

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE ÖZEL BİR HASTANEDE UYGULAMASI

Saime DOĞAN

Öğr. Gör., Kırklareli Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Bankacılık ve
Finans Bölümü, saimedogan@klu.edu.tr

Ertuğrul BURGAZLIOĞLU

Kültür Üniversitesi

Özet

Son yıllarda artan rekabet ve teknolojik değişimler işletmelerde hızlı değişim ve işlem artışına neden olmuş ve böylece denetim ve kontrolün önemi de büyük ölçüde artmıştır. Tıp bilimi ve teknolojideki gelişmeler sonucunda hastaneler de hızla değişmiş, denetim ve kontrole olan ihtiyaçları büyük oranda artmıştır. Genel olarak, ülkemiz devlet ve kamu hastanelerinde, sistematik bir şekilde işleyen bir iç kontrol sistemi ve bu sistemi denetleyen bir iç denetim birimi mevcut değildir. Ancak, sistematik olmasa da hastanelerde otokontrol şeklinde işleyen bir iç kontrol mekanizması vardır. Bu çalışmada da iç kontrol sistemi teorik olarak anlatıldıktan sonra özel bir hastanede uygulamasına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Kontrol Ortamı, Risk Değerleme

INTERNAL CONTROL SYSTEM AND AN APPLICATION IN A PRIVATE SECTOR HOSPITAL

Abstract

In recent years, increasing competition and technological changes have caused rapid changes and increase in transaction volume in businesses thus the importance of audit and control have increased greatly. As a result of advances in medical science and technology, hospitals have also changed rapidly, and their need for audit and control has greatly increased. In general, there is no an internal control system that operates systematically and an internal control unit that audit this system in our country at the state and public hospitals. However, although not systematic, there is an internal control mechanism that operates in the form of auto-control in hospitals. In this study, internal control system is explained theoretically and then an application in a private sector hospital is given.

Key Words: Internal Control, Control Environment, Risk Assessment

GİRİŞ

Günümüzde işletmeler geçmişe kıyasla daha karmaşık bir yapıya bürünmüşlerdir. İç kontrol sistemi, özünde bir otokontrol sistemi olarak düşünülse de, son zamanlarda işletme yapılarında meydana gelen artış ve büyümeler nedeniyle işletmeler açısından bu durumun ötesinde bir değer taşımaktadır. Bu da iç kontrol sisteminin kendi alanında uzman kişilerce kurulmasını, denetim ve kontrolünün de uzman kişilerce yapılmasını gerekli kılmaktadır. Kısaca, otokontrol işlevini üstlenmiş olan iç kontrolün de kontrolü gerekmektedir. Bu da iç denetim birimince gerçekleştirilen bir faaliyettir.

Sağlığın korunması ve iyileştirmesi işlevini yerine getiren hastanelerin toplum açısından önem ve değeri tartışılmazdır. Toplumsal açıdan bu kadar önemli bir yere sahip olan hastanelerin, sahip oldukları kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanmaları için çağdaş işletmecilik anlayışına göre yönetilmeleri gerekir. Böylece, temel ilke ve esaslar üzerine kurulmuş olan bir iç kontrol sistemi ile hastanelerin amaçlarına ulaşmaları çok daha kolay ve sağlıklı olacaktır.

Etkin bir iç kontrol sistemi; işletme faaliyetlerinde verimliliği sağlama, finansal raporların yasalara uygun şekilde oluşturulmasına olanak verme, suiistimalleri önleme ve işletme yönetiminin hatalı kararlar almasını ve bu yönüyle de işletme kaynaklarının ziyan edilmesini önlemektedir (Usul, vd., 2011: 49).

Çalışmamızda; iç kontrol sistemi hakkında teorik bilgi verildikten sonra, özel bir hastanede nakit tahsilat ve ödemeleri, gelirler ve alacaklar, stoklar, ücret ödemeleri, maddi duran varlıklar gibi alanlarda uygulanan iç kontrol politika ve prosedürleri tespit edilerek sunulmaya çalışılmıştır.

1. İç Kontrol Sistemi

İç kontrol, işletmenin geleceğe yönelik hedeflerini gerçekleştirirken başvurduğu her türlü politika ve prosedürleri kapsar. Bağımsız denetim hata, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi üzerine yoğunlaşırken; iç kontrol sürece odaklanarak, hile ve yolsuzluklar ortaya çıkmadan risklerin önceden tespit edilmesi amacına yoğunlaşmaktadır. Böylece kayıplar ortaya çıkmadan varlık ve kaynakların daha etkin kullanımı sağlanacaktır.

1.1. İç kontrolün tanımı

İç kontrol, işletme kaynaklarının etkili, verimli, ekonomik ve işletme amaçları doğrultusunda kullanılması, yapılan iş ve eylemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanlı ve güvenilir bilgi üretilmesi, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi hususlarında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim sistemidir (Akyel, 2010: 84-85).

İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre iç kontrol sistemi (Sawyer, vd., 2003: 64): Kontrol, planlanmış amaçların gerçekleşme olasılığını arttırmak için yönetim tarafından yürütülen bir faaliyettir. Kontroller, tespit edici, önleyici ya da yöneltici olarak nitelendirilebilirler. İç kontrol sistemi ise, bir işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesine destek olan her türlü kontrol yöntem ve faaliyetlerinin toplamıdır.

Genel olarak iç kontrol bir işletmenin ilkelerini, değerlerini, güven ve kültürünü biçimlendiren kurallar bütünü olarak tanımlanabilir (Can, 2014: 36).

1.2. İç kontrol sisteminin amaçları

İç kontrol sisteminin amaçları genel ve özel amaçlar olarak sınıflandırılmaktadır.

İç kontrol sisteminin genel amaçları şunlardır (Can, 2014: 37):

- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğini arttırmak,
- İşletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek,
- Finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve etkili biçimde kullanılmasını sağlamak,
- Yönetimin belirlediği hedeflere ulaşılmasını sağlamak,
- Gerek işletme yönetiminin gerekse yasaların getirdiği düzenlemelere uyum sağlanmasına katkıda bulunmak.

İç kontrol sisteminin özel amaçları ise (Carmichael, vd., 1996: 181):

- *Varlıkları Koruma*: Sadece yetkili personelle sınırlandırılmalı, varlıkların fiziki açıdan korunması için gerekli tedbirler alınmalı ve koruma ile sorumlu olan personelin başka bir sorumluluğu olmamalıdır.

- *Yetkilendirme ve Onay:* Gerçekleşen işlemler işletme yönetimin genel ve özel yetkileri doğrultusunda ve uygun bir şekilde onaylanmalıdır.
- *Gerçeklik:* Gerçekleşmiş işlemler kayıt altına alınmalıdır.
- *Uygunluk:* Gerçekleşen işlemler değerlendirme, sınıflandırma, özetleme ve zamanlılık ilkeleri doğrultusunda kayıtlara geçirilmelidir.
- *Bütünlük:* Yetkilendirilmiş bütün işlemler kaydedilmelidir. Bazı işlemler kayıt dışı bırakılmamalıdır.
- *Mutabakat:* Belirli aralıklarla defter kayıtları ve varlıklar; ana hesaplarla yardımcı hesaplar karşılaştırılarak ortaya çıkacak farklar için düzeltme kayıtları yapılmalıdır.

1.3. İç kontrol sisteminin unsurları

İç kontrol uygulamaları ile ilgili çeşitli modeller bulunmaktadır. Bu modellerden biri de Committee of Sponsoring Organizations (COSO) olarak bilinen, Amerika'da çeşitli finans, denetim, muhasebe alanlarındaki meslek örgütlerinin işbirliği ile oluşturulan bir komisyonun geliştirmiş olduğu modeldir. Özel sektörde uygulanmak üzere geliştirilen ve günümüzde kamu sektöründe uygulama alanı bulan COSO modeli, iç kontrol uygulamalarında en çok tercih edilen modeldir (Güner, 2000: 188).

COSO'nun yayınladığı rapora göre iç kontrolün beş temel unsuru vardır (Uysal, 2010: 127):

- Kontrol Çevresi
- Risk Değerlemesi
- Kontrol Eylemleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

1.3.1. Kontrol çevresi

Kontrol ortamı, işletme yönetimi ve çalışanlarının iç kontrol yapısı ile ilgili davranış ve tavırları, yönetim ilkeleri, işletmenin örgütsel yapısı, yetki ve sorumlulukların dağıtılmasında izlenecek kural ve yöntemler ile personel politikalarından oluşmaktadır.

Gerek yönetim gerekse de çalışanlar tarafından işletme içerisinde, iç kontrole ve yönetime yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmalı ve sürdürmelidir. Bu ortamı etkileyen temel faktörler; yönetimin uzmanlığa verdiği değer, yönetim ve çalışanlar tarafından dürüstlük ve etik değerlerin korunması ve uygulanması, yönetimin felsefesi ve iş yapma tarzı, organizasyonun yapısı, kuruluşun organizasyon içinde yetki ve sorumlulukların devredilme tarzı, etkili, beşeri sermaye politikaları ve uygulamaları, gözetim kuruluşları ile olan ilişkilerdir (Demirbaş, 2005: 169).

1.3.2. Risk değerlemesi

Genel olarak risk değerlendirme, potansiyel hataların tanımlanarak, bu hataların ortaya çıkarılıp önlenmesi için gerekli olan yöntem, politika ve usullerdir. Her işletme iç ve dış kaynaklardan gelebilecek birtakım risklerle karşı karşıyadır. Finansal raporlama açısından risk değerlendirme ise, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmasına engel olan risklerin tanımlanarak, analiz edilmesi ve yönetimidir (Arens ve Loebbecke, 1997: 296).

İç kontrol sistemi kurulmadan önce, işletme yönetimi karşılaşılabilecek risklerin türlerini ve önemlilik derecesini belirlemelidir. Yönetim bu risklerden kaçınılmayacağını kabul etmeli ve bunları azaltmak için iç kontrol sistemi kurulmalıdır. Risk düzeyini düşürmek veya riskten kaçınmak için politikalar benimsemek suretiyle riskler kontrol edilebilir. Sonrasında bu politikalara uyum sağlayacak usul ve yöntemler uygulanabilir. İşletme bünyesinde birtakım risklere neden olan unsurlar; işletmenin faaliyet konusu, büyüklüğü, işletme varlıklarının türü ve işletme sahibinin ilgi derecesi olarak sıralanabilir (Kepekçi, 1994: 9-10).

1.3.3. Kontrol faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, yöneticilerin talimat ve emirlerini yerine getirmesini sağlayan politika ve prosedürlerdir. İşletmenin hedefleri doğrultusunda gerçekleştirdiği faaliyetler sırasında karşılaşıacağı çeşitli riskler için alınacak gerekli önlemleri sağlayan bu faaliyetler, bir organizasyonunun bütün aşama ve fonksiyonlarında görülebilmektedir (Bütünleşik İç Kontrol Çevresi).

Kontrol faaliyetleri aşağıdaki eylemleri kapsar (Taylor ve Glezen, 1997: 248):

- Görevlerin Ayrımı

- Bilgi İşleme
- Performans Göstergeleri
- Fiziksel Kontroller
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

1.3.4. Bilgi ve iletişim

İç kontrol açısından, muhasebe bilgi sisteminin ve bütçe sisteminin özel bir önemi vardır. Muhasebe bilgi sistemi, muhasebe süreci sonunda en doğru ve yararlanılabilir bilgiyi üretmek üzere tasarlanır. Burada doğru bilginin üretilebilmesi ise sistemde bir dizi kontrolün öngörülmesiyle olanaklıdır. İç kontrolün etkinliği de bu kontrollerin ayrıntılı bir biçimde oluşturulmasına bağlıdır. Muhasebe fişleri, kayıtlar, defterler, mizanlar ve raporlar, birbirleriyle bağlantılı ve birbirini doğrulayan kontrol noktalarını taşırlar; muhasebe bilgi sistemi bu kontrol noktalarıyla örülür (Ömürbek ve Altay, 2011: 385).

Bütçe ile üst yönetim alt yönetimi hedefler hakkında bilgilendirmekte, bütçe sapma raporları ile alttan üste gerçekleşen fiili sonuçlar hakkında bilgi iletilmektedir. Bu sonuçlar doğrultusunda da gerekli önlemler alınmaktadır. Böylece bütçe sistemi de bir bilgi iletişim görevi üstlenmektedir (Kaval, 2008: 136).

1.3.5. İzleme

İç kontrollerin uygun olup olmadığının ve yeni riskleri belirlemeye devam edip etmediğinin izlenmesi gerekir. *Gözlemleme* olarak da ifade edeceğimiz bu sürekli izleme işlevi, iç kontrollerin sürekli bir şekilde iyileştirilmesini sağlar. Bu süreç, iç kontrollerin uygun personel tarafından tasarımını, kontrol eylemlerinin zamanlılığını ve gerekli önlemlerin alınmasının değerlendirilmesini içerir (Erdoğan, vd., 2012: 62).

2. Özel Bir Hastanede İç Kontrol Sistemi Uygulaması

İç kontrol sistemi teorik olarak çeşitli yönleriyle anlatıldıktan sonra, çalışmanın bu bölümünde özel bir hastanede iç kontrol sistemi uygulamasına yer verilmiştir. Uygulama yapılmış olan hastane İstanbul'da faaliyet gösteren, kalp ve damar hastalıkları başta olmak üzere ile ortopedi ve diğer tüm branşlarda hizmet veren özel bir hastanedir.

Hastanede nakit, alacaklar, stoklar, ücret ödemeleri ve maddi duran varlık gibi çeşitli faaliyet alanlarına ilişkin iç kontrol sistemi uygulamaları anlatılmaya çalışılmıştır.

2.1. Hastane hakkında genel bilgi

1989 yılında kurulmuş olan hastane, başta kalp ve damar hastalıkları ile ortopedi olmak üzere tüm branşlarda hizmet vermektedir. Hastanede 35 poliklinik oda bulunmaktadır. 25 suıt, 66 özel oda, 30 cerrahi yoğun bakım yatağı, 8 cerrahi ara yoğun bakım yatağı, 17 dahiliye yoğun bakım yatağı, 156 kurum yatağı olmak üzere toplamda 302 yatak kapasitesine sahiptir. 8 ameliyathanesi bulunan hastanede, 944 personel görev yapmaktadır.

2.2. Nakit tahsilatlarıyla ilgili iç kontrol

Hastanenin satışları, özel hasta ve sevklı hasta satışları olup bunlar da kendi içerisinde ayakta tedavi ve yatan hasta olarak sınıflandırılır.

2.2.1. Özel hasta satışları

Özel hasta satışları aşağıdaki gibidir:

- *Ayakta Tedavi:* Hastalardan yapılan tahsilatlar nakit, kredi kartı, çek ya da banka havalesi şeklinde gerçekleşmektedir. Görevli memur, kapalı satış faturası keserek aslını hastaya verir, suretini ise kendisinde tutmaktadır.

Hasta tarafından bankaya ödeme yapıldıktan sonra, görevli memur hastanın faturasını ya da makbuzunu keser. Gün sonunda vezne memuru tahsilata ilişkin gerekli kontrolleri yaptıktan sonra kasayı denkleştirir ve tahsilatı faturalarla beraber finans birimine teslim eder. Finans birimi, tahsilatı günlük veya haftalık olarak bankaya yatırır, kesilen tüm faturaları ve tahsil aşamasında alınan kart slip ve dökümlerini ise ertesi gün genel muhasebe birimine teslim eder.

Satış faturaları, sisteme girilerek tahsil ve mahsup fişleri oluşturulur. Tahsil fişleri veznenin gönderdiği faturalar ile kontrol edilir. Veznelerden gelen makbuzlar için de ayrıca fiş kesilir. Kontroller yapıldıktan sonra fişlerin çıktısı alınarak muhasebe birimi tarafından dosyalanır.

Bankalar ile olan iletişimi finans birimi gerçekleştirir. Her gün işlem yapılan bütün bankalardan hesap hareketlerine ilişkin bilgi alınarak banka hesapları kontrol edilir.

- *Yatan Hasta:* Yatan hastalar ödemeleri gereken tutarların bir kısmını peşin olarak hastaneye öderler. Yatan her bir hasta için bilgisayarda bir dosya açılarak, hastaya ilişkin yapılmış olan tüm masraflar bu dosyada tutulur. Ayrıca, hastaya yapılan bütün işlemler servis hemşireleri tarafından tutulan hasta dosyasına kaydedilir. Hasta çıkışı yapılırken servis, hasta dosyasını Hasta Hesapları birimine iletir. Hasta Hesapları tarafından hesabı tamamlanan hasta ve yakını çıkış vizesine yönlendirilir.

Çıkış vizesi tarafından hastadan alınan ücret karşılığında faturayla beraber Çıkış Belgesi de düzenlenir. Çıkış belgesi servis sorumlu hemşiresine verilerek hasta taburcu edilir.

2.2.2. Sevkli Hasta Satışları

Sevkli hasta satışları aşağıdaki gibidir:

- *Ayakta Tedavi:* Kayıt işlemi yapılan hastalar, daha sonra bağlı oldukları kurum görevlisine yönlendirilir. Burada kurum ile ilgili işlemler yapıldıktan sonra, hastanın ödemesi gereken bir tutar varsa hasta, ödemesini vezneye yapar ve ödeme karşılığında aldığı faturayı bağlı olduğu kurum görevlisine gösterir. Burada faturaya kurum kaşesi basıldıktan sonra hastaya geri verilir. Sonrasında hasta, tetkik ve muayeneleri yapmak üzere ilgili birimlere yönlendirilir.

Hastanın bağlı bulunduğu kurumu tarafından karşılanacak tutar için Anlaşmalı Kurumlar Birimi tarafından bir dosya oluşturulur ve faturası kesilir. Kurumla olan sözleşme doğrultusunda gerekli tüm evraklar tamamlanıp fatura ekine konulur. Bütün kurumların faturaları ayrılarak, fatura listesi yapılır. Faturalar, ekleri ve listeleriyle birlikte anlaşmalı kurumlara gönderilir.

- *Yatan Hasta:* Kuruma bağlı yatan hastalar için kayıt açılarak hasta ilgili kurum görevlisine yönlendirilir. Kurum görevlisi, hasta yatışı için kurumdan onay alır ve hasta yatışını gerçekleştirir.

Hastaya ilişkin bir dosya oluşturulur. Hastanın hesabı kurumla anlaşmalı fiyatlar üzerinden tutulur. Hastanın çıkışı esnasında yine özel hasta işlemleri talimatı uygulanır. Kurum tarafından karşılanmayan tutarlar için hasta adına ayrıca bir

dosya oluşturulur ve bu hesabın ödenmesinde de özel hasta işlemleri talimatı uygulanır.

Anlaşmalı Kurumların kestiği faturalar açık faturalardır. Kesilen faturanın aslı tahsil için kuruma gönderilirken, bir kopyası da muhasebe kayıtlarını yapması için Genel Muhasebeye gönderilir. Genel Muhasebe, faturaları bilgisayar ortamında kaydederek muhasebe fişlerini oluşturur ve sonrasında faturalarla kontrolünü gerçekleştirir.

Anlaşmalı Kurum hastalarına yapılan satışlar, tahsilatları daha sonra kurumdan yapılacağından vadeli satış olup, hastanenin alacaklarını oluşturmaktadır. Bu sebeple alacağın tahsiline ilişkin kısım alacaklarla ilgili iç kontrol bölümünde anlatılacaktır.

2.3. Nakit ödemeleriyle ilgili iç kontrol

Bu bölümde, hastanenin faaliyetlerini yürütürken kullandığı her türlü stok ve malzeme alımı için satıcılara yapılan ödemelerden bahsedilecektir.

Ödenecek tüm faturalar, bütün işlemleri yapıldıktan sonra muhasebe kayıtları girilir ve finansmana gelir. Muhasebe kayıtları doğrultusunda finansman tarafından bütün firmaların cari hesap muavinlerini çıkarılır ve ödeme yapılacak firmalar tespit edilir. Firmalara yapılacak ödemeler genellikle bankadan yapılır. Ödemeye ilişkin finansman tarafından hazırlanan banka talimatlarının, mali direktör tarafından imzaları tamamlandıktan sonra ödemeler gerçekleşir. Bankaya iki nüsha olarak gönderilen talimatlardan biri banka tarafından imzalanarak muhasebeye iletilir. Küçük tutardaki satıcı ödemeleri nakit olarak küçük kasadan yapılır. Bu tür nakit ödemeler için haftalık liste düzenlenir. Bu liste, mali direktör tarafından onaylandıktan sonra finansmana iletilerek cuma günleri ödeme yapılır.

Gerçekleşen banka hareketleri gün içerisinde finansman tarafından takip edilir. Ertesi gün finansman, banka hareketlerine ilişkin döküm ve ekstreleri, mali direktöre imzalattıktan sonra genel muhasebeye teslim eder. Muhasebe, gelen belgeleri bilgisayar ortamında işleyerek muhasebe fişlerini oluşturulur. Muhasebe fişleriyle gelen belgeler karşılaştırılıp, kontrol edildikten sonra ilgili muhasebe görevlisi tarafından dosyalanır.

2.4. Alacaklarla ilgili iç kontrol

Hastanenin alacakları sevki hastalara yapılan satışlardır. Hastane tarafından kurumlara gönderilmiş olan fatura listelerinin birer sureti kurum tarafından teslim alındıktan sonra imzalanarak hastaneye geri gönderilir. Faturaların son ödeme tarihi değişiklik göstermekle birlikte ortalama 30-45 gündür. Bankaya ödemesi yapılan alacaklara ilişkin kayıtlar daha sonra genel muhasebe tarafından yapılır. Ödenmeyen alacaklar geçici vergi dönemlerinde tespit edilir.

Vadesi geçmiş alacaklara ilişkin düzenlenmiş fatura listesi bir ön yazı ile karşı tarafa fakslanır, daha sonra ilgili kurum aranarak, ödemenin yapılması talep edilir.

2.5. Stoklarla ilgili iç kontrol

Hastanenin başlıca stokları;

- İlaç,
- Tıbbi malzeme ve
- Sarf malzeme stoğundan meydana gelmiştir.

2.5.1. İlaçlarla ilgili iç kontrol

Eczane, ilaç ve serumlarda satın alma görevini yapar, genel depo hizmeti görür ve satın alma ihtiyacını belirler. Koordinatörlük onayladıktan sonra, siparişler Satın Alma tarafından ilgili firmalara iletilir.

İlaçların teslimatı sırasında gerekli kontroller yapılarak, ayıplı ürünler varsa ilgili firmaya geri gönderilir.

Eczane deposuna ait stok girişleri Eczane tarafından yapılır. Depoya girişi yapılan ürünlerin irsaliyeli faturası eczacı tarafından imzalanıp, eksiksiz şekilde teslim alındığı onaylanır. Hastanedeki tüm birimlere ilaç ve serum Eczane tarafından sağlanır. Eczaneye, yetkilisi dışında giriş yapılması yasaktır.

İlaç ve serumların son kullanma tarihleri aylık olarak kontrol edilerek; 90 gün içerisinde kullanılması gerekenler tespit edilip kayıt altına alınır ve öncelikli olarak kullanımı sağlanır.

Depo, Satın alma ve eczane arasındaki iletişim bilgisayar üzerinden gerçekleşir. Satın alma faturaların girişini, Eczane ve Depo ise çıkışını takip eder.

Eczane, Koordinatörlük denetiminde sayılarak, sayım sonuçları listelenir ve bu listeler on iki ay süresince muhafaza edilir.

2.5.2. Malzemelerle ilgili iç kontrol

Hastane malzemeleri, tıbbi malzeme ve sarf malzemedan oluşmaktadır. Tıbbi malzeme hastadan ödemesi istenen malzemeler iken (tüp, katerar, sonda, dikiş ipliği, enjektör, bandaj, alçı, vb.), sarf malzeme hastadan ödenmesi istenmeyen malzemelerdir (havlu kağıt, kırtasiye malzemeleri, temizlik malzemeleri, eldiven, jel, vb.).

Satın alma ihtiyacı belirlenirken, Satın Alma Birimine depo tarafından Aylık Sipariş Listesi gönderilir. Siparişin verileceği stok düzeyi ve maksimum stok miktarı Satın Alma Komisyonunca belirlenmiştir.

Malzeme siparişi verilecek olan firmalar belirlenirken daha önce sipariş verilen firma listesi kullanılır. Sipariş Listesindeki her bir malzeme için onaylı firmalar belirlenir. Bu firmalar, Satın alma ve ilgili birim sorumluları tarafından her altı ayda bir fiyat, güvenilirlik, kalite, vade ve termin bakımından ve kullanıcı görüşleri de dikkate alınarak değerlendirilir. Siparişler tedarikçi firmalara Satın Alma Birimi tarafından verilir. Standart olmayan malzemelerin siparişlerinde firmaya gönderilen sipariş yazısında satın alınacak malın niteliği, miktarı, varsa teknik özellikleri, ödeme koşulları ve teslim tarihi belirtilir. Teslimat sırasında gerekli kontroller yapıldıktan sonra ayıplı mallar firmaya geri gönderilir.

Tıbbi olmayan sarf malzemeler servis hemşiresi tarafından iki nüsha olarak düzenlenen İstek Formu ile istenir. Nüshalardan biri depoya gönderilir, diğeri ise serviste kalır. Malzemeler, servisler tarafından muhafaza edilecek olup, servis yardımcı personeli ve görevli hemşire tarafından malzeme dolaplarına düzenli olarak yerleştirilir.

Gelen malzemenin stok girişleri Satın Alma birimi tarafından yapılarak depoya aktarılır. Stok girişinden sonra mal ve irsaliye satın alma tarafından ilgili depo sorumlusuna teslim edilir. Fatura/irsaliyeli fatura depo girişinden sonra satın alma sorumlusuna iade edilir. Satın alma sorumlusu da faturayı gerekli muhasebe kaydını yapmak üzere Muhasebeye iletir.

Hastanenin, ameliyathane, perfüzyon, laboratuvar ve angio birimlerinde diğer birimlerden farklı olarak ihtiyaç ve alım miktarının tespiti, tedarikçi firma seçimi, irtibata geçilmesi ve siparişin verilmesi birim tarafından yapılır; alımın onaylatılması ve depo girişlerinin yapılması ise Satın Alma Birimi tarafından yürütülür.

Stok sayımları üçer aylık dönemler halinde muhasebe müdürü, depo sorumlusu ve denetçi nezaretinde gerçekleştirilmektedir.

2.6. Ücret ödemeleriyle ilgili iç kontrol

Personele ilişkin tüm bilgiler ve ücretle ilgili hesaplamalar bilgisayarda tutulur. İşe yeni alınan personelin maaşı, ilgili birimler tarafından tespit edildikten sonra, bilgisayarda giriş yapmaya başlanır. Bilgisayarda girişi yapılan her personel için personel kartı açılarak; personele ait kimlik bilgileri, işe giriş tarihi, SGK no, ücreti vb. bilgiler yazılır, sonrasında maaş bordrosu tahakkuk ettirilir ve kayda alınmak üzere genel muhasebeye iletilir. Bordro işlemleri tamamlandıktan sonra maaş ödemesi hesaplanır.

Hastanede ücret artışları performans değerlemesi yapılarak ve yönetimin tespit ettiği oranlar doğrultusunda yılda iki defa yapılır.

2.7. Maddi duran varlıklarla ilgili iç kontrol

Tıbbi cihazlar, hastanenin maddi duran varlıkları içerisinde en önemli payı teşkil etmektedir. Cihaz talepleri yapılırken, bölüm ya da hekim tarafından Talep Formu doldurularak; cihazın tarifi, verilecek hizmetin kapasitesi, hangi amaçla kullanılacağı, kullanıcının eğitim ihtiyacı gibi açıklamalar yapılır ve sonrasında İdari/Tıbbi direktöre iletilir. Talepten sonra, cihazın alınmasının gerekli olup olmadığı birim yöneticisi ve Biyomedikal Sorumlusu tarafından değerlemeye alınır. Değerlendirmeden sonra cihazın alımı onaylanırsa, teklifin alınması ve değerlendirilmesi süreci başlar.

Alınan maddi duran varlıklara ilişkin tüm faturalar ekleriyle beraber muhasebeye iletilerek kayıtlara geçirilmektedir. Ay sonlarında demirbaş hesaplarının listesi Genel Muhasebe tarafından dökülür. Demirbaş listelerinin hastane programından başka bir programa mal bazında girişleri yapılır. Geçici vergi dönemlerinde demirbaş programından amortisman hesaplanması yapılırken, yıl sonunda ise yeniden değerlendirme yapılır. Alınan tüm listelerin muhasebe fişleri düzenli bir şekilde kesilerek, dosyalanır.

Hastane yatırımlarına ilişkin iki teşvik belgesi bulunmaktadır. Bu teşvik belgeleri kapsamında yapılan alımlar öncelikle Teşvikli Yatırımlar hesabına, yatırım tamamlandıktan sonra aktifleştirilerek ilgili sabit kıymet hesabına kaydedilmektedir.

Arıza ve benzeri çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale gelen, teknolojik geçerliliğini kaybeden tıbbi cihazlar için teknik destek veren firmalardan çalışamaz/kullanılamaz

raporu alınarak, Mali Direktöre iletilir. Mali Direktörün de onay vermesi durumunda tıbbi cihaz kayıtlardan silinir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İç kontrol sistemi, diğer sektörlerde olduğu gibi sağlık sektörü ve dolayısıyla hastane işletmelerinde de risklerin yönetilerek amaçlara ulaşılması doğrultusunda makul bir güvence sağlamaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, hile ve yolsuzlukların en uygun zamanda ortaya çıkarılmasına, hastane verimlilik ve karlılığını etkileyecek olumsuzlukların tespit edilmesine ve en önemlisi toplumsal olarak da halk sağlığından yapılacak hırsızlıkların önlenmesinde büyük katkı sağlayacaktır.

Uygulama yaptığımız hastanede uygulama kısmında açıkladığımız faaliyet sahalarında görüldüğü gibi yazılı olarak düzenlenmiş bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır. Uygulanan politika ve prosedürleri iç kontrol sisteminin temel ilkeleri doğrultusunda değerlendirdiğimizde nakit tahsilatlarına ilişkin aşağıdaki değerlendirme yapılabilir:

Vezne elemanı tarafından tahsil edilen nakit, bankaya yatırılıncaya kadar finansman şefinin sorumluluğu altında tutulmaktadır. Muhasebe kayıtları ise nakit üzerinde hiçbir fiziki yetkisi bulunmayan genel muhasebe tarafından yürütülmektedir. Kısaca, nakdin korunması sorumluluğu ile kayıtlara geçirilme sorumluluğu tamamen birbirinden ayrılmıştır.

Tahsilata ilişkin tüm işlemler yetkili kişiler tarafından yetkileri doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Örneğin, vezne nakdi tahsil eder, finansman korur, genel muhasebe ise kaydı gerçekleştirir. Fakat, tahsilatın günlük olarak bankaya yatırılması gerekirken bakiyesinin az olması durumunda haftalık olarak bankaya yatırıldığından nakdin kaybolma riskini doğurmaktadır.

Kesilen faturalar ertesi gün bilgisayar ortamında transfer edilerek muhasebe fişleri oluşturulmakta, böylece tahsilatın ilgili dönemin kayıtlarına zamanında geçirilmesi sağlanmaktadır.

Vezne memuru tarafından gün sonunda finansman şefine teslim edilen nakit bankaya yatırılıncaya kadar finansman şefinin kontrolünde kilitli bir kasada muhafaza edilmektedir. Ayrıca, her gün çalışılan tüm bankalardan bakiye alınarak, mutabakat sağlanmaya çalışılır.

Tespit ettiğimiz iç kontrol eksiklikleri ve bunlara ilişkin öneriler şunlardır:

Teslim alınan stok girişini yapan bir teslim alma birimi ile stok çıkışını gerçekleştiren bir sevkiyat birimi bulunmamaktadır. Hastanede stok girişini satın alma birimi, stoktan çıkışı ise depo ve eczane yapmaktadır. Nitekim satın alma biriminin görevi yalnızca ihtiyaç doğrultusunda siparişin verilerek, satın alınması; deponun görevi ise stokların korunması ile sınırlandırılmalıdır. Maddi duran varlıklarda da benzer bir iç kontrol eksikliği görülmektedir. Tıbbi cihaz ve demirbaş girişleri, teslim alma birimi tarafından yapılması gerekirken bunların korunmasıyla görevli biyomedikal birimi tarafından yapılmaktadır. Oysa bu durum görevlerin ayırımı ilkesine uygun değildir.

Özetle; mevcut eksikliklerin giderilmesiyle hastanede etkin bir iç kontrol yapısı sağlanacak, böylece kaynakların yanlış kullanımı ve kaybolması önlenecek, hata ve hileler sonucu oluşabilecek kayıplar azalacak, mali tablolarda doğruluk ve güvenilirlik sağlanacak ve hastane içerisinde güvenilir bilgi akışı yoluyla üst yönetimin doğru kararlar vermesi sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi, *Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 17 (1), 83-98.

Arens, A. - Loebbecke, J.K. (1997). *Auditing: An Integrated Approach*, Prentice-Hall Inc., New Jersey.

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

Charmichael, D.R. – Willingham, J.J. – Schaller, C.A. (1996). *Auditing Concepts and Methods*, The McGraw Hill Comp., Inc.

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

Erdoğan, M. – Erdoğan, N. – Cömert, N. – Uzun, A.K. - Yılcı, M. (2012). *Denetim*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Güner, M.F. (2009). Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü, *Maliye Dergisi*, 157 (Temmuz-Aralık), 183-195.

Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Kepekçi, C. (1994). *İç Kontrol Sistemi*, TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, Ankara.

Ömürbek, V. – Altay, S.Ö. (2011). Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 16 (1), 379-402.

Sawyer, L.B. - Dittenhofer, M.A. ve Scheiner, J.H. (2003). *Sawyer's Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Florida.

Taylor, D.H. – Glezen, G.W. (1997). *Auditing*, John Wiley & Sons Inc.

Bütünleşik İç Kontrol Çevresi,

http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm,

Erişim Tarihi: 20.03.2005.

Uşul, H. – Titiz, İ. – Ateş, B.A. (2011). İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, 48-54.

Uysal, G. (2010). COSO İç Kontrol Sistemi'nde İnsan Kaynakları Yönetimi: Bütünleşik Çerçeve, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48 (Ekim), 125-129.