

TÜRKİYE’DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ INTERNAL CONTROL SYSTEMS IN SPECIAL HOSPITALS IN TURKEY

Günay Deniz DURSUN*¹, Savaş AKIN²

Geliş Tarihi (Received Date) :10.04.2019

Kabul Tarihi (Accepted Date) :20.05.2019

Basım Tarihi (Published Date): 30.05.2019

Özet

Özel hastanelerin kuruluşlarının temel amacı diğer ticari işletmelerde olduğu gibi kar elde etmek olsa da sosyal sorumluluk amaçları da en az kar elde etme amaçları kadar önemlidir. Bu önemin temeli, insan ve toplum sağlığının önceliğinden kaynaklanmaktadır. Sosyal sorumluluk amacını gerçekleştirilmede, özel hastanelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları oldukça etkilidir. Bir taraftan özel hastanelerin varlıklarının korunması ile doğru ve güvenilir finansal raporlama yapılması, diğer taraftan hastane politikalarına çalışanların uyumunun sağlanması ve verimliliğin artırılması amaçları ile kurulan iç kontrol sisteminin etkinliği, sadece ticari bir işletme olarak değil toplum sağlığının da sağlanmasında özel hastanelere yol gösterici olmaktadır. Bu açıdan özel hastanelerin faaliyetlerinin büyüklüğü ölçüsünde kuracakları iç kontrol sistemlerinin topluma verdikleri sağlık hizmetlerinde kaliteyi sağlaması, faaliyetlerini yasal düzenlemelere uygun olarak sürdürmeleri ve sahip oldukları varlıkları koruyarak var olmaya devam etmeleri mümkün olmaktadır. Bu çalışmada özel hastanelerde iç kontrol sisteminin nasıl kurulacağı, hastane faaliyetlerini oluşturan süreçlerde hangi kontrol yöntemleri nasıl uygulanırsa iç kontrol hedeflerine ulaşılabileceği sorularına cevap aranmıştır. Özel hastanelerin faaliyetlerini oluşturan iş süreçleri incelenerek uygulanabilecek iç kontrol prosedürleri hakkında öneriler bulunulmuştur.

Anahtar kelimeler Özel Hastane, İç Kontrol Sistemi, Tıbbi Hizmetler, Kontrol Yöntemleri, İş Süreçleri

JEL Sınıflandırması: H51, H52, H53, H75

Abstract

While the main purpose of private hospitals' organizations is to make a profit as in other commercial enterprises, social responsibility objectives are as important as their profit-making goals. The foundation of this importance stems from the priority of human and community health. It is very effective for private hospitals to have an effective internal control system in realizing the purpose of social responsibility. On the one hand, the effectiveness of the internal control system established with the aim of ensuring the proper and reliable financial reporting with the protection of the assets of the private hospitals and the adaptation of the employees to the hospital policies and increasing the efficiency is guiding the private hospitals not only as a commercial enterprise but also the public health. In this respect, it is possible for the internal control systems to be established by the extent of the activities of the private hospitals to ensure the quality in the health services they provide to the community, to continue their activities in accordance with the legal regulations and to continue to exist by protecting their assets. In this study, it was aimed to answer the questions of how to establish the internal control system in private hospitals and the internal control objectives of the control methods in the processes that constitute the hospital activities. The work processes that form the activities of private hospitals were examined and suggestions were made about the internal control procedures that could be implemented.

Keywords: Private Hospital, Internal Control System, Medical Services, Control Methods, Business Processes

JEL classification: H51, H52, H53, H75

*İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, gunaydenizdursun@aydin.edu.tr, ²İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetimi Yüksek Lisans Öğrencisi. ORCID ID: 0000-0002-1079-2879

1. GİRİŞ

Ülkemiz sağlık hizmetlerinde özel hastaneler önemli bir büyüklüğe sahiptir. Bunun doğal sonucu olarak verdikleri hizmetin kalitesi toplum sağlığı açısından da önem taşımaktadır. Yüksek yatırımlar ile kurulan özel hastaneler diğer ticari işletmelerden farklı olarak; profesyonel bir ekip, maliyeti yüksek tıbbi stoklar ve yüksek işletme sermayesi gerektirirler. Hizmet üretimi açısından ise birbirinden karmaşık pek çok süreçten oluşan bir üretim sürecine sahiptirler.

Sosyal sorumluluk anlayışı ile yönetilmesi beklenen özel hastanelerin, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmalarının, sundukları hizmetin kalitesini artırması beklenmektedir.

Etkin bir iç kontrol sistemi bir taraftan muhasebe kontrolünü bir taraftan da yönetsel kontrolü sağlarken işletmelerin amaçlarına ulaşmalarına katkı sağlamaktadır. Bu nedenle, özel hastanelerdeki iç kontrol sistemi; hastane varlıklarının etkin kullanımını sağlarken israfları ortadan kaldırmaya, verimliliği arttırmaya bu yolla karı arttırmaya, çalışanların hastane politikalarına bağlılıklarını arttırarak, personel devir hızını düşürmeye katkı sağlayacaktır. Özel hastane üst yönetiminin sorumluluğunda kurulacak bir iç kontrol sistemi bütün bu faydaları ile aynı zamanda ülke sağlığının daha kaliteli olmasını da sağlayabilecektir.

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

İşletme yönetimi işletmesini amaçları yönünde yönetebilmek için yönetim fonksiyonlarını icra ederken bazı sistemlerden yararlanır. Bu sistemler sayesinde işletme ne denli büyük olursa olsun, yönetebilme gücünü yitirmez ona hükmedebilir, faaliyetlerinin sonuçlarını görebilir, gereken önlemleri alabilir. İşte bu sistemlerden birisi de iç kontrol sistemidir (Kaval , 2005, s. 121).

İç kontrol sistemi faaliyetler ve görevler çerçevesinde dinamik bir şekilde tekrarlanan ve çalışan tüm personelden etkilenen sistemdir. İç kontrol sistemi kesin güvence vermez, makul güvence sağlar. İşletmelerin hedefleri, büyüklükleri, organize oluş biçimleri ve sektörlerine göre uyarlanabilir (Türedi , Gürbüz, & Alıcı, 2014).

2.1 İç kontrol sisteminin amaçları

İç kontrol sisteminin genel ve özel amaçları vardır. Özel amaçlar iç kontrol sisteminin kendisini oluşturan nihai hedefin neleri gerektirdiği çerçevesinde şekillenir. Kâr amaçlı işletmeler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ve devlet kurumlarının iç kontrol sistemlerinin özel amaçları bu işletme, kurum ve kuruluşların nihai hedeflerine göre değişir. Ancak ister kâr amacı gütsün isterse gütmesin bütün kurum ve kuruluşların iç kontrol sistemlerinin genel amaçları; Amerika Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü birinci standardı Amerika Denetim Standartları'na göre (SAS No:1)

- İşletme varlıklarını korumak
- Muhasebe verilerinin doğruluğunu sağlamak
- Faaliyetlerde etkinliği sağlamak
- Faaliyetlerde yasa ve düzenlemelere uyumu sağlamaktır.

2.2 İç kontrol sisteminin unsurları

Sponsor Organizasyonlar Komitesi/The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) modeline göre iç kontrol sisteminin unsurları aşağıdaki gibidir (COSO, 2013).

- Kontrol ortamı

TÜRKİYE'DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

- Risk Değerleme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi İletişim
- İzleme

2.2.1 Kontrol ortamı

Kontrol ortamı iç kontrol sisteminin temelidir. Kontrol ortamı iç kontrolün genel kalitesini etkiler ve sistem içerisinde disiplin yaratarak iç kontrolün temelini oluşturur. Kontrol ortamı faaliyetlerin amaçlarını ve bu amaçlara ulaşabilmek için gereken stratejileri belirleyerek kontrol faaliyetlerini yapılandırır (Akyel, 2010, s. 86).

Kontrol ortamı; oluşturulmasında yönetimin bizzat sorumlu olduğu iç kontrol sisteminin en önemli unsurudur. İşletme içerisinde iç kontrolün temelini oluşturan standartlar, süreçler ve yapılar kümesidir (Deloitte, 2018). Kontrol ortamı unsurları Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonunun (INTOSAI) GOV 9100 standardına göre aşağıdaki gibidir (INTOSAI, 2004, s. 17).

- Etik ve ahlaki değerlere bağlılık
- Yönetim felsefesi
- Organizasyon yapısı
- Personel politikaları
- Yetki ve sorumlukların devridir

2.2.2 Risk değerlemesi

İşletme yönetiminde karşılaşılabilecek riskler iki çeşittir. Bunlardan birincisi iş veya işletme riski olup, işletmenin karlılık, büyüme, gelişme gibi hedeflerini etkileyen risklerdir. Bu tür riskler işletme dış çevresinden kaynaklanan risklerdir. Makro ekonomik gelişmeler ve yasal düzenlemelerden etkilenirler. İkinci tip riskler işletme içerisindeki risklerdir. İç kontrol sisteminin yetersizliği nedeniyle hata, hile ile varlıkların kayba uğraması ve faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin sağlanamamasıdır. İşletme içi riskler personelin kayıtsız ve kasıtlı hareketleri ile yeterli düzeyde bilgi ve eğitim eksikliğinden kaynaklanabilir (Kaval , 2005, s. 127).

Risk yönetimi işletmenin tepe yönetiminden başlayarak sistem içerisindeki tüm elemanlarında katıldığı bir süreçtir. Risk yönetimi bir dizi aşamaların uygulanmasını gerektirir. Bu aşamalar; (Türedi , Gürbüz, & Alıcı, 2014, s. 147).

- Hedeflerin belirlenmesi
- Olay tanımlaması
- Kabul edilebilir risk düzeyinin belirlenmesi
- Riske karşılık verilmesi

2.2.3 Kontrol faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için yürüttüğü faaliyet sürecinde karşılaşılabileceği riskleri bertaraf etmeye yönelik önlemlerin bütünüdür. Kontrol faaliyetleri işletme içi risk yönetim faaliyeti olarak nitelendirilebilir (Kaval , 2005, s. 127). Kontrol faaliyetleri organizasyonun her düzeyinde bir dizi tespit edici ve önleyici ve düzeltici faaliyetler içerir. Bu faaliyetlerden aşağıda belirtilen ilk üç kontrol faaliyeti önleyici kontroller, dördüncü kontrol faaliyeti tespit edici kontroller, beşince kontrol faaliyeti düzeltici kontrol faaliyetidir (Intosai, 2018);

- Yetkilendirme ve onay prosedürleri
- Görevlerin ayrılması (yetkilendirme, işleme, kayıt etme, gözden geçirme)

TÜRKİYE'DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

- Varlıklara ve kayıtlara erişim kontrolü
- Doğrulamalar, mutabakatlar
- Faaliyetlerin gözden geçirilmesi

2.2.4 Bilgi İletişim

Etkin bir iç kontrol sistemini gereklerinden birisi de organizasyon içerisindeki tüm birimler arasında yatay ve dikey olarak, bilgi akışının sağlanmasıdır. Organizasyon içerisinde bilgi akışı dikey olarak yukarıdan aşağı doğru ve aşağıdan yukarı doğru devam eder. Yukarıdan aşağı bilgiler üstlerin astlarına emir ve talimat verme yönlendirme faaliyetleridir. Aşağıdan yukarıya doğru bilgi akışı ise astların faaliyetlerin durumu ve sonuçlarıyla ilgili izahat verme ve raporlama yapmasıdır. Organizasyon içerisinde hiyerarşik olarak birbirine bağlı olmayan birimlerden faaliyetleri birbiriyle yakın ilişkili olanlar da faaliyetlerin devamı için yatay olarak bilgi akışı sağlarlar (Kaval , 2005, s. 130). Bilgi iletişim faaliyetleri üç ilkedden oluşur (Deloitte, 2018).

- İşletme yönetimi işletme içerisinden ve dış çevresinden faaliyetleriyle ilgili faydalı bilgiler alır veya üretir ve kullanır.
- İç kontrol sisteminin işleyişini desteklemek için sistemi oluşturan elemanların görev ve sorumluluklarına göre bilgiyi içsel olarak bölümlere iletir.
- Yönetim işletmenin işleyişini etkileyen konularda işletme dış çevresiyle iletişim kurar.

2.2.5 İzleme

Yönetimin hedefleri ve karşılaşılabileceği riskler zamanla değişebilir niteliktedir. Zamanla değişen riskler mevcut kontrol prosedürlerini geçersiz kılabilir. Yeni riskleri bertaraf etmeye yönelik yeni kontrol prosedürleri geliştirmek ve uygulamak gerekebilir. İç kontrol sistemi ve uygulanan kontrol prosedürlerinin bu değişimlere ayak uydurup uydurmadığı izleme faaliyetleri çerçevesinde tespit edilir ve gerekli düzenlemeler yapılır (Tamay Dede, 2014)

3. ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

Sağlık hizmetlerinin kendine özgü nitelikleri özel hastanelerdeki iç kontrol sisteminin diğer işletmelerden farklılık göstermesine neden olur. Bu bakımdan iç kontrol sistemini açıklarken faaliyetlerinin bazı özelliklerini ortaya koymak faydalı olacaktır (Menderes, 1995, s. 35-36).

- Faaliyet konusu ve üretilen hizmet insan sağlığının korunmasıyla ilgilidir
- Ürün tanımı çok zor yapılıdır. Her hastada farklı tanı ve tedavi gerekir. Kullanılan ilaç medikal malzeme ve benzeri maliyet unsurları birbirinde çok farklıdır.
- Hizmet üretiminin stoklanamaz, hizmete olan talebin artış ve azalışları belli değildir. Talepteki kısa dönemli değişimlere ayak uydurulamaz. Kapasite artırımı ve azaltımı yapılamaz dolayısıyla sabit maliyetleri yüksektir.
- Verilen hizmet uzmanlaşmanın çok yüksek olduğu hizmettir dolayısıyla nitelikli personel ve hizmet birimlerine ihtiyaç duyulması hizmet maliyetlerini artırır.
- Kullanılan ilaç, sarf malzeme çeşitliliği yüksek işletme sermayesi, makine ve teçhizatın gelişen teknoloji çerçevesinde yenilenmesi gereği yüksek yatırım sermayesi gerektirir.

3.1 Özel hastanelerde iç kontrol sisteminin amaçları

Özel hastanelerde iç kontrol sisteminin amaçları;

- Hastane varlıklarını korumak
- Sağlık hizmetlerinde etkinlik ve verimliliği sağlamak

TÜRKİYE'DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

- Doğru ve güvenilir mali raporlama yapmak
- Faaliyetlerde yasa ve diğer düzenlemelere uygunluğu sağlamaktır.

Aşağıdaki bölümlerde özel hastanelerde iç kontrol sistemi kurulmasının bu amaçları açıklanacaktır.

3.1.1 Hastane varlıklarını korumak

Özel hastanelerin varlıkları; binaları, tıbbi cihaz ve donanımları, demirbaşları, stokları, nakit varlıkları ve banka hesapları ile sosyal güvence sağlayan kuruluşların sigortalılarına verdikleri bedeli tahsil edilmemiş hizmetleridir. Bu varlıklar iç kontrol sisteminin getirdiği kontrol prosedürleriyle çalınma, yanlış kullanım dolayısıyla bozulma zarar görme gibi risklere karşı fiziki olarak korunur. Etkili bir görev dağılımı, yeterli eğitim ve çalışan personelin sorumluluk bilinci ile yasa ve düzenlemelere uyumsuzluk risklerinin önüne geçerek idari para cezaları ve sosyal güvence sağlayan kuruluşların ceza-i şartları (fatura kesintileri) önlenmesi sağlanır.

3.1.2 Hastane yönetiminde ve sağlık hizmetlerinde etkinlik ve verimliliği sağlamak

Tıbbi hizmetler her aşamasından birbirinden farklı uzmanlık alanı ve eğitim düzeyine sahip çalışanların faaliyetleri toplamıyla ortaya çıkan karmaşık yapıda hizmetlerdir. Muayene-teşhis-tedavi sürecinde bilenen en önemli görev hekimin görevi olsa da hekim görevini diğer çalışanların katkılarıyla sonuçlandırır. Hekimin bir hastalığı teşhis etmesi sürecinde, biyokimya, mikrobiyoloji gibi laboratuvar sonuçları ve tıbbi görüntüleme raporlarında faydalanır. Laboratuvar ve tıbbi görüntüleme yapılacak bir hata yanlış teşhis ve yanlış tedavi uygulanmasına sebep olabilir. Örneğin laboratuvar örneklerinin hastadan alınması sonuçlarının kaydedilmesi ve ilgili hekime bildirilmesi sürecinde etkin kontrol faaliyetlerinin uygulanması sağlık hizmetlerinde etkinliği sağlar.

3.1.3 Doğru ve güvenilir mali raporlama yapmak

Özel hastanelerde finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliği hastane yöneticileri, kreditorler, yatırımcılar ve kamu müfettişleri için önemlidir.

Özel hastane yöneticileri işletmenin geleceğiyle ilgili kararları alabilmek. Yıllık bütçelerin oluşturulması, gelecekte doğacak finansal kaynak ihtiyacı olan poliklinik, servis gibi sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi doğru ve güvenilir olarak oluşturulmuş finansal raporların analiz edilmesi ile sağlanır. Bununla birlikte vergi ve sosyal güvenlik bildirimlerini gibi mali sorumlulukları yerine getirebilmek için finansal raporlardan faydalanılır.

Kredi kuruluşları hastane yönetiminin kredi başvurularında kredi riskinin hesaplanması için, yatırımcılar da bir işletme olarak özel hastanenin hisselerinin karlı bir yatırım aracı olup olmadığını değerlendirmek için finansal raporlarla ilgilenirler.

Kamu kurumları ise işletmeler tarafından verilen vergi beyanı ve sosyal güvenlik bildirimlerinin doğruluğunu ve yasal düzenlemelere uygunluğunu denetlemeyebilmek için muhasebe finansal raporlarına ihtiyaç duyar.

3.1.4 Hastane faaliyetlerinde yasa ve düzenlemelere uyulmasını sağlamak

Özel hastanelerde iç kontrol sistemi öncelikle devletin yasal düzenlemelerine uyumu sağlayarak kaliteli sağlık hizmeti sunumuna uygun ortam yaratır, bu da faaliyetlerde etkinliği ve verimliliği sağlar. Sağlık hizmetleriyle ilgili yasal düzenlemeler bazı uyumsuzluklara idari para cezaları, hastanenin bir bölümünde veya tamamında geçici veya sürekli faaliyet durdurmaları hatta hastane ruhsatının iptal edilmesi gibi cezaları içermektedir. Sosyal güvenlik ve vergi mevzuatına ilişkin düzenlemeler de uyumsuzluk olması durumunda idari para cezaları ve teşviklerden mahrum bırakılma cezaları öngörülmektedir. Bu bağlamda özel hastanelerde iç

TÜRKİYE'DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

kontrol sistemi yasa ve düzenlemelere uyumu sağlayarak aynı zamanda hastane varlıklarının korunmasını sağlar.

3.2 Özel hastanelerde iç kontrol bileşenleri

Diğer bütün işletmelerde olduğu gibi özel hastanelerde de etkin bir iç kontrol sistemi bazı unsurların oluşturulması ve bir araya getirilmesiyle sağlanır. Aşağıdaki bölümlerde kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim ve izleme unsurlarının özel hastanelerdeki önemiyle ilgili açıklamalar yapılacaktır.

3.2.1 Özel hastanelerde kontrol ortamı

Özel hastanelerde de etkin bir iç kontrol sistemi kurulması uygun bir kontrol ortamına bağlıdır. İç kontrol sisteminin etkinliği başta yöneticiler olmak üzere tüm çalışanların etik ve ahlaki değerlere bağlılığı, yöneticilerin yönetim felsefesi, uygun personel politikalarıyla çalışanların organize edilmesi, yetki ve sorumlulukların etkin bir şekilde dağıtılması ve devredilmesiyle sağlanır.

Özel hastanelerde etik ve ahlaki değerlere bağlılık denilince hem sağlık çalışanlarıyla hastalar arasındaki ilişkileri düzenleyen, hem de yöneticilerinin yönetim faaliyetlerini yürütürken tüm topluma karşı olan sorumluluklarını düzenleyen etkinlikler olarak anlaşılmalıdır. Sağlık hizmeti personelleri güç odağı olarak önemli bir konumda bulunmasına karşın nihayetinde iç kontrol sistemi içerisinde değişik kademelerdeki çalışanlardır ve yöneticilerin belirlediği hedefler, amaçlar doğrultusunda çalışmak zorundadır. İşte bu nokta hastane yönetiminin dürüstlüğü, etik ve ahlaki değerlere bağlılığı önem kazanmaktadır. Etkin bir iç kontrol sisteminin birinci koşulu etik ve ahlaki değerlere bağlı bir işletme yönetimidir.

Özel hastane yöneticisi hizmet birimleri arasında eşgüdüm sağlayarak tıbbi hizmetlerin etkin ve verimli çalışması için gereken kaynakları sağlamaktadır. Hastane yöneticisinin görevi hizmetlerin yürütülmesi için gereken kaynakların temin edilmesi ve sağlık hizmetini üreten çalışanların kullanımına sunmak ve çalışanların belirlediği politika ve prosedürlere bağlı olarak çalışmalarını sağlamaktır. Hastane yöneticisi liderlik özeliğini kullanarak birbirinden farklı istekleri olan çalışanlar ile hastaneyi ticari bir işletme olarak kâr amaçlı işletmek isteyen üst yönetim arasındaki dengeyi sağlamalıdır (Kavuncubaşı, 2013).

İç kontrol sistemi işletme yönetim kurulu, işletme yöneticileri ve diğer işletme personelinin etkilenen süreklilik arz eden ve işletmenin her biriminde tüm işletme çalışanlarının katılımıyla uygulanan bir sistemdir. Özel hastanelerde insan kaynakları sağlık hizmetleri personeli, yardımcı ve destek personelleri ile idari personellerden oluşur. Birbirinden farklı uzmanlık, eğitim düzeyi ve mesleki beklentilere sahip bu personel gruplarını uygulanacak kontrol prosedürlerinin gerekliliğine ikna edebilmek etkin personel politikalarıyla mümkündür. Özellikle Tıbbi personel ile idari personel arasında bilgi akışının sağlanması hastanelerde iç kontrol sisteminin etkinliği bakımından gereklidir. Üretim süreci sonucunda ortaya çıkan bilginin idari personellerle paylaşılması konusundaki etkinlik hem faaliyetlerin etkinliği hem de finansal tabloların doğru ve zamanında oluşturulmasında etkilidir. Hastalara verilen muayene tahlil ve tetkikler ve tedavi işlemlerinin tahakkuk ve faturalama birimlerine tam ve doğru bildirilmesi, hizmet sürecinde kullanılan tıbbi malzeme ve ilaçların genel muhasebe bölümüne tam, doğru ve zamanında bildirilmesi finansal tabloların zamanında ve doğru olarak oluşturulmasına etki eder.

Personeli iş güvenliği, özlük hakları bakımından tatmin etmek, işe alım ve mevkide yükseltme konularında layık olmayı esas almak, personelin mesleki yetkinliği ve dürüstlüğüne yönelik olarak mobbing uygulamalarından kaçınmak, milliyet ve cinsiyetle ilgili ayrımcılık yapmamak,

TÜRKİYE'DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

cinsel tacizi engellemek (İlhan, 2005, s. 264) gibi personel yönetim politikalarıyla bir işletme kültürünün oluşturulması personelin sadakatini ve iç kontrol sisteminin gereklerini yerine getirmede bağlılıklarını artıracaktır.

3.2.2 Özel hastanelerde risk değerlendirme

Özel hastanelerde risk değerlendirme tıbbi hizmetlerin kalitesini artırmak ve hastane içerisinde iş güvenliğini artırmak üzere iş süreçlerinde karşılaşılabilecek olumsuzlukları bertaraf etmeye yönelik tespit etme, analiz etme ve önlem alma sürecidir.

Özel hastaneler faaliyetlerini sürdürürken hasta bakımı, çalışan güvenliği ve hastanenin varlıklarıyla ilgili risklerle karşı karşıya kalmaktadır (Kırılmaz, 2010).

3.2.3 Özel Hastanelerde kontrol faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri iş süreçlerindeki faaliyetlere uygun, hata ve olumsuzlukları önleyici, tespit edici ve düzeltici prosedürlerin belirlenerek uygulanmasını sağlamaktır. Özel hastanelerde iş süreçleri, sağlık hizmetlerinin verilmesiyle ilgili süreçler, satın alma ve ödeme süreçleri, personel maaş ödemeleri süreci, stok hareketleri süreçleridir. Ağıdaki bölümlerde bu süreçler ve kontrol faaliyetleri açıklanacaktır

3.2.3.1 Hasta kabul-tedavi- faturalama-tahsilat süreci kontrolleri

Özel hastanelerde verilen sağlık hizmeti işletmenin gerçek amacı olan gelir elde etmeyi gerçekleştirdiği için hastanenin en önemli varlığı olduğu söylenebilir. İç kontrol sisteminin bir amacı da işletme varlıklarını korumaktır. Buradaki koruma hekim tarafından verilen muayene, tedavi hizmetlerinin, diğer sağlık çalışanları tarafından kullanılan ilaç ve sarf malzemelerin eksiksiz kayıtlama, eksiksiz faturalama, tahsilat ve tahsil edilen paranın çalınmaya, kaybolmaya karşı korunmasıdır. Bu süreçte aşağıdaki risklerle karşılaşılabılır;

- Verilen tedavi hizmetleri kullanılan ilaç ve sarf malzemelerin yanlış hasta protokolüne kaydedilmesi
- Sosyal güvence sağlayan kuruluşun yanlış seçilmesinden dolayı yanlış kuruma fatura kesilmesi
- Yanlış tedavi, malzeme, ilaç kaydedilmesi dolayısıyla hastadan eksik veya fazla tahsilat yapılması ya da kuruma eksik veya fazla fatura kesilmesi
- Tedavi, tahlil, tetkik kayıtlarının herhangi bir aşamada yetkisiz olarak silinmesi
- Sosyal güvence sağlayan kuruluşların yaptırımları, fatura kesintileri, idari para cezalarına maruz kalınması
- Tahsil edilen paraların çalınması, kaybolması

Yukarıdaki riskler bertaraf etmeye yönelik bazı kontrol faaliyetleri aşağıdaki gibidir;

- Etkin bir iç kontrol sistemi için önemli süreçlerin hiç birisi başından sonuna kadar tek personel tarafından yürütülmemelidir. Görevlerin ayrımı ilkesi gereği hizmetleri uygulayan, kaydeden ve tahsil eden birbirinden farklı kişiler olmalıdır. Hasta kabul, kayıt, faturalama ve tahsilatlar için farklı personel görevlendirilmesi etkin bir kontrol yöntemidir.
- Verilen hizmetlerle ilgili faturalanmamış kayıtların silinmesi özel şartlara ve sorumlu hekimin onayına bağlanmalıdır.
- Vezne personelinin herhangi bir şekilde hasta protokolünden kayıt silmesi önlenmelidir. Bedel tahsil edilip fatura kesildikten sonra faturanın iptal edilmesi, tahsil edilen bedelin iade edilmesi ve kayıtların silinmesi özel prosedürlere bağlanmalıdır. Faturanın iptal

TÜRKİYE’DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

edilmesi hastane idari müdürü, kayıtların silinmesi ise hizmeti veren sorumlu hekimin onayına bağlanmalıdır.

- Faturalama ve tahsilat süreçlerinin uzmanlık alanlarına ayrılması. Hastadan tahsilatlar ile sosyal güvence sağlayan kuruluşlardan yapılacak faturalama ve tahsilat süreçlerinin ayrılması iş bölümü ve uzmanlaşmayı sağlayacaktır. Bununla birlikte, her birim sorumlusuna sorumlusu olduğu sosyal güvence sağlayan kuruluşun mevzuatı ve sözleşmesi doğrultusunda gereken eğitimleri vermek etkinliği sağlayacaktır.

3.2.3.2 Satın alma ve ödeme süreci kontrolleri

Özel hastanelerde, kaliteli hizmet standartlarından ödün vermeden düşük maliyetlerle hizmet sunmak için ihtiyaç duyduğu tıbbi cihaz tıbbi malzeme ve diğer hizmetleri uygun zamanda, yerde, kalitede ve fiyattan sağlamak için (Polater & Demirdöğen, 2016, s. 40) etkin bir satın alma süreci geliştirilmelidir.

Satın alınması istenen mal veya hizmetin gerekliliği, hastane politika ve prosedürlerine uygunluğu, zamanlılığı, fiyatı, kalitesi ve miktarı gibi konularda hastanenin varlıklarının korunması bakımından karşılaşılabilecek riskler aşağıdaki gibi olabilir (Fındık, 2016, s. 646);

- İhtiyaç olmayan mal ve hizmet alınması talep edilebilir
- Hastanenin emniyet stok, azami stok seviyelerine uygun olmayan miktarda alım talep edilebilir.

Satın alma talepleriyle ilgili yetkilendirme ve onay prosedürleri ilkesi gereği hangi yöneticilerin satın almaya karar vereceği, bu kararı hangi üst yöneticinin onaylayacağı ve miktar ve tutar bakımından yetki sınırlarının belirlenmiş olması gerekir. İsrafın engellenmesi ve finansal imkanların verimsiz alanlara aktarılmasını engellemek için belli tutarı ve/veya miktarı aşan taleplerin onayının ilgili konularda uzmanlaşmış yöneticilerden oluşan bir kurulun onayına bağlamak uygun olacaktır. Faaliyetlerin kesintisiz devam edebilmesi kullanılan tıbbi cihaz, ilaç, sarf malzeme ve benzeri gibi ihtiyaçların zamanında tedarik edilmesiyle yakından ilgilidir. Bu bağlamda tedarikçinin seçimi çok önemlidir. Tedarikçi seçiminde fiyat ve kalitenin yanında tedarikçinin yeterliliğiyle ilgili kriterler getirilmelidir. Tedarikçi adayının iş bitirme belgeleri, kapasite raporları, finansal tabloları, sahip olduğu kalite belgeleri yeterliliğiyle ilgili göstergeler arasında sayılabilir.

Siparişleri yetkili kişiler teslim almalıdır. Varlıklar fiziki olarak korunmalı, yetkisiz kişilerin girişine yasaklanan yerlerde muhafaza edilmelidir. Teslim alma aşamasında siparişe ilişkin nevi, fiyat, miktar ve benzeri özellikleri sipariş formları, irsaliye gibi belgelerle veya bilgisayar otomasyonundaki bilgilerle karşılaştırılmalı doğrulama yapılmalıdır.

Ödeme sürecinde doğru tedarikçiye, sözleşmeyle belirlenmiş vadelerde, doğru tutarların ödenmesini sağlayacak kontrol prosedürleri getirilmelidir. Ödeme vadesi önemlidir. Şöyle ki; paranın bir zaman değeri vardır, vadesinden önce ödeme vadeye kalan gün kadar paranın getirisinden işletmenin mahrum kalması demektir. Vade aşımı ise işletmenin piyasadaki güvenilirliğinin sarsılmasına neden olabilir (Hall, 2011, s. 225) Bununla birlikte vadesinde önce ödeme ödemeler dengesinde bozulmaya sebep olabilir.

Nakit ödemelerde yetkili kişiler ve her ödeme de azami yetki limiti belirlenmelidir, günlük masraf harcaması olarak nelerin kabul edileceği yazılı olarak belirlenmelidir. Günlük masraf ödemeleri mali işler departmanı dışından bir üst amire örneğin hastane idari amirinin onayına bağlanmalıdır. Banka havale ödemeleri ve çek ödemeleri için yetki limitleri belirlenmelidir.

Satın alma süreci ile ilgili yukarıda belirttiğimiz evrelerin tümünde muhasebe bölümüne gerek düzenlenen belgeler gerekse bilgisayar programı aracılığıyla bilgi verilmelidir. Muhasebe

TÜRKİYE’DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

bölümü talep edilen, teslim alınan ve ödenen miktar ve tutarları kontrol ederek muhasebe hesaplarına gereken kayıt işlemini yapmalıdır.

3.2.3.3 Stok ve malzeme hareketleri süreci kontrolleri

Özel hastanelerde kullanılan stokları; gıda maddeleri, ilaç ve tıbbi malzemeler, temizlik malzemeleri, kırtasiye malzemeleri, personel iş elbiseleri olarak sınıflandırmak mümkündür.

Hastanelerde merkez ambarın dışında poliklinik ve servislerde belirlenen kullanım süreleri (haftalık, aylık) için gereken malzemelerin depolandığı küçük ambarlar bulunur. Stok ve malzeme hareket süreci merkez ambar ve diğer ambarlar arasında isteklerin yapılması, isteklerin karşılanması ve kullanılması sürecidir.

Özel hastanelerde stoklarla ilgili risklere aşağıdakiler örnek verilebilir;

- Satın alma sürecinde yanlış hesap ve değerlendirmeler, gereğinden fazla ilaç ve sarf malzeme alınması sebebiyle son kullanma tarihlerinin geçmesi
- Poliklinik ve servis ambarlarında ilaç ve medikal malzemelerin unutulması son kullanma tarihlerinin geçmesi ve son kullanma tarihi geçmiş ilaç ve medikal malzemelerin kullanılması
- Taşıma ve depolama hataları ilaç ve kimyasal maddelerin kırılması dökülmesi.
- Çalınma, kaybolma
- Özensiz kullanım nedeniyle gereksiz sarf ve gereğinden fazla kullanılması
- Tıbbi atıkların depolanması ve bertaraf edilmesiyle ilgili riskler

Bu riskler iç kontrol sisteminin faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin sağlanması ve varlıkların korunması ve doğru raporlama amaçlarını gerçekleştirmede doğrudan ilgilidir. Bu riskleri bertaraf etmeye yönelik kontrol faaliyetleri aşağıdaki gibidir

- Öncelikle stoklar uygun yerlerde saklanmalı, yetkilendirme, varlıklara erişimin kontrolü ve görevlerin ayrılması ilkeleri çerçevesinde bir ambar sorumlusu belirlenmelidir.
- Yukarıda bahsettiğimiz stok grupları farklı alanlarda depolanmalı stok grubunun özelliklerine göre uzman kişiler ilgili ambarlarda sorumlu olarak görevlendirilmelidir. Örneğin ilaç ve medikal malzemeler özelliklerinden dolayı diğer malzemelerden ayrılmalı bir eczacı sorumluluğunda stoklanmalıdır.
- Belirli bir zaman ömrü olan stoklar (ilaç, kimyasal madde vs.) satın alma ve son kullanma tarihleriyle kaydedilmeli, merkez ambardan diğer ambarlara ilk giren ilk çıkar yöntemine göre sevk edilmelidir.
- Yetkilendirme ve onay prosedürleri ilkesi gereği merkez ambardan istekler sorumlu hemşire tarafından yapılmalıdır.
- Kullanımlar hasta kayıtlarına tam olarak kaydedilmeli gerek bilgisayar otomasyon sistemi gerekse hazırlanmış belgelerle muhasebe bölümüne bilgi verilmesi sağlanmalıdır.
- Tüm stoklar belirli periyotlarla sayılmalı, kullanımlar hasta dosyaları ve muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılmalı mutabakat yapılmalıdır.
- Çalışanlar belirli periyotlarda rotasyona tabi tutulmalı. Sorumluluk düzeyinde çalışanların yıllık izinlerinin kullanması sağlanmalıdır.

3.2.3.4 Personel maaş ödemeleri süreci kontrolleri

Özel hastanelerde birçok iş gurubundan çok sayıda personel çalışmaktadır. Personel maaş giderleri hastane bütçesinde önemli yer tutmaktadır. Bu bakımdan maaşların tahakkuk etmesi ve ödenmesi sürecinin etkin bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Personel ücretleri normal

TÜRKİYE'DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

ücret, fazla mesai ücreti ve görev tazminatlarından oluşur. Personel ücretleriyle ilgili riskler aşağıdaki gibidir.

- Personel ücretlerinin gerçekleşenden fazla veya eksik tahakkuk ettirilmesi
- Tahakkuk ettirilen ücretten fazla veya eksik ödeme yapılması
- Mazeretsiz işe gelmeme durumlarında ücret tahakkuku yapılması
- İstirahat raporlarının ücret pusulalarında gösterilememesi
- Gereksiz yere fazla mesai yapılması
- Fazla mesailerinin hata veya hile sebebiyle gerçekleşenden fazla gösterilmesi
- Ücretli mazeret izini uygulamalarının suiistimal edilmesi

Birim amirleri tarafından personelin aylık puantaj kayıtları tutulmalı ve üst amire onaylatılmalıdır. Fazla mesai uygulamalarının suiistimal edilmemesi için fazla mesainin uygulanacağı durumlar yazılı olarak belirlenmelidir. Tıbbi hizmetler birimdeki fazla mesai ve ücretli izinler sorumlu hemşire tarafından kaydedilmeli ve sorumlu hekimler tarafından onaylanmalıdır. Bakım onarım, yemekhane, çamaşırhane gibi idari hizmet birimlerindeki fazla mesai ve ücretli izinler birim amiri tarafından kaydedilmeli, hastane idari amiri tarafından onaylanmalıdır. Puantaj kayıtlarının bir örneği ay sonlarında birim amiri/sorumlu hemşire ve sorumlu hekim/hastane idari amiri tarafından imzalanıp insan kaynakları birimine gönderilmelidir.

Yıllık izinler birim sorumlularınca kaydedilmeli izin formları üst amir tarafından onaylanmalı ve bir nüshası insan kaynakları birimine gönderilmelidir.

İstirahat raporları birim sorumluları tarafından insan kaynakları birine iletilmelidir.

Personel ücretleri insan kaynakları birimince puantaj kayıtlarına dayanılarak tahakkuk ettirilmeli, bordrolar ve ücret pusulaları düzenlenmelidir. Ücret pusulaları ve ücret bordroları hukuki olarak düzenlenmesi gereken muhasebe kayıtlarına esas belge niteliğindedir. Bu belgeler çalışanların toplam çalışma saatini, saat ücretini, fazla mesailerini ve SGK ve vergi kesintilerini gösteren belge oldukları için personele mutlaka imzalatılmalıdır. İnsan kaynakları, muhasebe ve finansman birimleri arasında mutabakatın yapılmasına imkân sağlayacak bilgi akışının sağlanması iç kontrolün etkinliğini artıracaktır.

3.2.4 Özel hastanelerde bilgi iletişim

Özel hastaneler idari ve mali hizmetler ile tıbbi hizmetlerin bir arada yürütüldüğü birbirine yüksek derece bağımlı olan organizasyonlardır. Yukarıda açıklanan iş süreçlerindeki etkinlik sağlık hizmetleri ve destek personelleri ile idari personel arasındaki bilgi akışının etkinliğine bağlıdır. Özel hastanelerde tüm bu süreçlerin etkin yürütülmesi birimler arasında yatay ve dikey bilgi akışının etkin bir şekilde planlanmasıyla sağlanabilir.

3.2.5 Özel hastanelerde izleme

İzleme faaliyetleri çerçevesinde üst yönetimin birim, poliklinik ve servis sorumluları ile belli periyotlarda toplanarak gerçekleştirilen faaliyetler ve iç kontrol sistemi değerlendirilmesi, yeni riskler ortaya çıkmışsa bunların bertaraf edilmesine yönelik iç kontrol sisteminin güncellenmesi çalışmaları yapılır. Yapılacak toplantılarda değerlendirilecek konular aşağıdaki gibi olabilir.

- Tıbbi hizmetler ile idari ve mali hizmetlerle ilgili değerlendirmeler.
- İdari işlemlerle ilgili süreçlerdeki kontrollerin etkinliği
- Mali nitelikteki iş süreçlerindeki kontrollerin etkinliği
- İç kontrol sisteminin mali hedeflere ulaşma konusundaki başarısı
- İş süreçlerindeki kontrollerin çalışanlar tarafından sabote edilip edilmediği

TÜRKİYE'DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

- Değişen iç ve dış koşullar neticesinde yeni risklerin oluşup oluşmadığı, uygulanan kontrollerin etkisiz kalıp kalmadığı

Personelin performansının değerlendirilmesi Ülkemizde sağlık hizmetlerini düzenlenmeye yönelik yasa ve düzenlemelerin özel hastanelerde tıp hizmetlerinin etkinliğini sağlamada yeterliliği göz ardı edilemez bir gerçektir. Bununla birlikte bu düzenlemelere uyumsuz faaliyetlerin getirdiği yaptırımların zorlayıcı etkisinin etkin bir iç kontrolün kurulmasını zorunlu tutması işletme varlıklarını korunmasına da katkı sağlamıştır.

Özel hastanelerde iç kontrol sistemi sağlam temellere dayanmalıdır. Daha kuruluş aşamasında sağlık sektörünün finansal ve yönetsel gereklilikleri göz önünde bulundurularak planlama yapılmalıdır. Bu bağlamda;

- Hastanenin kuruluşunda yatırım ve işletme sermayesi bakımından yeterli finansal güç ile işe başlanmalıdır
- Yatırım sermayesi tıbbi hizmetler ve otelcilik hizmetleri arasında uygun şekilde paylaşılmalıdır.
- Ortaklar veya yönetim kurulunun oluşturulmasında tıp hizmetleri ve finansal hizmetler konusunda mesleki yetkinlik göz önüne alınmalıdır.

Bütün işletmelerde olduğu gibi özel hastaneler de iç kontrol sistemi, faaliyet sürecinde oluşabilecek olumsuzlukları bertaraf ederek amaçlara ulaşılmasını sağlamada makul bir güvence sağlamaktadır. Çalışmamızda görüldüğü gibi tıp hizmetleri aşırı uzmanlık gerektiren hizmetlerdir. Bu hizmetler uzman hekimden yardımcı temizlik personeline kadar eğitim düzeyi birbirinden çok farklı çalışanların faaliyetleri sonucunda ortaya çıkmaktadır. İdari ve mali hizmetler ise tıp hizmetlerinden çok farklı profesyonellik alanıdır. Birbirinden farklı eğitim düzeyi, mesleki öncelikleri olan bu profesyonelleri aynı amaç çerçevesinde örgütlemek ve başarılı sonuçlar almak ancak etkin bir şekilde tasarlanmış iç kontrol sistemiyle mümkün olur.

Ülkemizde sağlık hizmetlerini düzenlenmeye yönelik yasa ve düzenlemelerin özel hastanelerde tıp hizmetlerinin etkinliğini sağlamada yeterliliği göz ardı edilemez bir gerçektir. Bununla birlikte bu düzenlemelere uyumsuz faaliyetlerin getirdiği yaptırımların zorlayıcı etkisinin etkin bir iç kontrolün kurulmasını zorunlu tutması işletme varlıklarını korunmasına da katkı sağlamıştır.

Özel hastanelerde iç kontrol sistemi sağlam temellere dayanmalıdır. Daha kuruluş aşamasında sağlık sektörünün finansal ve yönetsel gereklilikleri göz önünde bulundurularak planlama yapılmalıdır. Bu bağlamda;

- Hastanenin kuruluşunda yatırım ve işletme sermayesi bakımından yeterli finansal güç ile işe başlanmalıdır
- Yatırım sermayesi tıbbi hizmetler ve otelcilik hizmetleri arasında uygun şekilde paylaşılmalıdır.
- Ortaklar veya yönetim kurulunun oluşturulmasında tıp hizmetleri ve finansal hizmetler konusunda mesleki yetkinlik göz önüne alınmalıdır.

Bütün işletmelerde olduğu gibi özel hastaneler de iç kontrol sistemi, faaliyet sürecinde oluşabilecek olumsuzlukları bertaraf ederek amaçlara ulaşılmasını sağlamada makul bir güvence sağlamaktadır. Çalışmamızda görüldüğü gibi tıp hizmetleri aşırı uzmanlık gerektiren hizmetlerdir. Bu hizmetler uzman hekimden yardımcı temizlik personeline kadar eğitim düzeyi birbirinden çok farklı çalışanların faaliyetleri sonucunda ortaya çıkmaktadır. İdari ve mali hizmetler ise tıp hizmetlerinden çok farklı profesyonellik alanıdır. Birbirinden farklı eğitim

TÜRKİYE'DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

düzeyi, mesleki öncelikleri olan bu profesyonelleri aynı amaç çerçevesinde örgütlemek ve başarılı sonuçlar almak ancak etkin bir şekilde tasarlanmış iç kontrol sistemiyle mümkün olur.

4. KAYNAKLAR

(2018). 12 30, 2018 tarihinde www.gazi.edu.tr:3000/biyokam.gazi.edu.tr/posts/view/title/kalibrasyon-nedir%3F-62218 adresinden alındı

(2018). 12 30, 2018 tarihinde [www.saglik.gov.tr:3000/https://dosyahastane.saglik.gov.tr/Eklenti/33495,tibbi-cihazlar-bakim-onarim-ve-kalibrasyon-prosedurupdf.pdf?0](https://dosyahastane.saglik.gov.tr/Eklenti/33495,tibbi-cihazlar-bakim-onarim-ve-kalibrasyon-prosedurupdf.pdf?0) adresinden alındı

Aksoy, T. (2002). Tüm Yöneleriyle Denetim (Cilt 2). Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.

Akyel, R. (2010). Türkiyede İçkontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. Yönetim ve Ekonomi, 17(1).

COSO. (2013). [www.coso.org: https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf](https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf) adresinden alındı

Deloitte. (2018, 12 12). [www2.deloitte.com: https://www2.deloitte.com/ng/en/pages/audit/articles/financial-reporting/coso-control-environment.html](https://www2.deloitte.com/ng/en/pages/audit/articles/financial-reporting/coso-control-environment.html) adresinden alındı

Deloitte. (2018). 10 19, 2018 tarihinde [www2.deloitte.com: https://www2.deloitte.com/ng/en/pages/audit/articles/financial-reporting/coso-information-and-communication-monitoring-activities.html](https://www2.deloitte.com/ng/en/pages/audit/articles/financial-reporting/coso-information-and-communication-monitoring-activities.html) adresinden alındı

Demirbaş, M. (2005). “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetleri Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler dergisi, 4(7).

Fındık, H. (2016). İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alınabilecek Önlemler. İşletme Araştırmaları Dergisi, s. 646.

Hall, J. (2011). Accounting Information Systems. 14 12, 2018 tarihinde http://site.iugaza.edu.ps/hmadi/files/2014/11/JAMES-AIS_unprotected.pdf adresinden alındı

İlhan, S. (2005). İş Ahlakı: Kurumsal Bir Yaklaşım. Afyon Karahisar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7(2). 11 2018, 24 tarihinde <http://acikerisim.aku.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11630/3573/258-275.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden alındı

Intosai, (2018). 10 18, 2018 tarihinde <http://www.intosai.org:3000/http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/detail/News/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html> adresinden alındı

Issai, (2018, 11 18). <http://www.issai.org:3000/http://www.issai.org/issai-framework/intosai-gov.htm> adresinden alındı

Kaval, H. (2005). Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kavuncubaşı, Ş. (2013). Sağlık Kurumları Yönetimi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1178.

TÜRKİYE'DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

Kırılmaz, H. (Dü.). (2010). II. Uluslararası Sağlıkta Performans ve Kalite Kongresi Bildiriler Kitabı. 2, s. 550. Ankara: T.C Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü.

Menderes, M. (1995). Hastanelerde Muhasebe Maliyetleme Sorunları ve Finansal Yönetim. Toplum ve Hekim, 10(69-70), s. 35-36.

Polater, A., & Demirdöğen, O. (2016). Sağlık Sektöründe Tedarik Zinciri Yönetimi ve müşteri İsteklerini karşılayabilme Yeteneğinin İncelenmesi: Ölçek Geliştirme Çalışması. Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s. 40.

Somunoğlu, S., & diğ. (2012). Sağlık Kurumları Yönetimi 1. (M. Tatar, Dü.) Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Şahin, Ü. (1999). Hastane İşletmeciliği. Eskişehir: Sarar Giyim Kültür Yayınları.

T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı. (2018). İç Kontrol Kurumsal Risk Yönetim Rehberi. 10 11, 2018 tarihinde www.csgb.gov.tr: <https://www.csgb.gov.tr/media/6294/kurumsalriskyonetimrehberi.pdf> adresinden alındı

Tamay Dede, Z. (2014). Doktora Tezi. Coso Tabanlı Denetim Tekniğinin Bankacılık Sektöründe Hazine Süreci Uygulama Önerisi, 71. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve finansman Bilim Dalı.

Tarım, M., Zaim, H., & diğ. (2014). İş Ahlakı Uygulamalarının Hastane Performansına Etkisi: Kamu Hastanelerin Üzerinde Bir Saha Çalışması. İş Ahlakı Dergisi, 7(2). 24 11, 2018 tarihinde http://isahlakidergisi.com/wp-content/uploads/2015/03/TJBE_November_2014_121_153.pdf adresinden alındı

Türedi , H., Gürbüz, F., & Alıcı, Ü. (2014). Coso Modeli: İç Kontrol Yapısı. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 11(48), 144-147.