

KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM UYGULAMALARININ KAMU MALİ YÖNETİMİ VE SAĞLIK EKONOMİSİ PERSPEKTİFİNDEN ANALİZİ: T.C. SAĞLIK BAKANLIĞI ÖRNEĞİ

Hakan AKIN¹

Makale İlk Gönderim Tarihi / Recieved (First): 26.12.2021

Makale Kabul Tarihi / Accepted: 30.12.2021

Atıf/©: Akın, H. (2021). Kamu kurumlarında iç denetim uygulamalarının kamu malî yönetimi ve sağlık ekonomisi perspektifinden analizi: T.C. Sağlık Bakanlığı örneği. Scientific Journal of Finance and Financial Law Studies,1(1),81-95

Özet

Türk kamu yönetim sisteminde 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre değerlendirilmesi için çeşitli mekanizmaların geliştirildiği görülmektedir. Söz konusu mekanizmaların başında kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle doğrudan üst yöneticiye bağlı oluşturulan iç denetim birimleri gelmektedir. Sağlık Bakanlığında da diğer bakanlıklarda olduğu gibi iç denetim birimi oluşturularak; bakanlığa tahsis edilen kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre kullanılması amaçlanmıştır. Çalışmanın materyalini Türk kamu yönetim sisteminde iç denetim faaliyetlerinin bir bütün olarak ele alındığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu yıllık kurumsal faaliyet raporları oluşturmaktadır. Araştırma yöntemi olarak doküman analizi tercih edilmiştir. Sağlık bakanlığının ilgili mevzuatında iç denetim biriminin, kaynakların kullanımında etkililik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanmasına yönelik, risk esaslı uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimleri yapması öngörülmektedir. İç denetimler yoluyla değerlendirmeler yapmak, önerilerde bulunmak ve idareye yardımcı olmak suretiyle sağlık sistemine değer katılmasının misyon edinildiği anlaşılmaktadır. Faaliyet raporları incelendiğinde iç denetimin sağlık sistemine nasıl değer kattığı yönündeki bilgilerin sınırlı olduğu anlaşılmaktadır. İç denetim birimlerinin Türk sağlık sisteminin gelişimine sağladıkları katkıların daha somut ve yönetişimci anlayışla paylaşılması gerektiği kanısındayız. Bir başka ifadeyle sağlık kurumlarında iç denetim faaliyetleri ile ilgili bilgilerin tüm paydaşların erişimine açık bulundurulmasının gelişmeye açık olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca maliyet etkililik, maliyet yarar, maliyet değer analizi gibi ekonomik değerlendirme çalışmalarıyla iç denetim sisteminin geliştirilebileceği öngörülmektedir. Ekonomik değerlendirme yöntemlerinin aynı zamanda sağlık bakanlığının kamu sağlık sistemlerinin sürdürülebilirliği konusundaki çalışmalara anlamlı katkılar sağlayabileceği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sağlık Ekonomisi, İç Denetim, Etkililik, Verimlilik, Kamusal Sağlık Harcamaları.

JEL Kodu: I18, H83, D61, H51.

¹ Doktor Öğr. Üyesi, Yüksek İhtisas Üniversitesi, Ankara Şehri, Türkiye email: hakanakin@yiu.edu.tr, ORCID No: 0000-0002-5452-5633.

ANALYSIS OF INTERNAL AUDIT PRACTICES IN PUBLIC ADMINISTRATION FROM PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT AND HEALTH ECONOMY PERSPECTIVE: T.R. MINISTRY OF HEALTH ANALYSIS

Citation /©: Akın, H. (2021). Kamu kurumlarında iç denetim uygulamalarının kamu malî yönetimi ve sağlık ekonomisi perspektifinden analizi: T.C. Sağlık Bakanlığı örneği. *Scientific Journal of Finance and Financial Law Studies*,1(1),81-95

Abstract

In the Turkish public administration system, with the Public Financial Management and Control Law No. 5018, which came into force in 2003, various mechanisms have been developed for the evaluation of public resources according to the principles of economy, effectiveness, and efficiency. At the forefront of these mechanisms are internal audit units, which are formed directly under the top manager, taking into account the structure of public administrations and the number of personnel. By establishing an internal audit unit in the Ministry of Health, as in other ministries; It is aimed to use the resources allocated to the ministry according to the principles of economy, effectiveness and efficiency. The material of the study consists of the annual corporate activity reports of the Internal Audit Coordination Board, in which the internal audit activities in the Turkish public administration system are handled as a whole. Document analysis was preferred as the research method. In the relevant legislation of the Ministry of Health, it is foreseen that the internal audit unit will conduct risk-based compliance, performance, financial, information technology and system audits in order to ensure effectiveness, efficiency and economy in the use of resources. It is understood that the mission is to add value to the health system by making evaluations, making suggestions and assisting the administration through internal audits. When the annual reports are examined, it is understood that the information on how internal audit adds value to the health system is limited. We believe that the contributions of the internal audit units to the development of the Turkish health system should be shared with a more concrete and governance approach. In other words, it is considered to be open to development to keep information about internal audit activities in health institutions accessible to all stakeholders. In addition, it is foreseen that the internal audit system can be improved with economic evaluation studies such as cost effectiveness, cost benefit, cost value analysis. It is thought that economic evaluation methods can also contribute significantly to the studies of the Ministry of Health on the sustainability of public health systems..

Keywords: Health Economics, Internal Audit, Effectiveness, Efficiency, Public Health Expenditures.

JEL Classification: I18, H83, D61, H51.

1. GİRİŞ

Türk kamu yönetim sisteminde borçlanma yoluyla elde edilen kaynaklar da dahil olmak üzere kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, kamuya ait hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerler kamu kaynaklarını oluşturmaktadır (KMYKK md.3/g). Kamu kaynaklarının belirlenen standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçlerin tamamı ise kamu malî yönetimi olarak tanımlanmıştır (KMYKK md.3/1). Kamu maliyesi ise kamu gelirlerinin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı ile kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini kapsar (KMYKK md.4). Kanunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması kamu maliyesi temel ilkeleri arasında sıralanmaktadır (KMYKK md.5/g). Söz konusu ilkelerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmesi ve izlenilmesi öngörülmektedir (KMYKK md.5/2). Ayrıca bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukukî ve malî konularda 2018 yılına kadar Başbakan'a ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne (TBMM) karşı sorumlu iken, cumhurbaşkanlığı hükümet sistemiyle (CHS) birlikte sadece Cumhurbaşkanı'na karşı sorumlu kılınmıştır. Bir başka ifadeyle parlamentonun etkililik, ekonomik ve verimlilik esaslarına göre işleyişinin sınırlı kaldığı düşünülmektedir. TBMM; CHS ile birlikte meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması ve yazılı soru yollarıyla bilgi edinme ve denetleme yetkisini kullanmaktadır. Öte yandan CHS öncesi anayasada yer alan TBMM bilgi edinme ve denetim mekanizmalarından gensoru (AY md.99) ve meclis soruşturması (AY md.100) 2017 yılında yürürlükten kaldırılmış; meclis soruşturmasının kapsamı Anayasanın 106. Madde beşinci, altıncı ve yedinci fıkraları uyarınca yapılan soruşturmalar ile sınırlandırılmıştır (AY md.98).

Kamu yönetiminde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımına yönelik denetim mekanizması olarak iç kontrol (KMYKK md.55) ve iç denetim (KMYKK md.63) olmak üzere iki denetim yaklaşımının benimsendiği anlaşılmaktadır.

İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesi, varlık ve kaynakların korunması, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulması, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesi amacıyla idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçlerin yanı sıra iç denetimi de kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmaktadır (KMYKK md.55). Anlaşılabacağı üzere iç kontrol mekanizmaları idare tarafından oluşturulan organizasyon yöntem ve süreçleri içerirken; iç denetim faaliyetleri görevinde bağımsız ve asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyen ve yaptırılamayan iç denetçiler tarafından yapılmaktadır (KMYKK md 64/4). Bir başka ifadeyle kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetim birimlerinin katkılarıyla yönetim sorumluluğunda gerçekleştirilmektedir (KMYKK md.57). İç denetim mekanizmasında ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) öne çıkmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı İDKK'nın, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere oluşturulduğu görülmektedir (KMYKK md.66). Kurulun görevleri arasında iç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek öne çıkmaktadır. Ayrıca uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesi, görevleri arasında yer almaktadır. İDKK'nın görevleri arasında yer alan "kamu idarelerinin denetim birimleri ile iş birliğini sağlamak" hükmü ile iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının bütünleştirilmesinin amaçlandığı kanısındayız (KMYKK md 67/c). Çalışmanın kapsamında yer alan etkililik ve verimlilik konusunda

ise, kamu idarelerinde yaşanabilecek yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunma görevinin İDKK'ya ait olduğu görülmektedir (KMYKK md.67/d).

Anayasa ile öngörülen malî denetim organı olarak Sayıştay'ın KMYKK kapsamında rolü “dış denetim” başlığı altında tanımlanmaktadır (KMYKK md.68). Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ve mallarını TBMM adına denetleyen, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlayan kuruluştur (AY md.160; Gözübüyük, 2004: 157). Sayıştay'ın denetim görevleri arasında düzenlilik ve performans denetimi yer almaktadır. Düzenlilik denetimi, malî denetim ve uygunluk denetimini içermektedir. Malî denetim kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile malî faaliyet, malî yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, malî rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin yapılan denetimdir (SK md.2/c). Uygunluk denetimi ise kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukukî düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimdir (SK md.2/ç). Performans denetimi ise düzenlilik denetiminden farklı olarak, idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde faaliyet sonuçlarının ölçülmesidir. Bu haliyle performans denetiminin girdi ve çıktı arasındaki ilişkiyi ölçmesi bakımından bir nevi verimlilik denetimi olarak düşünülebilir. Ancak bu denetimin kurumsal malî rapor ve tablolar ile desteklenmesi durumunda, verimlilik denetimi şeklinde anlam kazanacağı kanısındayız. Sayıştay kanununda da belirtildiği üzere, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu kılınmıştır [SK md.7/(2)]. Bu sorumluluğun yerine getirilip-getirilmediği, TBMM'ye sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilecektir [SK, md.7/(2)]. Kamu zararına sebep olunan durumların, bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılması öngörülmektedir. Kamu zararından sorumlu kişilerin; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlü kılınmıştır [SK, md.7/(3)]. Çalışmanın kapsamında ele alınan kamu yönetiminde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasına yönelik temel denetimin önemli bir başka görevi ise, verimlilik ve etkililik denetimidir (Gözübüyük, 2004: 159). Gözübüyük, etkililik ve verimlilik denetimini Sayıştay'ın yönetsel görevleri arasında ayrı bir başlık altında incelemektedir. Ancak bu başlık içeriğinin kanunda yer alan düzenlemeler ile sınırlı tutulduğu, bu ölçümlere yönelik usul ve esaslara yer verilmediği görülmektedir (Gözübüyük, 2004: 159).

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kamu yönetiminde kaynakların ekonomik, etkili ve verimli kullanımına yönelik denetim mekanizmalarının oluşturulmasında KMYKK'nın birincil mevzuat niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Anayasa'da yer alan düzenlemeler ışığında kamu malî yönetimi ve kontrol sisteminin sırasıyla yönetim sorumluluğunda geliştirilen iç kontrol, bağımsız birimler şeklindeki iç denetim ve dış denetim (Sayıştay denetimi) mekanizmalarının birlikte ve etkin kullanımı ile gerçekleştirilmesinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. İncelemede KMYKK'da “etkili” kavramına on sekiz defa, “verimli” kavramına on beş defa, “ekonomik” kavramına 27 defa yer verilmiş olmasına rağmen, söz konusu kavramların tanımlarına kanunda yer verilmediği görülmektedir. Kanun içeriğinde yer alan tanımlar (KMYKK md.3) arasında etkililik, verimlilik ve ekonomiklik tanımlarına yer verilmemesi ve nasıl ölçüleceği, değerlendirileceği konusunda açıklamalara yer verilmemesi ikincil ve üçüncül mevzuata erişimi gerekli kılmaktadır.

Etkililik, verimlilik ve ekonomiklik tanımlarına ikincil düzey mevzuat çalışmaları kapsamında İç

Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te (İDÇUEHY) yer verilmektedir. Yönetmelikte ekonomiklik, bir faaliyetin planlanmış sonuçlarına ya da çıktıklarına ulaşmak için kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesi olarak tanımlanmaktadır (İDÇUEHY m.4/ç). İDKK tarafından yayımlanan Performans Denetim Rehberinde (PDR) ise aynı kavram, planlanmış çıktı veya sonuçlara ulaşmak amacıyla uygun kalite ve miktardaki kaynakların, uygun zamanda ve en uygun maliyet ile edinilmesini ve kullanılmasını ifade etmektedir (PDR, 2016: 21). Ekonomiklik boyutunu ölçmede tercih edilen denetim yöntemi olarak kıyaslama yaklaşımı öne çıkmaktadır. Ekonomiklik unsuru için önerilen temel sorular Tablo-1'de gösterilmiştir. Sorulardan da anlaşılacağı üzere aynı kalitede ve daha uygun maliyetli olanının tercih edilmesi önerilmektedir.

Tablo 1: Ekonomiklik unsuru için önerilen temel sorular

-
- ▶ Kamu kaynakları tutumlu kullanılmış mıdır?
 - ▶ Hedeflenen çıktıya ya da sonuca ulaşılmasına imkân vermeyecek kaynak kullanımları bulunmakta mıdır?
 - ▶ Doğru kaynaklar/girdiler kullanılmakla birlikte bunların daha düşük maliyetlerle temin edilmesi mümkün müdür?
 - ▶ Alınan ekipman, malzeme veya hizmet için, benzer kalitede ancak daha uygun maliyetli seçenekler mevcut müdür?
 - ▶ Satın almalarda en düşük maliyetin yanında uygun kalite kriterleri gözetilmiş midir?
 - ▶ Alınan ekipman, malzeme veya hizmet için kalite kontrolleri yapılmış mıdır?
 - ▶ Kullanılan girdiler ihtiyaç duyulan zamanda edinilmiş midir?
-

Kaynak: PDR, 2016: 22.

Etkililik ise bir faaliyetin, planlanan ve gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkinin; hedefe ulaşma derecesinin ve yerindeliliğinin ölçülmesine dayanmaktadır (İDÇUEHY md.4/d). Etkililik, kamu programları, projeleri veya kamu idarelerinin süreç ve faaliyetlerinde hedeflenen sonuçların gerçekleşme düzeyleri üzerinden incelenmektedir. Verimlilik analizinde bahsedilen girdi-çıktı oranlamasından farklı olarak, etkililik analizinde belirlenen hedeflerin gerçekleşme düzeyleri hesaplanmaktadır. Gerçekleşme düzeyi hesaplanırken, kontrol grubu eklenerek, dış çevre etkilerinden arındırılmış değerlendirmeler yapılması önerilmektedir (PDR, 2016: 25). Etkililik unsuru için önerilen temel sorular Tablo-2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Etkililik unsuru için önerilen temel sorular

-
- ▶ Program/ proje hedefleri doğru şekilde belirlenmiş ve önceliklendirilmiş midir?
 - ▶ Program/proje hedeflerine ulaştı mı?
 - ▶ Hedeflediği çıktıları gerçekleştirdi mi?
 - ▶ Hedeflediği sonuçlara ulaştı mı?
 - ▶ Performans göstergeleri makul ve mantıklı şekilde belirlenmiş mi? Önceden belirlenmiş göstergeler haricinde denetim kapsamına alınması gereken başka göstergeler var mı?
 - ▶ Etkiler program/projeden mi, yoksa diğer dış etkenlerden mi kaynaklanmaktadır?
-

Kaynak: PDR, 2016: 26

Verimlilik ise faaliyet için girdi olarak kullanılan kaynaklarla, sonuçların ya da çıktıkların azamiye çıkarılması olarak tanımlanmıştır (İDÇUEHY md.4/m). PDR'de ise proje, program, süreç ve faaliyetlerde asgari düzeyde girdi ile azami düzeyde ve kalitede çıktı üretimine karşılık kullanılmaktadır (PDR, 2016: 22). Dolayısıyla ekonomiklik unsuru girdilerin uygun maliyet ve kalitede edinilmesi anlamına gelirken, verimlilik elde edilen girdiler ile çıktıkların oranları anlamına gelmektedir. Verimlilik analizinde; kıyaslama, performans ölçümü ve raporlama, verimlilik analizi, zamanlılık analizi, program ve uygulama sonuçları değerlendirmesi yöntemleri önerilmektedir. Örneğin sunulan hizmet sayısı, yapılan işlem sayısı gibi çıktıkların; kullanılan personel/saat, malzeme ve donanım, maliyet, kalite gibi ölçülebilir değişkenlere bölünmesi ile çıktıkların birim maliyetleri hesaplanarak, karşılaştırmalı

analizler yapılır (PDR, 2016: 23). Verimlilik unsuru için önerilen temel sorular Tablo-3'de; verimlilik analiz yöntemleri Tablo-4'te gösterilmiştir. Sorularda maliyet etkililik ve birim maliyet kavramlarının öne çıktığı görülmektedir.

Tablo 3. Verimlilik unsuru için önerilen temel sorular

► Kaynaklar maliyet-etkin kullanılmış mı?
► Uygun kalite seviyesi de gözetilerek, çıktılar daha az kaynak kullanılarak elde edilebilir miydi?
► Birim maliyetler ve birim zaman azaltılabilir mi?
► Önemli bir amaca hizmet etmeyen veya hedeflenen çıktıya/sonuca ulaştırmayacak kaynak kullanımı var mı?
► Programın amacına etkin maliyet ile ulaşılmış mıdır?
► Kullanılan kaynaklar, hedeflenen çıktıya ulaşılmasına imkân verebilecek midir?
► Çalışan verimliliğini artırmaya yönelik gelişim alanları bulunmakta mıdır?
► Verimliliği etkileyebilecek dış faktörler (girdiye ilişkin piyasa fiyatları gibi) etkin şekilde takip edilmekte midir?

Kaynak: PDR, 2016: 23.

İç denetim faaliyetlerinde verimlilik analizi yöntemleri konusunda PDR ile standartların geliştirildiği, örneklerle analiz yöntemlerinin nasıl kullanılabileceği ve nasıl hesaplanabileceği konusunda yeterli açıklamalara yer verildiği görülmektedir. Özellikle hastanelerde verimlilik analizi yapılmasına yönelik verilen örnekler sağlık alanında çalışan iç denetim ve iç kontrol birimleri için faydalı olduğu kanısındayız. Kamu sektöründe iç denetim faaliyetlerinde kullanılan verimlilik analiz yöntemleri Tablo 4'de görülmektedir.

Tablo 4: Verimlilik analizi yöntemleri

Yöntem	Açıklama
Birim maliyet	Birim çıktı başına oluşan maliyet
Üretkenlik oranı	Birim çıktı başına kullanılan girdi veya birim girdi başına üretilen çıktı miktarı
Üretkenlik endeksi	Çıktı miktarındaki değişim ile girdi miktarı veya maliyetindeki değişim arasındaki ilişkidir.
Faaliyet Giderleri/ İşlem Tutarları	Çıktının parasal olarak ölçülebildiği durumlarda faaliyet giderlerinin çıktı içerisindeki yüzdesidir.
Faaliyet Oranları	Farklı tür girdilerin birbirlerine oranları üzerinden hesaplanır.
Kaynak Kullanım Oranları	Kullanılan kaynak miktarının toplam mevcut kaynağa oranıdır.

Kaynak: PDR, 2016: 50.

Kamu malî yönetim sistemi mevzuatı incelendiğinde etkililik, verimlilik ve ekonomiklik kavramlarının tanımlamalarının yapıldığı; söz konusu kavramlarla ilgili değerlendirme usul ve esaslarının yönetmelikte yeterince açıklandığı düşünülmektedir. Ayrıca performans denetim rehberi oluşturularak; etkililik, verimlilik ve ekonomikliği ölçmede kullanılacak değişkenler ile değerlendirmede sorulacak sorular ve aralarındaki farklılıklara değinildiği görülmektedir. Özellikle performans denetim rehberinde yer alan analiz yöntemlerinin, sadece iç denetim birimleri için kullanılabilir olmasının ötesinde iç kontrol faaliyetlerini yürüten idari birim çalışanları bakımından da rehber niteliği taşıdığı düşünülmektedir. Araştırmanın bu aşamasında sağlık ekonomisinde etkililik, verimlilik ve ekonomiklik kavramları incelenerek, iç denetim faaliyetlerinde kullanılan aynı kavramlar arasındaki ilişki analiz edilecektir.

2. SAĞLIK EKONOMİSİNDE ETKİLİLİK, VERİMLİLİK VE EKONOMİKLİK

Sağlık ekonomisine özgü çalışmalarındaki ekonomik değerlendirmelerin, tüm alternatiflerin maliyetlerinin (girdiler) ve sonuçlarının (çıktılar-consequences, output, outcome) analizi ile iki veya daha fazla alternatif karşılaştırması bakımından tasniflendiği görülmektedir (Drummond ve arkadaşları; 2005: 165). Söz konusu tasniften hareketle ekonomik değerlendirme yöntemlerine ilişkin karşılaştırmalar Tablo-5'te yer almaktadır. Tablodan da anlaşılacağı üzere ekonomik değerlendirme yaklaşımlarının aralarındaki temel farklılığın sağlık çıktılarına ve sonuçlarına göre farklılaştığı anlaşılmaktadır.

Tablo 5: Ekonomik değerlendirmede yöntemleri karşılaştırma tablosu

Çalışma türü	Her iki alternatifte maliyetlerin ölçülmesi / değerlendirilmesi	Sonuçların Teşhis Edilmesi	Sonuçların ölçülmesi / değerlendirilmesi
Maliyet Analizi (Cost Analysis-CA)	Parasal birimler	Yok	Yok
Maliyet-Etkinlik analizi (Cost-Effectiveness-CEA)	Parasal birimler	Her iki alternatifte de ortak olan, ancak farklı derecelerde elde edilen tek etki üzerinden tanımlama.	Doğal birimler (örneğin, kazanılan yaşam yılları, azalan engellilik günleri, kan basıncını düşürme noktaları, vb.)
Maliyet-Değer analizi (Cost-Utility-CUA)	Parasal birimler	Her iki alternatif için ortak olmayabilen tek veya çoklu etkiler üzerinden tanımlama.	Sağlıklı yıllar (genellikle QALY ile ölçülür)
Maliyet - Fayda analizi (Cost-Benefit-CBA)	Parasal birimler	Her iki alternatif için ortak olmayabilen tek veya çoklu etkiler üzerinden tanımlama.	Parasal Birimler (willingness to pay)

Kaynak: Drummond ve arkadaşları, 2005: 165.

Maliyet analizi, iki veya daha fazla tedavinin veya programın getirilerinin eşdeğer olduğu durumlarda sonuçlara göre maliyet bakımından farklılıkları ortaya koymaya yönelik analizlerdir. Aynı kalitedeki sağlık mal veya hizmetin maliyeti daha düşük olanının tercih edilmesine dayalı bu yaklaşımın, kamu malî denetim sistemindeki ekonomiklik kavramına karşılık geldiği düşünülmektedir.

Maliyet-etkinlik analizi (MEA), alternatif sağlık mal veya hizmetleri arasında hem maliyet minimizasyonunu hem de etki maksimizasyonunu bir arada sağlayabilen, alternatifin belirlenmesine yönelik analiz yöntemidir. Maliyet-etkinlik analizinde engellilik, hastane yatış süresi, hastalıktan korunan kişi sayısı, azalan vaka/hasta sayısı, tedavi edilen kişilerin sayısı, ağrısız/semptomsuz geçen gün sayısı, kazanılan yaşam sayısı, mortalite gibi ölçütler kullanılabilir (Wonderling, 2011: 223). MEA'nın kamu malî denetim sistemindeki önceden belirlenen hedeflerin gerçekleştirme düzeyini ölçmeye yarayan etkililik analizine karşılık geldiği düşünülmektedir.

Maliyet-fayda analizi (MFA), alternatif sağlık mal veya hizmetlerini hem maliyetlerini hem de sonuçlarını para biriminden ölçmesi nedeniyle MEA ve MDA'dan farklılaşmaktadır. MFA, amaçlanan faaliyet, program ile bu program sonrası hastalığın önlenmesi ya da ortadan kaldırılması ile oluşan ekonomik çıktılar arasında nasıl bir ilişki olduğunu incelemeye kullanılmaktadır (Akın, 2021: 123).

Maliyet değer analizi (MDA) ise alternatif seçeneklerin maliyetleri ile kaliteye ayarlanmış yaşam süresi (quality-adjusted life years-QALY) değerleri ilişkilendirilir. Maliyet değer analizi (CUA), maliyet ve kalite cinsinden oluşan değerlerin en ideal bileşimi olan seçeneği açıklaması bakımından diğer

ekonomik değerlendirme yaklaşımlarından farklılaşmaktadır (Akın, 2021: 125). MFA ve MDA'nın kamu malî denetim sistemindeki çıktılarını, girdilere oranı veya birim maliyeti üzerinden ölçmeye yarayan verimlilik analizine kavramına karşılık geldiği düşünülmektedir. Ancak kamu malî denetim sistemindeki verimlilik analizi yaklaşımında, kalite analizi ekonomiklik olgusuna özgü bir analiz olarak tanımlanırken (PDR, 2016: 21), sağlık ekonomisinde değer ölçümlemede kaliteye ayarlanmış yaşam yılı değişkeni ile kalite değişkeninin ölçümde kullanıldığı anlaşılmaktadır.

Araştırma kapsamında yapılan analizler kapsamında genel olarak kamu malî denetim sisteminde yer alan ekonomiklik, etkililik ve verimlilik analizlerine karşılık, sağlık ekonomisinde farklı isimlerle karşılık gelen ekonomik değerlendirme yöntemleri kullanıldığı; ancak içerikleri ve ölçüm metodolojileri bakımından aynı iktisadi temellere dayandığı düşünülmektedir. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde iç denetim ve sağlık ekonomisi ilişkisini inceleyen literatür araştırmalarına yer verilecektir.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Sağlık kurumlarında kurumsal iç denetim faaliyetlerine yönelik literatür araştırması yapıldığında, alanyazında bilimsel çalışma sayısının sınırlı olduğu görülmektedir. Söz konusu sınırlılık içinde kamu sağlık kurumları iç denetim faaliyetlerinde ekonomiklik, etkililik ve verimlilik ölçütlerine yönelik araştırma sayısının daha da azaldığı görülmektedir. Örneğin Polonya'daki seçilmiş üniversite hastanelerinde iç denetim verimliliğine yönelik yapılan bir çalışma, denetçinin rolü ve denetim etkinliğinin algılanmasının, kurumlara göre önemli ölçüde değiştiğini göstermiştir. Araştırmada sağlık kurumlarının iç denetim yükümlülükleri ile sürekli büyüyen kapsamı dikkate alındığında iç denetim faaliyetlerinin gerçekten gerekli olduğu ve araştırmanın kamu sektöründe iç denetimlerin etkinliğini ortaya koyduğu belirtilmektedir (Szczebankiewicz ve Zaleska; 2018: 60). Aynı yazarlar tarafından 2021 yılında yapılan bir diğer araştırmada ise Polonya kamu hastanelerindeki iç denetim birimlerinin çalışmaları ile maliye bakanlığı ilgili birimlerinin çalışmaları değerlendirilmiştir. Araştırmada, hastanelerde iç denetimlerin etkinliğinin değerlendirilmesi konusunda bir araştırma boşluğu olduğu vurgulanmaktadır. Çalışmada, kamu iç denetimlerinin, kamu hastanelerinde iç denetimlerin işleyişine ilişkin daha ileri düzeyde değerlendirme çalışmaları için bir başlangıç noktası olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir (Szczebankiewicz, Zaleska ve Bartoszewicz; 2021: 78).

İngiltere ve Galler Ulusal Sağlık Hizmetleri (NHS) kapsamında yapılan ulusal prostat kanseri denetimlerinde, tüm ulusal sağlık hizmeti sağlayıcılarının prostat kanseri tedavisi ile ilgili performansını karşılaştırmak için sonuçların hastalar, tedarikçi hastaneler ve politika yapıcılar tarafından şeffaf bir şekilde erişilebilir olması sağlanmıştır. Sağlık hizmetleri sunumundaki performansların şeffaf bir şekilde kamuoyuyla paylaşılmasının, sağlık hizmet kalitesi ve hasta tercihlerini, en iyi uygulamayı kıyaslamayı ve kalite iyileştirme girişimlerini destekleyebileceği belirtilmektedir (Aggarwal ve arkadaşları; 2021: e207).

Literatür taramasında elde edilen bulgular, kamu hastaneleri başta olmak üzere kamu sağlık kurumlarında şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun olarak iç denetim faaliyetlerinin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Çalışmanın bu aşamasında araştırmanın amacı, önemi, evreni ile araştırmada kullanılan yöntem açıklanacaktır.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı kamu iç denetim sisteminde, başta 5018 Sayılı KMYKK olmak üzere, ikincil ve üçüncül mevzuatta sıklıkla söz edilen kamu kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli kullanılmasına yönelik ne gibi analizler ve değerlendirmeler yapıldığının incelenmesidir. Bu çerçevede Sağlık Bakanlığı ve bakanlık bağılısı kamu hastaneleri çalışma kapsamına alınmıştır. Ekonomiklik, etkililik ve verimlilik kamu ekonomisi ve sağlık ekonomisi müfredatında sıklıkla yer verilen kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Sağlık Bakanlığı kurumsal internet sayfasında iç denetim faaliyet sonuç raporu gibi paylaşımlara ulaşılamamıştır. Bu nedenle araştırma Türkiye'de tüm kamu iç denetim faaliyetlerini tek bir rapor halinde bileştiren, yıllık Kamu İç Denetim Genel Raporları (KİDGR) ile sınırlı olarak yapılacaktır. Yıllık KİDGR raporlarından toplanan verilerin, araştırmanın analizinde yeterince açıklayıcı olacağı düşünülmektedir.

İç denetim ile ilgili makaleler incelendiğinde daha çok literatür taraması türünden çalışmanın çok sayıda olduğu görülmektedir. İç denetim faaliyetleri ve sağlık ekonomisini bir arada inceleyen araştırma sayısı sınırlıdır. Bu nedenle yapılan araştırmanın, iç denetimin, kamu ekonomisi ve sağlık ekonomisi boyutlarına bir arada yer vermesi açısından diğer çalışmalardan farklılaşmaktadır.

4.2. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Araştırmanın evreni, çalışmanın amacına uygun olarak Sağlık Bakanlığı'na ait KİDGR rapor verileri olarak seçilmiştir. İç denetime ilişkin verilerden evrendeki veriler arasından sistematik bir şekilde seçilen ve evreni temsil ettiği kabul edilen yıllık KİDGR raporlarından derlenen veriler kullanılacaktır. Yıllık KİDGR raporları internet üzerinden kamuoyu erişimine açık olan ve iç denetimlerin içeriği ile ilgili karşılaştırmalı sayısal verilerin bulunduğu yegâne resmi kurumsal rapor niteliğindedir. Örneklemin seçimi sistematik olarak iç denetim mevzuatı ve söz konusu mevzuat çerçevesinde hazırlanan raporların incelenmesi sonucunda belirlenmiştir.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma yöntemi olarak nitel araştırma yöntemi olan belge analizi tercih edilmiştir. Doküman analizi, nitel araştırmalarda genellikle aynı fenomenolojinin incelenmesinde bir veri üçgenlemenin aracı olarak diğer nitel araştırma yöntemleriyle birlikte kullanılan bir metodoloji olarak düşünülebilir (Denzin, 1970: 291). Genellikle diğer araştırma yöntemlerini tamamlayıcı bir yaklaşım olarak düşünülse de tek başına bir yöntem olarak da kullanılabilir (Bowen, 2009: 29). Doküman incelemeleri, iç denetim faaliyetlerinde ekonomiklik, etkililik ve verimlilik konularında benimsenen yaklaşımları belirlemek üzere tasarlanmıştır. Dökümanlar, araştırmacının anlamı ortaya çıkarmasına, anlayışı geliştirmesine ve araştırma problemiyle ilgili içgörülerini keşfetmesine yardımcı olan materyallerdir (Merriam, 1988: 118). Örneklem seçiminde 2009-2020 yılları aralığında yayımlanan KİDGR raporlarının, bakanlık iç denetim konusundaki içgörülerini keşfetmede açıklayıcı olacağı düşünülmüştür.

4.4. Bulgular ve Tartışma

Araştırma kapsamında İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Raporları (KİDGR) incelendiğinde, rapor hazırlanış biçimi bakımından yıllara göre farklılıklar olduğu görülmektedir. Bir başka ifadeyle bir bakanlığa ait tüm yılları karşılaştırma imkânı verebilecek şekilde standart bir tablonun olmadığı gözlenmiştir. Örneğin 2009 yılında rapor puanının denetim türlerine göre dağılımı verilirken (İDKK, 2009: 127); 2010 ve 2011 yılında kurumlar

tarafından yazılan iç denetim rapor sayılarında son üç yıla ait karşılaştırmalı tabloya yer verildiği (İDKK, 2010: 141; İDKK, 2011: 141) gözlenmiştir. KİDGR 2012, 2016 ve 2020 yıllarına ait raporlarda ise, Sağlık Bakanlığı iç denetim verileri gözlenememiştir. KİDGR 2016 yılı raporunda Türkiye Halk Sağlığı Kurumu, Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü ve Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na ait iç denetim verilerine erişilmiştir. Ancak, doğrudan bakanlığa ait veri bulunamamıştır. KİDGR 2020 yılına ait verilerde idareler itibarıyla 2020 yılında üretilen rapor sayıları ile iç denetçi başına düşen rapor sayıları dağılımında diğer bakanlıklara ait iç denetim verileri olmasına rağmen, Sağlık Bakanlığına ait veriler bulunamamıştır. Araştırma kapsamında raporlardan derlenen veriler Tablo-6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. Sağlık Bakanlığı'na yönelik hazırlanan danışmanlık, inceleme ve iç denetim rapor dağılımları

Yıllar	İç denetçi sayısı	İç denetim raporu sayısı	Danışmanlık raporu sayısı	İnceleme raporu sayısı
2009	7	4	0	0
2010	7	3	0	0
2011	6	24	0	0
2012	-	0	0	0
2013	-	0	1	0
2014	-	1	0	1
2015	-	9	0	0
2016	-	0	0	0
2017	-	22	0	0
2018	-	0	0	75
2019	28	29	0	0
2020	28	0	0	0
TOPLAM		92	1	76

Kaynak: İDKK 2009-2020 yılları arasındaki faaliyet raporlarından derlenmiştir.

2009 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu (KİDGR) incelendiğinde Sağlık Bakanlığı toplam rapor puanının 4, atanmış iç denetçi sayısının 7 olduğu görülmektedir. Raporla, iç denetçi başına rapor puanı, ortalama rapor puanı ve idarenin iç denetçi başına rapor performansı artış ve azalışları tablo halinde gösterilmektedir. Ayrıca toplam rapor puanının denetim türlerine göre dağılımı verilmiştir. Sağlık Bakanlığı'nda 2009 yılında toplam 4 denetimin icra edildiği; bunların tamamının sistem denetimi kapsamında olduğu anlaşılmaktadır. Uygunluk denetimi, malî denetim, performans denetimi ve bilgi sistemleri denetimlerine ise rastlanılmamıştır (İDKK, 2010: 127).

KİDGR 2010 yılı raporu incelendiğinde, Sağlık Bakanlığı'nda Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'nın iç kontrol sistemi oluşturulması uygulanması süreci izleme ve değerlendirme konularında denetime tabi tutulduğu anlaşılmaktadır. 2010 yılı için bakanlık iç denetim rapor sayısının 3, denetçi sayısının 7, denetçi başına rapor sayısının 0,43 olduğu görülmüştür. Ortalama rapor sayısından sapma -1,18 olarak tespit edilmiştir. Raporla 2008, 2009 ve 2010 yılları iç denetim rapor sayılarına yer verilerek yıllara göre karşılaştırma fırsatı sağlamanın şeffaflık ve hesap verilebilirlik için son derece kıymetli olduğu kanısındayız (İDKK, 2011: 141).

KİDGR 2011 yılında bakanlık denetim raporu sayısı 24, iç denetçi sayısı 6, denetçi başına rapor sayısı 4'tür. KİDGR 2011 yılı raporunda son 4 yıla ait denetim, danışmanlık ve inceleme raporları tablo şeklinde yer almaktadır. 2011 yılında yapılan denetim sayısının önceki yıllarla karşılaştırıldığında sayısal açıdan anlamlı farklılık gösterdiği görülmektedir. 2011 yılı iç denetim faaliyetlerinde denetlenen birim ve denetim konuları incelendiğinde önceki yıllardan farklı olarak Sağlık Bakanlığı'nda Ankara'da

konuşlu bulunan Ağız ve Diş Sağlığı Hastaneleri ile Eğitim ve Araştırma hastanelerinin iç denetime tabi tutulduğu görülmektedir (İDKK, 2012: 81). İç denetimin kapsamının hasta hakları süreci, tıbbi atık süreci, güvenlik hizmetleri süreci, temizlik hizmetleri süreci ve yemek hizmetleri süreci gibi sağlık kurumlarında, daha çok dış kaynaklardan (outsourcing) temin yoluyla gerçekleştirilen hizmet satın alma süreçlerini içerdiği görülmektedir. Ancak söz konusu denetimlerin içeriğinde maliyet, etkililik, verimlilik ve ekonomiklik yönüyle ne tür bir analize ve değerlendirmelere yer verildiği raporda bulunamamıştır.

KİDGR, 2012 yılında, iç denetim faaliyetleri dış değerlendirmeye tâbi tutulan idareler arasında Sağlık Bakanlığı'na 10'uncu sırada yer verildiği görülmektedir (İDKK, 2013: 47). Ancak bunun dışında Sağlık Bakanlığı iç denetim faaliyetleri ile ilgili herhangi bir bilgi bulunamamıştır. KİDGR 2013 tarihli raporunda ise Sağlık Bakanlığı'na iç denetim ve iç kontrol konularında bir adet danışmanlık hizmeti verildiği belirtilmektedir (İDKK, 2014: 91).

2014 yılı iç denetim faaliyetleri incelendiğinde, bakanlık teşkilatının, genel müdürlükler düzeyinde iç denetim konularının belirlenerek, faaliyetlerin yürütüldüğü görülmektedir. 2014 yılı iç denetim danışmanlık ve inceleme rapor sayıları incelendiğinde, Sağlık Bakanlığı iç denetim raporu sayısının 1, inceleme rapor sayısının 1 olduğu gözlenmiştir (İDKK, 2015: 114). 2015 yılında denetim rapor sayısı 9'a yükselmiştir, ayrıca Türkiye Halk Sağlığı Kurumu'nda hazırlanan iç denetim raporu sayısı 5, Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü'nde 9 adet iç denetim, 2 adet danışmanlık raporu hazırlandığı belirtilmektedir. 2015 yılı iç denetim faaliyetleri incelendiğinde, toplam iç denetim sayısının 9 olduğu görülmektedir (İDKK, 2016: 119). Bakanlığın, genel müdürlükler düzeyinde özellikle “satın alma işlemleri sürecinin” denetim konusu olarak belirlendiği anlaşılmaktadır. Ayrıca Türkiye Halk Sağlığı Kurumu ile Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü nezdinde alt birimler ve denetim konuları belirlendiği anlaşılmaktadır.

KİDGR 2016 yılı raporunda Sağlık Bakanlığı'na ait iç denetim danışmanlık ve inceleme rapor sayılarına ulaşamamıştır. Aynı tarihli raporda Türkiye Halk Sağlığı Kurumu denetim raporu sayısı 8, Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü 5, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'nda ise 6 denetim olmak üzere toplam 19 denetim raporu oluşturulduğu anlaşılmaktadır (İDKK, 2017: 136). Raporda denetim raporu dışında danışmanlık ve inceleme raporu hazırlanmadığı anlaşılmaktadır. İdareler itibariyle iç denetim faaliyetleri tablosu incelendiğinde Halk Sağlığı Kurumu, Kamu Hastaneleri Kurumu ile Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü ilgili birimlerinde muhtelif denetim konularının belirlendiği anlaşılmaktadır. İç denetimler ağırlıklı olarak satın alma, muhasebe kayıtları, ön malî kontrol işlemleri, ihale işlemleri, mevzuata uygunluk işlemleri şeklindeki denetim konularından oluşmaktadır. Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü'nde denetim konularının sistem ve uygunluk denetimi şeklinde gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır.

KİDGR 2017 yılı raporunda, Sağlık Bakanlığı düzenlenen iç denetim rapor sayısının 22, danışmanlık ve inceleme rapor sayısının ise olmadığı görülmektedir (İDKK, 2018: Ek-3). İdareler itibariyle 2017 yılı iç denetim faaliyetleri tablosunda genel müdürlükler düzeyinde birimlerin fonksiyonlarına göre iç kontrol iş ve işlemler süreci başta olmak üzere muhtelif denetim konularının belirlendiği görülmektedir. Ancak iç denetimlerde hangi tür analizlere yer verildiği tespit edilememiştir. KİDGR 2018 yılı raporunda ise Sağlık Bakanlığı'nda 63 Devlet Hastanesi üzerinden acil servis hizmetlerine yönelik inceleme denetimi gerçekleştirildiği görülmektedir. Ayrıca doğrudan temin alımları, il sağlık müdürlüklerine halen kullanımda bulunan araçlar gibi konu esaslı denetimler yapıldığı anlaşılmaktadır. Raporda denetim raporu ve danışmanlık raporu sayısı “0” olarak belirtilmiştir. İnceleme rapor sayısının 75 adet

olduğu görülmektedir (İDKK, 2020a: 88). Ancak inceleme raporlarının içeriğinde etkililik, verimlilik ve ekonomiklik konusunda ne tür analizlere yer verildiği ile ilgili herhangi bir bilgiye ulaşılamamıştır.

KİDGR 2019 yılı raporunda, önceki yıllardan farklı olarak üretilen rapor sayıları ile iç denetçi başına düşen rapor sayılarına yer verildiği görülmektedir. 2019 yılı itibarıyla bakanlıkta görev yapan iç denetçi sayısının 28'e ulaştığı, denetim rapor sayısının 29 olduğu, danışmanlık ve inceleme raporunun oluşturulmadığı anlaşılmaktadır (İDKK, 2020b: Ek-3). İç denetçi başına düşen rapor sayısının 1.04 olduğu görülmektedir. 2019 yılı faaliyetleri denetim raporu tablosu incelendiğinde genel müdürlükler düzeyinde sistem denetiminin tercih edildiği görülmektedir. Sağlık Bakanlığı tüm birimlerinde evde sağlık hizmetlerinin yürütülmesi, yoğun bakım hizmetleri ve sezeryanla doğum başlıklarında 3 konuda performans denetiminin tercih edildiği anlaşılmaktadır. Ancak performans ve sistem denetimi kapsamında ne tür analizlere yer verildiği raporda yer almamaktadır.

Sağlık Bakanlığı'na ait 2020 yılı iç denetim faaliyetleri için KİDGR 2020 raporu incelendiğinde, üretilen rapor sayısı ve iç denetçi başına düşen rapor sayıları tablosunda bakanlık adı bulunmamaktadır. 2020 yılında sadece Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü ile Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu'na ait veriler bulunmaktadır (İDKK, 2021: Ek-3). Sağlık Bakanlığı'nda iç denetim birimlerince ne tür iç denetimler gerçekleştirildiği konusunda herhangi bir veriye ulaşılamamıştır. Özellikle pandeminin yoğun yaşandığı bu döneme ait satın alma işlemleri başta olmak üzere tüm süreç ve işlemlerin mutlaka iç denetim planlarına dahil edilmesi gerektiği kanısındayız. Bir başka ifadeyle gelecek yıllarda yapılacak malî, performans, uygunluk, sistem ve bilgi teknolojileri denetimlerinde 2020 yılına ait faaliyetlerin denetim planı kapsamına alınması gerektiği düşünülmektedir.

SONUÇ ve TARTIŞMA

Kamu yönetiminde iç denetim, idarenin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek maksadıyla, kamu kaynaklarını ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esasları çerçevesinde değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Sağlık bakanlığı devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve genel bütçe kapsamında yer alan kamu idarelerinden biridir. Kamu malî yönetimi ve iç denetime yönelik düzenlemelerin temel gerekçesi, kamu kurumlarına tahsis edilen kaynakların daha etkili, verimli ve ekonomik esaslara göre kullanılmasıdır. Çalışmada ekonomiklik, etkililik ve verimlilik konularında sağlık ekonomisi ile kamu malî yönetimi arasında nasıl bir ilişki olduğu incelenmiştir.

Sağlık Bakanlığı iç denetim faaliyetlerinde kaynakların kullanımında ekonomiklik, etkililik ve verimliliğin nasıl ölçüldüğü ve yıllar arasında ne gibi farklılıklar olduğu konusunda açıklamaların gelişmeye açık olduğu görülmüştür. Her ne kadar iç denetim faaliyetleri ile Türk Sağlık Sistemini daha iyiye doğru geliştirmeye katkı sağlamanın amaçlandığı belirtilse de, iç denetim faaliyetlerinin ne türden katkılar sağladığı konusunda kamuoyu erişimine açık raporlarda yeterli bulguya ulaşılamamıştır.

Yönetim birimlerinden bağımsız olarak, uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına göre işleyişi olan kamu iç denetim sisteminin zaman içerisinde KMYKK yanında ikincil mevzuat (yönetmelikler, bakanlar kurulu kararnameleleri gibi) ve üçüncül düzey mevzuat (rehberler, belgeler, standartlar, genelgeler) ile uygulanabilirlik yönünde gelişme kaydedildiği gözlenmektedir. Yapılan incelemelerde iç denetim sistemlerinde yer alan ekonomiklik, etkililik ve verimlilik kavramları ile sağlık ekonomisinde yer alan kavramların benzer şekilde kurumsal performansın değerlendirilmesine yönelik benzer analizleri kapsadığı anlaşılmaktadır. Ancak özellikle Sağlık Bakanlığı iç denetim faaliyetlerinde kamu malî yönetimi analiz yöntemleri yanında, ekonomik değerlendirme yöntemleri ile

uluslararası karşılaştırmalara imkân verecek şekilde veri tabanı oluşturulması gerektiği kanısındayız. Bu bakımdan iç denetim faaliyetlerinde, üniversitelerde sağlık ekonomisi çalışan akademisyenler ile sağlık ekonomisi ve politikaları araştırma merkezleri ile işbirlikleri geliştirilerek, özellikle hastane performansları konusunda ekonomik değerlendirme yöntemlerine dayalı standartlar geliştirilebilir. Söz konusu standartlar şüphesiz, aynı zamanda hastane kalite standartlarının geliştirilmesine katkı sağlayacaktır. Bundan sonraki çalışmalarda, bakanlık iç denetim faaliyetlerini; sistem, performans, uygunluk, malî ve bilgi sistemleri denetimi gibi alt başlıklarla ele alarak, hastaneler arasında karşılaştırmalı çalışmalara yer verilmeli ve iç denetimin sağlık sistemine katkıları, daha ölçülebilir hale getirilmelidir. En önemlisi kamu hastaneleri denetim sonuçlarının belirli kısımlarının, yönetim ilkeleri ışığında kamuoyuna açık erişimi sağlanarak, kamu sağlık sistemleri konusunda paylaşılan verilerin artırılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Aggarwal, A., Nossiter, J., Parry, M., Sujenthiran, A., Zietman, A., Clarke, N., and van der Meulen, J. (2021). Public Reporting of Outcomes in Radiation Oncology: The National Prostate Cancer Audit, *The Lancet Oncology*, 22. E207-15. Doi: 10.1016/ S1470-2045(20)30558-1.
- Akın, H. (2014). Kamusal Siyasa Yapımı ve Siyasa Değişim Kuramları Çerçevesinde Türkiye'de Kamu Yönetimi Reformu Uygulamaları (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE), Ankara.
- Akın, H. (2020) Kalkınma Planlarında Sağlık Politikaları: Sağlık Ekonomisi ve Ekonomik Planlama Boyutları Yönüyle Bir Analiz, Bayrak, R ve Polat M (Ed.). Sürdürülebilir Kalkınma: Nobel Disiplinlerarası Yaklaşım (s.287-316) içinde. Nobel Akademik Yayıncılık: Ankara.
- Akın, H. (2021) Beslenme Politikaları ve Sağlık Ekonomisi. Akın, H ve Güngör, E. (Ed.), Beslenme Politikaları (s.111-122) içinde. Ankara Nobel Tıp Kitabevleri: Ankara.
- Baker, J. S., and Jones, M. A. (1996, Spring). The Poison Grapevine: How Destructive Are Gossip and Rumor in the Workplace. *Human Resource Development Quarterly*, 7(1), 75-88.
- Denzin, N. K. (1970). *The Research Act: A Theoretical Introduction to Sociological Methods*, New York: Aldine.
- Drummond, M., Manca, and Sculpher, M.J.I.j.o.t.a.i.h.c. (2005). Increasing The Generalizability of Economic Evaluations: Recommendations for The Design, Analysis, and Reporting of Studies, 21(2): 165.
- Bowen, G. A. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal*, 9(2): 27-40.
- Gözübüyük, Ş. (2004) *Anayasa Hukuku: Anayasa Metni ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- PDR, Performans Denetimi Rehberi İDKK (Sürüm 1.0) (2016). Performans Denetimi Rehberi (Sürüm 1.0). <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/PerformansDenetimiRehberi.pdf>.
- İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) (2021). Faaliyet Raporu: 2020 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/11/2020-Yili-Kamu-Ic-Denetim-Genel-Raporu.pdf>.
- İDKK (2020b). Faaliyet Raporu: 2019 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/01/2019KamuicDenetimGenelRaporu.pdf>.
- İDKK, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2020a). Faaliyet Raporu: 2018 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/05/2018KamuIcDenetimGenelRaporu.pdf>.
- İDKK (2018). Faaliyet Raporu: 2017 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2017KamuicDenetimGenelRaporu.pdf>.
- İDKK (2017). Faaliyet Raporu: 2016 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2016KamuicDenetimGenelRaporu.pdf>.
- İDKK (2017). Faaliyet Raporu: 2015 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/>

- uploads/2019/09/2015KamuicDenetimGenelRaporu. pdf.
- İDKK (2015). Faaliyet Raporu: 2014 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2014YiliKamuicDenetimGenelRaporu.pdf>.
- İDKK (2014). Faaliyet Raporu: 2013 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2013KamuicDenetimGenelRaporu. pdf>.
- İDKK (2013). Faaliyet Raporu: 2012 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2012KamuIcDenetimGenelRaporu. pdf>.
- İDKK (2012). Faaliyet Raporu: 2011 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2011KamuIcDenetimGenelRaporu. pdf>.
- İDKK (2011). Faaliyet Raporu: 2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2010YiliKamuIcDenetimGenelRaporu.pdf>.
- İDKK (2010). Faaliyet Raporu: 2009 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2009_yili_kamu_ icdenetim_genel_raporu.pdf.
- Resmi Gazete: Tarih: 10.12.2003, Sayı: 25326, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.
- Resmi Gazete: Tarih: 12.07.2006, Sayı:26226, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.
- Resmi Gazete: Tarih: 09.11.1982, Sayı: 17863, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.
- Resmi Gazete: Tarih: 19.12.2010, Sayı: 27790, Sayıştay Kanunu.
- Szczepankiewicz, E. I., and Zaleska, B. (2018). Development of Internal Audit Systems in Polish University Hospitals, *Zarządzanie Publiczne/Public Governance*, (3 (45): 60-72.
- Szczepankiewicz, E. I., Zaleska, B. and Bartoszewicz, A. (2021). Assessment of the Level of Implementation of Internal Audits in Polish Public Hospitals, *European Research Studies*, 24(2), 78-95.
- Wonderling, D., *Introduction to Health Economics*, McGraw-Hill Education (UK). 2011: 223.