	GÖSTERGE YÖNETİMİ
Kurumsal Yapı	Hasta Deneyimi	Hasta Bakımı	Tesis Yönetimi	Göstergelerin İzlenmesi
Kalite Yönetimi	Hizmete Erişim	İlaç Yönetimi	Otelcilik Hizmetleri	Bölüm Bazlı Göstergeler
Doküman Yönetimi	Yaşam Sonu Hizmetler	Enfeksiyonların Önlenmesi	Bilgi Yönetim Sistemi	Klinik Göstergeler
Risk Yönetimi	Sağlıklı Çalışma Yaşamı	Sterilizasyon Hizmetleri	Malzeme ve Cihaz Yönetimi	
Güvenlik Raporlama Sistemi		Transfüzyon Hizmetleri	Tıbbi Kayıt ve Arşiv Hizmetleri	
Acil Durum ve Afet Yönetimi		Radyasyon Güvenliği	Atık Yönetimi	
Eğitim Yönetimi		Acil Servis	Dış Kaynak Kullanımı	
Sosyal Sorumluluk		Ameliyathane		
		Yoğun Bakım Ünitesi		
		Yenidoğan Yoğun Bakım Ünitesi		
		Doğum Hizmetleri		
		Diyaliz Ünitesi		
		Psikiyatri Hizmetleri		
		Biyokimya Laboratuvarı		
		Mikrobiyoloji Laboratuvarı		
		Patoloji Laboratuvarı		
		Doku Tipleme Laboratuvarı		

Kaynak: Sağlıkta Kalite, Akreditasyon ve Çalışan Hakları Daire Başkanlığı. <https://kalite.saglik.gov.tr/TR,12679/saglikta-kalite-standartlari-sks.html> Erişim Tarihi: 05.03.2020.

Sağlıkta Kalite Standartları Kurumsal Hizmetler, Hasta ve Çalışan Odaklı Hizmetler, Sağlık Hizmetleri, Destek Hizmetleri Gösterge Yönetimi olarak 5 boyutta ele alınmaktadır (SKS, 2016: 22-24). Standartların değerlendirilmesinde de 5 kategori oluşturulmuştur. Kategori-1 çekirdek standartları oluştururken 50 puan, Kategori-2 30 puan, Kategori-3 20 puan, Kategori-4 10 puan ve Kategori-5 opsiyonel standartlardır. Opsiyonel Standartlar puansız olup uygulanması durumunda Hastane Kalite Puanını olumlu yönde etkilemektedir. Standartların karşılanma düzeyleri ise Karşılıyor (K), Kısmen Karşılıyor (KK) ve Karşılanmıyorsa (KM) değerlendirilmektedir. Standartların karşılanması durumunda ilgili standartta belirtilen tam puan, Kısmen Karşılanması durumunda belirtilen puanın yarısı, Karşılanmaması durumunda ise 0 puan olarak değerlendirme yapılmaktadır. Karşılanmayan her bir çekirdek standart için Hastane Kalite puanı 5 puan düşürülürken, Karşılanmayan çekirdek standart sayısının 6 ve üzerinde olması durumunda Kalite puanı 30 puan düşürülmektedir. Karşılanan her bir opsiyonel standart için 0,5 puan, her bir opsiyonel gösterge için ise 0,25 puan eklenmektedir (SKS, 2016: 32-34).

Sağlıkta Kalite Standartları incelendiğinde Kurumsal Hizmetler boyutunda bazı çekirdek standartlar ele alınmıştır.

- Hastane faaliyetlerinin tamamını kapsayacak şekilde bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır.
- Kurumsal amaç ve hedefler belirlenmelidir.
- Kalite Yönetim Birimi bulunmalıdır.
- SKS' ye ilişkin öz değerlendirme yapılmalıdır.
- Çalışan Sağlığı ve Güvenliği Komitesi bulunmalıdır.
- Eğitim Komitesi bulunmalıdır.

Bu standartlar incelendiğinde iç kontrol sistemine yönelik olarak standartların mevcut olduğu görülmektedir. Bu kapsamda Sağlıkta Akreditasyon Standartları ve Sağlıkta Kalite Standartları hastanelerde kalite sisteminin oluşturulmasının yanı sıra iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik bir yapıdan da bahsetmek mümkündür. Sağlıkta Akreditasyon Standartları ile Sağlıkta Kalite Standartlarının uygulanması ile hastanelerde kalitenin yakalanmasının yanı sıra risk değerlendirme, çalışan memnuniyeti, kurumun amaç ve hedeflerinin belirlenerek çalışanların bu doğrultuda

yönlendirilmesi, izleme faaliyetlerinin yerine getirilmesi gibi iç kontrole yönelik kısmi uygulamalarda yerine getirilecektir. Standartlar da iç kontrole yönelik değerlendirmeler mevcut olmakla birlikte SAS ve SKS iç kontrol sistemi için yeterli düzeyde değildir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
DOĞU KARADENİZ BÖLGESİNDE
YER ALAN ÜNİVERSİTE HASTANELERİNİN
İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırma, Doğu Karadeniz Bölgesinde yer alan üniversite hastanelerinin iç kontrol sistemi incelenmesi ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesine yöneliktir. Bu kapsamda araştırmanın amacı Doğu Karadeniz Bölgesindeki Üniversite hastanelerinin iç kontrol sistemini incelemek, eksikleri tespit etmek ve iç kontrol sistemine yönelik görüş ve öneriler sunmaktır.

3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Araştırma Doğu Karadeniz Bölgesinde yer alan üniversite hastanelerine yöneliktir. Doğu Karadeniz Bölgesinde yer alan Karadeniz Teknik Üniversitesi (KTÜ) Farabi Hastanesi, Rize Recep Tayyip Erdoğan Eğitim ve Araştırma Hastanesi, Ordu Üniversitesi Hastanesi ve Giresun Üniversitesi (GRÜ) Prof. Dr. A. İlhan Özdemir Eğitim Araştırma Hastanesi araştırmanın ana kütlesini oluşturmaktadır. Ancak Rize Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi ve Ordu Üniversitesi Hastanesinden gerekli yasal izinlerin alınamaması nedeniyle çalışma KTÜ Farabi Hastanesi ve GRÜ Prof. Dr. A. İlhan Özdemir Eğitim ve Araştırma Hastanesinde yürütülmüştür.

Çalışmanın verileri, belirtilen üniversite hastaneleri müdür, muhasebe müdürü, satın alma birimi yöneticileri ve kalite birimine yönelik hazırlanmış sorular aracılığıyla yüz yüze görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Çalışmada iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi yöntemlerinden anket yöntemi ve not alma yöntemi birlikte kullanılmıştır. Önceden hazırlanan sorular ilgili kişilere yönetilmiş ve verilen cevaplar not edilmiştir. İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla yetkililerin izin verdiği ölçüde çeşitli belgelerde incelenmiştir.

Çalışmanın yapılması için gerekli yasal izinler ve etik kurul izni alınmış olup, görüşme yapılacak yöneticilerden alınan randevular ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

3.3. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmanın bulguları hastane yönetimi, muhasebe departmanı, satın alma birimi ve kalite birimi açısından ayrı ayrı ele alınmıştır. KTÜ Farabi Hastanesi ve GRÜ Prof. Dr. A. İlhan Özdemir Eğitim Araştırma Hastanesinde yetkililere yöneltilen sorular ve bu sorulara verilen yanıtlar aşağıda tek tek ele alınmıştır.

Araştırmanın değerlendirilmesi bölümünde ise iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik olarak verilen cevaplar doğrultusunda değerlendirme yapılmıştır.

3.3.1. Yönetime Yönelik Sorular

Hastane müdürü ile yapılan görüşmede araştırmacı tarafından hazırlanan sorular hastane müdürüne yöneltilmiş ve cevaplar kaydedilmiştir. Hastane müdürü/müdür yardımcısının iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik olarak sorulan sorulara verdiği yanıtlar tek tek ele alınmıştır.

- İç kontrol veya iç denetim birimi var mı?

KTÜ Farabi hastanenin iç denetimi rektörlüğe bağlı iç denetim birimi tarafından yapılmaktadır. İç kontrol çalışmaları ise Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Ayrıca hastanede Kalite Koordinatörlüğü tarafından Sağlıkta Kalite Kontrol Standartları uygulanmakta ve bu birim iç kontrol birimi gibi faaliyette bulunmaktadır. Ancak hastanede ayrı bir birim olarak iç kontrol ve iç denetim birimi bulunmamaktadır.

Giresun Üniversitesi Prof. Dr. A. İlhan Özdemir Eğitim Araştırma Hastanesinde ise iç kontrol veya iç denetim birimi bulunmamakla birlikte Kalite Koordinatörlüğü tarafından Sağlıkta Kalite Kontrol Standartları uygulanmaktadır.

▪ Hastanede davranış kuralları ve iş yapma şekillerini kapsayan prosedürler var mı?

Her iki hastanede de çalışanların davranış kuralları ve iş yapma şekillerini kapsayan prosedürler vardır. Bu prosedür ve iş görme biçimleri çalışanlar ile paylaşılmakta ve çalışanlar görevlerini yerine getirirken bu prosedürlere uygun olarak hareket etmektedir.

▪ Hastanede formel ve etkin bir organizasyon yapısı var mı?

Her iki hastanede de formel ve etkin bir organizasyon yapısı oluşturulmuş olup dikey ve yatay entegrasyon ve koordinasyon noktaları belirlenmiştir.

▪ Hastanede departmanlar arası iyi bir bilgi akış sistemi var mı?

Hastanelerde bilgi akış sistemi kurulmuştur. Gerekli bilgi ve belgeler Bilgi Akış Sistemi üzerinden ilgili kişilere gönderilmektedir.

▪ Yöneticiler dürüst ve ahlaki değerlerin uygulanması hususunda titizlik gösteriyor mu?

Yöneticiler ve çalışanlar ahlaki değer ve dürüstlük noktasında gerekli özeni göstermektedir. Bu değerlere uymayan personel ve yöneticilere mevzuat uyarınca yaptırımlar uygulanmaktadır.

▪ Etkin düzeyde bir iç kontrol sistemi için, hastane yönetimi tarafından yeterli kaynak sağlanıyor mu?

Hastanelerde iç kontrol birimi bulunmamakla beraber KTÜ Farabi Hastanesinde bu işlev rektörlük tarafından yerine getirilmektedir. Hastane içerisinde ise Kalite Koordinatörlüğü bulunmakta ve SKS' ye yönelik çalışmalar yapılmaktadır.

Giresun Üniversitesi Eğitim ve Araştırma Hastanesinde ise Kalite Koordinatörlüğü tarafından SKS' ye yönelik çalışmalar yürütülmektedir. Bu kapsamda her iki hastanede de birimlere hastane bütçesi içerisinde istek yapılması durumunda bütçe ayrılmaktadır.

▪ Çalışanların sürekli olarak eğitim ve gelişimine yönelik adımlar atılıyor mu?

Çalışanların eğitim ve gelişimine yönelik olarak gerekli adımlar atılmaktadır. Hastane yönetimleri tarafından eğitimler düzenlenerek sağlık personeli ve idari personelin eğitimi ve gelişimine önem verilmektedir.

▪ Stratejik kararlarda bölüm yöneticilerinin, çalışanların görüşü alınıyor mu? Uzman desteği alınıyor mu?

KTÜ Farabi Hastanesinde stratejik kararların alınmasında çalışanların görüşüne önem verilmektedir. Hastane içerisinde yeni bir birimin kurulması veya mevcut birimin kapatılması ya da taşınması gerekiyorsa o birimin çalışanları tarafından gerekli inceleme yapılmakta ve yönetime bildirilmektedir. Yönetim gelen bildirimi dikkate alarak karara varır.

Giresun Üniversitesi (GRÜ) Eğitim ve Araştırma Hastanesinde ise stratejik kararlar üst yönetim tarafından alınmaktadır. Kararlar alındıktan sonra birimler bilgilendirilmektedir.

▪ Personel değişikliği yoğun olarak yaşanıyor mu?

Her iki hastanede de personel değişikliği yoğun olarak yaşanmamaktadır. KTÜ Farabi Hastanesinde toplam 2.667 personel çalışmaktadır. Yer değiştirme oranı %2,17 iken, kurumdan ayrılma oranı %3,26 olarak belirlenmiştir. GRÜ Eğitim ve Araştırma Hastanesinde ise 1526 personel çalışmaktadır. Bu hastanede yer değiştirme oranı %0,32 iken kurumdan ayrılma oranı %0,26' dır.

▪ Çalışanların yetki ve sorumlulukları ile ilgili iş tanımları yazılı olarak yapıldı mı?

Hastanede iş tanımları, yetki ve sorumluklar yazılı olarak tanımlanmıştır. Bu bilgiler hastane çalışanları ile paylaşılmaktadır.

▪ Hastanede çalışanların performans değerlemesi yapılıyor mu?

KTÜ Farabi Hastanesinde akademik personel için performans değerlemesi yapılırken idari personel için performans değerlemesi yapılamamaktadır.

GRÜ Eğitim ve Araştırma Hastanesinde ise çalışanlara yönelik performans değerlemesi yapılmakta ve bu belgeler muhafaza edilmektedir.

- Çalışanların terfi etmesinde uzmanlaşma, performans ölçütleri ve bilgi birikimi dikkate alınıyor mu?

Her iki hastanede de personellere ait personel dosyası bulunmaktadır. Terfilerde gerekli kriterleri sağlayan personeller arasından terfi işlemleri gerçekleştirilmektedir.

- Hastanede kayıpları önlemeye yönelik fiziki kontrol faaliyetleri ve güvenlik önlemleri bulunuyor mu?

Hastanelerde kayıpları önlemeye yönelik fiziki kontroller uygulanmaktadır. Hastane içerisinde yer alan bütün güvenlik kameraları çalışmakta. Varlıkların çalınması veya yıpranmasına karşı gerekli fiziki tedbirler alınmıştır.

- Hastanede iç kontrol sistemi varsa, iç kontrol faaliyetlerine yönelik raporlar düzenleniyor mu?

KTÜ Farabi Hastanesinde Kalite Koordinatörlüğü tarafından SKS' ye yönelik olarak Aylık, 3 Aylık ve Yıllık raporlar düzenleniyor. Bu rapor doğrultusunda eksiklikler tespit ediliyor ve giderilmeye çalışılıyor. Bu noktada Kalite Koordinatörlüğü toplantılar düzenleyerek görüş alışverişinde bulunuyor. Rektörlük iç denetim ve iç kontrol birimleri ise yıllık raporlar düzenlemektedir.

GRÜ Eğitim ve Araştırma Hastanesinde ise SKS' ye yönelik yıllık rapor düzenlenmektedir. Bu raporlar doğrultusunda öz değerlendirme yapılmaktadır.

- İç kontrol prosedürlerinin uygulandığına dair izleme faaliyetleri yapılıyor mu?

Her iki hastanede de SKS' ye yönelik izleme faaliyetleri sürekli olarak yapılmaktadır. Yıllık olarak hazırlanan raporlar hazırlanan raporlar doğrultusunda ise öz değerlendirme ve düzeltici önleyici faaliyetler yerine getirilmektedir.

- Personelin işe giriş ve çıkış saatleri takip ediliyor mu?

Personelin işe giriş ve çıkış saatleri elektronik kartlar aracılığıyla takip edilmektedir. Personel işe giriş ve çıkışlarda kartları sisteme okutmakta ve bu bilgiler sistemde toplanmaktadır.

- İç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik aldığınız diğer tedbirler nelerdir?

İç kontrol sistemi Sağlık Bakanlığı tarafından hazırlanan Sağlıkta Kalite Yönetimi Standartlarına uygun olarak yürütülüyor. Bu standartlarda yer alan hususlar hastane tarafından uygulanıyor.

3.3.2. Muhasebe Departmanına Yönelik Sorular

Muhasebe yetkilisi ile yapılan görüşmede araştırmacı tarafından hazırlanan sorular muhasebe yetkilisine yöneltilmiş ve cevaplar kaydedilmiştir. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik olarak sorulan sorulara verilen yanıtlar tek tek ele alınmıştır.

- Muhasebe, satın alma, teslim birimi vb. diğer birimler birbirinden bağımsız çalışıyor mu?

Hastanelerde yer alan birimler birbirinden bağımsız ve koordineli olarak çalışmaktadır. Bu kapsamda satın alma, muhasebe ve teslim birimlerinin birbirinden bağımsız çalışması hata ve hileleri önlemeye yönelik uygulanan prosedürlerin biridir.

- Hastanede bütçeleme yapılıyor mu?

Her iki hastanede de müdürlük tarafından bütçeleme yapılmaktadır. Bütçe önce yönetime daha sonra ise Maliye Bakanlığına sunulmaktadır. Bütçe dönem içinde takip edilmekte dönem sonunda ise bütçeden sapmalar tespit edilmekte ve değerlendirilmektedir.

- Muhasebe kayıtları güncel olarak tutuluyor mu?

Muhasebe kayıtları işlemler gerçekleştiği an kayıtlara aktarılmaktadır.

▪ Muhasebe kayıtlarına ulaşma konusunda yetki sınırlandırılması var mı?

Muhasebe kayıtlarına ulaşma konusunda sınırlandırma yapılmaktadır. Her birim muhasebe kayıtları noktasında yetkili olduğu kayıtlara ulaşabilmektedir.

▪ Tahsilat veya ödeme makbuzu kullanıyor mu? Kullanılıyorsa makbuzlarda seri no, ıslak imza, yönetici onayı var mı?

Bütün makbuzlarda seri numarası ve ıslak imza bulunmaktadır.

▪ Nakit olarak ödeme yapılıyor mu? Yapılıyorsa kasayı muhafaza eden kişi ile ödeme yapan kişi farklı mı? İç kontrolör veya iç denetçi tarafından kasa sayımı yapılıyor mu?

Her iki hastanede nakit olarak ödeme yapılmamaktadır. Tahakkuk hastanede yapılmakta ödeme ise Maliye Bakanlığı üzerinden yapılmaktadır. Hastanelerde vezne de ise nakit ödeme alınmaktadır. Vezne tarafından alınan ödeme tarifeleri Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenmiştir. Vezne alınan ödemelere karşılık gerekli makbuzları düzenlemektedir.

Giresun Üniversitesi Eğitim ve Araştırma Hastanesinde veznede tahsil edilen paranın sayımı müdür/müdür yardımcıları tarafından gerçekleştirilmektedir. KTÜ Farabi Hastanesinde ise sayım Döner Sermaye tarafından yapılmakta ve ilgili tutar Döner Sermayeye aktarılmaktadır.

▪ Stok kartları tutuluyor mu?

Her iki hastanede de stok kartları tutulmaktadır. Stok kartları aracılığıyla depoya giren, depodan çıkan ve depoda kalan malzemelerin takibi yapılmaktadır.

▪ Fiziki sayım (kasa, senetler, çekler, stoklar, demirbaşlar) yapılıyor mu? Yapılıyorsa hangi sıklıkla yapılıyor?

Her iki hastanede de stokların ve depodaki malların sayımı yapılmaktadır. Fiziki sayımda ürün çeşidi ve yoğunluğuna göre haftalık veya aylık sayımlar yapılmaktadır.

- Sabit varlıklarda demirbaş numaraları var mı?

Her iki hastanede de sabit varlıklarda demirbaş numaraları ve barkodlar bulunmaktadır.

- Depodan çıkışlar yazılı taleple mi yapılıyor?

Hastanelerde depodan çıkışlar talep üzerine gerçekleştirilmektedir ve depodan çıkışlarda taşınır işlem fişleri kullanılmaktadır. Depoda olmayan bir malzeme istendiği zaman önce satın alma işlemi gerçekleştirilir daha sonra bu malzemenin çıkışı yazılı talep ile yapılmaktadır.

- Depoya giriş ve çıkış evraklarında teslim eden ve teslim alan imzası bulunuyor mu?

Depoya giriş ve çıkış evraklarında imzalar bulunmaktadır.

- Ücret bordroları hazırlayan kişi dışında herhangi bir kişi tarafından kontrol ediliyor mu?

KTÜ Farabi Hastanesinde ücret bordroları bilgi işlem programı vasıtasıyla hazırlanmakta ve gerekli kontrol personel tarafından yapılmaktadır.

Giresun Üniversitesi Hastanesinde ise hazırlanan ücret bordroları İdari ve Mali Hizmetler Müdürü/Müdür Yardımcısı tarafından kontrol edilmekte ve imzalanmaktadır.

- Bordrolar muhasebe müdürü veya yetkili biri tarafından onaylanıyor mu?

Bordrolar gerçekleştirme, harcama ve muhasebe yetkili tarafından kontrol edilmekte ve onaylanmaktadır. Bordrolarda ve diğer süreçlerde ön mali kontroller gerçekleştirilmektedir.

3.3.3. Satın Alma Departmanına Yönelik Sorular

Satın alma departmanı yetkilisi ile yapılan görüşmede araştırmacı tarafından hazırlanan sorular yetkiliye yöneltilmiş ve cevaplar kaydedilmiştir. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik olarak sorulan sorulara verilen yanıtlar tek tek ele alınmıştır.

- Yapılan alımlar yazılı olarak gerçekleşiyor mu?

Her iki hastanede de yapılan alımlar üst yönetimin yazılı talebi ile gerçekleştirilmektedir.

- Satın alma bölümü, muhasebe bölümü ve teslim alma biriminden ayrı mı çalışıyor?

Satın alma, muhasebe ve teslim alma departmanları birbirinden bağımsız çalışmaktadır. Bu doğrultuda hastanelerde yapılan alımlarda alımı yapan, teslim alını gerçekleştiren ve muhasebe kayıtlarını oluşturan birimler farklıdır. Bu birimler birbirinden bağımsız çalışmakla birlikte sürekli iletişim halinde ve koordineli çalışmaktadır.

- Satın alım siparişleri ve teslim alma tutanakları seri numaralı mı?

Her sipariş ve teslim alma tutanakları için sözleşme kapsamında bir numara verilmektedir. İşlemler bu numara ile takip edilmekte ve sayı numaraları karşılaştırılarak kontrol işlemleri gerçekleştirilmektedir.

- Satın alımlarda yapılan iadelerde muhasebe departmanına bilgi veriliyor mu? İadelerde sevk ve iade tutanakları düzenleniyor mu?

Hastanelerde satın alım işlemleri genellikle tarif üzerine yapılmaktadır. Hastaneler alacağı ürünleri sözleşmede tarif etmekte ve ihale ile alım yapılmaktadır. Bu yüzden iade oranı düşük olmakla beraber iade süreci mevzuata uygun olarak yürütülmektedir.

- Muhasebe bölümü sipariş mektubu, teslim alma tutanağı, harcama olurunun kopyasını alıyor mu?

Muhasebe bölümüne gerekli bilgiler elektronik bilgi yönetim sistemi üzerinden gönderilmektedir.

- Satın alma işlemlerinde üst yönetimi bilgi veriliyor mu?

Satın alma işlemlerinde satın alma birimi üst yönetim tarafından yetkilendirilmektedir. Satın alma birimi ise gerekli işlemleri tamamlayıp alım işlemini gerçekleştirmektedir.

- Muhasebe departmanı ile etkili bir iletişim sistemi var mı ?

Hastanede yer alan birimler muhasebe departmanı ile etkili iletişim kurmakta ve koordineli çalışmaktadır. İletişim sürecinde Elektronik Belge sistemleri kullanılmaktadır.

- Satın alma işlemlerinde uygulanan kontrol prosedürleri nelerdir?

Hastanelerde, Satın alma işlemleri üst yönetimin yetkilendirmesi ile mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmektedir. Alım gerçekleşikten sonra hastaneye gelen malzemeler depoya alınmaktadır. Küçük malzemelerin giriş çıkışında parçaların çok küçük boyutta olması ve sayı olarak fazla olması nedeniyle barkod sistemi kullanılmamaktadır.

3.3.4. Kalite Koordinatörlüğüne Yönelik Sorular

Kalite koordinatörlüğü ile yapılan görüşmede araştırmacı tarafından hazırlanan sorular yetkiliye yöneltilmiş ve cevaplar kaydedilmiştir. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik olarak sorulan sorulara verilen yanıtlar tek tek ele alınmıştır.

- Hastanenin misyon, vizyon, amaçları ve hedefleri belirlenmiş mi?

Her iki hastanede de misyon, vizyon, amaç ve hedefler belirlenmiş ve paylaşılmıştır. Özellikle çalışanların bu hususta bilgilendirilmesine özen gösterilmiştir.

- Amaç ve hedefleri gerçekleştirmeye yönelik eylem planı ve stratejiler belirlenmiş mi?

Hastanelerin amaç ve hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik eylem planı ve stratejiler oluşturulmuştur. Bu stratejiler ve eylem planı rutin olarak gözden geçirilmektedir.

- Kalite Yönetim birimi kurulmuş mu? Bu birimde SKS' ye yönelik öz değerlendirme yapılıyor mu? Yapılıyorsa hangi aralıklarla?

Hastanelerde Kalite Yönetim birimi kurulmuştur. Sağlıkta Kalite Standartları hususunda her yıl öz değerlendirme toplantısı yapılmakta ve yılda bir kez Sağlık Bakanlığı tarafından SKS' ye yönelik inceleme ve puanlama yapılmaktadır.

- SKS kapsamında tespit edilen uygunsuzluklara yönelik iyileştirme yapılıyor mu?

Hastanelerde yıllık olarak yapılan öz değerlendirme sonucunda eksiklikler tespit edilip buna yönelik düzeltici önleyici faaliyetler yürütülmektedir.

- Çalışan sağlığı ve güvenliği komitesi mevcut mu?

Her iki hastanede de çalışan sağlığı ve güvenliği komitesi bulunmaktadır. Ayrıca bu komite hastanelerde bulunan 4 ana komiteden biri olarak görev yapmaktadır.

- Üst yönetim tarafından onaylanan tüm belgeler muhafaza ediliyor mu?

Hastanelerde üst yönetim tarafından onaylanan bütün belgelerin muhafazası yapılmaktadır. Alınan kararların uygulanıp uygulanmadığına dair raporlar bulunmakla birlikte toplantı tutanakları da mevcut olup muhafaza edilmektedir.

- Risk yönetimi gerçekleştiriliyor mu? Risk yönetiminin etkinliği inceleniyor mu? Belirlenen risklere göre bölüm veya süreç bazında önlem alınıyor mu?

Hastane içerisinde personelin sağlık tedbirleri başta olmak üzere acil durumda meydana gelebilecek bütün riskler değerlendirilmekte ve raporlanmaktadır. Giresun Üniversitesi Eğitim ve Araştırma Hastanesinde risk ekibi 3 ayda bir bütün riskleri değerlendirip bölüm ve süreç bazında önlem alırken, KTÜ Farabi Hastanesinde risk yönetimi rutin olarak aylık, üç aylık periyotlarla değerlendirilmektedir.

- Güvenlik raporlama sistemi var mı? Çalışanların kendini güvende hissedebileceği şekilde tasarlanmış mı?

Her iki hastanede de güvenlik raporlama sistemi mevcut olmakla birlikte bu sistem şeffaf ve güvenilir bir biçimde tasarlanmıştır. Raporlanan durumlar Kalite Koordinatörlükleri tarafından anlık olarak değerlendirilmektedir.

- Hasta ve yakınlarının görüşü alınıyor mu? Hasta memnuniyeti anketi uygulanıyor mu? Bunlar dikkate alınıyor mu?

Her iki hastanede de hasta yakınları ve hastaların görüşü alınmakla birlikte bu anketler Sağlık Bakanlığı tarafından da uygulanmaktadır. Elde edilen veriler ışığında düzeltici önleyici faaliyetler yerine getirilmektedir.

- Çalışanlara yönelik uyum ve hizmet içi eğitimleri yapılıyor mu?

Her iki kurumda da çalışanlara yönelik olarak uyum ve hizmet içi eğitimler düzenli olarak yapılmaktadır.

- Çalışanların sağlıklı bir çalışma ortamı var mı? Sağlık ve güvenliği tehdit eden unsurlara yönelik düzenleme var mı? Sağlık taramaları yapılıyor mu?

KTÜ Farabi Hastanesi açısından ele alındığında, hastanede sağlıklı bir çalışma ortamı için gerekli tedbirler alınmıştır. İş sağlığı ve güvenliği kapsamında hastane personelinin sağlık taramaları yapılmaktadır. Mevcut durumda hastane personelinin %60' ı sağlık taramasından geçirilmiştir. Sağlık taramaları radyoloji bölümünde 6 ayda bir, diğer birimlerde ise yılda bir kez yapılmaktadır.

Giresun Üniversitesi Prof. Dr. A. İlhan Özdemir Eğitim Araştırma Hastanesinde ise, sağlıklı bir çalışma ortamı için gerekli tedbirler alınmakla birlikte hastane personelinin %53' üne yakını sağlık taramasından geçirilmiştir. Radyoloji bölümü çalışanları 6 ayda bir, diğer bölümler ise yılda bir kez sağlık taramasından geçirilmektedir.

Her iki hastanede de sağlık taraması yapılan çalışan sayısını arttırmaya yönelik hedefler belirlenmiştir.

- Çalışanların öneri ve şikayetleri alınıp değerlendiriliyor mu? Memnuniyet anketi uygulanıyor mu?

Çalışanların öneri ve şikayetlerine yönelik olarak her iki hastanede de memnuniyet anketleri uygulanmaktadır. Giresun Üniversitesi Hastanesinde ise üç ayda bir hastane yöneticileri ve Kalite birimi tarafından çalışanların ve hastanenin eksiklik ve önerilerini dinleyeme yönelik saha içi incelemeler yapılmaktadır.

- İlaçların muhafazasına, hazırlanmasına ve transferine yönelik düzenlemeler var mı?

Giresun Üniversitesi hastanesinde ilaçların muhafazası, hazırlanması ve transferine yönelik etkin bir kontrol uygulanmaktadır. Aynı zamanda ilaçlar izlenebilirliği mevcuttur ve gerekli düzenlemeler mevcuttur.

KTÜ Farabi hastanesinde ise gerekli prosedürler oluşturulmakla birlikte Standart tam anlamıyla karşılanamamaktadır. İlaçların hazırlanması noktasında bu hastanede standart karşılanamamıştır. Ancak ilaçların muhafazası, transferi ve ilaç izlenebilirliği noktasında gerekli prosedürler etkin olarak yürütülmektedir.

Bu açıdan değerlendirildiğinde varlıkların korunması anlamında ilaçlara yönelik olarak her iki hastanede de etkin bir politika izlenmektedir.

- Eczaneye iade edilen ilaçlara yönelik prosedür var mı ?

Eczaneye iade edilen ilaçlara yönelik olarak gerekli prosedürler uygulanmaktadır. İlaçların imha, iade, tüketim ve raf ömürlerinin takibi konusunda ilaçlar izlenmektedir.

- Bilgi Yönetim sistemi mevcut mu? Güvenli ve koordineli bir şekilde yürütülüyor mu? Bilgi güvenliği ve mahremiyetine yönelik tedbirler alınmış mı?

Her iki hastanede de bilgi yönetim sistemi mevcuttur. Bilgi güvenliği ve mahremiyetine yönelik olarak yetkilenme prosedürleri mevcuttur. Bilgilerin gizliliği, korunması ve yetkisiz girişleri önlemek amacıyla gizlilik sözleşmesi ve etik sözleşmeler her personel ile paylaşılmış ve imzalatılmıştır.

Bu kapsamda çalışanların bilgi ve belgelere ulaşması noktasında yetki sınırlandırılması yapılmış ve çalışanların mahrem bilgileri paylaşmamasına yönelik gerekli tedbirler alınmıştır.

- Malzeme ve cihaz yönetimi, bakım ve onarımı, muhafazasına yönelik prosedürler var mı?

Her iki hastanede de cerrahi, klinik, biyomedikal ve diğer malzeme ve cihazların bakımı rutin olarak yapılmaktadır.

- İç kontrol ve Sağlıkta Kalite Kontrol Standartlarına yönelik göstergelerin iyileştirilmesi yapılıyor mu?

Her iki hastanede de iç kontrol ve Sağlıkta Kalite Standartlarına yönelik göstergelerin gözden geçirilmesi ve iyileştirilmesi gerçekleştirilmektedir. KTÜ Farabi Hastanesinde Gösterge Yönetimi birimi varken, Giresun Üniversitesi Eğitim ve Araştırma Hastanesinde ise 3 ayda bir değerlendirme yapılmaktadır.

3.4. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

KTÜ Farabi Hastanesi ve Giresun Üniversitesi Prof. Dr. A. İlhan Özdemir Eğitim Araştırma Hastanesine yönelik olarak araştırmanın bulguları ele alınmıştır. Araştırmacı tarafından hazırlanan sorular ilgili birim yetkililerine yöneltilmiş ve alınan cevaplar yazıya dökülerek sunulmuştur.

Elde edilen veriler ışığında Yönetim, Muhasebe Departmanına, Satın Alma Departmanına ve Kalite Koordinatörlüğüne yöneltilen soruların değerlendirilmesi ele alınmıştır. Alınan cevaplar doğrultusunda her iki hastanenin karşılaştırılması yapılmıştır. Hastanenin istenen kriteri sağlaması durumunda evet, istenen kriteri tam

sağlayamaması durumunda kısmen ve istenen kriteri sağlamaması durumunda hayır değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu kapsamda her iki hastanenin iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilmiştir ve karşılaştırılmalı olarak sunulmuştur.

Bu kapsamda iç kontrol sistemi değerlendirildiğinde KTÜ Farabi Hastanesi ve GRÜ Eğitim ve Araştırma Hastanesinde iç kontrol veya iç denetim birimi bulunmamaktadır. Ancak KTÜ Farabi Hastanesi Rektörlük iç kontrol ve iç denetim birimi tarafından denetlenmektedir. GRÜ Eğitim ve Araştırma Hastanesinde ise iç kontrol birimi bulunmamakla birlikte sadece Sağlıkta Kalite Standartları uygulanmaktadır. SKS, iç kontrol sistemine yönelik hastanelere belirli düzenlemeler getirmekle birlikte iç kontrol veya iç denetim fonksiyonunu tam anlamıyla karşılamamaktadır. Bu kapsamda KTÜ Farabi Hastanesi iç kontrol açısından daha etkin bir süreç izlemektedir.

Bir diğer önemli nokta ise KTÜ Farabi Hastanesinde stratejik kararlarda konunun uzmanı birimlere karar alınmadan önce danışılmakta ve stratejik kararlar bu doğrultuda alınmaktadır. GRÜ Eğitim ve Araştırma Hastanesinde ise kararlar üst yönetim tarafından alınmakta ve görüş alınmamaktadır. Bu durum hatalı kararların ortaya çıkmasına neden olmakla birlikte faaliyetlerin etkin ve verimli bir biçimde yürütülmesini de engelleyecektir. Bu kapsamda stratejik kararların alınması ve uygulanması noktasında KTÜ Farabi Hastanesinin daha etkin bir süreç yürütmektedir.

Çalışanların performans değerlemesi yapılması noktasında KTÜ Farabi Hastanesinde sadece akademik personele yönelik süreç yürütülmektedir. GRÜ Eğitim ve Araştırma Hastanesinde ise bütün personelin performans değerlemesi yapılmakta ve dosyalanmaktadır. Bu kapsamda GRÜ Eğitim ve Araştırma Hastanesinin çalışanların performanslarının değerlendirilmesi noktasında daha etkin bir süreç yürütmektedir. Çalışanların terfi etmesinde uzmanlaşma ve performans değerlendirilmesi ise kısmen uygulanmaktadır. Terfi durumunda belirli kriterleri sağlayan personel arasından seçim yapılmaktadır ve son kararda ise yönetim terfi edecek personeli seçmektedir. Her iki hastanede de terfi ve performans değerlemede etkin ve şeffaf bir süreç yürütülmemektedir.

KTÜ Farabi Hastanesinde Rektörlük tarafından yürütülen iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerine yönelik olarak raporlar düzenlenmektedir. GRÜ Eğitim ve

Araştırma Hastanesinde ise Kalite Koordinatörlüğü tarafından SKS' ye yönelik raporlar düzenlenmektedir.

Yönetime yönelik olarak hazırlanan sorularda yapılan değerlendirmede hastanelerdeki eksiklikler ve farklılıklar ele alınmıştır. Her iki hastanede de Sağlıkta Kalite Standartları etkin bir şekilde uygulanmakla birlikte KTÜ Farabi Hastanesinde Rektörlük iç kontrol ve iç denetim birimi tarafından denetimlerin yapılması ve raporların düzenlenmesi nedeniyle daha etkin bir iç kontrol sistemi mevcuttur. Yönetime yöneltile soruların değerlendirilmesi Tablo 7' de ele alınmıştır.

Tablo 7: Yönetim Açısından İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

YÖNETİME YÖNELİK SORULAR	KTÜ FARABİ HASTANESİ			GRÜ EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ		
	EVET	KISMEN	HAYIR	EVET	KISMEN	HAYIR
İç kontrol veya iç denetim birimi var mı?	X					X
Hastanede davranış kuralları ve iş yapma şekillerini kapsayan prosedürler var mı?	X			X		
Hastanede formel ve etkin bir organizasyon yapısı var mı?	X			X		
Hastanede departmanlar arası iyi bir bilgi akış sistemi var mı?	X			X		
Yöneticiler dürüst ve ahlaki değerlerin uygulanması hususunda titizlik gösteriyor mu?	X			X		
Etkin düzeyde bir iç kontrol sistemi için, hastane yönetimi tarafından yeterli kaynak sağlanıyor mu?	X			X		
Çalışanların sürekli olarak eğitim ve gelişimine yönelik adımlar atılıyor mu?	X			X		
Stratejik kararlarda bölüm yöneticilerinin,	X					X

Çalışanların görüşü alınıyor mu ? Uzman desteği alınıyor mu?						
Personel değişikliği yoğun olarak yaşanıyor mu?			X			X
Çalışanların yetki ve sorumlulukları ile ilgili iş tanımları yazılı olarak yapıldı mı?	X			X		
Hastanede çalışanların performans değerlemesi yapılıyor mu?		X		X		
Çalışanların terfi etmesinde uzmanlaşma, performans ölçütleri ve bilgi birikimi dikkate alınıyor mu?		X			X	
Hastanede kayıpları önlemeye yönelik fiziki kontrol faaliyetleri ve güvenlik önlemleri bulunuyor mu?	X			X		
Hastanede iç kontrol sistemi varsa, iç kontrol faaliyetlerine yönelik raporlar düzenleniyor mu?	X				X	
İç kontrol prosedürlerinin uygulandığına dair izleme faaliyetleri yapılıyor mu?	X			X		
Personelin işe giriş ve çıkış saatleri takip ediliyor mu?	X			X		

Kaynak: Yazar tarafından üretilmiştir.

Muhasebe departmanı açısından iç kontrol sistemi değerlendirildiğinde her iki hastanede de etkin bir süreç yürütülmektedir. Hastanelerde bütçeleme yapılması, stok kartlarının tutulması, fiziki incelemelerin ve sayımların yapılması, kayıtların güncel olarak tutulması, mali kontrol sürecinin yerine getirilmesi noktasında prosedürlere uygun olarak hareket edilmektedir. Özel işletmelerden farklı olarak yapılan ödemelerin Hazine ve Maliye Bakanlığı aracılığıyla yerine getirilmesi ve kayıtlarda

Bakanlığın sisteminin kullanılması nedeniyle hastanelerde etkin bir süreç yürütülmektedir. Muhasebe departmanına yönelik soruların değerlendirilmesi ise Tablo 8’ de ele alınmıştır.

Tablo 8: Muhasebe Departmanı Açısından İKS’nin Değerlendirilmesi

MUHASEBE DEPARTMANINA YÖNELİK SORULAR	KTÜ FARABİ HASTANESİ			GRÜ EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ		
	EVET	KISMEN	HAYIR	EVET	KISMEN	HAYIR
Muhasebe, satın alma, teslim birimi vb. diğer birimler birbirinden bağımsız çalışıyor mu?	X			X		
Hastanede bütçeleme yapılıyor mu ?	X			X		
Muhasebe kayıtları güncel olarak tutuluyor mu?	X			X		
Muhasebe kayıtlarına ulaşma konusunda yetki sınırlandırılması var mı?	X			X		
Tahsilat veya ödeme makbuzu kullanılıyor mu? Kullanılıyorsa makbuzlarda seri no, ıslak imza, yönetici onayı var mı?	X			X		
Nakit olarak ödeme yapılıyor mu? Yapılıyorsa kasayı muhafaza eden kişi ile ödeme yapan kişi farklı mı ? İç kontrolör veya iç denetçi tarafından kasa sayımı yapılıyor mu?	X			X		
Stok kartları tutuluyor mu?	X			X		
Fiziki sayım (kasa, senetler, çekler, stoklar, demirbaşlar) yapılıyor mu? Yapılıyorsa hangi sıklıkla yapılıyor ?	X			X		
Sabit varlıklarda demirbaş numaraları var	X			X		

mı?						
Depodan çıkışlar yazılı taleple mi yapılıyor?	X			X		
Depoya giriş ve çıkış evraklarında teslim eden ve teslim alan imzası bulunuyor mu?	X			X		
Ücret bordroları hazırlayan kişi dışında herhangi bir kişi tarafından kontrol ediliyor mu?	X			X		
Bordrolar muhasebe müdürü veya yetkili biri tarafından onaylanıyor mu?	X			X		

Kaynak: Yazar tarafından üretilmiştir.

Satın alma departmanı açısından iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirildiğinde her iki hastanede de etkin bir kontrol süreci mevcuttur. Yapılan alımlar yazılı talep üzerine gerçekleştirilmektedir. Alım sürecinde hastane ihtiyaçları karşılanırken ihale usulü ile alım yapılmaktadır ve alınan malzeme veya cihazlar sözleşmede tarif edilmektedir. Yapılan ödemeler ise Bakanlık aracılığıyla yapılmaktadır. Tarif üzerine alım yapılması nedeniyle genellikle iade gerçekleşmemektedir. Muhasebe departmanı, satın alma departmanı ve teslim alma birimi birbirinden bağımsız çalışmaktadır. Bu kapsamda değerlendirildiğinde her iki hastanede de etkin bir süreç yürütülmektedir. Satın alma departmanına yönelik soruların değerlendirilmesi ise Tablo 9’ da ele alınmıştır.

Tablo 9: Satın Alma Departmanı Açısından İKS’nin Değerlendirilmesi

SATIN ALMA DEPARTMANINA YÖNELİK SORULAR	KTÜ FARABI HASTANESİ			GRÜ EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ		
	EVET	KISMEN	HAYIR	EVET	KISMEN	HAYIR
Yapılan alımlar yazılı olarak gerçekleşiyor mu?	X			X		
Satın alma bölümü, muhasebe bölümü ve teslim alma biriminden ayrı mı	X			X		

çalışıyor?						
Satın alım siparişleri ve teslim alma tutanakları seri numaralı mı?	X			X		
Satın alımlarda yapılan iadelerde muhasebe departmanına bilgi veriliyor mu? İadelerde sevk ve iade tutanakları düzenleniyor mu?	X			X		
Muhasebe bölümü sipariş mektubu, teslim alma tutanağı, harcama olurunun kopyasını alıyor mu?	X			X		
Satın alma işlemlerinde üst yönetimi bilgi veriliyor mu?	X			X		
Muhasebe departmanı ile etkili bir iletişim sistemi var mı ?	X			X		

Kaynak: Yazar tarafından üretilmiştir.

Kalite Koordinatörlüğü açısından iç kontrol sistemine yönelik sorular değerlendirildiğinde her iki hastanede de etkin bir süreç görülmektedir. Hastane misyon, vizyon, amaç ve hedeflerinin belirlenmesi, buna yönelik eylem planlarının hazırlanması, ilaç takibinin yapılması, hastalara ve çalışanlara memnuniyet anketi uygulanması gibi süreçler yerine getirilmektedir.

SKS hastanelere iç kontrol bazında da bazı yükümlülükler getirmekle birlikte tam anlamıyla iç kontrol sistemini karşılamamaktadır. Sağlıkta Kalite Standartları hastanelerde etkin olarak uygulanmakla birlikte standartların izlemesi yapılmakta ve tespit edilen eksikliklere önlem alınmaktadır. Muhasebe satın alma birimlerinde ise Sağlık Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan prosedürler uygulanmaktadır. Kalite Koordinatörlüğüne yönelik soruların değerlendirilmesi ise Tablo 10' da ele alınmıştır.

Tablo 10: Kalite Koordinatörlüğü Açısından İç Kontrol Sisteminin Etkinliği

	KTÜ FARABI HASTANESİ			GRÜ EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ		
	EVET	KISMEN	HAYIR	EVET	KISMEN	HAYIR
KALİTE KOORDİNATÖRLÜĞÜNE YÖNELİK SORULAR						
Hastanenin misyon, vizyon, amaçları ve hedefleri belirlenmiş mi?	X			X		
Amaç ve hedefleri gerçekleştirmeye yönelik eylem planı ve stratejiler belirlenmiş mi?	X			X		
Kalite Yönetim birimi kurulmuş mu? Bu birimde SKS' ye yönelik öz değerlendirme yapılıyor mu? Yapılıyorsa hangi aralıklarla?	X			X		
SKS kapsamında tespit edilen uygunsuzluklara yönelik iyileştirme yapılıyor mu?	X			X		
Çalışan sağlığı ve güvenliği komitesi mevcut mu?	X			X		
Üst yönetim tarafından onaylanan tüm belgeler muhafaza ediliyor mu?	X			X		
Risk yönetimi gerçekleştiriliyor mu? Risk yönetiminin etkinliği inceleniyor mu? Belirlenen risklere göre bölüm veya süreç bazında önlem alınıyor mu?	X			X		
Güvenlik raporlama sistemi var mı? Çalışanların kendini güvende hissedebileceği şekilde tasarlanmış mı?	X			X		
Hasta ve yakınlarının görüşü alınıyor mu? Hasta memnuniyeti anketi uygulanıyor mu? Bunlar dikkate alınıyor mu?	X			X		
Çalışanlara yönelik uyum ve hizmet içi eğitimleri yapılıyor mu?	X			X		
Çalışanların sağlıklı bir çalışma ortamı var mı? Sağlık ve güvenliği tehdit eden unsurlara yönelik düzenleme var mı? Sağlık taramaları yapılıyor mu?	X			X		

Çalışanların öneri ve şikayetleri değerlendiriliyor mu? Memnuniyet anketi uygulanıyor mu?	X			X		
İlaçların muhafazasına, hazırlanmasına ve transferine yönelik düzenlemeler var mı?	X			X		
Eczaneye iade edilen ilaçlara yönelik prosedür var mı ?	X			X		
Bilgi Yönetim sistemi mevcut mu? Güvenli ve koordineli bir şekilde yürütülüyor mu? Bilgi güvenliği ve mahremiyetine yönelik tedbirler alınmış mı?	X			X		
Malzeme ve cihaz yönetimi, bakım ve onarımı, muhafazasına yönelik prosedürler var mı?	X			X		
İç kontrol ve Sağlıkta Kalite Kontrol Standartlarına yönelik göstergelerin iyileştirilmesi yapılıyor mu?	X			X		

Kaynak: Yazar tarafından üretilmiştir.

Karadeniz Teknik Üniversitesi Sayıştay raporları incelendiğinde, 2017 yılında iç kontrol sistemine yönelik olarak yapılan denetimde herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir. 2018 yılında yapılan Sayıştay denetiminde ise;

- İdarenin misyonu ve vizyonu belirtilmiştir. Personelin tamamının idarenin misyon ve vizyonundan haberdar olduğu kanaatine varılmıştır. Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerce yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmıştır.
- Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde tespit edilmiştir. Yetkiler ve yetki devrinin sınırları kısmen kanunda belirtilen ilkeler çerçevesinde belirlenmiştir.
- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından yapılan yönlendirmeler doğrultusunda birimlerin risk değerlendirme çalışmaları sürdürülmektedir. İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu oluşturulmuştur.

- Ön Mali Kontrol Sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a uygun olarak kurulmuştur. İş ve işlemler yönerge doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.

- Üniversitede; gelen ve giden her türlü evrak dâhil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı Elektronik Bilgi Yönetim Sistemi (EBYS) kullanılmaktadır.

- Üniversitede iç denetim birimi oluşturulmuş ve İç Denetim Biriminin işleyişi ile iç denetçilerin ve üst yöneticinin iç denetime ilişkin görev yetki ve sorumluluklarına yönelik KTÜ İç Denetim Yönergesi çıkarılmıştır. İç denetim faaliyetleri yıllık olarak hazırlanan İç Denetim Programı çerçevesinde yürütülmektedir ifadeleri yer almaktadır.

2019 Sayıştay raporu ise henüz yayınlanmamıştır. GRÜ Prof. Dr. A. İlhan Özdemir Eğitim ve Araştırma Hastanesine yönelik Sayıştay raporu bulunmamaktadır. KTÜ açısından değerlendirildiğinde Farabi Hastanesinin iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri rektörlük tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda araştırma sonucunda KTÜ Farabi Hastanesinde etkin bir iç kontrol sistemi olduğu belirlenmiştir. Sayıştay raporu araştırma sonucunda elde edilen bilgiler ile paraleldir.

GRÜ Prof. Dr. A. İlhan Özdemir Eğitim ve Araştırma Hastanesinde ise iç kontrol ve iç denetim birimi bulunmamaktadır. Buna karşılık Sağlıkta Kalite Standartları, Sağlık Bakanlığı yönetmelikleri ve Hazine ve Maliye Bakanlığı yönetmelikleri çerçevesinde kontrol prosedürleri oluşturulmuştur. Bu hastanede etkin bir kontrol süreci yürütülmekle birlikte iç kontrol ve iç denetiminin olmaması önemli bir eksikliktir.

Hastanelerin iç kontrol sistemlerine yönelik genel bir değerlendirme yapıldığında ise Doğu Karadeniz Bölgesinde yer alan KTÜ Farabi Hastanesi ve GRÜ Eğitim ve Araştırma Hastanesinde etkin bir iç kontrol sistemi görülmektedir.

SONUÇ

Kontrol, işletme faaliyetlerinin yasal ve işletme yönetimi tarafından belirlenen politika ve prosedürlere uygunluğu noktasında ve işletme faaliyetlerine geri bildirimin sağlanması noktasında katkı sağlayan önemli bir araçtır. Kontrol faaliyetleri işletmede kurulacak iç kontrol sistemi tarafından yerine getirilmektedir.

İç Kontrol ise, işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi, politika ve prosedürlere uygunluğun sağlanması, işletmede meydana gelebilecek hata ve hilelerin önlenmesi amacıyla oluşturulan ve makul düzeyde bir güvence sunun faaliyetler bütünüdür. İç kontrol sistemi;

- Faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Varlıkların korunmasını,
- Politika ve prosedürlere uygunluğun sağlanması,
- İşletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması,
- Muhasebe kayıtlarının ilkelere ve kurallara olarak gerçekleştirilmesi

noktasında oldukça önemlidir.

İç kontrol sürekli devam eden bir süreçtir. İşletmede meydana gelen her bir işlem iç kontrol sistemi kapsamındadır ve işletmeye faaliyetlerine devam ettiği sürece iç kontrol sistemi varlığını devam ettirir. Kontrol faaliyetlerinde en önemli unsur insandır ve faaliyetler çalışanlar ve yöneticiler aracılığıyla yerine getirilmektedir. Bu yüzden iç kontrol sisteminin başarısı çalışanların ve yöneticilerin tutumlarına bağlıdır.

İç kontrol sistemine yönelik kontrol faaliyetleri oluşturulurken işletme yönetiminin tutumu ön plana çıkmaktadır. Kontrol faaliyetleri proaktif veya reaktif olabilir. Yapılan hataların önceden önlenmesine yönelik kontrol sistemi oluşturulmasında önleyici ve yönlendirici kontrol prosedürleri gibi proaktif prosedürler uygulanmaktadır. Yapılan hataların işlem bittikten sonra ortaya çıkarılmasına yönelik kontroller ise bulgu ve düzeltici kontroller uygulanmaktadır ve bu kontrol prosedürleri reaktiftir. İç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalışabilmesi için işletmeler tarafından proaktif yani yapılacak hataları işlemleri önlemeye yönelik prosedürler uygulanmalıdır.

Kontrol faaliyetlerini uzun yıllar boyunca işletmeler tarafından kullanılmıştır. İşletmelerin büyümesi, faaliyetlerin karmaşık bir yapıya bürünmesi, işletmelerin bulunduğu ülke sınırlarını aşması ve işletme sahipliği ile yöneticiliğinin ayrılması kontrol faaliyetlerini ve iç kontrol sistemi önemli kılmıştır. Kontrol faaliyetleri eski dönemlerde işletme sahipleri tarafından hilelerin ve çalınlmaların önlenmesi için yürütölmekte iken bu dönemlerde iç kontrol sisteminin önemi bilinmemektedir. 1850’li yıllardan itibaren sermaye birikimi oluşması, bankacılık ve demiryolu şirketlerinin kurulması ile birlikte denetim faaliyetleri ve iç kontrol faaliyetlerinin önemi artmıştır. Lawrence Dicksee tarafında 1892 yılında ilk baskısı, 1905 yılında ikinci baskısı yayınlanan “Denetim” adlı kitapta etkin bir iç kontrol sisteminin ayrıntılı denetim ihtiyacını ortadan kaldıracağı belirtilmiştir. Bu dönemden itibaren denetim ile birlikte iç kontrol sisteminin de önemi giderek artmıştır. Uluslararası kurum ve kuruluşlar iç kontrol sistemine yönelik düzenlemeler ve raporlar hazırlamıştır.

İç kontrol sistemine yönelik olarak çeşitli düzenlemeler olmasına rağmen Dünya’ da en fazla kabul gören model COSO iç kontrol çerçevesidir. COSO 1992 yılında geliştirilmiş ve iç kontrol sisteminin bileşenleri Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi-İletişim ve İzleme olarak değerlendirmiştir. İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve sürdürölmesi için beş unsurun ele alınması gerekmektedir.

Kontrol ortamı iç kontrol sisteminin temelini oluşturmaktadır ve işletmenin yapısı, yönetim anlayışı, yetki devirleri, performans değerlendirme yöntemleri gibi süreçleri kapsamaktadır. Risk değerlendirme, işletmenin amaçlarına ulaşmasında karşılaşılabileceği risklerin değerlendirmesi, tanınması, analiz edilmesi ve risklere ne şekilde karşılık verileceğinin saptanmasını sürecini içermektedir. İşletme kontrol ortamı ve risk değerlendirme sürecini ele aldıktan sonra kontrol prosedürlerini oluşturmalı ve kontrol faaliyetlerini yerine getirmelidir. İç kontrol sisteminde etkinliğin sağlanması noktasında bir diğer önemli husus bilgi ve iletişim süreci planlanmasıdır. İşletmede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ile birlikte bu sisteminin sürdürölabilir olması da oldukça önemlidir. Bu kapsamda işletmede iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesine ve eksikliklerin tespit edilip giderilmesine yönelik izleme faaliyetleri yerine getirilmelidir.

Bağımsız denetimde örneklem belirlenmesi ve risklerin saptanması noktasında da iç kontrol sistemi önemli bir yere sahiptir. Etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde doğal risk ve kontrol riski düşük olacaktır ve bağımsız denetçiler iç kontrol sistemi etkin bir işletme de daha az kanıt ve zaman kaybı ile bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getirecektir. Günümüzde faaliyetlerin karmaşıklığı işletmeleri etkin bir iç kontrol sistemi kurmaya zorlamıştır. Özel sektörde olduğu gibi kamuda da iç kontrol sistemi önemlidir ve etkin bir şekilde bu yapı oluşturulmalıdır. Hastaneler sermaye yoğun çalışan ve bünyesinde nitelikli personel barındıran hizmet işletmeleridir. Son dönemlerde özel sektörün sağlık yatırımcılarının artması özel hastane sayılarındaki artışı beraberinde getirmiştir. Hastaneler arası rekabet artmıştır ve verilen hizmetin kalitesinin artırılması hastanelere rekabet avantajı sağlamaktadır. Bu kapsamda devlet ve üniversite hastanelerinin de faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yürütmek, yasal düzenlemelere uygunluğu sağlamak ve kaliteli hizmet sunmak amacıyla etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmaları gerekmektedir.

Hastaneler, hastalara ayakta veya yatarak tanı, tedavi ve bakım hizmetlerinin sunulduğu sağlık kuruluşlarıdır. Hastaneler teknoloji yoğun işletmelerdir ve sabit sermaye yatırımları yüksektir. Bu durum hastanelerin rekabet avantajı sağlamaları için varlıkların korunması ve kaynakların verimli kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Aynı zamanda hastanelerde zarar eden bir birimin kapatılması çoğu zaman mümkün olmamaktadır ve hastaneler kapasite değişimlerine kısa dönemde ayak uyduramamaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde zarar eden bir birimin kapatılması da kısa dönemde mümkün olmamaktadır. Gerek hastane aktifinde yer alan teknolojik ürünlerin ve makinelerin korunması gerekse birimlerin zarar etmemesi ve kaynakların verimli kullanılması açısından iç kontrol sisteminin kurulması ve sürekliliğin sağlanması gerekmektedir.

Hastanelerde kontrol ortamı değerlendirildiğinde organizasyon yapısı belirlenmeli, yönetim ve çalışma felsefesi oluşturulmalı, yetki ve sorumluluklar belirlenmelidir. Aynı zamanda riskler rutin olarak değerlendirilmeli ve izlenmelidir. Örnek vermek gerekirse hastaneler acil durum, afet, kaza vb. durumlarda yoğun bir taleple karşı karşıya kalmaktadır ve bu riskler değerlendirilmelidir. Aynı şekilde kimyasal bir sızıntı veya yangın durumunda gerekli tedbirler alınmalı ve çalışanlar

bu konuda bilgilendirilmelidir. Hastanede yer alan her birim ve süreç için kontrol faaliyetleri yerine getirilmelidir. İç kontrol sisteminin en önemli bileşenlerinden biri de bilgi ve iletişimdir. Hastanede yer alan her birim ve her çalışan zamanında, güvenilir ve tam bilgiye ulaşmalıdır. Bu bilgilerin iletilmesinde ise etkin bir iletişim süreci izlenmelidir. İç kontrol sisteminin oluşturulması kadar sürekliliğinin sağlanması da oldukça önemlidir. Bu kapsamda hastanelerde kurulan iç kontrol sistemi rutin olarak değerlendirilmeli ve eksiklikler ve tespit edilip önlem alınmalıdır. İzleme faaliyetlerinin yerine getirilmemesi iç kontrol sisteminin zamanla etkinliğini yitirmesine yol açacaktır.

Her işletmede olduğu gibi kamu ve özel hastanelerde de iç kontrol sisteminin kurulması ve devamlılığının sağlanması önemlidir. Bu kapsamda çalışmada Doğu Karadeniz Bölgesinde yer alan Üniversite Hastanelerinin iç kontrol sistemi değerlendirilmiştir. Çalışmada iç kontrol sistemi değerlendirme yöntemlerinden anket ve not alma yöntemi birlikte kullanılmıştır. Hastane Yönetimi, Muhasebe Departmanı, Satın Alma Birimi ve Kalite Koordinatörlüğüne yönelik olarak hazırlanan sorular bölüm yöneticilerine yöneltilerek verilen cevaplar kaydedilmiş ve yazıya dökülmüştür. Elde edilen veriler ışığında iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilmiştir. Rize Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi ve Ordu Üniversitesi Hastanesinden gerekli yasal izinlerin alınamaması nedeniyle çalışma KTÜ Farabi Hastanesi ve GRÜ Prof. Dr. A. İlhan Özdemir Eğitim ve Araştırma Hastanesinde yürütülmüştür.

Her iki hastanede de muhasebe ve satın alma departmanına yönelik etkin bir iç kontrol sistemi olduğu değerlendirilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının yasal yetkilerine uygun olarak muhasebe ve satın alma işlemleri yürütülmektedir. Yönetimsel anlamda değerlendirme yapıldığında ise her iki hastanede de bazı eksiklikler tespit edilmesine rağmen iç kontrol sisteminin etkin olduğu değerlendirilmesi yapılmıştır. Her iki hastanede de iç kontrol veya iç denetim birimi bulunmamaktadır. Ancak KTÜ Farabi Hastanesinde Rektörlük iç kontrol ve iç denetim birimi tarafından gerekli faaliyetler yürütülmektedir. Giresun Üniversitesi Eğitim ve Araştırma Hastanesinde stratejik kararlarda bölüm çalışanlarına veya konunun uzmanlarına danışılmazken KTÜ Farabi Hastanesinde stratejik kararlarda bölüm çalışanları veya konunun uzmanlarına danışılmaktadır. Varlıkların etkin bir

şekilde kullanılması noktasında KTÜ Farabi Hastanesinde daha verimli ve etkin bir süreç izlediğini söylemek mümkündür. Çalışanların performans değerlemesi yapılması konusunda ise KTÜ Farabi Hastanesinde sadece akademik personele yönelik performans değerlendirmesi yapılırken. GRÜ Eğitim ve Araştırma Hastanesinde ise bütün personelin performans değerlendirmesi yapılmakta ve dosyalanmaktadır. Bu kapsamda veriler değerlendirildiğinde KTÜ Farabi Hastanesi ve GRÜ Eğitim ve Araştırma Hastanesinde yönetsel anlamda bazı eksiklikler olmasına karşılık genel itibarıyla kontrol prosedürleri belirlenmiş ve iç kontrol faaliyetleri yürütülmektedir. Kalite Koordinatörlüğü açısından bir değerlendirme yapıldığında ise her iki hastanede de etkin bir süreç yürütüldüğü gözlenmiştir. Elde edilen verilere göre iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik değerlendirme Tablo 11’ de ele alınmıştır.

Tablo 11: İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi

İLGİLİ BİRİM / HASTANE	KTÜ FARABİ HASTANESİ	GRU PROF. DR. A. İLHAN ÖZDEMİR EĞİTİM ARAŞTIRMA HASTANESİ
Yönetim Açısından İç Kontrol	ETKİN	ETKİN
Muhasebe Departmanı Açısından İç Kontrol	ETKİN	ETKİN
Satın Alma Birimi Açısından İç Kontrol	ETKİN	ETKİN
Sağlıkta Kalite Standartları Açısından İç Kontrol	ETKİN	ETKİN

Kaynak: Yazar tarafından üretilmiştir.

Çalışmanın sonucuna göre Giresun Üniversitesi Eğitim ve Araştırma Hastanesi ile KTÜ Farabi Hastanesinde etkin bir iç kontrol faaliyeti yürütüldüğü tespit edilmiştir. Elde edilen bulgulara ek olarak Karadeniz Teknik Üniversitesine yönelik 2017 ve 2018 yılı sayıştay raporları incelenmiştir. Sayıştay Raporuna göre 2017 yılında döner sermaye işletmelerinde usul ve esaslara uygun iç kontrol sisteminin kurulmadığı ve ön mali kontrol işlemlerinin yapılmadığı ve Eğitim ve Araştırma Hastanesinin mali yapısının sürdürülebilir olmadığı noktasında görüş belirtilmiştir. 2018 yılında ise döner sermaye işletmelerinde usul ve esaslara uygun iç kontrol sisteminin kurulmuş ve ön mali kontrol işlemleri yapılmasına yönelik prosedürler oluşturulmuştur. Bu kapsamda 2018 yılında iç kontrol sistemine yönelik

eksiklikler giderilmiştir. Ancak 2018 yılında da Eğitim ve Araştırma Hastanesinin mali yapısının sürdürülebilir olmadığı noktasında görüş belirtilmiştir. Bu kapsamda KTÜ Farabi Hastanesinde Rektörlük iç kontrol ve iç denetim birimi tarafından kontrol faaliyetlerine yönelik incelemeler yapılmakla ve raporlar düzenlenmekle birlikte hastanede de yönetsel anlamda problemler olduğu ve mali yapısının sürdürülebilir olmadığı söylenebilir. GRÜ Eğitim ve Araştırma Hastanesi ise Afiliye Hastane kategorisinde yer almaktadır. Afiliasyon işbirliği anlamında kullanılmaktadır ve Giresun Üniversitenin insan kaynağı ile devlet hastanesinin fiziki yeterliliği sonucu işbirliği sağlanmıştır. KTÜ Farabi Hastanesi ise Üniversite bünyesinde yer alan bir hastanedir. Karadeniz Teknik Üniversite Sayıştay Raporunda Farabi Hastanesine yönelik inceleme sonuçları bulunurken Giresun Üniversite sayıştay raporunda hastaneye yönelik sonuçlar bulunmamaktadır. Bu nedenle Giresun Üniversitesi Eğitim ve Araştırma Hastanesine yönelik sayıştay raporu elde edilememiştir.

KAYNAKÇA

Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Ağırbaş, İ. (2016). *Hastane Yönetimi ve Organizasyon*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Akbulut, E. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma. *Electronic Journal of Vocational Colleges*. 2(1): 174-187.

Aksoylu, S. (2014). Hastane İşletmelerinde Değer Akış Maliyetlemesi. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*. 7(1): 260-272.

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): 83-98.

Alpman, G. (2009). *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması*.
<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6822-00BE62E558580D9C11802D8B45F95F89BA49A4B8.pdf> Erişim Tarihi: 04.04.2020.

Altamuro, J. ve Beatty, A. (2010). How Does Internal Control Regulation Affect Financial Reporting?. *Journal of Accounting and Economics*. 21: 58-74.

Apaydın, F. (2009). Kurumsal Teori ve İşletmelerin Kurumsallaşması. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 10(1): 1-22.

Arwinge, O. (2012). *Internal Control: A Study of Concept and Themes*. Springer-Verlag Berlin Heidelberg.

Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*. 77: 63-86.

Aytaç, A. (2014). *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bakkal, H. ve Kasımoğlu, A. (2012). İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış “Coso Ve Coco Modeli”. *Mevzuat Dergisi*. 15(178): 1-14.

Beylik, U. (2018). Sağlıkta Akreditasyon Denetim Yöntemi: Türkiye Sağlık Hizmetleri Kalite ve Akreditasyon Enstitüsü Uygulaması. *Sağlıkta Kalite ve Akreditasyon Dergisi*. 1(1): 6-13.

Boczko, T. (2007). *Corporate Accounting Information Systems*. London: Pearson Education.

Bohigas, L., Smith, D., Brooks, T., Donahue, T., Heidemanns, E., Donaldson, B., Shaw, C. (1996). Accreditation Programs for Hospitals: Funding and Operation. *International Journal for Quality in Health Care*. 8(6): 583-589.

Bozkurt, N. (1998). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Budak, G. ve Budak, G. (2013). *İşletme Yönetimi*. İzmir: Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi.

Can, E. (2014). Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Cengiz, C. (2018). Sağlık Hizmetlerinde Akreditasyon Programları ve TÜSKA. *Sağlıkta Kalite ve Akreditasyon Dergisi*. 1(1): 21-26.

Coates, J.C. (2007). The Goals and Promise of the Sarbanes–Oxley Act. *Journal of Economic Perspectives*. 21(1): 91-116.

Collier, P., Berry, A., Burke, G. (2007). Risk and Management Accounting. *Oxford: CIMA Publishing*.

Conforti, D., Guerriero, F., Guido, R., Cerinic, M., Conforti, M. (2011). An Optimal Decision Making Model for Supporting Week Hospital Management. *Health Care Management Science*. 14(1): 74-88.

Cömert, N. (2018). Denetim. Denetim Süreci ve İç Kontrol (ss. 46-77). Editör Melih Erdoğan. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 46-77.

Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 4(7): 167-188.

Fatih Devlet Hastanesi Organizasyon Şeması,
https://dosyahastane.saglik.gov.tr/Eklenti/55287,organizasyon1pdf.pdf?0&_tag1=D3DF402AE69B5E5BA4FAFF37E0B34B1190FEAC8B Erişim Tarihi: 01.03.2020.

Gönen, S. (2009). İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 11: 189-217.

Güney, S. ve Sarı, S.S. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 5: 62-80.

Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E. (1997). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

Hall, J.A. (2010). *Accounting Information System*. Ohio: Cengage Learning.

Hightower, R. (2009). *Internal Controls Policies and Procedures*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

<http://tdk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 05.03.2020.

İnceoğlu, G. (1991). *Hastane Katı Atıklarının Yarattığı Çevre Sorunlarının Yönetmel ve Örgütsel Çözüm Yolları ve Hasta Başına Çıkan Atıkların Cins ve Miktarlarının Tespiti ile İlgili Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İşcan, Ö.F. ve Kaygın, E. (2009). Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi Üzerine Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 13(2): 213-224.

Kagermann, H., Kinney H., Küting K., Weber C.P. (2008). *Internal Auditing Handbook*. Berlin: Springer.

Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kavuncubaşı, Ş. (2013). Hastane Yönetimi. *Hastane Organizasyonu* (ss. 33-42). Editörler Haydar Sur ve Tunçay Palteki. İstanbul: Nobel Tıp Kitabevi.

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

Kavuncubaşı, Ş. ve Kısa, A. (2011). *Hastane Organizasyon Yapısı*. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Kavuncubaşı, Ş. ve Yıldırım, S. (2018). *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kepekçi, C. (1982). *İşletmede İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetçinin Rolü*. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Keskin, D. (2006). *İç Kontrol Sistemi: Kontrol Öz Değerlendirme*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Kamu Gözetim Kurumu. *Bağımsız Denetim Standardı 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı*.

Kamu Gözetim Kurumu. *Bağımsız Denetim Standardı 315. İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi Standardı*.

Kısakürek, M. (2010). Hastane İşletmelerinde Bölüm Maliyet Analizi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 24(3): 229-256.

Korkut, B. (2004). *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi*. TCMB Uzmanlık Yeterlik Tezi.

KTÜ Farabi Hastanesi Organizasyon Şeması,
http://www.ktu.edu.tr/dosyalar/farabi_b5984.pdf. Erişim Tarihi: 01.03.2020 Erişim Tarihi: 04.04.2020.

Kurt, G. ve Uçma, T. (2013). COSO İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 15(2): 79-89.

Kurtulmuş, S. (1998). *Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi*. İstanbul: Değişim Dinamikleri Yayınları.

Küçük, E. ve Uzay, Ş. (2009). Hileli Finansal Raporlama Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 32: 239-258.

Lartey, P.Y., Kong, Y., Bah, F.B.M., Santosh, R.J., Gumah, I.A. (2019). Determinants of Internal Control Compliance in Public Organizations; Using Preventive, Detective, Corrective and Directive Controls, *International Journal of Public Administration*. 1-13.

McNally, S. (2013), The 2013 COSO Framework & SOX Compliance, https://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf Erişim Tarihi: 04.04.2020.

Moeller, R. (2008). *Sarbanes-Oxley Internal Controls: Effective Auditing With AS5, CobiT and ITIL*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Moeller, R. (2015). *Brink's Modern Internal Auditing*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Morcinki, D.E. ve Hetico, H.R. (2013). *Hospital & HealthCare Organisations*. Florida: CRC Press.

Özten, S. ve Kargın, S. (2012). Bankacılıkta İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü ve Muhasebeleştirme Süreci. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*. 14(2): 119-136.

Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Pfister, J. (2009). *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory*. London: Physica-Verlag a Springer Company.

Pickett, K.H.S. (2005). *The Essential Handbook of Internal Auditing*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.

Rae, K., Sands, J., Subramaniam, N. (2017). Associations Among the Five Components within COSO Internal Control-Integrated Framework as the Underpinning of Quality Corporate Governance. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*. 11: 26-54.

Razae, Z. (1995). What the COSO Report Means for Internal Auditors. *Managerial Auditing Journal*. 10(6): 5-9.

Rittenberg, L.E., Martens, F., Landes, C. E. (2007). Internal Control Guidance Not Just A Small Matter: COSO's Latest Guidance On Controls For Smaller Businesses Fits All Organizations. *Journal of Accountancy*. 1-8.

Romney M.B. ve Steinbart P.J. (2017). *Accounting Information Systems*. New York: Pearson.

Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 18(2): 161-174.

Sağlıkta Akreditasyon Standartları Hastane Seti.
<https://kalite.saglik.gov.tr/TR,8175/saglikta-akreditasyon-standartlari-sas.html>
Erişim Tarihi: 05.03.2020.

Sağlıkta Kalite Standartları Hastane. <https://kalite.saglik.gov.tr/TR,8175/saglikta-akreditasyon-standartlari-sas.html> Erişim Tarihi: 05.03.2020.

Selimoğlu, S. ve Özbek, C.Y. (2018). *İç Denetim: Uluslararası İç Denetim Standartlarıyla Uyumlu*. Ankara: Nobel Yayıncılık.

Tengilimoğlu, D., Işık, O., Akbolat, M. (2009). *Sağlık İşletmeleri Yönetimi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

The 2013 COSO Framework & SOX Compliance, <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx> Erişim Tarihi: 04.04.2020.

Tuan, K. ve Memiş, M.Ü. (2007). İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 35: 1-14.

Turley, J.S. (2008). *The Changing Dynamics of Global Capital Markets, Remarks*. <https://www.uschamber.com/speech/changing-dynamics-global-capital-markets-remarks> Erişim Tarihi: 15.02.2020.

Tüm, K. ve Memiş, M. Ü. (2012). *İç Kontrol: Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme*. Adana: Karahan Kitabevi.

Türedi H., Gürbüz, F., Alıcı, Ü. (2014). COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*. 11(42): 141-155.

Türedi, H., Zor, Ü., Gürbüz, F. (2015). Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 66: 1-20.

Türedi, H. (2001). *Denetim*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Türedi, S. (2012). İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 4(1): 27-37.

Türkiye Sağlık Hizmetleri Kalite ve Akreditasyon Enstitüsü, <https://www.tuseb.gov.tr/tuska/> Erişim Tarihi: 04.04.2020.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü. <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>. Erişim Tarihi: 03.04.2020.

Uşul, H. (2015). *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Uysal, B. ve Yorulmaz, M. (2018). Sağlıkta Kalite Standartları Ve Bilişsel Mahremiyet. *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi*. 16: 24-33.

Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.

Uzun, A.K. (2009). Kamu Yönetiminde İç Kontrol Ve İç Denetim Yaklaşımı. *Denetim Dergisi*. 3: 59-65.

World Health Organization, <https://www.who.int/hospitals/en/> Erişim Tarihi: 03.02.2020.

Yavuz, S.T. (2002). İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri: İç Kontrol Merkezi Teftiş'ten (İç Denetim'den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?. *Bankacılar Dergisi*. 42: 39-57.

Yılancı, M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Yıldız, M.S. (2019). Sağlıkta Kalite Yönetim Sistemleri ve Akreditasyon. *Sağlık Kurumlarında Yönetim* (ss. 545-588). Editör Zekai Öztürk. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Zerenler, M. ve Öğüt, A. (2007). Sağlık Sektöründe Algılanan Hizmet Kalitesi ve Hastane Tercih Nedenleri Araştırması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 18: 501-519.

