

T.C.

İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TÜRKİYE'DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Savaş AKIN

Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı

Muhasebe ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Gör. Günay Deniz DURSUN

Ocak, 2019

T.C.

İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TÜRKİYE'DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SAVAŞ AKIN

(Y1112.070013)

Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı

Muhasebe ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Gör. Günay Deniz DURSUN

Ocak, 2019

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ ONAY FORMU

Enstitümüz Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı **Y1112.070013** numaralı öğrencisi **Savaş AKIN**'ın "**TÜRKİYE'DE ÖZEL HASTANELERDE İŞ KONTROL SİSTEMİ**" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 09.01.2019 tarih ve 2019/1sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Tezli Yüksek Lisans tezi 28.01.2019 tarihinde kabul edilmiştir.

	<u>Unvan</u>	<u>Adı Soyadı</u>	<u>Üniversite</u>	<u>İmza</u>
Danışman	Dr. Öğr. Üyesi	Günay Deniz DURSUN	İstanbul Aydın Üniversitesi	
Asıl Üye	Prof. Dr.	Sinan ASLAN	Marmara Üniversitesi	
Asıl Üye	Dr. Öğr. Üyesi	Faris KOCAMAN	İstanbul Aydın Üniversitesi	
Yedek Üye	Prof. Dr.	Gülümser ÜNKAYA	İstanbul Aydın Üniversitesi	
Yedek Üye	Dr. Öğr. Üyesi	Murat OCAK	Trakya Üniversitesi	

ONAY

Prof. Dr. Ragıp Kutay KARACA
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Özel Hastanelerde İç Kontrol Sistemi” adlı tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya ’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.
(28/01/2019)

Savaş AKIN

ÖNSÖZ

Bir vakıf üniversitesi hastanesinde başlayan meslek hayatım yeni bir özel hastane kuruluş çalışmaları da dahil olmak üzere sağlık hizmetleri sektöründe uzun yıllar değişik hastanelerde devam etmiştir. Yüksek lisans programına kaydolmam ve yazdığım bu tezin mesleki ve kişisel gelişimime büyük katkıları oldu. Türkiye’ de özel hastanelerin yaygınlaşmaya başladığı yıllarda sektör içinde değişik idari kademelerde çalışmış olmam yaşanan sıkıntıları bizzat benim de yaşamamı sağladı. Bu tezin yazılış fikri bu sebepler üzerine kurulmuştur. Bu süreçte öz verisi ve özellikle de sahiplenmeleriyle bana yardımlarını esirgemeyen değerli tez danışmanım Dr. Öğr. Gör Günay Deniz DURSUN hanım ve kıymetli hocam Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA hanım başta olmak üzere, jüri üyeleri ile emeği geçen tüm hocalarım, destek veren tüm kuruluşlar ve ilgililere en kalbî duygularım ile teşekkür ederim. Ayrıca yaşamım boyunca beni sabırla destekleyen ve ısrarlarıyla motivasyonumu yüksek tutan sevgili anneciğime ve aileme şükranlarımı sunarım.

Ocak, 2019

Savaş AKIN

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	vii
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
ÖZET.....	ix
ABSTRACT	x
1.GİRİŞ	1
2. İÇ KONTROL SİSTEMİ	2
2.1 Kontrol Kavramı.....	2
2.1.1 Önleyici kontroller	3
2.1.2 Tespit edici kontroller	4
2.1.3 Düzeltici kontroller	4
2.2. İç Kontrolün Tanımı	4
2.3. İç Kontrol Türleri	6
2.3.1 Yönetmel kontroller	6
2.3.2 Muhasebe kontrolleri	6
2.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	8
2.4.1 İşletme varlıklarını korumak.....	9
2.4.2. Faaliyetlerde etkinliği ve verimliliği sağlamak	10
2.4.3 Doğru ve güvenilir raporlama yapmak	10
2.4.4. Uyulması gereken yasa ve düzenlemelere uyulmasını sağlamak	11
2.5 İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri	12
2.5.1 Kontrol ortamı	12
2.5.1.1 Etik ve ahlaki değerler	13
2.5.1.2 Yönetim felsefesi	14
2.5.1.3 Organizasyon yapısı	15
2.5.1.4 Personel politikaları	20
2.5.1.5 Yetki ve sorumlulukların devri	21
2.5.2 Risk değerlemesi.....	23

2.5.2.1 Risk yönetiminde hedeflerin belirlenmesi	24
2.5.2.2 Olay tanımlaması	25
2.5.2.3 Kabul edilebilir risk düzeyi.....	25
2.5.2.4 Riske karşılık verilmesi.....	25
2.5.3 Kontrol faaliyetleri.....	26
2.5.3.1 Yetkilendirme ve onay prosedürleri.....	26
2.5.3.2 Görevleri ayrımı	27
2.5.3.3 Varlıklara ve kayıtlara erişimin kontrolü	28
2.5.3.4 Doğrulamalar, mutabakatlar.....	28
2.5.3.5 Faaliyetlerin gözden geçirilmesi	28
2.5.4 Bilgi iletişim	29
2.5.5 İzleme	30
2.6. İç Kontrol Denetim İlişkisi.....	31
2.6.1 Denetim kavramı	31
2.6.2 Denetimin unsurları	31
2.6.3 Denetim türleri.....	33
2.6.3.1 Bağımsız denetim	33
2.6.3.2 İç denetim	34
2.6.3.3 Kamu denetimi.....	35
2.6.3.4 Faaliyet denetimi	35
2.6.3.5 Uygunluk denetimi	36
2.6.3.6 Muhasebe denetimi	37
2.6.4 İç kontrol sisteminin denetim faaliyetlerine katkısı.....	39
3. TÜRKİYEDE ÖZEL HASTANELER.....	41
3.1 Hastane İşletmesinin Tanımı	41
3.2. Özel Hastanelerin Türleri Özellikleri Sınıflandırılması	41
3.3 Özel Hastanelerin Tabi Olduğu Yasal Düzenlemeler	43
3.3.1 Sağlık Bakanlığının özel hastanelere yönelik düzenlemeleri	44
3.3.2 Diğer yasal düzenlemeler	48
3.3.2.1 Türk Ticaret Kanunu ve ilgili düzenlemeler	49
3.3.2.2 Vergi Usul Kanunu	54
3.3.2.3 Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu	56

3.3.2.4 Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili düzenlemeler	58
3.4 Özel Hukuk Düzenlemeleri	62
3.4.1 Tedarikçilerle yapılan satın alma sözleşmeleri.....	62
3.4.2 Sosyal Güvenlik Kurumu sağlık hizmetleri satın alma sözleşmesi	63
3.4.3. Diğer sağlık hizmeti satılma sözleşmeleri	63
4. ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI	65
4.1 Özel Hastanelerde İç Kontrol Sisteminin Amaçları	66
4.1.1 Hastane varlıklarını korumak.....	66
4.1.2 Sağlık hizmetlerinde ve yönetimde etkinlik ve verimliliği sağlamak.....	67
4.1.3 Doğru ve güvenilir mali raporlama yapmak	68
4.1.4 Hastane faaliyetlerinde yasa ve düzenlemelere uyulmasını sağlamak	70
4.2. Özel Hastanelerde İç Kontrol Bileşenleri.....	70
4.2.1 Özel hastanelerde kontrol ortamı	71
4.2.1.1 Özel hastanelerde etik ve ahlaki değerler.....	71
4.2.1.2 Özel hastanelerde yönetim yaklaşımı	74
4.2.1.3 Özel hastanelerde organizasyon yapısı	75
4.2.1.4 Özel hastanelerde personel politikaları	83
4.2.1.5 Özel hastanelerde yetki ve sorumlulukların devri.....	84
4.2.2 Özel hastanelerde risk değerlendirme	86
4.2.3 Özel hastanelerde kontrol faaliyetleri	90
4.2.3.1 Hasta kabul-tedavi- faturalama-tahsilat süreci kontrolleri.....	91
4.2.3.2 Satın alma ve ödeme süreci kontrolleri.....	94
4.2.3.3 Stok ve malzeme hareketleri süreci kontrolleri.....	96
4.2.3.4 Personel maaş ödemeleri süreci kontrolleri	97
4.2.3.5 Tıbbi cihazlarla ilgili kontroller	99
4.2.4 Özel hastanelerde bilgi iletişim	100
4.2.5 Özel hastanelerde izleme	101
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	102
KAYNAKÇA	105
ÖZGEÇMİŞ	112

KISALTMALAR

AICPA	: Amerika Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü
AMA	: Amerikan Tıp Derneği
BDDK	: Bankacılı Düzenleme Denetleme Kurulu
BOBİFRS	: Büyük ve Orta boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
COSO	: Sponsor Organizasyonlar Komitesi
GV	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama standartları
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
ISO	: Uluslararası Standardizasyon Organizasyonu
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KGK	: Kamu Gözetimi Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMK	: Sağlık Meslekleri Kurulu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SUT	: Sağlık Uygulama Tebliği
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
WHO	: Dünya Sağlık Örgütü

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1: Fonksiyona göre bölümlere ayırma	17
Şekil 2: Ürün temeline göre bölümlere ayırma.....	18
Şekil 4: Coğrafi temele göre bölümlere ayırma	20



TÜRKİYE’DE ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

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 gerçekleştirmede, 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 sağlığı açısından 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 önem ile hazırlanan, dört bölümden oluşan bu tezde, iç kontrol sistemine ilişkin literatür taraması yapılmış dünyada ve Türkiye’de uygulanan iç kontrol modelleri incelenmiştir. Türkiye’de özel hastanelerin sağlık sistemi içerisindeki yeri ve önemi ile sağlık hizmetlerini ve ticareti düzenleyen kurumlarca yayınlanmış yasal düzenlemeler aktarılmıştır. Ayrıca, Sağlık Bakanlığı’nın özel hastaneler için yayınladığı Hizmette Kalite Standartları çerçevesinde bir oto kontrol sistemi oluşturularak tıbbi hizmetlerde kalite ve etkinliğin nasıl arttırılacağı üzerinde durulmuştur.

Ayrıca, bu çalışmada özel hastanelerde iç kontrol sisteminin nasıl kurulacağı, hastane faaliyetlerini oluşturan süreçlerde hangi kontrol yöntemleri nasıl uygulanırsa iç kontrol hedeflerine ulaşılacağı sorularına da 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

INTERNAL CONTROL SYSTEMS IN SPECIAL HOSPITALS IN TURKEY

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 consists of four sections, the internal control system in the world and literature have been related to internal control model applied in Turkey were examined. In Turkey, private hospitals and health care system in place that regulate the health services and the importance of trade regulations issued by institutions has been transferred. In addition, the Ministry of Health has issued an auto control system within the framework of the Quality Standards in Service issued for private hospitals.

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 Processe*

1.GİRİŞ

Sağlık hizmetleri sektörü koruma, tedavi etme, rehabilitasyon ve eğitim hizmetlerini üstlenerek toplum sağlığının devamını sağlamada önemli görevi üstlenmektedir. Ülkemizde sağlık hizmetleri kamu kurumlarının, üniversitelerin ve özel sektörün girişimleriyle kurulan hastane ve eğitim kuruluşlarıyla topluma sunulmaktadır.

Kamu ve üniversite teşebbüslerinden farklı olarak özel sektör teşebbüslerinin nihai hedefi yatırımlarından kar elde etmektir. Bu bakımdan özel hastaneler toplum için vazgeçilmez olan sağlık hizmetlerinde kalite ile girişimcinin beklentisi olan karlılığı gerçekleştirebilmesi beklenmektedir.

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 arttıracığı 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

2.1 Kontrol Kavramı

Kontrol kavramı, Fransızca ‘‘*contrôle*’’ olarak ifade edilen ve dilimize geçen bir sözcüktür, kontrol kavramı Türk Dil Kurumu’na göre gerçeğe ve aslına uygunluğun araştırılması, ‘‘yoklama, arama’’ anlamlarına gelebileceğini ifade etmiştir (Türk Dil Kurumu, 2018) . Türk Dil Kurumu’nun bu tanımından kontrol kavramının süreci bitmiş bir eylemi ifade ettiği sonucu çıkmaktadır. Denetim ve muhasebe literatürlerinde kontrol kavramı, herhangi bir şeyin istenen sonuçlara ulaşması veya istenen belli hedeflere ulaşabilmek için önceden önlemler alınması, bu önlemlerin uygulanması için sistemler kurulması ve sonuçların değerlendirmesi faaliyetleri olarak tanımlanır (Kaval , 2005, s. 4) .

Bir başka tanıma göre kontrol kavramı, faaliyetlerin başarısının ölçülmesi ve bu başarının önceden belirlenmiş hedeflere ne derecede ulaşıldığının tespit edilmesi anlamına gelmektedir (Keskin, 2006, s. 12).

Kontrol kavramı bu tanımlar anlaşılacağı gibi süreci olup bitmiş bir fiili değil önceden beri süregelen ve devam etmekte olan, bireyden bütüne doğru sistemi oluşturan elemanların birbirleri arasındaki ilişkileri düzenleyen politika ve prosedürler toplamı olduğunu ifade eder.

İşletme yönetiminde kontrol, işletmenin satın alma, üretim, pazarlama, insan kaynakları, muhasebe ve finansman, halkla ilişkiler gibi tüm fonksiyonlarını kapsar ve yönetimin beş temel fonksiyonlarından biridir. Bu bahsettiğimiz beş temel fonksiyon aşağıdaki gibidir (Çetin, 2001, s. 24).

- Planlama
- Örgütlenme
- Yürütme
- Koordinasyon
- Kontrol

Kontrolün bu beş temel fonksiyon içerisindeki işlevi; faaliyetleri, faaliyet sonuçlarını tespit etmesi ve diğer fonksiyonların neyi, nasıl ve hangi ölçülerde başardığını ortaya koymasudur (Çatıkkaş, 2005, s. 3).

Yönetimin aldığı kararlardan bir ürünün satın alınması, üretilmesi ve satışı süreçlerinde ölçülebilen ve düzeltilebilen her türlü faaliyet kontrolün konusuna girdiğinden çok çeşitli kontrol konularından bahsedilebilir. Bu bağlamda kontrol konularını üç başlıkta toplayabiliriz (İbiş & Çatıkkaş, 2012, s. 97).

- Üretim, pazarlama, muhasebe, finans gibi fonksiyonel faaliyetlerin kontrolü
- İşletme Yönetiminin kontrolü
- İşletme faaliyet birimlerinin kontrolü

Bazı kontroller faaliyetlerin süreci devam ederken istenmeyen olumsuz durumların ortaya çıkmasını önlemek için tasarlanır bu kontrollere önleyici kontroller denir. Faaliyet süreci sonucunda ortaya çıkmış istenmeyen durumları ortaya çıkarmak için tasarlanan kontroller tespit edici kontrollerdir. Tespit edilen istenmeyen sonuçların tekrar ortaya çıkmasını önlemek amacıyla tasarlanan kontroller de düzeltici kontrollerdir (Çatıkkaş, 2005, s. 4).

2.1.1 Önleyici kontroller

Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Örgütü' nün (INTOSAI) Kamu Sektörü İçin Dahili Kontrol Standartları rehberinde belirtilen, yetkilendirme ve onay prosedürleri, varlıklara ve kayıtlara erişimin sınırlandırılması, görevlerin ayrılması kontrol prosedürleri önleyici kontrollerdir (Intosai, 2018, s. 28)

Hata ve olumsuz durumların oluşmasını en başından engellemek amacıyla uygulanan bu kontroller fayda maliyet analizi bakımından diğer kontrollere göre en faydalı kontrollerdir (Çatıkkaş, 2005, s. 5). Risklerin gerçekleşmesinin önlenmesi, etkisinin azaltılması yönünde yapılan düzenlemelerdir. Risklerin gerçekleşme olasılığının azaltılması ve makul seviyede tutulmasına yönelik tedbirleri içerir. Maddi ve maddi olmayan varlıklar ve haklar ile kayıtların güvenliği, varlıkların korunması, finansal ve yönetsel bilgilerinin kayıtlanması, varlıklara erişimin yetkili personelle sınırlandırılması, görevlerin ayrımı ilkesinin uygulanması önleyici kontroller kapsamında sayılabilir (T.C Maliye Bakanlığı, 2018, s. 60).

2.1.2 Tespit edici kontroller

Faaliyet süreci devam ederken veya süreç sonucunda risklerin gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit eden eğer riskler gerçekleşmişse ne oranda zarar verdiğini tespit etmek amacıyla uygulanan kontrollerdir. Dönemsel sayımlar, fiziki envanter çıkarmak, muhasebe içi envanter ile muhasebe dışı envanterin karşılaştırılması, farklılık tespit ve analizi için uygun yöntemler kullanılması tespit edici kontrollere örnek olarak verilebilir (T.C Maliye Bakanlığı, 2018, s. 61). Örneğin hammadde stoklarının ölçmek, saymak, tartmak suretiyle tespit edilmesi, stok kartları ile karşılaştırılması maddi değerinin hesaplanıp muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılması tespit edici kontroldür. Tespit edici kontroller belli bir anda önceki sürecin değerlendirilmesi anlamına gelir. Bu bakımdan tespit edici kontroller risklerin gerçekleşmesine engel olmaz, maliyeti önleyici kontrollere göre daha fazladır.

2.1.3 Düzeltici kontroller

Düzeltici riskler istenmeyen olayların meydana gelmesi ortaya çıkabilecek zararların telafi edilmesi için uygulanan kontrollerdir. Kayıp ve zararları telafi etme yöntemlerinin belirlenmesi, tekrar ortaya çıkmasının engellenmesine yönelik ek tedbirlerin getirilmesi (T.C Maliye Bakanlığı, 2018, s. 61). Düzeltici kontrollerin uygulanmaması durumunda önleyici ve tespit edici kontrollerin bir kıymeti kalmaz. Düzeltici kontroller önleyici ve tespit edici kontrollerin tamamlayıcısıdır (Çatıkkaş, 2005, s. 5).

2.2. İç Kontrolün Tanımı

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 kontrolle ilgili birçok tanım yapılmıştır. Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu'na göre iç kontrol; İşletmenin varlıklarının korunması yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunması muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve

etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamada yardımcı olan, işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş politika ve prosedürlerdir (Kepekçi, 1998, s. 3).

Amerika Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) birinci standardı Amerika Denetim Standartları No:1 ' de göre (SAS No:1) iç kontrolü şöyle tanımlamıştır; işletmelerin varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliği artırmak ve işletme yöneticileri tarafından oluşturulmuş politika ve prosedürlere uygunluğu sağlamak için yöntemler ve organizasyon faaliyetleridir (Yılancı, 2006, s. 24). İşletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından yürütülen iç kontrol faaliyetlerinin amacı (Yılancı, 2006, s. 28-29);

- Faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin sağlanması,
- Mali raporlamanın doğruluğu ve güvenilir sunumu,
- Yasal düzenlenme ve işletme düzenlemelere uyumu sağlamaktır.

İç kontrol sisteminin özellikleri aşağıdaki gibidir. (Türedi, Gürgüz& Alıcı, 2014, s. 144).

- İç kontrol, bir sistemdir ve faaliyetler ve görevler çerçevesinden dinamik bir şekilde tekrarlanır.
- İşletmende çalışan bütün personelden etkilenir.
- Kesin güvence vermez makul güvence sağlar.
- İşletmelerin hedeflerine ve organize oluşlarına göre farklı şekilde sınıflandırılabilir.
- İşletmenin tür, boyut, sektör gibi özelliklerine göre uyarlanabilir.

Bu tanımlamalara göre işletmeler insan kaynaklarını, fonksiyon bazında birbirinden farklı ama organizasyon anlamında aynı amacı gerçekleştirebilmek için birbirini tamamlayan görevlerle birbirine bağlayarak yönetim sistemlerini kurarlar. İç kontrol organizasyonun bütününün fonksiyon bazında alt sistemlere ayrılmasıdır. Her personel kendi fonksiyonu içerisinde yönetimin belirlediği kontrol prosedürleri ile süreç içerisinde birbirini denetler ve organizasyonu oluşturan her fonksiyonda birbirini denetler. Organizasyon içindeki her personel üst amirine görevi ile sorumludur. Aynı zamanda her düzeydeki amir bir üst amire görevleri ile bağlıdır. İç kontrol yönetim kurulunca işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için oluşturulmuş politika ve prosedürlerle birbirine bağlanmış sistemler bütünüdür. Sorumluluk, ast-

üst ilişkisi ve politika ve prosedürler sayesinde işletme faaliyetleri devam ederken sistem kendi kendini denetler bu sayede yönetim politikalarına, uyulması gereken yasa ve düzenlemelere uygun, etkin ve verimli faaliyetler gerçekleştirilirken işletme yönetimi, kamu kurumları ve toplumdaki diğer bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu finansal tablolar doğru ve güvenilir bir şekilde üretilir.

2.3. İç Kontrol Türleri

Genel olarak iç kontrolün amaçlarından olan, varlıkların korunması, doğru ve güvenilir finansal raporlama, muhasebe kontrolleriyle sağlanır. Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırmak ve personelin yönetimin politikalarını uyumunu sağlamak ise yönetsel kontrollerle sağlanır. (Acındı, 2007, s. 5).

2.3.1 Yönetsel kontroller

Personeli organize etmek ve yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere bağlılığa teşvik etmek, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesini sağlamak üzere uygulamaya konulan yöntemlerin tümü yönetsel kontrollerdir. Yönetsel kontroller finansal kayıtlarla sadece dolaylı olarak ilgilidir. Yönetsel kontroller genel olarak istatistiki analizler, zaman ve hareket araştırmaları, başarı raporları, iş gören eğitim programları ve kalite kontrolleri gibi kontrolleri kapsar (Güredin, 2000, s. 166).

İşletme yönetiminin işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için yürütmekle sorumlu olduğu işlemler yönetsel kontrollerin faaliyet alanıdır. Yönetsel kontroller yöneticilerin kararlarına etki eden süreçlerden oluşur. Yönetsel kontroller aşağıdaki konularla ilgilidir (Yılancı, 2006, s. 24).

- İş süreçlerinin yönetsel yöntemlere, iç yönergelere, yasal düzenlemelere uygun şekilde yürütülmesi,
- Üretim faktörlerinin ekonomik ve verimli kullanılması,
- İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için yönetimce oluşturulmuş yöntemler.

2.3.2 Muhasebe kontrolleri

İşletmenin sahipliğindeki varlıkların muhafaza altına alınması ve muhasebe bilgi sisteminde üretilen finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak üzere oluşturulan usul ve yöntemler muhasebe kontrolleridir. Muhasebe kontrolleri

yetkilendirme ve onaylama prosedürleri, varlıkları muhafaza altına almaya yönelik kontroller, işletmenin içsel denetimi ve diğer finansal konularla ilgilidir (Yılancı, 2006, s. 25).

Muhasebe usul ve yöntemlerinin (kontrollerinin), iç kontrol sisteminin beklediklerini yerine getirmesi ve makul güvence vermesi için aşağıdaki ilkelere uygun olarak yürütülmesi gerekir (Yılancı, 2006, s. 25).

- Çalışanlar iş süreçlerindeki faaliyetleri yöneticilerin yetkilendirmesi doğrultusunda yürütmelidir.
- Muhasebe kayıtları finansal raporların doğru ve güvenilir bir şekilde oluşturulmasını sağlamalı ve varlıkları kullanan çalışanların hesap verme yükümlüğü yerine getirmesini sağlamalı
- Varlıklar yönetim tarafından yetkilendirilen kişilerce kullanılmalıdır.
- Varlıklar tutar ve miktar olarak ilgili muhasebe kayıtları ve raporlarla karşılaştırılmalı farklılıklar bulunması durumunda sebepleri araştırılmalı ve gereken işlemler yapılmalıdır.

Muhasebe, işletmenin faaliyetlerini maddi tutarlarıyla kaydedip raporlayan bilgi sağlama sistemidir (Büyükmirza, 2010, s. 27). Muhasebe işlem ve yöntemleri işletmeye etki eden olayların tespit edilmesini esas alır. Bu tespit edilme sonucunda faaliyet sürecindeki kıymet hareketleri kaydedilir ve raporlanır. Muhasebenin asıl amacı geçerli finansal bilgileri karar alıcıların anlayacağı şekilde raporlamaktır (Güredin, 2000, s. 12). Bu tanımlardan anlaşılacağı gibi işletmelerdeki tüm faaliyet süreçleri muhasebe sistemi dışında devam eder ve sonuçlanır. Muhasebenin iç kontrol sistemi içiresindeki görevi; süreci bitmiş bu olay ve işlemleri kaydetmek analiz etmek ve raporlamaktır. Üretim, satın alma, ödeme, tahsilat süreçleri bitikten sonra muhasebe kontrolleri işletmenin varlıklarını nasıl koruyacaktır? Satılan bir ticari malın bedelinin tahsilatı için verilecek vade ile bu ticari malın satın alınması sırasında alınan vade arasında işletme aleyhine bir uyumsuzluk olması dolayısıyla net işletme sermayesinin azalması muhasebe kontrolleri ile ilgili midir? Üretim planlamada yapılan bir hata ile zamansız üretilen mamullerin stoklama maliyeti muhasebe kontrolleri ile telafi edilebilir mi? Hammaddelerin özensiz kullanılması sebebiyle ortaya çıkan anormal firelerden muhasebe sistemi sorumlu mudur?

Varlıkların korunması geniş anlamda ve dar anlamda ele alınabilir. Geniş anlamda varlıkların korunması, varlıkların her türlü risklere karşı korunması için bu riskleri bertaraf etmeye yönelik yöneticiler tarafından önlem alınmasıdır. Bu açıklamalara göre varlıkların korunmasını geniş anlamda düşünmek yönetsel kontrolün kapsamındadır. Bu açıdan geniş yaklaşımlı kavram muhasebe sistemi dışında düşünülmelidir (Güredin, 2000, s. 170).

Dar anlamda varlıkların korunması varlık hareketlerinin muhasebe hesaplarına doğru ve dürüst işlenmesi ve ilgili varlıkların kaybolma, çalınma, yetkisiz kullanma ve zarar görmeye karşı yönetim tarafından önlem alınmasıdır (Güredin, 2000, s. 170).

İşlemlerin muhasebe hesaplarına genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre kaydedilmesi ve uygun aralıklarla varlıklarla muhasebe kayıt ve raporların karşılaştırılması, eksikliklerin ilgili personellere hesabının sorulması etkin bir iç kontrol sistemi için uygun kontrol ortamı sağlayabilir. Muhasebe kontrollerinin varlıklarını koruduğu iddiası, iç kontrol sisteminin her düzeydeki personele denetlenme ve hesap verme yükümlüğü getirmesi ve muhasebenin raporlama fonksiyonunun yönetsel kontrollere dolaylı destek vermesi ile açıklanabilir.

2.4. 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; Yukarıda İç Kontrolün Tanımı bölümde açıkladığımız AICPA SAS NO:1 de belirtilen;

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

Aşağıdaki bölümlerde İç kontrol sisteminin bu genel amaçları açıklanacaktır.

2.4.1 İşletme varlıklarını korumak

İşletmenin sahip olduğu varlıklar çalınma, yetkisiz ve yanlış kullanılma, zarar göreme veya gereksiz olarak kullanılma riskleriyle karşı karşıyadır. İşletme yönetimi bu riskleri bertaraf edebilmek için kontrol prosedürleri geliştirmek zorundadır. İç kontrol sisteminin başlıca amacı işletmenin varlıklarını korumaktır (Ataman, Hacırüstemoğlu & Bozkurt, 2001, s. 61).

Kamu kuruluşları ve özel sektörün faaliyetlerinin devamlılığı öncelikle varlıklarını korunmasıyla mümkündür. Varlıkların çalınmaya, kaybolmaya ve yanlış ve yetkisiz kullanmaya karşı korunması gereklidir.

İşletmenin fiziki varlıkları kasadaki ve banka hesaplarındaki paralar, çek ve senetler, üretilmiş mallar, hammaddeler, makine ve teçhizat, demirbaşlar, taşıtlar ve binalardır. Bu varlıklar satın alma, ödeme yapma, kullanma, depolama, üretime sevk etme gibi tüm süreçlerde koruma önlemlerine tabi tutulmalıdır. Satın alınacak şeyin işletme faaliyetleri bakımından gerekliliğinin sorgulanması, daha sonra kalite ve fiyat araştırmalarının yapılması, ödeme vadelerinin belirlenmesi konusundaki prosedürler satın alma sürecinde varlıkları korumaya yönelik kontrollerdir. Demirbaşlarının, makinelerinin ve taşıtlarının yetkili kişilerce kullanılması, ürün ve hammaddelerin uygun yerlerde depolanması, depolara yetkisiz kişilerin girememesi varlıkları fiziki olarak bozulma, çalınma ve yanlış kullanmaya karşı kontrollerdir. Üretim yapılırken ürün reçetelerine sadık kalınması, anormal firelerin oluşmasına karşı önlemler hammadde ve diğer işletme malzemelerinin fizik korunmasına ilişkin üretin sürecindeki kontrollerdir. Nakitlerin, çeklerin ve senetlerin bulunduğu kasanın hata ve hileye karşı korunması için uygulanan kontroller de varlıkların korumasına ilişkin kontrollerdir. Karmaşık işletme faaliyet süreçlerinde bunlar gibi birçok örnek verilebilir. İşletmelerde varlıkların korunması bu varlıkların çeşitliliği, maddi değeri, sayısı, işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, faaliyetlerinin büyüklüğü, fiziki olarak bulundukları ortamların işletme sahiplerine uzaklığı, bu varlıklara erişebilen personelin çokluğu oranında zorlaşır. Özellikle faaliyetlerin her düzeyde insan unsuruna sıkı sıkıya bağlı olması ve insan davranışlarının çoğu zaman öngörülemez olması birbirine bağlı karmaşık faaliyet süreçlerinde işletmenin varlıklarını korumada etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasını zorunlu kılmaktadır

2.4.2. Faaliyetlerde etkinliği ve verimliliği sağlamak

Faaliyetlerde etkinlik; üretim faktörlerinin saptanan amaçlara ulaşmak için ne kadar elverişli ve etkin ve verimli kullanımıyla ilgili kriterdir. Gerçekleşen işletme performansı ile daha önce hedef gösterilen performansa yaklaşma derecesidir. Verimlilik ise üretim sürecine sokulan girdiler ile üretim süreci sonunda elde edilen ürünlerin arasındaki ilişkiyi gösteren bir değerlendirme kriteridir (Yükçü & Atağan, 2009).

Yönetimin en önemli amacı, işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğin sağlanmasıdır. Amaç ve hedeflere ne derecede ulaşıldığı, onun faaliyetlerindeki etkinliğini göstermektedir. İç kontrol sistemi bu etkinliği en üst düzeye çıkartma amacıyla tasarlanmaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu & Bozkurt, 2001, s. 61).

İster devlet işletmeleri isterse özel işletmeler olsun topluma çok çeşitli ürün ve hizmetler sunmaktadır. Bu ürün ve hizmetler sunulurken, kamu kesimi ve özel kesim farklı amaçlar gütmektedirler. Özel sektör müşteri tatminini sağlamak, karlılığını artırmak ve piyasa kalıcı olmak amacı güder. Kamu kesimi ise mal ve hizmeti toplumsal tatmini ve faydayı sağlamak için üretir. Genel olarak müşteri tatminini ve kamusal faydayı sağlamak üretilen mal ve hizmetlerin kaliteli olması ve zamanında sunulmasıyla mümkündür. Karlılık ise üretim faktörlerinin verimli kullanılmasıyla mümkündür. Üretilen mal ve hizmetlerin kaliteli olması ve zamanında sunulması faaliyetlerde etkinliğin sağlanmasıyla olur. Organizasyonu, iş akışlarıyla ve kontrol prosedürleriyle doğru tasarlanmış bir iç kontrol sistemi faaliyetlerde etkinliğin dolayısıyla toplumsal tatminin sağlanmasına katkıda bulunur.

2.4.3 Doğru ve güvenilir raporlama yapmak

Muhasebe bilgi kullanıcılarına finansal bilgi sağlamaktadır. Yönetime karar almasında yardımcı olan en eski sistem muhasebe bilgi sistemidir (Karacaer & İbrahimoğlu , 2003, s. 211-228).

İşletme yöneticileri geleceğe yönelik karar alırken, kredi veren kuruluşlar verdiklerin kredinin riskini hesaplarken, işletmeye yatırım yapmak isteyen yatırımcılar yatırıma karar verirken işletmenin muhasebe sistemi içerisinde üretilmiş finansal bilgilere ve finansal raporlara ihtiyaç duyarlar. Finansal bilgi ve raporların bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılaması doğru, dürüst ve zamanında düzenlenmiş olmasına bağlıdır. Kıymet hareketlerinin muhasebe birimine doğru, dürüst ve zamanın ulaştırılabilmesi

için iç kontrol sisteminin faaliyetlerle ilgili finansal bilgi akışını düzenleyici etkisinden faydalanılmalıdır.

2.4.4. Uyulması gereken yasa ve düzenlemelere uyulmasını sağlamak

İşletmelerin uyması gereken düzenlemeleri, işletme dışı düzenlemeler ve işletme içi düzenlemeler olarak sınıflandırmak mümkündür. İşletme dışı düzenlemeler yasal düzenlemeler ve özel hukuk sözleşmelerinden doğan düzenlemelerdir. İşletme içi düzenlemeler işletme yönetiminin yayınladığı yönetmelikler, yönergeler, politika ve prosedürlerdir. Yasal düzenlemeler kanunlar, cumhurbaşkanlığı kararları, yönetmelikler, genel tebliğler ve tebliğlerdir. Özel hukuk sözleşmeleri ise işletmelerin tedarikçileri ve alıcılarıyla yaptığı düzenlemelerdir.

İşletme içi yönetmelikler, yönergeler, politika ve prosedürler verimli üretimi, karlı satışı, ekonomik alış, yasalara ve sözleşmelere uyumu sağlamaya yönelik önlemlerdir. İç kontrol sisteminin faaliyetlerde etkinliği ve verimliliği sağlayabilmesi için öncelikle bu işletme içi düzenlemelere uyumu sağlamalıdır.

İşletmelerin sürekliliği, faaliyet gösterdiği sektördeki kalıcılığı, piyasadaki olumlu bilinirliğine bağlıdır. Olumlu bilinirlik müşteri ve tedarikçileriyle yaptığı sözleşmelere sadakatle mümkün olabilir. İç kontrol sisteminin bir amacı da tedarik, ödeme, üretim, satış, teslimat süreçlerinde işletmenin taahhüt ve sözleşmelerine uygun faaliyet göstermesini sağlamaktır.

İşletmeler kuruluşundan itibaren birçok yasal düzenlemeye uymakla sorumludurlar. Bu yasal düzenlerin bir kısmı muhasebe sistemiyle ilgili, bir kısmı da işletme faaliyetleriyle ilgilidir. Muhasebeyle ilgili yasal düzenler devletin vergi türlerine göre alacağının ve sosyal güvenlik ödemelerinin hesaplanması, beyan edilmesi ve ödenmesiyle ilgilidir. İşletmenin yönetsel fonksiyonlarını ilgilendiren yasal düzenlemeler faaliyet gösterdikleri sektörle ilgili bakanlık, il müdürlüğü, belediye gibi kamu kurumlarının düzenlemeleridir. Ülkemizde ister yönetsel ister muhasebesel olsun tüm yasal düzenlemeler uyulmaması durumunda yaptırımlar içerirler. Bu yaptırım risklerini bertaraf edebilmek etkin bir iç kontrol sistemi sayesinde gerçekleştirilebilir.

2.5 İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

Sponsor Organizasyonlar Komitesi/The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) modeli , Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütünün/International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) Kamu İç Kontrol Standartları, Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde iç kontrol sisteminin unsurları aşağıda belirtilen 5 bileşen 18 unsurdan oluşur (T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2018, s. 5).

- Kontrol ortamı
- Risk Değerleme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi İletişim
- İzleme

2.5.1 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, dürüstlük, etik değerler, yönetim felsefesi, insan kaynakları yönetimi, yönetimin uzmanlığa olan bağlılığı, organizasyonun yapısı, yetki ve sorumlulukların devri gibi temel konuları kapsamaktadır (Demirbaş, 2005, s. 169). Kontrol Ortamı işletme üst yönetiminin işletmeyi kontrol etmede temel anlayışı, sorunlara bakışı, sorun çözmede yaklaşımı ve ahlaki değerlere verdiği önemle kendini gösterir. İşletme üst yönetimin işine verdiği önem, işi ile bütünleşmesi, uzmanlık isteyen konulara yatkınlığı, işletme kültürü, yönetim stili, emir ve talimatları veriş şekli, uyguladığı kontrol yöntemlerinin sıklığı veya yoğunluğu onun işletmeyi ne denli kontrol ettiğine dair fikir verir ve çalışanlara olduğu kadar iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına neden olur (Kaval , 2005, s. 126).

Kontrol ortamı; oluşturulmasında yönetimin bizzat sorumlu olduğu iç kontrol sisteminin en önemli unsurudur. Kontrol ortamı aşağıdaki unsurları içerir.

Kontrol ortamının unsurları;

- Etik ve ahlaki değerler

- Yönetim felsefesi
- Organizasyon yapısı
- Personel politikaları
- Yetki ve sorumlukların devridir

2.5.1.1 Etik ve ahlaki değerler

İç kontrol sisteminde kontrol ortamının bir unsuru olan etik ve ahlaki değerlerden kasıt iş etiği ve iş ahlakıdır. Bu bağlamda aşağıda öncelikle “etik” ve “ahlak” kavramlarına kısaca değinilecek. Daha sonra “iş etiği” ve “iş ahlakı” kavramaları açıklanacaktır.

Etik kavramı Yunanca “karakter” anlamına gelen “ethos” sözcüğünden, Türkçede ise Arapça “huy”, “mizaç” anlamlarına gelen “hulk” sözcüğünden türemiş ahlak kavramının karşılığında kullanılmaktadır. Ahlak neyin doğru neyin yanlış olduğunu belirleyen bir değerler sistemidir. İş ahlakı yöneticilerin ve işletme çalışanlarının gerek işletme içindeki ve gerekse dışındaki davranışlarını yönlendiren değerler sistemidir. İktisadi etkinliklerde dürüstlük, saygı ve adil davranmayı ilke edinmek, aynı çevreyi kullanan topluma destek olmaktır. Aşağıda iş ahlakı bakımından etik olarak uygun görülen ve uygun görülmeyen davranışlar sıralanmıştır (Tiyek & Peker, 2015, s. 115).

Etik olarak uygun görülen davranışlar;

- Adalet
- Eşitlik
- Dürüstlük ve doğruluk
- Tarafsızlık
- Sorumluluk
- Olumlu insan ilişkileri
- Açıklık
- Emegin hakkını verme

Etik olarak uygun görülme davranışlar;

- Kayırma
- Rüşvet
- Bencillik

- Yıldırma, korkutma
- Şiddet, baskı, saldırganlık
- Bedensel ve cinsel taciz
- Görev ve yetkinin kötüye kullanımı
- Dedikodu

Yöneticiler davranışları ile etik ve ahlaki değerlere bağlılıklarını göstermeli bu konuda diğer personele örnek olmalıdır. Etik ve ahlaki değerlerle ilgili davranış kuralları yazılı olmalı ve çalışanlar, tedarikçilere ve işletme ile ilgili tüm çevrelere de benimsetilmelidir. Bu kurullara uyum konusundaki sapmalar gözlenmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır (Türedi, Gürbüz& Alıcı, 2014, s. 145).

İşletmelerde tüm faaliyetlerin ve buna bağlı olarak da iç kontrol sisteminin en önemli unsuru insan unsurudur. İşletme yönetiminin başarısı elindeki insan kaynağını işletmenin amaçlarına yönlendirmedeki başarısıyla ölçülür. Etkin bir iç kontrol sistemi tasarlayabilmek için öncelikle sistem içerisindeki personeli kontrol faaliyetlerine inandırabilmek ve benimsetebilmek gereklidir. Birbirinden farklı kişilik özelliklerine, hayat görüşüne, eğitim seviyesine sahip çok sayıda insanı bir sistem içerisinde ast üst ilişkileriyle biri birine bağlayıp tutundurabilmek ancak sorumluluk ve aidiyet duygusunun geliştirilebilmesiyle mümkün olur. Etkin bir kontrol ortamı, sistem içerisinde bir işletme kültürünün oluşturulabilmesine bağlıdır. Bir işletme kültürünün oluşturulabilmesi için öncelikle içsel olarak etik ve ahlaki değerler yönetmeliği yayınlanmalı ve tüm personel benimsetilmelidir. Bunun için öncelikle yöneticiler yukarıda bahsedilen etik olarak uygun görülen davranışları sergilemeli, uygun görülmeyen davranışlardan kaçınmalıdır. Etik ve ahlaki değerlere uyum konusunda personele örnek olmalıdır. Yöneticilerin sistemi yönetirken etik ve ahlaki değerlere bağlılığı bir işletme kültürünün oluşmasına katkı sağlayacaktır. Personelde aidiyet duygusunun gelişmesini sağlayacak, sorumlu olduğu işlerde yeterli ve dürüst olmamasının zor durumda kalmasına neden olacağı fikrini yerleştirecektir.

2.5.1.2 Yönetim felsefesi

İşletme yöneticilerinin astlarını yönetirken olaylara bakış açısı, bireysel olarak kişileri yönlendirme şeklidir. Yöneticilerin zihniyeti, ön görüşleri, ön yargıları bir yönetim felsefesinin oluşmasında etkilidir. Örneğin insanı çalışmayı sevmeyen, fırsat bulduğunda işten kaytaran, yönetilmekten hoşlanan varlıklar olarak gören anlayış

otoriter baskıcı yönetim şeklini ortaya çıkaracaktır. Yönetim felsefesi iş görenlerin davranışlarını motivasyonunu etkileyen önemli bir unsurdur. İç kontrol sisteminin en önemli unsuru işletmenin insan çalışanlarıdır. Etkin bir iç kontrol sistemini oluşturulabilmesi için çalışan personelin motivasyonunu sürekli üst düzeyde tutan yönetim felsefesi benimsenmelidir. Ancak yönetim felsefesi yalnızca insan kaynağını yönetimle ilgili değildir. Yöneticilerin yazılı hukuk kurallarına ya da yazılı olmayan geleneksel uygulamalara uyumlu çalışma isteği de yönetim felsefesini yansıtır. Yönetim felsefesi işletmenin faaliyetleriyle ilgili tepe yönetimi tarafından alınan kararları doğrudan etkiler. İç kontrol sisteminin amaçlarından bir tanesi de işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için yöneticilerin aldığı kararları diğer iş görenlere uygulatmayı kolaylaştırarak faaliyetlerde etkinliği sağlamaktır. Yönetim felsefesi karar almayı, karar alma da faaliyetlerdeki etkinliği doğrudan etkiler diyebiliriz.

2.5.1.3 Organizasyon yapısı

Organizasyon yapısı işletme çalışanlarının etkinliklerinin eş güdümünü sağlamak, birbiriyle uyumlu hale getirmek için oluşturulur (Can & İbicioğlu, 2008, s. 255). İşletme yönetimi işletmesini faaliyet süreçlerine göre en uygun şekilde bölümlere ve alt bölümlere ayırır. Yönetim bilimciler etkin bir organizasyon yapısı oluşturabilmek için gereken ilkeleri aşağıdaki gibi on beş başlıkta toplamışlar ve görüş birliğine varmışlardır (Şengül , 2010, s. 22).

Amaç birliği ilkesi: Organizasyonun temel amaçları belirlenmeli daha sonra bölüm ve alt bölümlerinin amaçları birbirlerine bağımlı, uyumlu ve açık seçik olarak düzenlenmelidir.

Verimlilik ve etkinlik ilkesi: Organizasyonun oluşturulmasında maliyet unsuru önemlidir. Çalışan personel verimli konumlandırılmalı gereksiz istihdamdan kaynaklanan maliyet önlenmelidir. Etkinlik amaca ulaşma derecesidir. Organizasyon yapısı oluşturulurken amaca ulaşmayı kolaylaştıracak bir yapı tercih edilmelidir.

Yönetim alanı ilkesi: Yönetim alanı bir üste bağlı olan organizasyon elemanlarının sayısı, kişisel kabiliyetleri, üste olan coğrafi uzaklığıdır. Yönetim alanı organizasyonun etkinliğini sağlayacak şekilde geniş veya dar tutulmalıdır.

Hiyerarşi ilkesi: Organizasyon içinde görev yetki ve sorumluluklar ast üst ilişkisi şeklinde yukarıdan aşağıya doğru, açık ve kesin bir şekilde üst yönetiminden en alttaki çalışana kadar devam eder.

Yetki devri ilkesi: Yetki alanı genişlediği durumlarda etkinliğin korunabilmesi için üst kademe yöneticileri bazı işlerde karar alma yetkisini astlarına devredebilmelidir. Yetki devredilirken asıl sorumluluk üst kademe yöneticisinde kalmakla birlikte yetki devredilen yetkiyi devreden karşı sorumludur.

Sorumluluk ilkesi: Organizasyonu oluşturan tüm elemanlar işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için kendilerine verilen görevi kadar sorumludurlar. Her ast üstüne karşı kendi göreviyle sorumludur. Üstlerde bir üstüne karşı kendi göreviyle birlikte ve astlarının görevleriyle de sorumludur.

Yetki ve sorumluluk denkliği ilkesi: Organizasyonda her elemana verilen sorumluluğu yerine getirebilmesi gereken yetki verilmelidir. Yetki ve sorumluluk birbirine denk olmalıdır.

Kumanda birliği ilkesi: Organizasyon içinde her astın yalnızca bir üste bağlı olması ve sadece ondan emir almasıdır. Ancak Matriks tipi organizasyonlarda bu ilke uygulanamaz.

Yetki düzeyi ilkesi: Organizasyon içindeki elemanlar kendi yetkileri dahilindeki kararları bir üstüne aktarmamalıdır.

İş bölümü ve uzmanlaşma ilkesi: İşlerin küçük parçalara ayrılması organizasyon içerisindeki elamanlara dağıtılması iş bölümüdür. İş bölümü uzmanlaşmayı sağlar. Organizasyon yapısının temelinde iş bölümü vardır. İş bölümü uzmanlaşmayı, uzmanlaşma da faaliyetlerde etkinliği ve verimliliği sağlar.

Görevlerin tanımlanması ilkesi: Organizasyon içindeki her elemanın görev ve yetkileri sistem içindeki diğer elemanlarla ilişkileri açık, net ve yazılı bir şekilde tanımlanmalı ve ilgililere bildirilmelidir.

Ayrıklık (istisna) ilkesi: Günlük işlemlerle ilgili sıradan kararlar, alt düzey yöneticilere bırakılmalı, önemli, stratejik nitelik taşıyan kararlar üst düzeylerce alınmalıdır.

Denge ilkesi: Organizasyonun çeşitli departmanlarının büyüklüğü arasında, standardizasyon ile esneklik arasında denge sağlanmalı. Aynı zamanda merkeziyetçilik ile yetki devri dengeli olmalıdır.

Esneklik ilkesi: Organizasyon yapısı değişen çevre koşullarında işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için esnek değişebilir bir yapıya sahip olması gerekir.

Önderliğin kolaylaştırılması ilkesi: Yöneticilik, yönetim düzeyinde konumlandırılan kişilerin yönetim becerileri, önderlik kabiliyetlerine bağlıdır. Organizasyon yapısı yöneticilerin önderlik kabiliyetlerini ortaya çıkarılmasına imkân sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır.

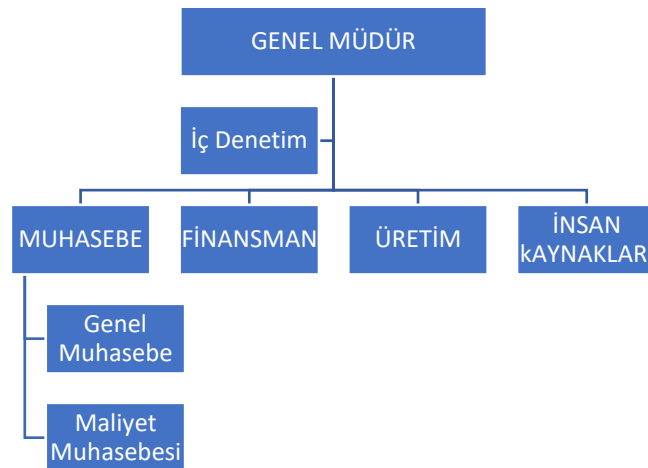
Organizasyon yapısı oluşturulurken iş bölümü ve uzmanlaşma ilkesine göre küçük parçalara bölünen görevler guruplara ayrılarak birleştirilir. Oluşan bu grupların yetki, sorumluluk ve aralarındaki ilişkilerin belirlenmesi süreci bölümlere ayırma sürecidir.

Aşağıda uygulamada en sık rastlanan organizasyon bölümlere ayırma yöntemleri açıklanacaktır.

Fonksiyonlarına göre bölümlere ayırma:

Fonksiyonel bölümlere ayırma organizasyonun faaliyetlerinin nitelikleri baz alınarak bölümlere ayrılmasını ifade etmektedir. Organizasyonun faaliyetleri incelendiğinde, bazılarının birbirine çok benzediği görülebilmektedir. Benzer faaliyetlerin bir araya getirilerek bölümlere ayrılması, fonksiyonlarına göre bölümlendirme olarak adlandırılmaktadır. Benzer faaliyetleri yapanların bir arada olması esasına dayanmaktadır (Gürel & Gürüz, 2004, s. 149).

Uygulama da en sık rastlanan organizasyon yapısıdır. Aynı türden faaliyetlerin gruplandırılmasıyla örgüt yapısı oluşturulur. Bölümler muhasebe, finansman, pazarlama, üretim gibi ana faaliyet konularında gruplandırılır. Bu gruplarda kendi aralarında çeşitli uzmanlaşma konularına göre alt guruplara ayrılır.

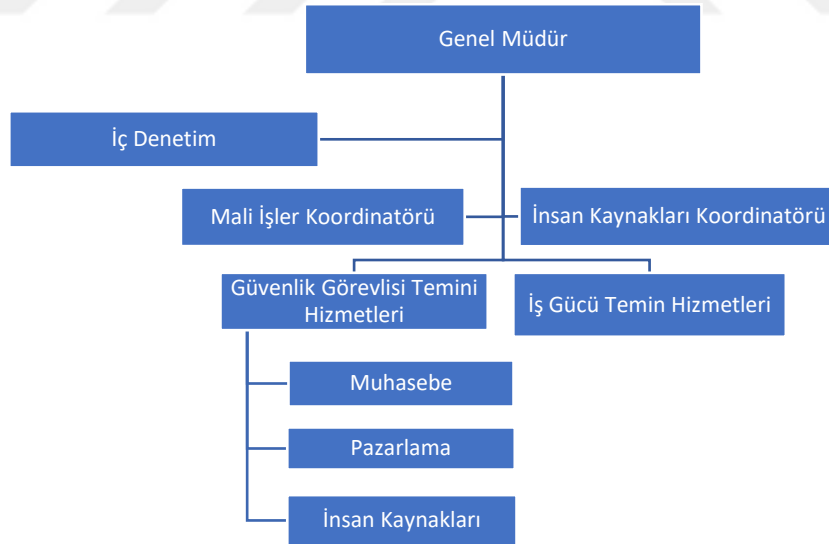


Şekil 1:Fonksiyona göre bölümlere ayırma.

Organizasyon içerisindeki tüm fonksiyon düzeyleri işletmenin ana hedeflerine ulaşabilmesi için yapılması gereken işleri kendi uzmanlık alanlarına göre

paylaşmışlardır. Her düzeydeki bu paylaşılan görevlerin toplamı fonksiyon yöneticisinin görevini ve sorumluluğunu oluşturur. Organizasyon yapısı üst düzey yönetici, orta düzey yönetici, alt düzey yönetici ve iş görenlerden oluşur. Fonksiyon yöneticileri operasyonel olarak birbirlerine ast üst ilişkisi şeklinde bağlı değildirler, bir üst düzeyin nezdinde birbirine denktirler. Bu fonksiyonların organizasyon içerisindeki bağlılığı, görevlerinin sonuçlarının birbirleri ile ilişkili olmasından kaynaklanır. Bir fonksiyonun yaptığı işin sonucu bir başka fonksiyonun başlangıcı olabildiği için her fonksiyon sistem içerisinde birbirlerini denetlerler. Örneğin pazarlama bölümünün bir müşteriye yaptığı açık satış miktarı, finansman bölümün müşteriler bazında belirlediği azami risk tutarıyla karşılaştırılması pazarlama fonksiyonu çalışanlarının faaliyetlerini ve davranışlarını kontrol altına alır. Benzer şekilde muhasebe bölümünde üretilmiş alacak yaşlandırma raporları finansman bölümü için zorlayıcı bir kontrol olabilir.

Ürün temeline göre bölümlere ayırma: Üretilen mal veya hizmet türü dikkate alınarak yapılan bölümlendirme. Üretilen her ürün için birbirinden özerk departmanlar oluşturur. Belli bir ürün grubunun başına bir yönetici atanarak bu yöneticiye yetki ve sorumluluk verilir (Sökmen, 2010).

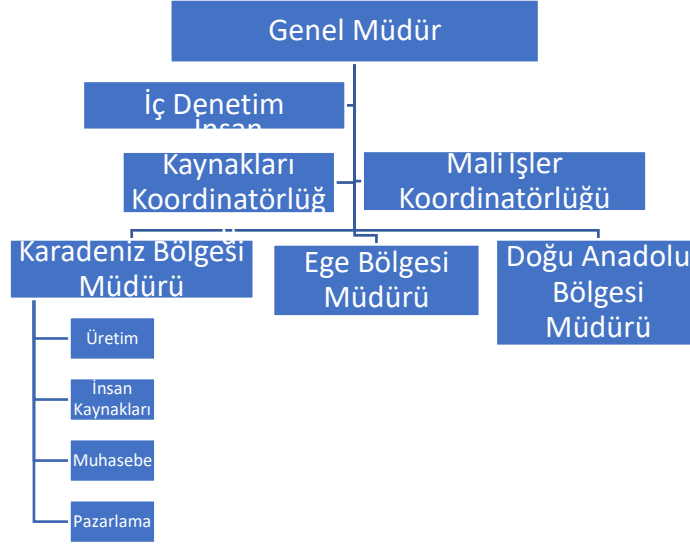


Şekil 2: Ürün temeline göre bölümlere ayırma.

Ürün temeline göre bölümlere ayırma pazarlama, hizmet ve üretim işletmelerinde söz konusu olabilir. Ürün gruplarının birbirinden farklı uzmanlık gerektirdiği, ürünün niteliğinin önem kazandığı işletmelerde söz konusu olur. Ürün gruplarının alt ve orta düzey yöneticilerinden beklenen uzmanlık konusu işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre, ürünün niteliğine, ürünle ilgili faaliyetin önem dercesine göre değişiklik

gösterir. Örneğin yukarıdaki şekilde hem personel temini hem güvenlik hizmeti alanında da faaliyet gösteren bir şirketinin organizasyon yapılanması görülmektedir. Bu tür hizmetlerde pazarlama, muhasebe ve insan kaynakları yönetimi önem kazandığından ürün gruplarına bağlı alt düzeyler bu uzmanlık dallarına göre yapılandırılmıştır.

Coğrafi (Bölgesel) temele göre bölümlendirme: İşletmeler bazı faaliyetlerini üretim faktörlerine yakınlığı, pazara yakınlığı gibi sebeplerle bölgesel olarak farklı yerlerde organize edebilirler. Faaliyetleri genişlemiş, coğrafi olarak geniş alanlara dağılmış işletmeler bu temel göre örgütlenebilir. Faaliyetlerin fiziki olarak merkezden uzaklaşmış olması merkezdeki yöneticilerin hakimiyetini zayıflatacağı düşüncesiyle geliştirilmiş bölümlendirme çeşididir. İşletme faaliyetlerinden aynı bölgede olanlar bir araya getirilerek organizasyonun bir bölümünü oluşturmaktadır. Her bölümün başına bölgeye ve ürüne hâkim bir yönetici atanır. Her bölge bir birbirinden bağımsız olarak merkeze bağlıdır. Bu yapılanmada muhasebe, finansman, insan kaynakları gibi uzmanlık gerektiren ana fonksiyonlar idari olarak her bölgedeki bölüm amirine bağlı olmakla birlikte asıl olarak merkezdeki ilgili fonksiyon üst amirine de bağlıdır. Aşağıdaki şekilde üç coğrafi bölgede faaliyet gösteren bir işletmenin bölgesel yapılanması görülmektedir. Tüm bölgelerde faaliyetler orta düzey bir yöneticiye (bölge müdürüne) bağlanmıştır. Tüm bölge müdürleri birbirlerinden bağımsız olarak merkezdeki genel müdürüne bağlıdır. Gerek yasal düzenlemelere uyumu kolaylaştırmak gerekse faaliyetlerde etkinlik sağlanması için her bölgede insan kaynakları, pazarlama ve muhasebe alt yönetim grupları oluşturulmuştur. Bu alt guruplar idari olarak bölge müdürüne bağlı olduğu halde ana fonksiyona ait görevleri bakımından merkezdeki mali işler koordinatörü ve insan kaynakları koordinatörüne bağlıdır.



Şekil 3: Coğrafi temele göre bölümlere ayırma.

2.5.1.4 Personel politikaları

İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi ister yönetici ister iş gören olsun insan kaynağının başarısına bağlıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi kurabilmek için geliştirilen tüm politika ve prosedürlerin hedefi insan kaynağının davranışlarını iyileştirmektir. Bu bağlamda personel politikaları kontrol ortamının en önemli unsurudur diyebiliriz.

Günümüz organizasyonlarının başarıya ulaşması için gerekli şartlardan birisi de organizasyona bağlı çalışanlar çalıştırmaktadır. Organizasyonel bağlılığı yüksek personel çalıştıran işletmelerin karlılığı yükselir, maliyetleri düşer, etkin ve verimli çalışma ortamı sağlanır. Bu bağlamda organizasyona güven duyma, aidiyet ve sadakat duygularının geliştirilmesi gerekir (Ünlü, 2018, s. 147-148). Aidiyet duygusunun geliştirilmesi bir işletme (örgüt) kültürünün ve örgütsel bağlılığın oluşturulmasına bağlıdır. İşletme (örgüt) kültürü organizasyon içindeki tüm elemanlar tarafından paylaşılan bir değerdir. Örgütsel bağlılık ise çalışanların işletme hedeflerini kabul etmesi, bu hedefleri kendine amaç edinmesi ve bu amaçları gerçekleştirerek organizasyona dahil olmaya devam etme isteğidir (Tamer, 2014, s. 189). Bir işletme kültürü oluşturabilmek ve örgütsel bağlılığı sağlayabilmek için işe alım, eğitim, kariyer, performans ölçümü ve ödüllendirme, ücretlendirme politikalarında etkinlik sağlanmalıdır. Çalışanların kendilerini güvende hissetmeleri sağlanmalıdır. İşe alım ve terfi sürecinde liyakat esası gözetilmelidir. Bu konular yazılı hale getirilmeli ve çalışanlara bildirilmelidir. Çalışanların yeterliliği ve

performansı bağılı olduğu yöneticisi tarafından değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları çalışan ile görüşülmelidir. Başarılı personel ödüllendirmeli, başarısız personel eğitilmeli ve uygun yöntemlerle performansını artırmasına zorlanmalıdır.

2.5.1.5 Yetki ve sorumlulukların devri

Yetki, Türk Dil Kurumu'nun güncel sözlüğünde “ bir görevi, bir işi yasaların verdiği imkânlarla göre, belli şartlarla yürütmeyi sağlayan hak, salahiyet, mezuniyet” anlamında tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 2018). Yetki, organizasyon içerisindeki tüm elemanlara görevlerini yerine getirebilmesi için verilen karar alma, uygulama ve/veya uygulatma hakkıdır.

Organizasyon içerisindeki her çalışan belli oranlarda güç uygulama yetkisine sahiptir. Yetki organizasyon içerisinde ast-üst ilişkilerinin oluşturulması bakımından önemlidir. Yetki sayesinde işletmenin organizasyon yapısı oluşmakta, düzeyler tanımlanmaktadır (Özalp ve diğerleri, 2012, s. 42)

Etkin bir iç kontrol sistemi tasarlayabilmek için organizasyon içerisindeki yetki ilişkilerinin etkili ve verimli bir şekilde yönetilmesi gerekir. Yetki ilişkilerinin etkili ve verimli yönetilebilmesi için yetkilendirmede bazı ilkelere uymak gereklidir. Bu ilkeler aşağıdaki gibidir (Koçel, 2010, s. 218-224)

Emir komuta birliği ilkesi: Bir alt düzey çalışanın yalnızca bir üstten talimat alması yalnızca bir üste karşı sorumlu olmasını gerektirir. Matriks organizasyon yapılarında organizasyonu oluşturan amacın gerektirmesi nedeniyle bu ilke uygulanmaz.

Hiyerarşik yapı ilkesi: Organizasyon içerisinde yapılacak işler ast-üst ilişkileri biçiminde düzenlenmelidir. Astların kimlerden talimat alacağını bilmeleri emir ve talimatların uygulanabilirliği bakımından gereklidir.

Kontrol Alanı ilkesi: Kontrol alanı bir üste bağlanacak astların sayısıdır. Kontrol alanının belirlenmesinde yapılacak işin gerekleri önemli olmasına karşın bir üstün etkili ve verimli bir şekilde yönetebileceği astların sayısı da sınırlıdır. Üstlere işin yapılacak işlerin gereklilikleri de göz önünde bulundurularak optimum düzeyde denetim sağlayabilecekleri sayıda ast bağlanmalıdır.

Yetki ve sorumluluk denkliği ilkesi: Organizasyon içerisinde belli bir işi yapma sorumluluğu verilmiş çalışan bu işin gerektirdiği yetkilerle donatılmalıdır.

Yetki devri ilkesi: Yöneticilerin kendisine verilmiş işleri astları arasında paylaştırırken bu işlerin gerektirdiği yetkileri de onlara devrederler. Devredilen işlerin sorumluluğu her halde devreden yöneticiye aittir, ancak bu işi yetkisini devrettiği kişiler aracılığıyla yerine getirmektedir yani yetki devredilirken sorumluluk devredilemez.

İşlerin etkin ve verimli yapılabilmesi organizasyon içerisinde uzmanlık alanlarına göre iş bölümü yapılmasını gerektirir. Bu iş bölümü yetki devri ile sağlanır. Yöneticiler kendisine verilmiş görev alanı dahilinde stratejik kararları almak, inisiyatif kullanmak, işleri paylaştırmak, astlarını denetlemek, motive etmek gibi rolleri üstlenir. Ayrıca bu işlerin etkin ve verimli yapılmasıyla ilgili sorumluluğu üstlenirler. Bu haliyle bakıldığında yöneticilerin üzerinde aşırı iş yükü olduğu söylenebilir. Önemli kararları almak ve inisiyatif kullanabilmek için günlük rutin iş uygulamalarının astlarına devretmesi gerekmektedir.

Etkin bir iç kontrol sistemi için yetki devrinin bazı ilkelere uygun olarak yapılması gerekmektedir. Aşağıda bu ilkeler açıklık getirilmektedir (www.ktu.edu.tr, 2018)

- Yetki devri yasal düzenlemelere dayanmalıdır. Yetki devrinin konusu ve sınırları ilgili düzenlemelerdeki konu ve sınırlar olmalıdır. Örneğin, TTK birçok konuda genel olarak şirket ana sözleşmesine atıf yapmaktadır, şirketin yönetimiyle ilgili konuları genel kurulun takdirine bırakmaktadır. Ancak TTK' ya göre yönetimin kurulunun vaz geçemeyeceği ve devredemeyeceği görevleri vardır. İşte bunun gibi hukuken mümkün olmayan yetki devri yapılmamalıdır.
- Yetki devrinin sınırları ve uygulama alanı yazılı olarak belirlenmelidir.
- Yetkinin tamamı devredilemez ancak yapılması istenen faaliyetlerin gerektirdiği kadar yetki devredilmelidir.
- Yetki devri yapılacak personel yapılacak işin gerektirdiği yeterliliğe sahip olmalıdır.
- Yetki devredilen personel yetkiyi kullanımıyla ilgili üst amirine raporlama yapmalıdır. Yetkiyi devreden üst amir ise bu süreci kontrol etmelidir.
- Yetki devri devam ettiği süre içerisinde yetkiyi devreden o yetkiyi kullanmamalıdır.
- Yetkiyi devralan başkasına devretmemelidir.

- Yetki devri kişiye değil, makama yapılır. Yetkiyi devreden veya devralan makamdaki personel değişse bile, yetki devri kaldırılmadıkça geçerli olacaktır.
- Yetki devri tek bir makama ve kişiye yapılmalıdır. Yetki karmaşasına neden olunmamalıdır.

2.5.2 Risk değerlemesi

Risk istenmeyen olayların ortaya çıkma olasılığıdır. İşletmeler açısından ele alındığında işletmelerin amaçlarını gerçekleştirememesi olasılığıdır. İç kontrol sistemi kurulmadan önce işletme yönetimi mevcut riskleri ve önemlilik dereceleri tanımlamalı bu riskleri azaltmaya yönelik kontroller geliştirmelidir (Aksoy, 2002, s. 1355). İç kontrol ve iç denetim sistemi kurulmadan önce işletme yönetimi, mevcut riskleri ve önemlilik derecesini bilmelidir. Hiçbir zaman riskten kaçınılamayacağı gerçeği göz önüne alınarak iç kontrol sistemi kurulmalıdır. (Aksoy, 2002, s. 1355)

Literatürde riskle ilgili birçok tanım yapılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir (T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2018, s. 9).

- Uluslararası Standardizasyon Organizasyonu/International Organization for Standardization (ISO) 31000 standardında riski “belirsizliğin hedefler üzerindeki etkisi” olarak tanımlamıştır.
- Sponsor Organizasyonlar Komitesi/The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) riski olumsuz nitelikte sonuç doğuracak olarak nitelendirmektedir.
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tanımına göre risk “Kurumun stratejik, mali ve operasyonel hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyecek her türlü olayın gerçekleşme olasılığı” denilmektedir.

Risk değerlendirmesi, risklerin belirlenmesi, ölçülmesi ve önem derecesine göre sıralanması faaliyetlerini içerir. Risklerin önem derecesinin belirlenmesi hangi risklere karşı kontrol faaliyetleri belirleneceğine karar verilmesine yardımcı olur (T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2018, s. 16).

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).

İşletmeler hedeflerini gerçekleştirebilmek için karşı karşıya olduğu riskleri başarılı bir şekilde yönetmek zorundadır. Risk yönetimin 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

Aşağıda bu aşamalar açıklanacaktır.

2.5.2.1 Risk yönetiminde hedeflerin belirlenmesi

İşletmelerde başarılı bir risk yönetimi için öncelikle gerçekçi, ulaşılabilir hedefler koymak gerekir. Genel olarak işletmelerin hedefi kar elde etmek ve büyüktür. Bu hedeflere ulaşmak için faaliyetlere devam ederken farklı alt hedefler koymaları gerekir (Türedi, Gürbüz& Alıcı, 2014, s. 147). Risk yönetiminde hedeflerin belirlenmesinden kasıt yalnızca işletmenin ana hedefleri değildir. Yapılacak tüm işler iç kontrol sistemi içerisinde uzmanlık alanlarına göre farklı alt sistemlere ayrılmaktadır. Her alt sistemin görevleri işletmenin nihai hedeflerine ulaşabilmesi için bu alt sistemlerin hedefleridir. Örneğin muhasebe alt sisteminin sistem içerisindeki görevi işletmenin finansal sonuçlar doğuran işlemlerini doğru, dürüst ve zamanında kaydedip, analiz edip sonuçları ilgi duyanlara raporlamaktır. Muhasebenin nihai hedefi finansal tabloları doğru ve güvenilir bir şekilde zamanında raporlamaktır. Muhasebe bu hedeflerine ulaşırken gerekli araç gereç, uygun hesap planı, kalifiye personel ihtiyacını karşılamak hedefleri belirler. Muhasebe alt sistemi hedeflerine ulaşırken yine eleman düzeyinde alt hedefler belirler. Muhasebenin eleman düzeyindeki alt hedefleri veri girişlerinin hatasız, zamanında ve eksiksiz yapmaktır.

2.5.2.2 Olay tanımlaması

İşletmeler faaliyetlerini sürdürürken karşılaşılabilecekleri tüm olaylar işletme için hem fırsat hem de risk unsuru olabilmektedir. Örneğin dövizin ülke para birimine göre değerindeki değişimler ihracatçı firmalar için bir fırsat unsuru iken ithalatçı firmalar için risk unsudur (Türedi, Gürbüz& Alıcı, 2014, s. 148). Benzer şekilde üretim işletmelerinde makineleşme hızlı ve etkin bir üretim süreci için fırsat unsuru iken, iş kazalarında yaralanma hatta ölüm risklerini artıran bir unsurdur.

Etkin bir risk yönetimi için hedefler belirlendikten sonra risk teşkil edebilecek olaylar tanımlanır. Bu olaylar tanımlanırken olaylar listesi, atölye çalışmaları, anketler, süreç akım analizleri gibi yöntemler kullanılır (Türedi, Gürbüz& Alıcı, 2014, s. 148).

2.5.2.3 Kabul edilebilir risk düzeyi

İşletmeler hedeflerine ulaşırken karşılaşılabilecekleri risklerin etki düzeylerini tespit edip önem sırasına göre önlem almalıdırlar. Riskin kabul edilebilirlik düzeyi riski bertaraf etmeye yönelik faaliyetlere başmak için önemlidir. Kabul edilebilir risk düzeyi işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Örneğin emek yoğun olarak çalışan bir üretim işletmesinde bir kısım personelin işten ayrılması hedeflere ulaşmada ne derecede etki edeceği toplam personel sayısına oranına bağlıdır. 15 personelle çalışan bir işletme 10 kişinin işten ayrılması çok önemli iken. 3000 kişi çalışan bir işletme de çok önemli değildir (Türedi, Gürcüz& Alıcı, 2014, s. 148).

2.5.2.4 Riske karşılık verilmesi

Yönetim tanımlanan riskin kabul edilebilirlik derecesine göre riske karşı tavır gösterecektir. Genel olarak riskin azaltılmasına yönelik kontrol prosedürleriyle riskin gerçekleşmesi önlenmeye çalışılır. Her olay yönetimin önlemleriyle engelleyemeyeceği riskler içerir. Bu durumda yönetim riskin etki derecesine göre riski kabul edip faaliyetlerine devam edebilir veya riski kabul etmeyebilir. Bir diğer seçenek olarak riskin gerçekleşmesi durumunda katlanacağı maliyeti paylaşmak için faaliyetlerini sigorta ettirebilirler (Türedi, Gürbüz& Alıcı, 2014, s. 149).

2.5.3 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 organizasyonu oluşturan bölümler arasında bölümün stratejik özelliklerine göre dağıtılmış önemlerdir.

COSO kontrol faaliyetlerini;” yönetimin hedeflerine ulaşabilmesine yönelik riskleri azaltmaya yardımcı olan politikalar ve prosedürler aracılığıyla oluşturulan eylemlerdir” şeklinde tanımlamaktadır. Kontrol faaliyetleri, organizasyonun tüm kademelerinde, iş süreçlerinde çeşitli aşamalarda gerçekleştirilmektedir (Deloitte, 2018).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumu’nun (INTOSAI) Kamu sektörü İç Kontrol Standartları Rehberine göre (GOV 9100) kontrol faaliyetleri; kurumun hedeflerine ulaşması sürecinde karşılaşılabileceği risklere karşı uygulanacak politika ve prosedürlerdir. 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)
- Varlıklara ve kayıtlara erişim kontrolü
- Doğrulamalar, mutabakatlar
- Faaliyetlerin gözden geçirilmesi

INTOSAI 9100 standardına göre kontrol faaliyetlerinin kendisinden beklenen faydayı gösterebilmesi için; doğru riske doğru kontrol yöntemi süreç boyunca ilgili personel tarafından dikkatle ve tutarlı bir şekilde uygulanmalı, kontrolden beklenen fayda katlanılan maliyetten yüksek olmalı, kontrol yöntemleri kapsamlı ve tutarlı olmalıdır. Aşağıda bu kontrol faaliyetlerinin açıklaması yapılacaktır.

2.5.3.1 Yetkilendirme ve onay prosedürleri

Faaliyetler yalnızca yetkilendirilmiş kişiler tarafında yapılmalıdır. Yetkilendirme prosedürleri yazılı olmalı ve hangi yönetici ve çalışanların hangi koşullarda yetkiyi

kullanacağı açıkça ilgililere bildirmelidir. Yönetici ve çalışanlar verilen yetkileri doğrultusunda davranmalıdır. (Intosai, 2018). Çalışanlara verilen yetkiler genel ya da özel nitelikte olabilir. Burada yetki bir işlemi yapabilme, onaylama ise yapılan bir işleme olur verme anlamındadır. Yetkinin genel ya da özel nitelikte olması işletmenin yazılı genel politika ve prosedürleri arasında olup olmamasıyla ilgilidir. Eğer kullanılacak yetki genel politika ve prosedürler içerisinde yer almıyorsa özel niteliktedir. Özel yetki, gereken her durumda yeniden alınmalı ve bir belge ile kanıtlanmalıdır (Güredin, 2000, s. 180). Örneğin bir satın alma müdürünün işletmenin genel satın alma prosedürlerine göre kendisine tanınan yetki limitlerinden daha fazla tutarda satın alma yapması gerektiği durumda, ilgili üst amir veya kurul tarafından özel yetki tanınmalı ve bu yetki belgelendirilmelidir. Bu her defasında bu şekilde yapılmalıdır.

2.5.3.2 Görevleri ayrımı

Hata, hile ve yanlış işlem risklerinden korunmak için stratejik açıdan önemli görevler birkaç kişi arasında sistematik olarak dağıtılmalıdır. İşlemleri yapan, onaylayan, kaydeden ve denetleyenler farklı kişiler olmalıdır. Önemli görevleri yapan kişiler uygun sürelerde rotasyona tabi tutulmalıdır. Yıllık izinlerini kullanmaya teşvik edilmelidir (Intosai, 2018). Stratejik önemdeki işler başından sonuna kadar tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemelidir. Faaliyetler alt bölümlere ayrılmalı, işler bu bölümlere paylaştırılmalıdır (Kaval , 2005, s. 127). Görevlerin ayrımı ilkesine göre bir varlık hareketi işin başlamasından sonuçlanıncaya ve muhasebe hesaplarına kaydedilmesine kadarki tüm süreçlerine ilişkin tüm sorumluluk tek bir kişiye verilememeli birkaç kişi arasında paylaştırılmalıdır. Görevlerin ayrımı ilkesinin amacı kasıtlı veya kasıtsız hataların önlenmesi; önlenememişse ortaya çıkarılmasının kolay olmasıdır. Görevlerin ayrımı aşağıdaki kontrol prosedürleriyle gerçekleştirilebilir (Güredin, 2000, s. 181);

- Varlıkları saklayan ile muhasebe kayıtlarına aktaran farklı kişiler olmalıdır. Örneğin işletmenin günlük harcama kasasını saklayan kişi ile günlük harcamaları muhasebeleştirilen kişi farklı kişiler olmalıdır.
- Kıymet hareketine neden olan işlemi onaylayan kişi ile bu kıymet hareketini muhasebe kayıtlarına işleyen kişi farklı kişiler olmalıdır. Örneğin şirketin pazarlama faaliyeti için harcama yapan pazarlamacı bu harcamanın bedelini

kasiyerden iade almadan önce ilgili harcama belgesini kasiyerden başka bir üst amire onaylatmalıdır.

- Kıymet hareketiyle ilgili muhasebe kayıtları farklı kayıt ortamlarına farklı kişiler tarafından yapılmalıdır. Örneğin günlük bir harcama, günlük harcama ekstresine ve resmi defterlere farklı kişiler tarafından kaydedilmelidir.
- Muhasebe bölümüne yalnızca kayıt tutma görevi verilmeli muhasebecilerin faaliyetlerle ve kıymet hareketleriyle ilgili bir görevi olmamalıdır.

2.5.3.3 Varlıklara ve kayıtlara erişimin kontrolü

Varlıklara erişimi sınırlandırmak yetkisiz kullanım riskini azaltır ve işletmeye zarar gelmemesi için yönetime yardımcı olur. (Intosai, 2018) Varlıklara ve muhasebe kayıtlarına erişim yalnızca yetkili kişiler tarafından yapılmalıdır. Varlıkların bulunduğu ortamlara giren, onlara dokunan, yerlerini değiştirmeye yetkili olan kişiler ile muhasebe kayıtlarına işleyen kişiler farklı kişiler olmalıdır. İsteyen herkes muhasebeye kayıt işleyememelidir (Güredin, 2000, s. 180). Varlıklar fiziki ortam ve çalışan kişiler olarak ayrılmalı ve bu bölümlere giriş çıkışlar yetkisiz kişilere yasaklanmalıdır (Kaval , 2005, s. 128).

2.5.3.4 Doğrulamalar, mutabakatlar

İşlemler ve önemli olan olaylar işlemiden önce ve sonra doğrulanmalıdır. Örneğin satılan mallar teslim edilirken sayılmalı, faturalanan miktar verilen sipariş miktarı ile karşılaştırılmalıdır. Yapılan tüm işlemlerle belgeler arasında mutabakat yapılmalıdır. Örneğin banka ekstreleri ve muhasebe hesaplarındaki bakiyeleri kontrol edilmelidir. (Intosai, 2018).

2.5.3.5 Faaliyetlerin gözden geçirilmesi

Belirli aralıklarla performans değerlendirmeleri yapılmalı, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği değerlendirilmeli, işletme hedeflerine ne derece ulaşabildiğinin kontrolü yapılmalıdır. İç kontrol politika ve prosedürlerinin işletmenin amaçlarına ulaşması için etkin olup olmadığı değerlendirilmelidir. Faaliyetlerin ve operasyonel süreçlerin mevcut yönetmeliklere ve prosedürlere uygunluğu belli aralıklarla kontrol edilmelidir. Aksayan konularda veya stratejik olarak önemli konularda yöneticiler bizzat işe müdahale etmelidirler. Yöneticilerin çalışanların işlerine rehberlik etmesi,

eğitmesi bizzat işin başında işleri yaparak kontrol etmesi hata ve hile risklerini azaltılacaktır. (Intosai, 2018).

2.5.4 Bilgi iletişim

INTOSAI 9100 standardına göre iç kontrol hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi için bilgi ve iletişim esastır. Bilgi ve iletişim, işlemlerin ve olayların hızlı ve güvenilir bir şekilde sınıflandırılmasını, iletilmesini ve kaydedilmesini sağlamalıdır. Personelin iç kontrol sistemi içerisindeki görev ve sorumlulukları belirlenmeli, tanımlanmalı ve kendilerine bildirilmelidir. Bilginin doğru, zamanında ve ilgili taraflardan kolayca elde dileyebilir olması yönetimin etkili karar almasını kolaylaştıracaktır. İç kontrol sistemini oluşturan tüm bölümlere ve elemanlara sistem içindeki rolleri görev ve sorumlulukları, diğer bölümlerle ilişkileri yönetim tarafından yazılı talimatlarla bildirilmelidir (Intosai, 2018).

COSO iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim ilkesine göre; yönetim iç kontrol sisteminin işleyişini desteklemek için hem işletme içerisinde hem de işletme dış çevresinden faaliyetlerle ilgili bilgiler alır ve/veya üretir ve bu bilgileri kullanır. Bilgi iletişim, gerekli bilgilerin sağlanması, kullanılması ve iletilmesini içeren sürekli yinelenen bir süreçtir. İç iletişim bilginin işletme içerisinde aşağıdan yukarı veya yukarıdan aşağıya doğru akmasıdır. Üst yönetim bilgi iletişim faaliyetleriyle personele talimatlarını iletir, onların faaliyetlerini kontrol altına alır. Bilgi iletişim faaliyetleri üç ilkedен oluşur (Deloitte, 2018).

- İşletme yönetimi işletme içerisinde 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.

Etkin bir iç kontrol sistemini gereklerinden birisi de organizasyon içerisindeki tüm birimlerin yatay ve dikey olarak iletişimin sağlanması, 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). Örneğin üst yönetimin müşteri firmalar bazında risk düzeylerine göre açık satış miktarlarına sınırlama getirip pazarlama bölümüne bildirmesi yukarıdan aşağıya doğru bilgi akışıdır. Muhasebe bölümüm haftalık olarak müşteri bazında yaşlandırma raporlarını üst yönetime iletmesi aşağıdan yukarıya doğru bilgi akışıdır. Pazarlama bölümün yeni bir müşteri ile yaptığı satış sözleşmesinin bir örneğini muhasebe bölümüne iletmesi yatay bilgi akışıdır.

2.5.5 İzleme

İç kontrol sisteminin etkinliğinin takip edilmesi gerekir. 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 uyduramadığı sürekli izlenmeli ve gereken düzenlemeler yapılmalıdır (Tamay Dede, 2014, s. 71). Örneğin çalışanların zaman içinde anlaşarak kontrol prosedürlerini sabote etme riskine karşı sistem sürekli izlenmeli herhangi bir ortaklaşa girişilen suiistimal var mı kontrol edilmelidir. Kontrol prosedürlerinin sabote edilmesi riskine karşı çalışanların yerleri belirli periyotlarda değiştirilmelidir.

İzleme faaliyeti sürekli izleme, tekil değerlendirmeler veya her ikisi de birlikte uygulanarak yürütülebilir (Kurnaz, 2013, s. 42)

Sürekli izleme: Rutin idari kontrol ve iç denetim faaliyetleridir. Olağan işlemler devam ederken sistemin yöneticiler ve denetçiler tarafından izlemesi faaliyetidir. Sürekli izleme faaliyetleri işletmenin normal işleyen faaliyetleri üzerine inşa edilirler. İşlemler rutin olarak yürütüldüğü sırada yönetim kontrolleri ve iç denetçilerin olağan denetim faaliyetleri sürekli izleme faaliyetidir. Doğrulamalar, varlık ekstreleri ile fiziki sayımların karşılaştırılması sürekli izleme faaliyetlerine örnek olarak verilebilir.

Tekil değerlendirmeler: Bir bütün olarak iç kontrol sistemini değerlendirilmesini faaliyetidir. İç kontrol sisteminin kendisinin beklenen amaçları gerçekleştirmeye

uygun tasarlanıp tasarlanmadığını, kontrol prosedürlerinin sistem elamanları ve yöneticiler tarafından gerektiği şekilde uygulanıp uygulanmadığını araştırmaya yönelik izleme faaliyetidir. İç kontrol sisteminin değişen şartlar karşısında etkinliğini koruyup korumadığını da denetler. Genellikle iç denetçiler tarafından yürütülen faaliyettir.

2.6. İç Kontrol Denetim İlişkisi

Aşağıdaki bölümlerde denetim kavramı, denetimin türleri ve unsurları ile iç kontrol sistemin denetimin faaliyetlerine katkısı açıklanacaktır.

2.6.1 Denetim kavramı

Yaşam boyunca insanların verdikleri bilgiler, yaptıkları açıklamalar, bulundukları iddialar özneldirler ve uygunluğu, gerçekliği ispatlanmaya muhtaçtır. Bu bilgilendirme, açıklama ve iddiaların herkes tarafından kabul edilir hale getirilebilmesi için doğru ve güvenilir olduğunun araştırılması gerekir. Toplumun büyümesi, ekonomik olayların karmaşıklaşması ileriye yönelik kararların alınmasında güvenilir bilgiye olan ihtiyacı daha da artırmıştır. İşlemlerin çoğalması bu işlemlerin kayıtlara geçirilirken hata yapılması veya kasıtlı olarak yanlış kaydedilmesi ihtimalini artırmaktadır ve bu ihtimal ortaya konan iddiaların şüpheli hale getirebilmektedir. (Güredin, 2000, s. 3-4).

Genel kabul görmüş tanımıyla; ekonomik olay ve işlemlerle ilgili iddiaların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu araştırmak ve sonuçlarını bilgi kullanıcılarına açıklamak amacıyla tarafsızca delil toplama ve bu delilleri değerlendirme sürecine denetim denir (Kaval , 2005, s. 3).

2.6.2 Denetimin unsurları

Gereken delil ve bilgileri elde edilmesi, elde edilen bilgi ve delillerin değerlendirilmesi ve varılan denetim görüşünün bir rapor halinde ilgili yerlere bildirilmesi denetimin bir süreç olduğunu ortaya koyar. Denetim sistematik bir süreçtir ve birbirini izleyen evrelerden oluşmaktadır. Denetimin unsurları ve özellikleri aşağıdaki gibidir (Güredin, 2000, s. 5).

- Ekonomik faaliyet ve işlemlerle ilgili iddialar: İşletmelerin finansal tabloları ve onların eki/ispatlayıcısı niteliğindeki diğer raporları işletme yönetiminin

iktisadi faaliyetlerine yönelik iddiaları niteliğindedir. İşletme yönetimi bu finansal tablo ve raporların doğru, dürüst ve muhasebe standartlarına uygun bir şekilde oluşturulduğunu, faaliyetlerinin sonucunu gerçeğe uygun bir şekilde yansıttığı iddia eder. Denetim faaliyeti sırasında bu iddiaların doğruluğu araştırılır ve onaylanır. Diğer taraftan işletmeler faaliyetlerini devletin yasal düzenlemeleri ve işletme üst yönetimin belirlediği iç yönergelere, bütçeler, planlara uygun olarak sürdürmek zorundadır. İşletme yönetimin iktisadi faaliyetlerine ilişkin bir iddiası da faaliyetlerin ilgili mevzuat, yönetmelik ve yönergelere uygun yürütüldüğü iddiasıdır. Denetim bu iddianın doğruluğunu da araştırır.

- Önceden kabul edilmiş ölçütler: Bu ölçütler, yasama organınca alınmış kararlar, muhasebe ilke ve standartları ve işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş bütçeler, planlar, programlardır. Önceden saptanmış ölçütler denetim faaliyetinin türünü de belirler. Yönetimin plan ve programlarına uygunluğun derecesini ölçmek iç denetim faaliyetlerinin konusuna girer, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılı Düzenleme Denetleme Kurulu (BDDK) düzenlemelerine ve muhasebe standartlarına uyguluk denetimi ise bağımsız denetim faaliyetlerinin konusuna girer (Kaval , 2005, s. 3).
- Uygunluk derecesi: Uygunluk derecesi rakamsal olarak eksiklik, denklik veya fazlalık olarak saptanabileceği gibi önceden belirlenmiş ölçülere uygunluk doğruluk ve güvenilirlik olarak tespit edilebilir. Örneğin işletme kasasında bulunan fiziki para miktarı ile muhasebe kayıtlarının denk olduğu veya 100TL fazla veya eksik olduğunu saptanabileceği gibi finansal durum tablosunun “Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı” na uygun olduğu veya olmadığı tespiti ortaya konulabilir.
- Tarafsızca delil toplama: Denetim faaliyetleri sırasında herhangi bir önyargıya dayanmadan bağımsız bir profesyonel olarak kanıtlar toplanır değerlendirilir ve bir sonuca varılır. Bu, denetim faaliyetlerinin “tarafsızca delil toplayan ve delilleri değerlendiren” bir süreç olmasıyla ilgilidir.
- İlgi duyanlar: İşletmenin iktisadi faaliyetlerine ilişkin sonuçlara ilgi duyanlar; işletme yönetimi, paydaşları, kredi kuruluşları, yatırımcılar ve devlettir. Denetim faaliyetleri ilgi duyanların güvenilir bilgi ihtiyaçlarını

karşlamak için yürütülen bir süreçtir. İlgili duyanlar iç denetim açısında işletme yöneticileri, bağımsız denetim açısından paydaşlar, potansiyel yatırımcılar ve kredi kuruluşlarıdır. Kamu denetimi açısından vergi idareleri ve iktisadi faaliyetleri düzenleyici kamu kurumlarıdır.

- Denetim faaliyetleri sonucunda işletme yönetiminin iddialarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu onaylanır veya reddedilir. Denetim faaliyetlerin son evresinde denetçinin görüşü raporlanır ve ilgililere sonuç olarak bildirilir.

2.6.3 Denetim türleri

Denetim faaliyeti değişik türlerde sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma, denetimin amacına göre ve denetçinin statüsüne göre olabilir (Aksoy, 2002, s. 55).

Denetimi yapan denetçinin statüsüne göre denetim üç gruba ayrılır (Akbulut, 2010, s. 8).

- Bağımsız denetim
- İç denetim
- Kamu denetimi

Denetimin yapıma konusu ve amacına göre türleri üçe ayrılmaktadır (Kaval , 2005, s. 9).

- Faaliyet denetimi
- Uygunluk denetimi
- Muhasebe denetimi

Aşağıdaki bölümlerde denetçinin statüsüne göre denetimin amacına göre denetim türleri ayrı ayrı açıklanacaktır.

2.6.3.1 Bağımsız denetim

Daha çok işletmenin mali tablolarıyla ilgilenen denetim türüdür. Bağımsız denetim faaliyetini yapan kişi Bağımsız Denetçidir (Akbulut, 2010, s. 8). Ülkemizde bağımsız denetim genel olarak işletmelerin finansal sonuçlarının doğruluğunun tespiti ve kamuya açıklanması için iktisadi faaliyetleri düzenleyici otoritelerin düzenlemelerinde bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Kamu Gözetimi

Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulu (KGK) Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bağımsız denetim şöyle tanımlanmaktadır. “ Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012). Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bağımsız denetim tebliğinde bağımsız denetim “ İşletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 2006) şeklinde tanımlanmıştır.

2.6.3.2 İç denetim

İç Denetçiler Enstitüsünün 'ne (IIA) göre iç denetim; işletmelerin faaliyetlerini bağımsız ve objektif olarak değerlendirerek yönetime danışmanlık hizmeti verir ve işletmeye güvence sağlar. Bu faaliyetler işletmeyi geliştirir ve değerini artırır. Ayrıca iç denetim, üst yönetime etkin bir risk yönetimi, kurumsal yönetim konusunda etkili bir sistem geliştirmesine yardımcı olur (İşgüden, 2012, s. 43).

Bir başka tanıma göre iç denetim, işletme varlıklarının korunup korunmadığını ve faaliyetlerin belirlenmiş politika ve prosedürlere uygunluğunu araştırmak için işletmenin mali ve mali nitelikte olmayan işlemlerini gözden geçirme faaliyetidir. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini değerlendirerek sonuçları rapor halinde üst yönetime sunar. Bu raporlar iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği hususunda tavsiye niteliğindedir. İşletme içerisindeki tamamlanmış faaliyetlerin işletmenin insan unsuru tarafından yerine getirilmiş olması, aslında sistemin etkinliği ve verimliliğini denetleyen iç denetim faaliyetlerinin dolaylı olarak da insanların tutum ve davranışlarını denetlemesi sonucunu ortaya çıkarır (Güredin, 2000, s. 15).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa göre iç denetim, kamu kurum ve kuruluşlarındaki faaliyetlerinin etkili ve verimli yönetildiğini değerlendirmek, yol gösteride bulunmak için uygulanan bağımsız faaliyetlerdir. İç denetim faaliyetlerinde kamu idarelerinin yönetim ve mali yönden risklerinin ve iç kontrollerinin değerlendirilmesi yapılır. Denetim faaliyetlerinde genel kabul görmüş denetim standartlarına uyulur (Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 2003).

Bu bağlamda iç denetimin özelliklerini aşağıdaki gibi belirtebiliriz.

- İç denetim bağımsız ve tarafsızdır.
- İç denetim makul güvence ve danışmanlık sağlar
- İç denetim işletmenin faaliyetlerini geliştirir ve işletmeye değer katar
- İç denetim faaliyetlerini risk odaklı ve sistematik bir disiplinli yaklaşımla yürütür
- İç denetim mesleki ahlak kurallarına uygun olarak yapılır.

2.6.3.3 Kamu denetimi

Devletin yayınladığı kanun, kararname, tebliğ, yönetmelik gibi hukuki temele dayanan, kamu haklarının korunması ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla, kamu kurum ve kuruluşlarının yaptığı denetimlerdir. Kamu denetimini denetimi yapan kamu kuruluşlarına göre aşağıdaki gibi türlere ayırmak mümkündür (Aktaş, 2015, s. 16).

- Maliye ve Gelir idaresi denetimleri
- Sosyal Güvenlik Kurumu denetimleri
- Ticaret Bakanlığı denetimleri
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) denetimleri
- Bankacılık Düzenleme ve Denetim Kurulu (BDDK) denetimleri

2.6.3.4 Faaliyet denetimi

İşletmenin faaliyetlerini, büyüme, karlılık gibi hedeflerine ulaşabilme başarısını test etmek, faaliyet sürecinde karşı karşıya kalabileceği riskleri ortaya koymak için yönetim faaliyetini desteklemeye yönelik sistematik incelemelerdir. Bu denetim

türünün amacı yöneticilere ve hissedarlara yönetimin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği ile ilgili bilgi vermektir. (Kaval , 2005, s. 9).

Faaliyet denetimi işletmenin organizasyonunu, iş süreçlerini işletme politikası ve stratejileri doğrultusunda inceleyerek amaçlara ne derece ulaşıldığını ortaya koyar. Yöneticilerin kişisel başarılarının derecesi ve faaliyetlerle ilgili finansal olmayan konular faaliyet denetimin kapsamına girer (Güredin, 2000, s. 15).

Yukardaki tanımlarda bahsedilen işletme organizasyon yapısı, bu yapı çerçevesinden dönen iş akışları, işletme politikaları ve stratejilerinin nihai hedefi işletmenin karlılık, büyüme gibi hedeflerine ulaşmasıdır. Faaliyet denetimi kapsamındaki tüm denetim faaliyetleri, bu organizasyon yapısı, iş akışları, işletme politikalarının işletmenin varlıklarını ne derece koruduğunu, işletme faaliyetlerine ne derece değer kattığını ortaya koyabilmektir. Bu bağlamda faaliyet denetimin iç denetimin konusuna girdiğini söyleyebiliriz.

2.6.3.5 Uygunluk denetimi

Devletin vergi, sosyal güvenlik, iş hukuku, bankacılık, sermaye piyasaları gibi konulardaki düzenlemeleri ve şirket üst yönetiminin işletmeyi kolay yönetebilmek için geliştirdiği düzenlemelere uygun davranılıp davranılmadığı tespit etmek için yapılan denetimdir (Kaval , 2005, s. 10). İster kâr amaçlı işletmelerde isterse kar amaçsız kuruluşlarda olsun devletin düzenlemelerine, işletme politikalarına ve yazılı sözleşmelere uygunluğun araştırıldığı denetim türüdür (Güredin, 2000, s. 14).

Genel olarak devletin yasa yönetmelik ve benzeri düzenlemeleri idari para cezaları, hatta geçici ve sürekli faaliyet durdurmaları gibi yaptırımlar içermektedir. Sosyal güvenlik yasasında belirtilen sigortasız işçi çalıştırılmasının yaptırımları ve çevrenin korunmasıyla ilgili düzenlemelerdeki geçici veya sürekli faaliyet durdurmaları bu yaptırımlara örnek olarak verilebilir. Bu yaptırımlara maruz kalmak karlılık ve büyüme gibi nihai hedefi olan işletmeler için bir faaliyet riskidir. İşletmeler bu riskleri bertaraf edebilmek için iç denetimlerini yapmalı işletme fonksiyonlarının devletin düzenlemeleriyle ne kadar uyumlu olduğunu üst yönetime raporlamalıdır. Diğer taraftan işletme yönetiminin geliştirdiği düzenlemeler, politika ve prosedürler de devletin yasal düzenlemelerine uygunluğu olmalıdır. İç denetim birimi faaliyetlerinde yönetimin düzenlemelerinin de devletin yasal düzenlemelerine uygunluğu denetlemeli uyumla ilgili problemleri yönetime rapor etmelidir. Bu

haliyle uygunluk denetimi faaliyetleri iç denetim faaliyetlerinin konusuna girer. Uygunluk denetimi işletme faaliyetlerinin devletin vergi yasaları, sosyal güvenlik yasaları, gibi düzenlemelerine uygunluğunun bizzat devlet çalışanları tarafından yapılması söz konusu olduğunda ise kamu denetiminin faaliyet konusuna girer. Ülkemizde gelir idaresi tam tasdik ve katma değer vergisi iadesi, ticaret bakanlığı sermaye artırım işlemleri, sermaye piyasası kurumu da faaliyet raporlarının kamuya açıklanması işlemleri gibi işlemlerden önce bağımsız bir denetimi zorunlu tutmuşlardır. Bu durumda uygunluk denetimi bağımsız denetimin de konusuna girer diyebiliriz.

2.6.3.6 Muhasebe denetimi

İşletmenin mali sonuçlarını gösteren raporların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya işletmenin hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlendiği durumda bu sisteme uygun düzenlenip düzenlenmediği tespit etmek amaçlı denetim türüdür muhasebe denetimin nihai amacı finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini ortaya koymaktır. Denetimin konusu mali tablolar olduğundan bu denetim türüne finansal tablolar denetimi de denebilir (Kaval , 2005, s. 10).

Finansal tabloların önceden saptanmış ölçütleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve eğer işletme hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemi uygun görülümüşse uygun görülen bu sistemdir.

Ekonomik faaliyetlerinin çokluğu, karmaşıklığı ve hem yerel hem de uluslararası düzeyde birbirlerine bağlılığı, sonuçlarının ilgi duyanlara onların anlayacağı şekilde sunabilmek için belli bir standartlaşmaya gidilmesini zorunlu tutmuş bu zorunluluk genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini oluşturmuştur. Birçok ülke kendi muhasebe prensiplerini oluşturmuş ve şirketlerin finansal sonuçlarını raporlamaları için bu prensipleri uygulamalarını zorunlu tutmuştur (Ergün, 2018, s. 4).

Ülkemizde tek düzen hesap planı, muhasebenin temel kavramları, gelir tablosu ilkeleri, bilanço ilkeleri, varlıklara, borçlara ve öz kaynaklara ilişkin ilkeler, gelir idaresi tarafından yayınlanan muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ve değerlendirme hükümleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Ayrıca Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanmış Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları

(TFRS), Büyük ve Orta boy İşletmeler İçin Finansal raporlama Standartları (BOBİ FRS) finansal tablolarda belirli standartlaşmayı tekdüzeliği getirmeyi amaçladığından genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir arasında sayılabilir (Kamu Gözetimi Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulu, 2018).

Yine uluslararası düzeyde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) dünya çapında finansal piyasalara şeffaflık, hesap verilebilirlik ve verimlilik getireceği düşüncesiyle Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama standartlarını (IFRS) geliştirmiştir (IFRS Foundation, 2018). Bu standartlar da uluslararası finansal bilgi kullanıcıları için düzenlenen finansal tablolarda tekdüzeliği yerleştirmeyi amaçladığından genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olarak kabul edilebilir.

İşte muhasebe denetimi finansal tabloların bu ilke ve standartlara uygunluğu araştıran denetim faaliyetidir. Muhasebe denetimin asıl amacı muhasebe kayıtları ve onun özeti olan finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hususunda finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermektir bu haliyle muhasebe denetimi hem kamu denetimi hem bağımsız denetimin faaliyet alanına girer

. Finansal tablo kullanıcıları;

- İşletmelerden vergi ve sosyal güvenlik ödemeleri almak isteyen devlet
- Faaliyetlerin finansal sonuçlarını görmek isteyen işletme sahip ve yöneticileri
- Şirkete yatırım yapmak isteyen yatırımcı ve
- Borç vermek isteyen finansal kurumlardır.

Muhasebe kayıtları ve onların bir özeti olan finansal tablolar vergi matrahının, sosyal güvenlik prim ödemelerinin, sermaye artırımlarıyla ilgili hesaplamaların nasıl yapıldığıyla ilgili kayıtlar içerdiğinden muhasebe denetimi kamu denetiminin ilgi alanına girer.

İşletme sahip ve yöneticileri ve diğer finansal tablo kullanıcıları işletme faaliyetlerinin parasal değerlerinin muhasebe kayıtlarına doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıldığından emin olmak için, işletme dışından profesyonellerin gözüyle görmek istediği için muhasebe denetimi daha çok bağımsız denetimin ilgi alanına girer.

2.6.4 İç kontrol sisteminin denetim faaliyetlerine katkısı

İç kontrol ve denetim ilişkisini açıklarken öncelikle ikisi arasındaki benzerlik ve farklılıkları ortaya koymak gerekir. İç kontrolü ve denetimi genel kabul görmüş tanımlamalarından yola çıkarak kesin çizgilerle birbirinden ayırmak, farklı şeyler olduğunu iddia etmek yersizdir. İç kontrol operasyon içi denetim faaliyetidir. İç kontrolü bir sisteme dönüştüren şey; işletmede çalışanların görev ve sorumluluklarının birbirine bağlı olması, birbirini etkilemesidir. Bu bağlılık organizasyon yapısı, kontrol faaliyetleri ve bilgi-iletişim ile sağlanır. Organizasyon içerisindeki tüm personel görevini yerine getirirken yatay olarak birbirinden veri alışverişi yaparlar. Bir personelin görevi üst yöneticilerinin görevinin bir parçasıdır. Birbirine bağlı işleri yapan çalışanlar doğru iş yapabilmek için başkasından doğru iş teslim almak isterler. Yanlış veya uygunsuz işleri üst yöneticilerine rapor ederler. Bu bakımdan doğru iş teslim alma isteği birbirlerini denetleme anlamına gelir. Ancak buradaki denetim bağımsız değil, kendi görevini yapmaya yönelik yanlı bir denetimdir. İç kontrol birbirine bağlı işlemler devam ederken hata, hile ve uyumsuzlukların engellenmesini ve ortaya çıkarılmasını kolaylaştırmaktadır. İşletme içinde asıl hedeflenen personelin süreç devam ederken doğru ve dürüst çalışmasını sağlamaktır. Personelin üstleri tarafından eleştirilmek, tenkit edilmekten kaçınma isteği doğru ve dürüst çalışmasını sağlayacaktır. Bu durum iç kontrolün operasyon içi denetimi faaliyeti olduğunu ortaya koyar.

Ancak iç kontrol sistemi işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve yasalara uygunluğunu sağlamada tek başına yeterli değildir. İç kontrol sisteminin unsurlarının etkinliğinin ve yasalara uygunluğunun bağımsız bir bakış açısıyla değerlendirilmesi gerekir. Ayrıca iç kontrol sistemini tasarlayıp yöneten üst düzey yöneticilerinde değerlendirme dışı kalmaması gereklidir. Bu değerlendirme iç kontrol sisteminden bağımsız olarak sürdürülen iç denetim faaliyetleriyle sağlanır.

İç denetim işletmedeki iç kontrol sisteminin gözden kaçırdığı hata, hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde önemli bir araçtır. İç kontrol işletmenin faaliyetleriyle birlikte kesintisiz bir süreç olarak devam etmesine karşın, iç denetim fonksiyonu işletme faaliyetleri gerçekleştikten sonra görev yapmaya başlar. Buna göre iç kontrolün, iç denetimden daha geniş bir anlam içerdiği, iç denetimin iç kontrolü değerleyen bir kontrol unsuru olduğu söylenebilir (Aksoy, 2002, s. 1353).

İç kontrol ve iç denetimin birbirinden farkı aşağıdaki hususlarda belirginleşir;

- İç kontrol, iş süreci devam ederken yanlı olarak yürütülür. İç denetim ise süreç bittikten sonra süreci yürüten personelden farklı kişilerce bağımsız olarak yürütülür.
- İç kontrol belli bir iş süreciyle ilişkili olan kişilerce yürütülür, bu kişilerin diğer iş süreçlerindeki kontrollere katılması söz konusu değildir. İç denetim ise belli fonksiyonların iş süreçleriyle ilgilendiği gibi, tüm iç kontrol sisteminin iş süreçleriyle de ilgilenir.
- İç kontrolün çalışma alanı işletmenin nihai hedefleridir. İç denetimin çalışma alanı ise iç kontrol sistemidir.

İşletmelerde iç kontrol sistemi yalnızca iç denetim birimlerinin faaliyetleri için değil “Bağımsız Denetim” gibi dış denetim faaliyetleri için de önemlidir. Denetçi, faaliyetlerini icra ederken işe öncelikle işletmenin iç kontrol sistemini tanımakla başlar. Denetçinin faaliyetlerinin kapsamını belirleme de en önemli dayanak iç kontrol sistemidir. Denetçi iç kontrol sistemini yeterli ve etkin görürse denetim riskini düşük görecektir daha az sayıda kanıt toplama ihtiyacı duyacaktır. Çalışma alanını daraltılması sayesinde daha az emek ve zaman harcanacak böylece denetimin maliyeti düşecektir. (Kaval , 2005, s. 132)

AICPA tarafından yayınlanmış genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standardına göre denetçi denetim planını, uygulanma zamanını ve uygulanacak denetim yöntemlerini belirlemek için işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini gözden geçirmelidir. İşletmelerin muhasebe sistemi ile ilgili bir iç kontrolün varlığı yayınlanan finansal raporların doğruluk ve dürüstlüğüne olan güveni artırır. İç kontrol sisteminin etkinliği, denetim riskini azaltır ve bir denetim görüşü oluşmasında gereken kanıtların sayısını ve kapsamını daraltır. (İsmmmo, 2009, s. 67)

3. TÜRKİYEDE ÖZEL HASTANELER

3.1 Hastane İşletmesinin Tanımı

Sağlık sisteminin bir alt sistemini oluşturan hastaneler, topluma sağlık hizmetlerinin sunulmasında en önemli rolü oynadıklarından, sağlık sisteminin temel taşı ya da denge noktası olarak nitelendirilmektedirler. En basit biçimiyle hastane, hasta ve yaralı bireylerin ayakta veya yatarak tedavi ve bakımlarının yapıldığı kurumlar olarak tanımlanabilir (Alpugan & Haftacı, 1995, s. 272-273).

Dünya Sağlık Örgütü (WHO) hastaneleri “Müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırabilecek sağlık hizmetlerini veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar” olarak tanımlamaktadır (Somunoğlu ve diğerleri, 2012, s. 53).

Sağlık hizmetleri içerisinde hastanelerin dört temel işlevi vardır. Bunlar; (Somunoğlu ve diğerleri, 2012, s. 54)

- Tedavi hizmetleri: Hasta veya yaralıları ayakta ve yatarak tanı ve tedavi hizmetleri
- Koruyucu ve geliştirici sağlık hizmetleri: Anne ve çocuk sağlığı hizmetleri, çocukların aşılanması, alkol sigara, uyuşturucu tedavisi.
- Eğitim: Hekim, hemşire ve diğer sağlık personelinin yetiştirilmesi
- Tıbbi ve teknolojik diğer araştırmalar: Hastalıkların önlenmesi ve tedavi edilmesinde yeni yöntemler geliştirilmesi için araştırmalar.

3.2. Özel Hastanelerin Türleri Özellikleri Sınıflandırılması

İşletmeler faaliyet alanlarına, büyüklüklerine, üretilen mal ve hizmetlere, işletme sahibine, kuruluş, faaliyet ve denetim bakımından bağlı oldukları mevzuata göre değişik şekilde sınıflandırılabilirler. Sınıflandırmada kullanılacak kriterler yapılan çalışmanın amacına göre değişik şekillerde belirlenebilir. Özel hastaneler de

sınıflandırmanın amacına göre değişik şekiller de sınıflandırılabilir. Bir çeşit sınıflandırma aşağıdaki gibi yapılmıştır.

Hastaneler aşağıdaki çeşitli kriterlere göre sınıflandırılabilirler (Kavuncubaşı, Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi, 2001):

- Sahipliği (Devlet hastaneleri, özel hastaneler, üniversite hastaneleri)
- Verilen hekimlik branşları
- Hastanenin ölçütü
- Eğitim verilip verilmediği

Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğine ilişkin bir diğer sınıflandırmada, sosyal güvenlik kurumu tarafından yayınlanmış ‘‘ Özel Hastanelerin Puanlandırılması ve İlave Ücret Alınması Hakkında Yönerge’’ de yapılmıştır. Yönergenin amacı özel hastanelerin Sosyal Güvenlik Kurumu sigortalı ve yakınlarından SGK ödemelerine ek olarak alabilecekleri ücret oranlarını belirlemektir. Yönergeye göre özel hastaneler hizmet kalite standartları, hasta hakları ve hasta ve çalışan güvenliği, kapasiteleri ve çalışan hakları ve hukuki sorumluluk uygulamalarına göre puanlandırılmıştır. Bu sınıflandırma aşağıdaki gibidir.

- İki yüz puana kadar olan özel hastaneler E gurubu
- İki yüz bir ile dört yüz puan arası özel hastaneler D gurubu
- Dört yüz bir ile altı yüz puan arası özel hastaneler C gurubu
- Altı yüz bir ile sekiz yüz puan arası hastaneler B gurubu
- Sekiz yüz bir ile bin puan arası özel hastaneler A gurubu

Bir başka sınıflandırma Sosyal Güvenlik Kurumunun (SGK) yayınlamış olduğu Sağlık Uygulama Tebliğinde (SUT) yapılmıştır. Sağlık Uygulama Tebliği özel hastaneleri;

- Birinci basamak özel hastaneler: İş yeri hekimleri, özel poliklinikler, ağız ve diş sağlığı merkezleri (Sağlık Uygulama Tebliği, 2013).
- İkinci basamak hastaneler: Özel tıp merkezleri ile özel dal hastaneleri (Sağlık Uygulama Tebliği, 2013).
- Hizmeti sunumu bakımından basamaklandırılmayan sağlık kuruluşları, tedavi hizmeti vermeyen ancak tedavi hizmetlerinde yardımcı hizmet veren,

laboratuvarlar, tıbbi görüntüleme merkezleri, kaplıcalar ve benzeri sağlık kuruluşlarıdır (Sağlık Uyuglama Tebliğı, 2013).

Ülkemizde sağlık hizmetlerini düzenleyici kurumlar sektörün doğru ve verimli çalışması bakımından olukça etkin ve verimli düzenlemelerde bulunmuşlardır. İç kontrol sisteminden sağlık hizmetlerini ve ticareti düzenleyen kurumların yasal düzenlemelere uyumu sağlanması beklenir. Bu bakımından özel hastaneler düzenleyici otoritelerin düzenlemelerine göre açıklanacaktır.

3.3 Özel Hastanelerin Tabi Olduğı Yasal Düzenlemeler

İç kontrol sisteminin amaçlarından bir tanesi de faaliyetlerinin mevzuat ve yasal düzenlemelere uygunluğunu sağlamaktır. Yasal düzenlemelere uyumla ilgili sorunlar işletmenin karşılaşılabileceğı risklerinden bir tanesidir. İç kontrol sistemini kuran ve yöneten üst düzey yönetim işletmenin faaliyetlerine ilişkin yasal düzenlemeleri çok iyi bilmeli, bu düzenlemelerin işletmeye getirdiğı sorumlulukları yönetecek personel seçimi ve onların çalışmasıyla ilgili politika ve prosedürleri geliştirmek konusunda etkin olmalıdır.

Özel hastaneler sağlık hizmeti veren bir kuruluş olması dolayısıyla bazı yasal düzenlere tabidir. Ayrıca bir ticari işletme olması dolayısıyla da yasal düzenlemelere ve özel hukuk düzenlemelerine tabidir. Yasal düzenlemelerin amacı verilen sağlık hizmetlerinin ve ticari faaliyetlerin kamu düzenine uygun olarak yürütölmesi için gereken sorumlulukları düzenlemek ve bunların uygulanmasını sağlamaktır. Ayrıca devletin vergi ve sosyal güvenlik alacaklarının hesaplanması, beyan edilmesi ve ödenmesiyle ilgili yasal düzenlemeler de yapılmıştır. Yasal düzenlemeler kanunlar ve bu kanunların nasıl uygulanacağını gösteren düzenlemeleridir. Özel hukuk düzenlemeleri ise sağlık hizmetlerinin satın alınması ile ilgili bazı kurum ve kuruluşlarla yaptıkları sözleşmeler ve bu sözleşmelerin uygulanmasını gösteren düzenlemelerdir. Özel hastanelerin ticari faaliyetlerini düzenleyici pek çok kanun ve yönetmelik yürürlüktedir. Tezimizin konusu özel hastanelerde iç kontrol sistemi olduğundan bu düzenlemelerden yalnızca yönetsel kontrolleri direkt olarak etkileyeceğini düşündüğümüz birkaçı açıklanacaktır.

3.3.1 Sağlık Bakanlığının özel hastanelere yönelik düzenlemeleri

Ülkemizde sağlık hizmetleriyle ilgili temel esaslar 15/5/1997 tarih 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kanunda sağlık hizmetlerinin kamu ve özel sağlık kurum ve kuruluşları tarafından hizmet satın alarak karşılanabileceği ve bu kurum ve kuruluşların bakanlık tarafından denetlenebileceği hükmü getirilmiştir. Bu hüküm ile sağlık hizmetlerinin özel sektöre girişimcileri tarafından da yürütülebileceği kabul edilmiştir. (Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu, 1987)

Özel hastanelerle ilgili birincil düzenleme 2219 sayılı Hususi Hastaneler Kanunu'dur. Bu kanunda özel hastanelerin kurulmasına, personeline ve teşkilatlanmasına ilişkin şartlar ile görevleri ve cezai yaptırımlar genel hatlarıyla düzenlenmiştir. (Hususi Hastaneler Kanunu, 1933)

Sağlık bakanlığı özel sağlık kuruluşlarının ruhsatlandırılması, faaliyetleri ve denetlenmelerine ilişkin yönetmelikler düzenlemiştir. Genel olarak özel hastanelerin faaliyetleriyle ilgili düzenleme Özel Hastaneler Yönetmeliği'dir. Bazı sağlık hizmetleri hastane statüsü dışında, özel merkezler şeklinde de yürütülmektedir. Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri, Diyaliz Merkezleri bunlara örnek olarak verilebilir. Bu tür hizmetlerin özelliği dolayısıyla da Sağlık Bakanlığı farklı yönetmelikler yayınlamıştır. Bu hizmetler ister bağımsız isterse tam teşekküllü bir hastane bünyesinde verilsinler yine de hizmete özel ilgili yönetmelik hükümlerine de tabi olurlar. Aşağıda Sağlık Bakanlığı tarafından yayınlanmış bazı sağlık hizmetlerine özel yönetmelikler sıralanmıştır.

- Diyaliz merkezleri Hakkındaki Yönetmelik
- Ayakta Teşhis ve Tedavi Hizmeti Sunulan Özel Sağlık Kuruluşları Hakkındaki Yönetmelik
- Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği
- Terapötik Aferez Merkezleri Hakkındaki Yönetmelik
- Organ ve Doku Nakli Hizmetleri Yönetmeliği
- Ağız Ve Diş Sağlığı Hizmeti Sunulan Özel Sağlık Kuruluşları Hakkında Yönetmelik
- Acil Hasta Hizmetleri Yönetmeliği

Bunlar gibi bütün yönetmelikler incelendiğinde görülecektir ki; yönetmeliklerde sağlık kuruluşunun kurulması için gereken personel, bina ve makine ve teçhizata

ilişkin standartlar, faaliyetlerine ilişkin standartlar, denetlenmeleri ve yaptırımlar düzenlenmiştir. Tezimizin konusu özel hastanelerde ki iç kontrol uygulamaları olduğu için içerik bakımından birbirine benzeyen bu yönetmeliklerden ‘‘ Özel Hastaneler Yönetmeliği’’ açıklanacaktır.

Özel hastaneler Sağlık Bakanlığınca yayınlanmış ‘Özel Hastaneler Yönetmeliği’ ne göre kurulur, ruhsatlandırılır, faaliyet gösterir ve denetlenirler. Bu yönetmelikte işletmenin bir sağlık hizmeti veren bir kuruluş olmasıyla ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Yönetmelikte özel hastanenin ruhsatlandırılması için binasına, makine ve teçhizatı ve personeline ilişkin standartlar belirlenmiştir. Faaliyet sürecinde uyması gereken genel esaslar, denetlenmesi ve bazı yaptırımlar yine bu yönetmelikte düzenlenmiştir (Özel Hastaneler Yönetmeliği, 2002).

Özel Hastanenin kuruluşu: Özel hastaneler, yönetmeliğe göre Sağlık bakanlığının izni ile kurulur ve ruhsatlandırılır. Başvuru bir dilekçe ekinde İl Sağlık Müdürlüğü’ ne yönetmelik eklerinde de belirtilen belgelerle yapılır. Özel hastanenin ruhsatlandırılması için, kuruluş yeri, binası, asgari personeli, tıbbi cihaz ve donanımına ilişkin standartlar yönetmelikte ve eklerinde belirlenmiştir (Özel Hastaneler Yönetmeliği, 2002).

Yer seçimine binaya ve hizmet birimleri standartları: Hastanenin kuruluş yeri çevre düzenlemesi, ulaşım imkanlarına yakınlığı, otoparkı ve sosyal alanlarıyla ilgili ve ek binalarının konumlandırılması ile ilgili standartlardır (Özel Hastaneler Yönetmeliği, 2002).

Personele ilişkin standartlar: Bir işletmede çalışan personel, iç kontrol sisteminin en önemli unsurlarından bir tanesidir. Özel hastanelerde faaliyetlerin etkinliği tıbbi personelin çalışmalarıyla sağlanır. Bu bağlamda Özel Hastaneler Yönetmeliği’ndeki personele ilişkin standartlar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Yönetmelikte özel hastanenin personelleri ve özellikleri aşağıdaki gibi belirtilmiştir. Bu personeller ruhsat alınması için gereken Ruhsata Esas Personeldir. Mesul müdür ve mesul müdür yardımcısının nitelikleri, görevlerinin bakanlık ve müdürlük nezdindeki önemi dolayısıyla yönetmelik metninde ayrıca belirlenmiş ve düzenlenmiştir. Diğer personel ise yönetmelik eklerinde (EK 10) düzenlenmiştir (Özel Hastaneler Yönetmeliği, 2002).

- Mesul müdür: Özel hastanede bordrolu olarak çalışan ve serbest veya başka bir hastanede çalışmayan hekim veya uzman hekimdir. Özel hastanenin tıbbi idari ve teknik konularda sağlık bakanlığı ve il sağlık müdürlüğüne karşı sorumludur. Mesul müdür ruhsata esas personellerden birincisidir. Sağlık bakanlığı ve il sağlık müdürlüğü ile yapılan yazışmalarda mesul müdürün imzası aranır. Bir hekimim mesul müdür olarak atanabilmesi için Türk vatandaşı olması ve iki yılı Türkiye’ de olmak üzere en az beş yıl hekimlik yapmış olması gerekir.
- Mesul müdür yardımcısı: Özel hastanede bordrolu olarak çalışan hekimlerden bir tanesi mesul müdür yardımcısı olarak atanabilir. Mesul müdür yardımcısı aranılan şartlar bakımından mesul müdürle aynıdır. Mesul müdür yardımcısı gerekmesi durumunda geçici mesul müdürlük görevini Sağlık Bakanlığı ve İl Sağlık Müdürlüğü nezdinde yürütür. Mesul müdür yardımcısının yürüttüğü işlemlerden bakanlık ve müdürlüğe karşı mesul müdür sorumludur.
- Uzman tabip: Özel hastanenin faaliyet gösterdiği uzman dallarına yönetmelikle belirlenen sayılarda kadrolu olarak uzman tabip çalıştırmak zorunluluğu vardır.
- Anestezi uzmanı: Cerrahi uzmanlık dalı bulunan hastanelerde en az 1 uzman çalıştırmak zorunluluğu vardır.
- Mikrobiyoloji ve klinik mikrobiyoloji uzmanı: Özel hastane verdiği hizmet branşları bakımından laboratuvar bulundurmak zorunda ise bulundurduğu uzmanlık dallarına göre en az bir uzman çalışmalıdır.
- Radyodiagnostik uzmanı: Diş hastanesi, psikiyatri ve göz hastalıkları dal hastaneleri hariç diğer özel hastanelerde en az bir uzman çalıştırmalıdır.
- Hekim: Acil poliklinik hizmeti veriliyorsa en az beş pratisyen hekim veya klinik olmayan uzmanlık dallarından uzman hekim çalıştırılır.
- Diş hekimi: Bünyesinde diş sağlığı hizmetleri de veren hastaneler için her diş ünitesi için en az bir diş hekim bordrolu olarak çalıştırılır.
- Baş hemşire: Her hastanede hemşire olma şartlarına haiz bir başhemşire kadrolu olarak çalıştırılır.
- Ebe: Doğum ünitesi olan hastanelerde her doğum masası için bir ebe kadrolu olarak çalıştırılır.

- Hemşire veya sağlık memuru: Ruhsata esas personellerdendir yönetmelikte belirtilen yatak sayılarına göre belirlenen sayıda bordrolu olarak çalıştırılmalıdır. Ameliyathane ve doğumhanesi olan hastanelerde ameliyat masası ve doğum masası sayılarına göre belirlenen sayıda hemşire veya sağlık memuru çalıştırılmalıdır.
- Eczacı: bordrolu olarak en az bir eczacı personel çalıştırılmalıdır.
- Fizyoterapist: Özel hastanede Fizik tedavi merkezi var ise fizik tedavi ve rehabilitasyon uzman hekimi, tedavi kapsamındaki hizmetleri bizzat yapmayacak ise en az bir fizyoterapist kadrolu olarak çalıştırılır.
- Diyetisyen: Her hastanede en az bir diyetisyen kadrolu olarak çalıştırılır.
- Tıbbi teknisyenler: Anestezi, laboratuvar, tıbbi görüntüleme, diş sağlığı laboratuvarı, acil poliklinik ve ambulans hizmetleri için belirlenen sayıdaki teknisyenler bordrolu olarak çalıştırılmalıdır.
- Fizik mühendisi veya radyasyon fizikçisi: Radyoterapi ünitesi bulunan her hastane için en az bir adet kadrolu olarak çalıştırılır.
- Diğer personel: Yeterli sayıda hizmetli personel ve güvenlik görevlisi kadrolu olarak çalıştırılır.

Tıbbi cihaz ve donanım standartları: Bir özel hastanenin genel servis, genel muayenehane odası ve poliklinikler, ameliyathane, laboratuvarlar, görüntüleme merkezi, yoğun bakım servisleri, eczane gibi bölümlerinde bulunması gereken asgari cihaz ve donanımlar yönetmelik eklerinden EK 4' te ayrıntılı olarak listelenmiştir (Özel Hastaneler Yönetmeliği, 2002).

Özel hastanenin faaliyetlerine ilişkin standartlar: Özel hastaneler yönetmeliğinde poliklinik hizmetleri, acil hizmetler, ambulans hizmetleri, eczane hizmetleri, komplikasyon gelişen hastaların tedavi edilmesi başlıkları altında tedavi hizmetlerinin yürütülmesine ilişkin standartlar belirlenmiştir. Hasta Hakları Yönetmeliği' ne atıfta bulunarak hastaların mahremiyetine saygı gösterilmesi ve ayrı ayrı hizmet verilmesi şartını getirmiştir. Bu hizmet alanlarında hazır bulunması gereken hekim ve hemşirelerin çalışması, nöbetlerine ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Tıbbi kayıt ve arşiv, faturalandırma ve hastaya verilecek belgeler başlığı altında hasta dosyasında bulunması gereken belgeler, dosyaların arşivlenmesi, sağlık bakanlığına yapılacak bildirimler ve hastalara verilecek fatura ve diğer belgelere ilişkin esaslar düzenlenmiştir (Özel Hastaneler Yönetmeliği, 2002).

Özel hastanelerin denetlenmesi ve yaptırımlar: Özel hastaneler şikâyet ve soruşturma olması durumunda bakanlık tarafından bunların dışında da il sağlık müdürlüğü ekipleri tarafından denetime tabidir. Denetimlerde hastanenin faaliyet gösterdiği uzmanlık dallarında uzman tabip, tabiplerin ve diğer sağlık personelinin standartlarda belirtildiği sayıda bulunup bulunmadığı, kliniklerde verilen hizmet için belirlenen donanımların bulup bulunmadığı, hastaların sağlıklarını olumsuz etkileyecek durumların bulunup bulunmadığı araştırılır. Olumsuzların tespit edilmesi durumunda hastanenin bir kısmında veya tamamında geçici olarak faaliyet durdurması ve hastane ruhsatının gelir alınması yaptırımları öngörülmüştür.

3.3.2 Diğer yasal düzenlemeler

Özel hastaneler ticari faaliyet gösteren kâr amaçlı kuruluşlardır ve diğer bütün ticari işletmeler gibi ticareti düzenleyen devlet kurumlarının düzenlemelerine tabidir. Özel hastanelerin ticari faaliyetlere ilişkin tabi olacağı yasal düzenlemeler, faaliyetlerini gerçek kişi veya tüzel kişi olarak sürdürmesine göre değişir. Gerçek kişi işletmeler devletin vergi ve sosyal güvenlik ödemelerine ilişkin yasal düzenlemelerine tabidir. Tüzel kişi işletmeler bunların yanında bir ticaret şirketi olması sebebiyle ticaret şirketlerine ve sermaye piyasalarına ilişkin yasal düzenlemelere de tabidir

Devletin vergi ödemelerine ilişkin, vergilendirmek istediği konulara göre birçok yasal düzenleme yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu bunlara örnek olarak verilebilir. Vergi Usul Kanunu genel olarak tüm ticari işletmelerin tabi olduğu vergi kanunu olduğundan ve Kurumlar Vergisi Kanunu bir kurum kimliğinde özel hastanelerin vergilendirmesiyle ilgili konuları düzenlediğinden vergisel düzenlemelerden yalnızca bu iki kanun ve ilgili düzenlemeleri açıklanacaktır.

Özel Hastaneler Yönetmeliği' ne göre bir kuruluşun özel hastane olarak tescil edilmesi için sermaye sahipliği bakımından bir ortaklık (şirket) olma şartı yoktur. Özel hastaneler gerçek kişi şahıs işletmesi olarak da kurulabilir. Ancak faaliyetlerinin yüksek uzmanlık düzeyi, kuruluşunun yüksek sermaye gerektirmesi ve yönetiminin de kurumsal olması gereği gibi nedenlerle özel hastaneler anonim şirket olarak kurulurlar. Bu bağlamda tabi olacağı yasal düzenlemeler anonim şirket oldukları düşünülerek açıklanacaktır.

3.3.2.1 Türk Ticaret Kanunu ve ilgili düzenlemeler

Ticari bir işletme olarak özel hastaneler bir anonim şirket tüzel kişiliğiyle kurulması durumunda Türk Ticaret Kanunu'ndaki hükümlere göre kurulurlar. Kanun şirketlerin kuruluşları, tüzelkişiliğinin kazanılması, ortaklık durumları, yönetilmeleri, karar nisapları hakkında hükümler getirmiştir. Ayrıca sermaye artırımı ve azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, ortaklığı sona ermesi, şirketin sona ermesi, iflas, tasfiye, gibi işletmenin hukuki durumlarıyla ilgili hükümler getirmiştir. Bunların dışında kanunun aşağıda belirtilen emredici hükümleriyle bağlıdır (Türk Ticaret Kanunu, 2011).

- Bir ticari unvan kullanmak ve ticari işletmeyi ilgilendiren hukuki sonuç doğuran belgeleri bu unvan altında imzalamak.
- Ticaret unvanını faaliyet gösterdiği yerin ticaret sicilinde tescil ettirmek
- Kanunda haksız rekabet olarak tanımlanmış fiilleri işlememek
- Ticari faaliyetlerinin gerektirdiği ticari defterleri tutmak. Tutulacak defterlere ilişkin usul ve esaslar yayınlanan bir yönetmelikle belirlenmiştir.
- Ticari işletmenin açılışında Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun envanter ve açılış bilançosu düzenlemek.
- Finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının denetlenmesi: Her yıl yayınlanan Cumhurbaşkanlığı kararıyla aktif toplam, net satış hasılatı ve çalışan sayısına göre kararda belirtilen ölçülerdeki şirketler bağımsız denetime tabidir.
- Denetime tabi şirketler bir internet sitesi kurmak ve kanunen yapılması gereken ilanları bu siteden yapmak.

Kanunda bu yükümlülöklere uyulmaması durumunda bazı adli ve idari para cezaları öngörölmüştür.

Türk ticaret kanununun uygulanmasıyla ilgili konularına göre birçok yönetmelik yayınlanmıştır. Yukarıda bahsettiğimiz yükümlük ve hukuki durumlarla ilgili yönetmelikler aşağıda belirtilmiştir.

Anonim şirketlerin genel kurul toplantılarının usul ve esasları ile bu toplantılarda bulunacak gümrük ve ticaret bakanlık temsilcileri hakkında yönetmelik: Yönetmeliğin amacı anonim şirketlerin genel kurul toplantılarının, kanuna, ana sözleşmeye, iç yönergeye uygun olarak yapılmasını sağlamak, iç yönergede

bulunacak asgari unsurları belirlemek, kendisine hisse senedi verilen kişilerin bu hisse senedinden doğan oy kullanma haklarının kullanılmasıyla ilgili usulleri düzenlemektir (Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik, 2012).

Yönetmeliğe göre anonim şirketlerin genel kurul toplantılarının esas ve usullerine ilişkin bir iç yönerge düzenlenir. İç yönerge şirket yönetim kurulu tarafından hazırlanır ve genel kurul tarafından onaylanır. Genel kurul tarafından onaylanan iç yönerge şirket merkezin bulunduğu yerdeki ticaret sicil müdürlüğünde tescil edilir. İç yönerge internet sitesi kurmak zorunda olan şirketlerin internet sitesinde yayınlanır. Hazırlanacak iç yönergede en az aşağıdaki konular düzenlenir: (Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik, 2012).

- Toplantının başlaması
- Başkanın seçilmesi
- Toplantı başkanının görevleri ve yetkileri.
- Toplantı gündemi ve gündemin görüşülmesinden önce yapılması gereken işler.
- Üyelerin hangi usullerde ve söz alacağı ve oy kullanacağı
- Tutanağa geçirilecek kayıtlar ve kayıt usulleri
- Toplantı bittikten sonra yapılacaklar.

Şirket genel kurulu şirket sermayesine katılan hisse sahiplerinin oluşturduğu şirketin en üst kara alma organıdır. Genel kurulun vazgeçilmez ve başkasına devredilemez görevleri vardır. Bunlar aşağıda sıralanmıştır (Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik, 2012);

- Ana sözleşmenin değiştirilmesiyle ilgili çalışmalar
- Yönetim organının seçilmesi, azledilmesi ile özlük haklarının belirlenmesi ve ibra edilmeleriyle ilgili çalışmalar.
- Şirket denetçilerinin seçilmesi.
- Mali tabloların yıllık faaliyet raporlarının kabul edilmesi ve yönetim kurulunun ibra edilmesi, yıllık karın kullanılması kararları.

- Şirketin tasfiyesi ve tasfiyeden vazgeçilmesi kararları.
- Yönetim kurulunun yetkisine bırakılmayan önemli şirket varlıklarının satışıyla ilgili kararlar.
- Yönetim kurulunun görev süreleriyle ilgili kararlar
- Şirketin borçlanma araçlarının çıkarılması, kayıtlı sermaye tavanıyla ilgili görüşmeler yönetim kuruluna yetki verilmesi
- Şirketin sahipliği ve nev'i değişikliğiyle (birleşme, bölünme, tür değiştirme) ilgili kararlar.
- Hakimiyet sözleşmesinin onaylanması.
- Şirket iç yönergesinin onaylanması kararları
- Sermaye ile ilgili yönetim kurulu raporlarının onaylanması kararları.
- İlk iki yıl içinde şirket esas sermayesinin onda birimden fazla tutarlı yeni şirket devralmalarıyla ilgili kararlar.

Şirket genel kurulu olağan ve olağanüstü toplanabilir. Olağan genel kurul toplantıları her hesap dönemi için yapılır. Toplantıda, şirket organlarının seçimi, finansal tabloların ve faaliyet raporlarının onaylanması, yönetim kurulu üyelerinin ibrası, karın kullanım şekli gibi konular görüşülür. Olağan genel kurul toplantısı hesap dönemi sonundan itibaren üç ay içerisinde yapılır. Olağanüstü genel kurul toplantıları şirket için zorunlu ve ivedi durumların oluşması durumunda yapılan toplantılardır. Borca batık olma durumu, öz sermayenin zarar nedeniyle karşılıksız kalması (teknik iflas) durumları olağanüstü genel kurul sebepleri arasında sayılabilir.

Sermaye şirketlerinin açacakları internet sitelerine dair yönetmelik: TTK' nun 357. Maddesine göre denetime tabi sermaye şirketleri kuruluşlarının ticaret siciline tescilinden üç ay içerisinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayınlanması için ayırması gerekmektedir (Türk Ticaret Kanunu, 2011). Bu tebliğin amacı sermaye şirketlerinin internet sitesi açma ve yayınlanması gereken ilanların yayınlamalarına ilişkin esasları düzenlemektir.

Şirketlerin yıllık faaliyet raporunun asgari içeriğinin belirlenmesi hakkındaki yönetmelik: Yönetmeliğin amacı TTK hükümlerine göre kurulan sermaye şirketlerinin yıllık faaliyet raporlarının asgari içeriğini belirlemektir. Yıllık faaliyet raporları hesap dönemi bitiminden itibaren iki ay içerisinde hazırlanır ve şirketin

yönetim organı başkanı ve üyeleri tarafından imzalanarak onaylanır. Yönetmeliğe göre aşağıdaki hususlar önem kazanmaktadır. (Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik, 2012)

- Faaliyet raporlarında, finansal tablolarına göre şirketlerin finansal performansı, finansal durumunu genel özellikleri, karşılabilecekleri temel riskler değerlendirilir.
- Şirket faaliyetlerinin etkin, etkin, güvenilir ve kesintisiz olarak yürütülebilmesi için ve mali tabloların doğru, dürüst ve zamanında elde dileyebilmesi için uygulanan iç kontrollerin etkinliği, yeterliliği ve uyumluluğu konularında açıklamalara yer verilir.
- Yıllık faaliyet raporunda, yanıltıcı, abartılı ve yanlış kanaat uyandırıcı, gerçeğe aykırı ifadeler yer verilemez. Şirketin finansal durumu açık, gerçeği yansıtacak bir şekilde dolambaçsız olarak yansıtılır.

Yönetmeliğe göre yıllık faaliyet raporların içeriğinde aşağıdaki hususlara yer verilir. (Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik, 2012)

- Raporun ilgili olduğu hesap dönemi, şirketin organizasyonu, ortaklık yapıları ve yıl içerisinde ortaklık yapısındaki değişiklikleri
- Yönetim kurulu, üst kademe yöneticileri çalışan personel sayıları
- İmtiyazlı hisse ve oy kullanma haklarıyla ilgili bilgiler
- Yönetim kurulu üyeleri ile üst kademe yöneticilere sağlanan mali haklar
- Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları
- Şirketin ilgili hesap döneminde yapmış olduğu yatırımlara ilişkin bilgiler, şirketin iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri hakkında bilgiler ile yönetim organının bu konudaki görüşü, mevzuat hükümlerine aykırı uygulamalar nedeniyle şirket ve yönetim organı üyeleri hakkında uygulanan idari veya adli yaptırımlara ilişkin açıklamalar, yıl içerisinde yapılan olağan ve olağanüstü genel kurullara ilişkin bilgiler, yıl içerisinde yapılan bağış ve yardımları, şirketin doğrudan veya dolaylı iştirakleri ve pay oranlarına ilişkin bilgiler, şirketin satın aldığı kendi paylarına ilişkin bilgiler gibi yıl içerisindeki önemli olaylar.
- Finansal durum

- Riskler ve yönetim organının değerlendirmesi

Yıllık faaliyet raporlarının hazırlanması zorunluğu, şirketin faaliyetlerinin etkinliği, finansal performansı ile ilgilenen paydaşlar, kredi veren kuruluşlarının ve yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını sağlamaya yöneliktir düzenlemedir.

Ticaret şirketlerinin Ticaret Bakanlığı'nca denetlenmesi hakkındaki yönetmelik: Yönetmeliğin amacı, ticaret şirketlerinin denetime tabi işlemlerini belirlemek ve bu işlemlerin Bakanlıkça denetlenmesine ilişkin ilkeleri ve usulü düzenlemektir. Yönetmeliğe göre ticaret şirketlerinin bakanlıkça denetlenmesinin amacı; şirketlerin kanuna ve düzenleyici işlemlere uygun işlem yapmalarını sağlamaktır. Bakanlık şirketleri resen denetleyebileceği gibi ortakların veya üçüncü kişilerin ihbarı sonucunda da denetleyebilir. Şirketlerin denetime konu olabilecek işlemleri aşağıdadır (Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkındaki Yönetmelik, 2012).

- Şirketlerin kuruluş, ticaret unvanı, işletme adı, ticaret siciline tescil ve ilanına ilişkin işlemler,
- Ticari defterlerine ilişkin işlemler,
- Birleşme, bölünme, tür değiştirme işlemleri, sona erme ve tasfiyeye yönelik işlemler,
- Para ve sermaye koyma borcuna ilişkin işlemler, sermayenin artırılması, azaltılması ve tamamlanması işlemleri
- Şirket sözleşmesinin değiştirilmesine ilişkin işlemler,
- Şirketler topluluğuna, bağlılığa ve hakimiyete ilişkin işlemler,
- Genel kurulun çağırılmasına, toplanmasına, karar almasına, görevlerine ve yetkilerine ilişkin işlemler,
- Yönetim organının oluşumuna, toplanmasına, karar almasına, sorumluluğuna, görev ve yetkilerine yönelik işlemler,
- Denetçinin seçilmesine ilişkin işlemler,
- Finansal tablolara, yıllık faaliyet raporlarına ve yedek akçelere yönelik işlemler,

Bu yönetmelikte ayrıca denetim ilkeleri, yapılacak denetimlerde uygulanacak denetim teknikleri, denetimin usulü ve denetim sonucunda düzenlenecek raporla ilgili açıklamalarda bulunulmuştur.

Yönetmeliğe göre şirketler tarafsızlık, eşitlik, dürüstlük, gizlilik ve mesleki özen ilkeleri başta olmak üzere aşağıdaki esaslara göre denetlenirler (Ticaret Şirkertlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkındaki Yönetmelik, 2012);

- Deliller önyargısız toplanır, adil ve tarafsız olarak değerlendirilir.
- Mesleki özen ve titizlikle uygun ve yeterli delillere dayanılarak sonuca varılır.
- İnceleme konusu işlemlerle ilgili şirket yöneticilerinin görüşleri dinlenir.
- Konun önünde eşitlik ilkesi doğrultusunda denetim faaliyetleri yürütülür.
- Denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde dürüstlük ve sorumluluk ilkeleri önemlidir. Denetim faaliyetleri bu ilkeler çerçevesinde yürütülür.
- Denetim faaliyetleri ve raporlanmasında gizlilik ilkesine uygun davranılır

Denetimlerde uygulanan denetim teknikleri varlık incelemesi, gözlem, doğrulama, bilgi toplama, kayıt sisteminin kontrolü, hesaplama, belge incelemesi ve örneklemedir.

Ticaret bakanlığı denetimleri sonucunda teftiş raporu, soruşturma raporu ve inceleme raporu olmak üzere üç tür rapor düzenlenebilir (Ticaret Şirkertlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkındaki Yönetmelik, 2012)

Teftiş raporu; şirketlerinin işlemlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesi sonucunda düzenlenen rapordur.

Soruşturma raporu: Denetim sırasında herhangi bir suç unsuruna ilişkin bulgulara ulaşılması durumunda savcılığı bildirilmek üzere düzenlenen rapordur.

İnceleme raporu: Teftiş ve soruşturma raporlarına konu olmayan hususlarda düzenlenen rapordur.

3.3.2.2 Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanun'una göre özel hastaneler diğer mükellefler gibi bazı ödevleri yerine getirmekle yükümlüdürler. Kanunun bildirimler kısmına göre işe başlama, adres değişikliği, yeni şube açılması, bina ve arazi değişikliği gibi durumları kanunda belirlenen sürelerde bağlı oldukları vergi dairesine bildirmek zorundadır.

Vergi Usul Kanun'unda işletmelerin defter tutma zorunluluğuyla ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Özel hastaneler yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda bir anonim

şirket statüsünde kurulmuş iseler Vergi Usul Kanun'una göre bilanço usulüyle Yevmiye Defteri, Büyük Defter (Defter-i Kebir), Envanter Defteri ve Damga Vergisi Defteri tutmakla yükümlüdürler ve tutukları bu defterleri ve muhasebe kayıtlarına kaynak olan ispatlayıcı belgeleri 5 yıllık zamana aşımı süresi içerisinde saklamak zorundadır. Tutulacak defterler kullanılmaya başlamadan önce ve her halde kullanılacağı hesap dönemi başından bir önceki ay sonuna kadar bulundukları il sınırlarında notere tasdik ettirmek zorundadırlar (Vergi Usul Kanunu).

Vergi Usul Kanun'unda özel hastanelerin faaliyetleri için başka bir muhasebe defteri zorunluluğu getirilmemiştir ancak 336 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle özel hastanelerin düzenleyeceği ilaç reçeteleri için 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanununa göre tutulan Protokol Defterine atıfta bulunularak bu reçetelerde protokol defterinde bulunan numarasının da yer alması zorunluluğu getirilmiştir. Genel tebliğe göre reçeteler üzerinde protokol numarasının bulunmaması durumunda özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir (336 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

Vergi Usul Kanun'una göre özel hastaneler diğer işletmeler gibi vergi incelemesine ve defter, belge ve diğer belgeleri ibraz mecburiyetine tabidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde, TTK hükümlerine göre kurulmuş sermaye şirketleri bir kurum olarak ifade edilmiş ve kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu hükmü getirilmiştir. Kanunda sermaye şirketlerinin kanuni ikametgahlarına göre dar mükellef ve tam mükellef olarak tanımlanmış ve bu mükellefiyet türleri itibarıyla ticari kazancın hesaplanmasında istisna ve muafiyet hükümleri getirmiştir. Kanun ayrıca verginin tarh edilmesi ve ödenmesine ilişkin hükümler getirmiştir. Kanuna göre kurumlar vergisi mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Kurumlar vergisi mükellefin kazancını bağlı bulunduğu vergi dairesine bir beyanname ile beyan etmesiyle tarh olunur. Safi kurum kazancının tespitinde nelerin ticari kazanç ve gider sayılacağı hususunda Gelir Vergisi Kanunu'na (GV) atıfta bulunulmuştur (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006).

Gelir Vergisi Kanunu'na göre her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Sermaye şirketleri bilanço usulüne göre defter tutarlar ve ticari kazançları bilanço usulüne göre tespit edilir. Gelir Vergisi Kanunu'nda ticari kazanç;

işletmenin öz sermayesinin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu fark olarak tanımlanmıştır. Ancak bu fark hesaplanırken, işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur (Gelir Vergisi Kanunu, 1960).

Kurumlar Vergisi Kanunu ayrıca şirketlerin tasfiye, birleşme, bölünme, devir ve tür değiştirme gibi şirket tüzel kişiliğinin varlığı ve sahipliğini temsil eden hususların vergi mükellefiyetiyle ilgili değişimleri ve getirdiği yükümlülükleri düzenlemektedir.

3.3.2.3 Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

Özel hastaneler bir işveren olması sebebiyle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na tabidir. İşyerinin iç kontrol sisteminin tasarlanması bakımından kanun da geçen işveren ve işveren vekili tanımları önemlidir. Çünkü kanun hükümleriyle işverene getirilmiş yükümlülükler aynı zamanda işveren vekilini de kapsamaktadır. (Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 2006)

İşveren: Kanunun 4/a maddesinde belirtilen bir hizmet akdi ile çalıştırılanları işyerinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler işverendir.

İşveren vekili: Kanunun 12. maddesine göre işveren adına ve hesabına, işin veya görülen hizmetin bütününün yönetim görevini yapan kimse, işveren vekilidir. Kanun işveren vekilini tanımlarken 4857 sayılı İş Kanunu'na atıfta bulunmuş, bu kanunda belirtilen yükümlülüklerinden dolayı işveren ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur hükmü getirmiştir. İşveren vekili bir hizmet sözleşmesi ile çalışan yönetici personeldir. Ancak kanunda geçen “ İşveren vekili ve 4857 sayılı İş Kanunu'nda tanımlanan geçici iş ilişkisi kurulan işveren” İfadelerinden işveren vekilinin “Belirsiz Süreli Hizmet Sözleşmesi” ile çalışan personelden farklı bir statüde çalıştığı anlaşılmaktadır.

Yöneticilerden birinin veya birkaçının yaptığı işlemler nedeniyle şirket ile birlikte müteselsilen sorumlu olması iç kontrol sisteminin etkinliğini artıracaktır. Bu bakımdan yöneticilerin iş sözleşmelerinin diğer personelden belirgin bir şekilde farklılaştırılması ve bu statülerinin iç yönergeyle belirlenmesi ve ilgili resmî kurumlar nezdinden tescillerin yapılması gerekmektedir.

Kanun özel hastanelere (işverenlere) getirdiği yükümlülükler, işyerleriyle ilgili hükümler ve çalışanlarıyla ilgili yükümlülükler olarak sınıflandırılabilir.

İşyerleriyle ilgili yükümlölükler: Kanunun ‘‘İşyerleri ve İşveren İlişkin Hükümler’’ başlığı altında işyerinin bildirilmesi, devri, intikali ve nakledilmesi hususlarında hükümler getirilmiştir. Özel hastaneler işyerlerini en geç sigortalı çalıştırmaya başladığı tarihte bir bildiriyle sosyal güvenlik kurumuna bildirmelidir. Kanuna göre işyeri; sigortalı sayılanların maddî olan ve olmayan unsurlar ile birlikte işlerini yaptıkları yerlerdir. İşyerinde üretilen mal veya verilen hizmet ile nitelik yönünden bağılılığı bulunan ve aynı yönetim altında örgütlenen işyerine bağılı yerler, dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden veya meslek eğitimi yerleri, avlu ve büro gibi diğer eklentiler ile araçlar da işyerinden sayılır.

Şirketler nevilerinin değişmesi, birleşmesi veya diğer bir şirkete katılması durumunda, bu hususların ticaret siciline tesciline ilişkin ilân tarihini takip eden on gün içinde, işyeri bildirgesi ile sosyal güvenlik kurumuna bildirilmek zorundadır. İşyerinin faaliyette bulunduğu adresten başka bir ildeki adrese nakledilmesi, sigortalı çalıştırılan bir işin veya işyerinin başka bir işverene devredilmesi veya intikal etmesi halinde, işyerinin nakledildiğı, yeni işverenin işi veya işyerini devraldığı tarihi takip eden on gün içinde, işyerinin miras yoluyla intikali halinde ise mirasçılar, ölüm tarihinden itibaren en geç üç ay içinde, işyeri bildirgesini kuruma vermekle yükümlüdür

Çalışanlarla ilgili yükümlölükler: Kanuna göre işverenler bir hizmet akdi ile çalışanlarını işe başlamadan önce işe giriş bildirgesi ile sosyal güvenlik kurumuna bildirmek zorundadır. Bu zorunluluk çalışanlarının işten çıkışları durumunda da söz konusudur. İşverenler çalışanlarının işten ayrılışını işten ayrıldıktan itibaren on gün içerisinde işten çıkış bildirgesi ile birlikte sosyal güvenlik kurumuna bildirmek zorundadır. Çalışanlara ödenen ücretleri ve kanunda belirlenen bazı ödemelerin toplamının brütü tutarı üzerinden hesaplanan sosyal güvenlik primlerini ilgili düzenlemelerde belirlenen süreler içerisinde bir bildirge ile sosyal güvenlik kurumuna bildirip ödemekle yükümlüdür. Kanuna göre işverenlerin, iş kazaları ve meslek hastalıklarıyla ilgili yükümlölükleri vardır.

İşverenlerin kanunla getirilmiş bu yükümlölüklerini gereğı yerine getirmemesi durumunda gecikme zamları, gecikme faizleri ve idari para cezaları öngörölmüştür.

Bu kanunun uygulanmasıyla ilgili bazı yönetmelikler çıkarılmıştır. Aşağıda bu yönetmeliklerden işverenin yükümlülüklerini içeren bazı yönetmelikler açıklanacaktır.

Sosyal sigorta işlemleri yönetmeliği: Yönetmeliğin amacı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun sosyal sigorta hükümleri ile getirilen hak ve yükümlülükleri ve sosyal sigorta işlemlerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir (Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği, 2010). Yönetmelikte işverenlerin çalıştırdıkları kişilerin sigorta girişlerinin ve işten çıkış bildirimleri, prime esas kazançlarının hesaplanması ve kuruma bildirilmesi ve ödenmesi, iş kazası, meslek hastalığı ilgili bildirimleri ile konular düzenlenmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu sağlık uygulama tebliği: Sağlık Uygulama Tebliği'nin (SUT) amacı 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası kanunu ve diğer kanunlardaki özel hükümler gereği sağlık yardımları Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sağlanan kişilerin, kurumca finansmanı sağlanan sağlık hizmetlerinden yararlanma usul ve esasları ile kurumca ödenecek sağlık hizmeti bedelleri bildirilmesidir (Sağlık Uygulama Tebliği, 2013).

SGK'nun sigortalılarının ve bakmakla yükümlü olduklarının sağlık giderlerinin karşılanmasıyla ilgili tüm hükümler SUT' de düzenlenmiştir. Tüm sağlık giderleri bu tebliğ çerçevesinde karşılanmaktadır.

3.3.2.4 Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili düzenlemeler

Özel hastaneler sermaye piyasası araçlarının (hisse senedi, borçlanma araçları) halka arz edilmesi veya ortak sayısı beş yüz üzeri olması durumunda Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili düzenlemelerine tabi olurlar. Aşağıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi SPK halka açık olan veya halka açık sayılan şirketlerin yönetim kurulunun faaliyetleri, finansal tabloları, işletmenin etkinliği ve verimliliği ve kurumsal yönetimiyle yakından ilgilenmektedir. Sermaye piyasası kanunu ve ilgili düzenlemelerinin getirdiği yükümlülükler işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda tabi olan anonim şirketlerin aşağıdaki durumlarıyla ilgili düzenlemeler yapılmıştır (Sermaye Piyasası Kanunu, 2012);

- Halka açık şirket olma statüsüne geçiş.

- Sermaye piyasası araçlarının ihraç edilmesi ve satışı ile ilgili düzenlemeler.
- Mali tablolarının ve kamuya açıklanması gereken özel durumlarının kamuya duyurulması ile ilgili düzenlemeler.
- Mali tablolarının bağımsız denetimi, kurumsal yönetim ilkeleri, kar dağıtımı ve kar avansı işlemleri.
- İdari para cezası gerektiren kanuna muhalif iş ve işlemler.
- Kanun kapmasında suç olarak değerlendirilen fiiller.
- Sermaye piyasası kurulu tarafından denetlenmesi, tedbirler ve yaptırımlara ilişkin düzenlemeler.

Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki bu hükümlerin uygulanması ile ilgili esaslar Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanmış tebliğiler çerçevesinde yürütülür. Aşağıda özel hastanelerin halka açıklaması veya halka açılmış sayılması durumunda tabi olacağı düzenlemeler açıklanacaktır.

Sermaye piyasasında finansal raporlamaya ilişkin esaslar tebliği: Özel hastaneler sermaye piyasası araçlarını borsa veya diğer sermaye piyasalarında arz etmesi durumunda 3 aylık ara dönemler ve yıllık mali tablolarını KGK tarafından yayınlanmış TMS ve TFRS' lere göre hazırlayıp 3 aylık ara dönemler ve yıllık faaliyet raporlarıyla birlikte kamuya açıklamak zorundadırlar. Tebliğde finansal tabloların ve faaliyet raporlarının kamuya bildirilmesi usulleri açıklanmıştır (Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, 2013)

Tebliğe göre şirketlerin yıllık ve ara dönem faaliyet raporlarından ve kamuya açıklanmasında şirket yönetim kurulu sorumludur. Yönetim kurulu mali tablo ve faaliyet raporlarının kamuya açıklanmadan önce incelemek, finansal tablo kullanıcılarını yanıltacak yanlış bilgiler içermediği, işletmenin mevcut mali durumu ve karşı karşıya olduğu riskleri doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığını beyan etmeyle sorumludurlar. Yönetim kurulu yıllık ve ara dönem faaliyet raporları aşağıdaki bilgileri içerir.

- Şirket yönetim kurulu üyelerinin ve diğer üst kademe yöneticilerinin yetkileri, görevde kalacakları süreler, personelin özlük hakları.
- Faaliyette bulunduğu sektör üretim faaliyetleri ve satış faaliyetleriyle ilgili bilgiler.

- Şirketin dönemdeki yatırımları, yatırımları nasıl finanse ettiği, teşviklerden yararlanıp yararlanmadığı.
- Çıkarılmış bulunan sermaye piyasası enstrümanlarıyla ilgili bilgiler.
- Faaliyet döneminde ana sözleşmesinde değişiklik yapılmışsa değişikliklere ilişkin bilgiler.
- Kurumsal yönetimi ilkelerine uyumuyla ilgili düzenlenmiş rapor.
- Ortakların, yönetim kurulu üyelerinin, üst düzey yöneticilerinin ilişkili olduğu kişilerle yaptıkları ticari faaliyetlere ilişkin bilgiler.
- Mali tablo kullanıcılarının kararlarında etkili olabilecek önemdeki diğer bilgiler.
- Ara dönemlerde ortaya çıkan işletmenin mali tablolarına, geleceğine etki edebilecek önemli olaylar, riskler, belirsizlikler ara dönem faaliyet raporların belirtilmelidir.

Şirketler mali tablolarını ve faaliyet raporlarını bağımsız denetim raporlarıyla birlikte Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) ve internet sitelerinde yayınlamak zorundadırlar.

Kurumsal yönetim tebliği: Özel hastaneler hisse senetleri borsada işlem görmesi durumunda bu tebliğde getirilen hükümlere uymak ve tebliği ekindeki kurumsal yönetim ilkelerini uygulamak zorundadırlar. Kurumsal yönetim ilkelerinden zorunlu tutulacak olanların belirlenmesiyle ilgili hisse senedi pazarlarındaki ağırlıkları, piyasa değerleri ve dolaşımdaki hisse senetlerinin piyasa değerleri esas alınarak üç guruba ayrılmıştır (Kurumsal Yönetim Tebliği, 2014).

Kurumsal yönetim ilkelerinde şirketlerin aşağıdaki konulardaki uygulamalarında ilkeler getirilmiştir.

- Hisse senedi sahiplerinin oy hakları, azınlık hakları, kar payı hakları, hisselerin devri ve şirket genel kurulunun yapılmasıyla ilgili ilkeler.
- Kamunun bilgilendirilmesiyle ilgili şirketin internet sitesinin bulunması, faaliyet raporu ve şeffaflıkla ilgili ilkeler.
- Şirketin çalışanları, alacaklıları, tedarikçileri, müşterileri vb. gibi şirketle herhangi bir şekilde menfaat ilişkisi bulunanlarla ilişkilerin düzenlenmesiyle ilgili ilkeler, menfaat sahiplerinin şirketin yönetimine katılmasıyla ilgili ilkeler

- Şirket yönetim kurulunun oluşturulması, faaliyetleri, toplantıları, aralarında oluşturdukları komiteler ve faaliyetlerine ilişkin ilkeler

Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliği: Bağımsız denetim işletmelerin mali tablolarının ve faaliyet raporlarının standartlara uygun olarak raporlandığının ve şirketin gerçek durumunu doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığının muhasebe defter, belge ve muhasebe kayıtları üzerinden denetlenmesi ve denetim sonucuna göre bir görüşe varılarak rapor düzenlenmesi sürecidir.

Tebliğe göre aşağıdaki durumlarda özel hastaneler bağımsız denetime ve sınırlı bağımsız denetime(inceleme) tabidir.

- Sermaye piyasası araçları borsada veya diğer sermaye piyasası pazarlarında alınıp satılması durumunda altı aylık mali tabloları ve faaliyet raporları sınırlı bağımsız denetime, yıllık mali tabloları ve faaliyet raporları bağımsız denetime tabidir.
- Sermaye piyasası araçları borsa ve diğer sermaye piyasasında alınıp satılmasa da ortak sayısının beş yüzden fazla olması sebebiyle halka açık sayılan anonim şirket statüsünde kurulmuş, aktif toplam, net satış hasılatı ve personel sayıları bakımından cumhur başkanlığı kararnamesinde belirtilen sınırları aşması durumunda yıllık mali tabloları ve faaliyet raporları bağımsız denetime tabidir.
- Sermaye piyasası araçları borsa ve diğer pazarlarda alınıp satılmayan ve halka açık sayılmayan bir şirket olması durumunda aktif toplam, net satış hasılatı ve personel sayıları bakımından cumhur başkanlığı kararnamesinde belirtilen yukarıdakilere görece daha yüksek sınırları aşması durumunda yıllık mali tabloları ve faaliyet raporları bağımsız denetime tabidir.

Bağımsız denetime tabi olan tüm işletmelerde olduğu gibi özel hastanelerde de bağımsız denetim bakımından işletmenin iç kontrol sistemi önemlidir. Etkin bir iç kontrol sistemi bulunan şirketlerin bağımsız denetim raporlarından ‘olumlu görüş raporu’ alma ihtimali yüksektir. İç kontrol sisteminin faaliyet sürecindeki önemli hata ve hileleri önleyecek etkinlikte bulunması gerekir. Bağımsız denetim ekibinin denetim faaliyetleri işletmenin iç kontrol sistemini tanımasıyla başlar. Kontrol çerçevesi, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişimi ve iç denetimi ile etkin bir şekilde tasarlanmış iç kontrol sistemi bağımsız denetim ekiplerine bir güvence sağlayacaktır.

Bunun sonucunda da bağımsız denetim ekibi çalışmalarının kapsamını daraltacak bu da denetim sürecini kısaltıp denetim maliyetlerini düşürecektir.

3.4 Özel Hukuk Düzenlemeleri

Özel hastanelerin tabi olduğu özel hukuk düzenlemeleri tedarikçileriyle yaptığı satın alma sözleşmeleri ve büyük hizmet alıcıları olan Sosyal Güvenlik Kurumu, özel sağlık sigorta şirketleri, özel banka sandıkları ve çalışanlarının sağlık giderleri karşılayan kurum ve kuruluşlarla yaptıkları sağlık hizmetleri tedarik sözleşmeleridir.

İç kontrol sistemi işletmenin faaliyet şartlarını ve çevresiyle olan ilişkilerini etkinleştirir. Özel hastanelerin bir sağlık hizmeti sunucusu olarak SGK, özel sigorta şirketleri, banka sandıkları gibi etkin iç kontrol sistemleriyle yönetilen kamu ve özel sektör kuruluşlarına hizmet verebilmesinin önemli şartlarından bir tanesi de etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmasıdır. Sağlanan hizmetlerin etkinliği ve işletmenin yönetilmesi bakımından bu kuruluşların sözleşme şartlarını karşılayabilmesi ve sözleşmesel ilişkiyi sürdürebilmesi etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına bağlıdır. Bununla birlikte iyi yönetilen bir hastane tedarikçilere güven verecek ve faaliyetlerinde kullanacağı hizmet ve malzemeleri daha düşük maliyetle ve zamanında satın almayı sağlayacaktır.

3.4.1 Tedarikçilerle yapılan satın alma sözleşmeleri

Tedarikçilerle yapılan sözleşmelere uyumu önemli kılan, tedarik zincirindeki etkinliğin faaliyetlerin verimliliğine etkisidir. Özel hastanelerde faaliyetlerinde etkinliğin ve verimliliği bir şartı da kullanılacak medikal cihaz, medikal sarf malzeme, ilaçların ve dışarıdan sağlanan hizmetlerin zamanında ve uygun fiyatlarla tedarik edebilmesidir.

Özel hastaneler tedarikçileriyle yaptığı sözleşme hükümlerine uygun davranmalıdırlar. Tedarikçiler nezdinde iyi bir müşteri olmak, hastanelerin ihtiyacı olan ilaç, medikal cihaz ve medikal malzemelerin tedarik edilmesi konusunda zorluk yaşamamasını sağlar. Ayrıca satın alma sözleşmelerinde ödeme vade aşımı durumunda gecikme faizi ödenmesi öngörülmüş olabilir. Etkin bir iç kontrol sistemi sayesinde tedarikçilerle yapılan sözleşmelerin işletmeye getirdiği yükümlülükler olması gerektiği bir şekilde yerine getirilir. Hizmet üretimde gereken malzeme ve dışarıdan sağlanan hizmetlerin kalite ve zamanında tedarik edilmesi bakımından

etkinlik sağlanır. Tedarikçilere yapılması gereken ödemeler zamanında yapılarak gereksiz faiz ödenmesi ve kaynakların israfı önlenmiş olur.

3.4.2 Sosyal Güvenlik Kurumu sağlık hizmetleri satın alma sözleşmesi

SGK özel hastanelerin en büyük alıcısı durumundadır. SGK genel sağlık sigortalısı kişilerin sağlık hizmetlerini özel hastanelerden satın alır. SGK ile özel hastaneler arasında yapılan ‘‘Sağlık Hizmeti Satın Alma Sözleşmesi’’ bir özel hukuk sözleşmesidir. Sözleşmede genel sağlık sigortalıların ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin kamu ve özel hastanelere başvuruları ve tedavi hizmet bedellerinin SGK tarafından ödenmesiyle ilgili ilişkiler, özel hastanelerin hak ve yükümlükleri, özel hastanelerin personeline ilişkin şartlar, tıbbi ve teknik şartlar, cezai şartlar ve sözleşmenin feshi gibi hükümlere açıklık getirilmektedir.

3.4.3. Diğer sağlık hizmeti satılma sözleşmeleri

Sosyal Güvenlik Kurumu’nun sağlık harcamalarını karşılanabilecek düzeyde tutmak için geliştirdiği uygulamaları sonucunda ortaya çıkmış özel sağlık sigorta kuruluşları ile özel hastaneler arasında yapılmış sözleşmelerdir.

Sosyal Güvenlik Kurumu sigortalıların karşılaşılabileceği tüm sağlık risklerini karşılama olanağına sahip değildir. Sağlık Uygulama Tebliği’nde bedeli karşılanacak ilaç ve tedaviler, bedeli karşılanmayan ilaç ve tedaviler ve bedelinin bir kısmı karşılanacak ilaç ve tedaviler belirtilmiştir. Bu durumda özel hastanelerde hastalara sunulan sağlık hizmetinin bedelinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından karşılanmayan kısmı fark ücreti olarak hastalar talep dilmektedir. Kişiler bu fark ücretlerini tercihleri doğrultusunda ya kendileri ödemekte ya da özel sağlık sigortası kullanarak ödeme yoluna gitmektedir.

SGK Genel Sağlık Sigortası Genel Müdürlüğü’nün 2012/25 sayılı ‘‘ Tamamlayıcı veya Destekleyici Sağlık Sigortası Uygulamaları’’ konulu genelgesinde özel sağlık sigortasına sahip olan genel sağlık sigortalısı ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin SGK ile sözleşmeli özel hastanelerden sağlık hizmeti alması sırasında kullanabilecekleri tamamlayıcı veya destekleyici sağlık sigortasının konusu olabilecek hususlar aşağıdaki gibidir (Tamamlayıcı veya Destekleyici Sağlık Sigortası Uygulamaları, 2012);

- SGK tarafından bedeli karşılanmayan hizmetler.

- Alınabilecek fark ücretleri.
- Bedeli hastadan alınabilecek özel hizmet ve imkanlar (özel oda vs)
- Özel hastanelerin özel sigorta şirketlerinden alabilecekleri SUT’nde düzenlenen fiyatlar üzerindeki bedeller.

Özel sağlık sigortalıları sigorta poliçesini satın aldığı sigorta şirketi yaptığı sözleşme dahilinde özel hastanelerden aldığı sağlık hizmeti bedelleri sigorta şirketi tarafından karşılanmaktadır.

Özel sigorta şirketleri sigortalılarının sağlık hizmeti ihtiyaçlarını özel hastanelerden satın alma yoluyla gidermektedir. Sağlık hizmeti satın alma şartları her sigorta şirketi ve her özel hastanelerde farklılık gösterebilmektedirler.

Özel hastaneler sigorta şirketleri dışında özel bankalar, kamu ve özel sektör kurum ve kuruluşlarının çalışanlarına verdikleri tamamlayıcı sağlık sigortası kapsamında sağlık hizmetleri vermektedir. Sağlık hizmet bedeli karşılanacak sigortalı ve bakmakla yükümlü oldukları kişiler, bedeli karşılanacak ilaç ve tedavilerin kapsamı, geri ödeme koşulları özel hastane ile söz konusu kurum ve kuruluşlar arasında yapılan sözleşmeler çerçevesinde belirlenmektedir.

4. ÖZEL HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI

İç kontrol sisteminin önemi ve gerekliliğiyle ilgili yukarıda yaptığımız açıklamalar, asıl amacı ticari faaliyet ve kar elde etmek olan özel hastaneler için de geçerlidir. Özel hastanelerde sağlık hizmetlerinin kendine özgü nitelikleri üretim ve ticaret işletmelerinden farklılıklar göstermesine neden olur. Bu bakımdan iç kontrol sisteminin oluşturulmasını açıklarken faaliyetlerinin bazı özelliklerini bir kez daha ortaya koymak faydalı olacaktır (Menderes, 1995, s. 35-36).

- Faaliyet konusu ve üretilen hizmet insan sağlığının korunmasıyla ilgilidir
- Ürün tanımı çok zor yapılır. 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.

Özel hastanelerde üretim faaliyetlerinin yüksek derecede uzmanlık gerektirmesi, poliklinik ve servislerin hizmetlerini yürütürken birbirlerine yüksek derecede bağımlı olması etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasını zorunlu kılmaktadır.

Özel hastanelerde muhasebe bilgi sistemi aşağıdaki yönetim faaliyetleri gerçekleştirilirken üst yönetime yardımcı olur (Menderes, 1995)

- Uzun vadeli amaçları saptamak ve açık bir şekilde formüle edilmesini sağlamak
- Uzun ve kısa vadeli planların yapımına katkıda bulunmak, varlık hareketlerini parasal tutarlarıyla ortaya koyarak hastanenin gelişimi ve karlılığı üzerindeki etkilerini göstermek
- Standartları ve bütçeleri hazırlayarak hastanenin çeşitli faaliyetlerini koordine etmek ve kontrole yardımcı olmak
- İç denetime uygun ortam sağlayarak hastane varlıklarını korumak
- Hastane içi ve hastane dışı finansal tablo kullanıcıları için raporlama yapmak
- Optimum emniyet stok miktarını hesaplayarak faaliyetlerin kesintiye uğramasını engellemekle beraber gereksiz stoklamanın önüne geçmeye yardımcı olmak

4.1 Özel Hastanelerde İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Özel hastanelerde iç kontrol sisteminin amaçları;

- Hastane varlıklarını korumak
- Sağlık hizmetlerinde etkinlik ve verimliliği sağlamak
- Doğru ve güvenilir mali raporlama yapmak
- Faaliyetlerde yasa ve diğer düzenlemelere uygunluğu sağlamaktır.

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

4.1.1 Hastane varlıklarını korumak

Özel hastanelerin varlıkları;

- Binaları,
- Tıbbi cihaz ve donanımları,
- Demirbaşları
- Stokları,
- Nakit varlıkları, banka hesapları,

- 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) önlenmiş olur.

4.1.2 Sağlık hizmetlerinde ve yönetimde etkinlik ve verimliliği sağlamak

Özel hastanelerin faaliyetlerinin ve verdiği hizmetin insan sağlığının korunmasıyla ilgili olduğundan; üretilen hizmetin kusurlu olması diğer sektörlerde üretilen ürünlerin kusurlu olmasından daha çok olumsuz durumlara sebep olur. 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. Bu bakımdan sürecin her evresi özenle kurgulanmalı ve icra aşamasında da her personel görevini bir kurum kültürüne bağlı olarak sorumluluk duygusuyla yürütmelidir. Hekim muayenesinden sonra hastalığı teşhis ederken, biyokimya, mikrobiyoloji gibi laboratuvar sonuçları ve tıbbi görüntüleme raporlarında faydalanır. Bunun sonucunda koyacağı teşhise göre tedavi uygular. Laboratuvar ve tıbbi görüntülemede yapılacak bir hata yanlış teşhis ve yanlış tedavi uygulanmasına sebep olabilir. Örneğin laboratuvar örneklerinin hastadan alınması sonuçlarının kaydedilmesi ve ilgili hekime bildirilmesi süreci özenle kurgulanmalı risk ve hataları ortadan kaldıracak derecede etkin olmalıdır. Bu bakımından hizmetlerin organizasyonu, görev dağılımları, personelin eğitilmesi gibi kontroller etkin bir şekilde belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

Bununla birlikte sağlık hizmetleriyle ilgili geçmişteki veriler ve uygulamalar hizmeti alanların gelecekte sağlığının korunmasıyla doğrudan ilgilidir. Bu sebeple özel hastanelerde işletmenin sürekliliği kavramı diğer ticari işletmelerden daha da önemlidir. Kötü yönetimden dolayı finansal zorluğa düşmek ve faaliyeti terk etmek geçmişte hizmet verdiği müşterilerinin (hastalar) gelecekte mağduriyet yaşamasına neden olabilir. Bu sebeple özel hastaneler etkin ve verimli yönetilmelidir. İdari ve

mali yönetimde etkinliğin sağlanması etkin bir iç kontrol sistemi tasarlanmasıyla mümkün olabilir.

4.1.3 Doğru ve güvenilir mali raporlama yapmak

İşletmelerde faaliyet sonuçlarının gözlemlenmesi, değerlendirilmesi ve ilgi duyanlara bildirilmesi finansal raporlar sayesinde sağlanmaktadır. Genel olarak muhasebe bilgi sisteminin işletme yöneticileri, kredi kuruluşları, yatırımcılar ve kamu müfettişleri için finansal raporlama yapması beklenir. İç kontrol sistemi muhasebe bilgi sisteminin finansal tabloları doğru ve güvenilir bir şekilde oluşturmasını sağlamaya yardımcı olur.

Özel hastanelerde finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliği hastane yöneticileri (i kullanıcılar), kreditörler, yatırımcılar ve kamu müfettişleri (dış kullanıcılar) için önemlidir.

Özel hastane yöneticileri işletmenin geleceğiyle ilgili karaları alabilmek. Yıllık bütçelerin oluşturulması, gelecekte doğacak finansal kaynak ihtiyacının tespit edilmesi ve kaynak ihtiyacı olan poliklinik, servis gibi sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi doğru ve güvenilir olarak oluşturulmuş finansal raporların analiz edilmesi ile sağlanır.

Hastane yönetimi hekim/hemşire egemenliğinden dolayı üretilen hizmetin maliyetini kontrol edemese de bütçe çalışmaları ve gelecekte işletmenin ihtiyaç duyacağı net çalışma sermayesinin optimum olarak hesaplanabilmesi ve gereken finansman olanaklarını araştırabilmesi için bu maliyetleri dikkatle takip etmesi gerekmektedir. Maliyet muhasebesi raporlarıyla yönetimin bu konudaki bilgi ihtiyacı karşılır. Bu raporlarla klinik ve branş bazında maliyet ve karlılık analizleri yaparak kaynak ihtiyacı olan klinik ve branşlara optimum düzeyde kaynak aktarılması için değerlendirmeler yapabilirler.

Özel hastane üst yönetimi devletin vergi ve sosyal güvenlik mevzuatıyla işletmeye yüklediği sorumlulukları yerine getirebilmek için finansal raporları kullanırlar.

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.

Finansal raporların doğruluğunu etkileyen iki unsur vardır;

- İş süreçlerindeki kıymet hareketlerinin eksiksiz olarak muhasebe birimine bildirilmesi ve muhasebe birimince eksiksiz olarak kaydedilmesi; Özel hastanelerde hasta kabul-tedavi hizmetinin verilmesi-tahsilat, satın alma-ödeme ve stok hareketleri önemli iş süreçleridir. Bütün kıymet hareketleri bu iş süreçlerinde oluşur. Bu süreçlerdeki kıymet hareketlerinin muhasebe birimine eksiksiz olarak bildirilmesini sağlayan kontrol prosedürleri geliştirilmelidir.
- Kıymet hareketlerin muhasebe usul ve prensiplerine uygun olarak doğru hesaplara doğru tutar ve miktarlarla kaydedilmesi; muhasebe biriminde çalışan personel, kullanılan hesap planı, iletişimi sağlayan belgeler ve bilgisayar otomasyon sisteminin yeterliliğiyle ilgili bir konudur. Muhasebe birimde çalışan personelin işe alınması, eğitilmesi konularında etkinlik sağlanabilmelidir. Kıymet hareketlerinin nev'ini, tutarını ve kaynağını açık ve net bir şekilde ortaya koyabilecek, karşılaştırma ve analize uygun bir hesap planı kullanılmalıdır. İş süreçlerinde çalışan personel ile muhasebe biriminde iletişimi sağlayabilecek etkinlikte belgeler (malzeme istek formları, stok sevkiyat formları, ödeme tahsilat makbuzları vb.) kullanılmalıdır. Hastane uygulamalarının kaydedilmesi, raporlanması işlemlerine uygun bir bilgisayar otomasyon sistemi kullanılmalıdır.

Finansal raporların dürüstlüğü işletme yönetiminden itibaren her düzeyde çalışan personelin dürüstlüğünden etkilenir;

- Bazı hastane üst yöneticileri amaçlarına göre finansal tabloları manipüle etme eğilimde olabilirler. Kimi hastanelerde vergi matrahına aşındırmaya yönelik olarak işletmeyi olduğundan daha az karlı, kimilerinde ise yatırımcı veya kreditorleri yanıltmaya yönelik olarak olduğundan daha çok karlı finansal tablo sunumu söz konusu olabilir. Hastane üst yöneticileri hastanenin gerçek finansal durumunu dürüstçe ortaya koymak istemelidir. Etkin bir iç kontrol

sistemi uygun bir kontrol ortamına bağlıdır. Uygun kontrol ortamının sağlanması başta yöneticilerin etik ve ahlaki değerlere bağlılığından etkilenir.

- Orta ve alt düzey yöneticiler ve diğer çalışanlar haksız menfaat sağlamak veya sorumluluk alanlarındaki hataları, eksiklikleri saklamak için kıymet hareketlerini manipüle etme isteği finansal tabloların dürüstçe sunulmasını engelleyebilir. Bir sorumlu hemşirenin sorumluluğundaki medikal malzemelerin yanlış ve özensiz kullanılması sonucun oluşan stok açığını gidermeye yönelik hasta kayıtlarını manipüle etme isteği buna örnek olarak verilebilir. Haftalık sayım, karşılıklı mutabakat, personelin rotasyona tabi tutulması gibi kontrollerle bu riskler önlenmelidir.

4.1.4 Hastane faaliyetlerinde yasa ve düzenlemelere uyulmasını sağlamak

İç kontrol sisteminin yukarıda açıkladığımız amaçları birbirinden bağımsız değil birbirine sebep ve sonuç olan amaçlardır. İster devletin kanun ve düzenlemeleri olsun, isterse hastane iç düzenlemeleri olsun ticari ve sağlık hizmetleriyle ilgili bütün düzenlemeler toplumun refahını yükseltecek kalitede ve etkinlikte hizmet verilmesini sağlamaktır. Özel hastanelerde üst yönetim tarafından oluşturulmuş 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 ve sürekli faaliyet durdurmaları hatta hastane ruhsatının iptal edilmesi cezaları içermektedir. Sosyal güvenlik ve vergi mevzuatına ilişkin düzenlemeler de de uyumsuzluk olması durumunda idari para cezaları ve teşviklerden mahrum bırakılma cezaları öngörülmektedir. Bu bağlamda özel hastanelerde iç kontrol sistemi yasa ve düzenlemelere uyumu sağlayarak aynı zamanda hastane varlıklarının korunmasını sağlar diyebiliriz.

4.2. Özel Hastanelerde İç Kontrol Bileşenleri

Diğer bütün işletmelerde olduğu gibi özel hastanelerde de etkin bir iç kontrol sistemi bazı unsurların oluşturulması ve bir araya getirilmesiyle sağlanır. Tezimizin aşağıdaki bölümlerinde kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi

iletişim ve izleme unsurlarının özel hastanelerde uygulanmasıyla ilgili açıklamalar yapılacaktır.

4.2.1 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 bağlığı, yöneticilerin yönetim felsefesi, uygun personel politikalarıyla çalışanların organize edilmesi, yetki ve sorumlulukların etkin bir şekilde dağıtılması ve devredilmesiyle sağlanır. Aşağıda özel hastanelerde uygun bir kontrol ortamının unsurları açıklanacaktır.

4.2.1.1 Özel hastanelerde etik ve ahlaki değerler

Özel hastanelerde etik ve ahlaki değerlere bağlılık toplumun hastanelerden beklediği sağlık hizmetlerindeki etkinliği sağlamada en önemli unsurlardan bir tanesidir. Etik ve ahlaki değerlere bağlılık hastane üst yönetiminin belirlediği hedef ve amaçları, iç yönergeleri, politika ve prosedürleri etkiler. Yönetimin dürüstlüğü değişik kademelerde hizmet veren iç kontrol sistemi elemanlarına etik ve ahlaki değerlere bağlılık konusunda destekleyici ve teşvik edici etkiye sahiptir.

Hastane işletmeleri belirsizliklerin olduğu bir yapıya sahiptir. Bu belirsizlikler kimin ne zaman hasta olacağı, tıbbi tedavilerin etkili olup olmayacağı, tedavi maliyetlerinin ne tutarda olacağıyla ilgilidir. Hastaların uygulanan tedavilerin etkililiği ve kalitesi hususunda bilgi sahibi olmaması, tetkik ve tedavilerden değişik alternatifler arasından hangilerinin daha uygun olduğunu bilememesi (Tarım, Zaim& Torun, 2014, s. 127) özel hastanelerde etik ve ahlaki değerlere bağlılığı daha da önemli kılmaktadır.

Tıp literatüründe bilinen ve bugün hala kabul gören sağlık etiğine ilişkin ilk kurallar milattan önce 460-370 yıllarında yaşamış Hipokrat tarafından eserlerinde yayınlanmıştır. Hipokrat yemininde yer alan ilkeler bilinen en eski mesleki etik ilkeleridir. Sağlık etiğinde ve tıp uygulamalarında bir dönüm noktası olmuştur. Tıp etiği, tıp ve sağlık alanındaki faaliyetlerin iyi ya da kötü yönden değerlendirilmesi etkinliğidir. Tıp etiği, sağlık hizmetlerinin üretilmesinde rol sahibi olan hekim, hemşire, hastane yöneticisi ve diğer sağlık çalışanlarının da dahil olduğu ve tüm toplumdaki birey ve kurumları ilgilendiren faaliyet alanıdır (Aydın, 2006, s. 1-3).

Amerikan Tıp Derneği/ American Medical Association (AMA) ‘nin yayınladığı tıbbi etik ilkeleri aşağıdaki gibidir (American Medical Association, 2018).

- Hekim insan haklarına ve onuruna saygılı ve yeterli sağlık hizmeti sunmalıdır
- Hekim profesyonellik standartlarını desteklemeli, tüm profesyonel ilişkilerde uygun niteliklere sahip ve dürüst olmalı, yetkinlikten yoksun ve sahtecilik yapan hekimleri rapor etmelidir.
- Hekim yasalara saygılı olmalı aynı zamanda hastanın yararı için gereken sorumluluğu almalıdır.
- Hekim hastaların, meslektaşlarının ve diğer sağlık profesyonellerinin haklarına saygı göstermeli ve hastaların sırlarını korumalıdır.
- Hekim bilimsel bilgileri incelemeye uygulamaya, iletmeye ve tıp eğitimine bağlılığı sürdürmeye devam etmelidir. Bu bilgileri gerektiğinde hastalara, iş arkadaşlarına ve kamuya sunmalıdır.
- Hekim acil durumlar haricinde kime hizmet edeceğini, kiminle iş birliği yapacağını ve uygun ortamı özgürce seçer.
- Hekim toplum halk sağlığının iyileştirilmesine katkıda bulunan faaliyetler katılmalıdır.
- Hekim hastanın tedavisinde ortaya çıkan olağan üstü durumların sorumluluğunu kabul etmelidir.
- Hekim tüm insanlar için tıbbi bakım hizmetlerine ulaşımı desteklemelidir.

Ülkemizde sağlık etiği uygulamaları 663 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) verdiği yetkiye dayanarak Sağlık Meslekleri Kurulu (SMK)’ nun belirlediği ilkeler çerçevesinde yürütülür. Bu etik ilkeler göre sağlık meslek mensupları; (T.C Sağlık Bakanlığı Etik Komisyonu, 2018)

- Hekimler toplumun ve birey olarak insanların sağlığını mesleki faaliyetlerinin önceliği sayarak tüm bilgi ve becerisini toplum sağlığını korumak için kullanmalıdır.
- Hizmet verirken üst düzey kaliteye önem vermelidir.
- Hastaların şahsiyet haklarına ve gizliliklerine saygı göstermelidir, Hastaların sağlıklarıyla ilgili karar verme hakkına saygı duymalıdır. Sağlık durumlarıyla ilgili bilgiler verirken ruhsal ve kültürel durumlarına dikkat ederek davranır. Hizmet verdiği hastalar arasında farklılık gözetmeden hizmet verir.

- Mesleki faaliyetlerini icra ederken dürüstlükten ayrılmamalıdır. Aldığı eğitimi ve bilimsel görüşlerle mesleğini icra eder. Mesleğini kişi ya da kurumların çıkarlarına alt etmekten kaçınmalıdır.

Yukarıda AMA ve SMK' nin yayınladığı etik ilkeler sağlık çalışanları ile bir birey olan hasta arasındaki ilişkileri düzenleyen etkinliklerdir. Özel hastanelerdeki iç kontrol sisteminin bir unsuru olan etik ve ahlaki değerler denilince; hem sağlık çalışanlarıyla hastalar arasındaki ilişkileri düzenleyen, hem de bir kuruluş olarak hastane işletmesinin yöneticilerinin yönetim faaliyetlerini yürütürken tüm toplum ve kamu kurumlarına karşı olan sorumluluklarını düzenleyen etkinlikler olarak anlaşılmalıdır.

Sağlık hizmeti üreticileri hekim, hemşire ve diğer sağlık personeli organizasyon içerisinde güç odağı olarak önemli bir konumda bulunmasına karşın nihayetinde iç kontrol sistemi içerisinde değişik kademelerdeki çalışanlardır ve yöneticilerin belirlediği hedefler, amaçlar doğrultusunda politika ve prosedürlere bağlı olarak çalışmak zorundadır. İşte bu nokta hastane yönetiminin dürüstlüğü, etik ve ahlaki değerlere bağlılığı önem kazanmaktadır. Hastane yönetimi performans ölçüm kriterleri olarak verilen hizmetin kalitesine öncelik vermeli maddi hedefleri görece daha düşük önemlilikte belirlemelidir. Çalışan personeline ulaşılabilir ve makul maddi hedefler getirmelidir.

Yönetim kararlarının sağlık gerekçeleri ile değil, performans kriterleri ile gerçekleştirilmesi durumunda yönetimin etik ve ahlaki değerlere bağlılığında bir deformasyonu gündeme getirir. Performans değerlendirme ölçütü olarak maddi hedeflere ulaşma derecesine öncelik veren bir hastane yönetimi hastanenin gelirlerini artırmak için, gereksiz yere yatış verilmesine ve gereksiz tahlil ve tetkik yapılmasına, neden olabilir. Bu durum toplumun nitelikli sağlık hizmetine erişimini zorlaştırır. Hasta haklarını ve hekim sorumluluğunu zedeler, hekimin mesleğini meşruiyet ve dürüstlikle yapma ilkesi ile çelişir. Aynı zamanda hasta hakları ve hekim sorumluluğunu zedeleyici yönüyle, tıp etiğinin öncelikle, hastaya zarar vermeyip, tedavi ederek yararlı olma ilkesi ile çelişir (TTB-UDEK Etik Çalışma Grubu, 2011, s. 75-76).

Etkin bir iç kontrol sisteminin birinci koşulu etik ve ahlaki değerlere bağlı bir işletme yönetimidir. Sağlık sisteminin önemli hizmet sunucularından olan özel

hastanelerin etik ve ahlaki değerlere bağlı olarak faaliyet göstermesi toplum sağlığının korunması için önemlidir. Özel hastanelerde tıp etiğine ve ahlaki değerlerine bağlı bir tıp profesyonelinin üst düzey yönetime alınması, hastanenin kurumsal amaçlarının belirlenmesinde ve bu amaçlara ulaşmak için uygulanacak yöntemlerin ve usullerin belirlenmesinde etik ve ahlaki değerlere bağlılığı artıracaktır.

4.2.1.2 Özel hastanelerde yönetim yaklaşımı

Özel hastane yöneticisi hizmet birimleri arasında eşgüdüm sağlayarak tıbbi hizmetlerin etkin ve verimli çalışması için gereken kaynakları sağlamaktadır. Hastane yöneticisinin görevi hizmetlerin yrtlmesi 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 tıp hizmetleri çalışanları ile hastaneyi ticari bir işletme olarak kr amaçlı işletmek isteyen üst yönetim arasındaki dengeyi sağlamalıdır (Kavuncubaşı, Sağlık Kurumları Yönetimi, 2013).

Özel hastanelerde tıbbi hizmetler ile idari ve mali hizmetler bir arada ve birbirine bağlı olarak yürütülür. Bu iş guruplarının profesyonelleri büyük oranda birbirlerinin uzmanlık alanlarıyla ilgili bilgi sahibi değildir ve genel olarak kendi meslek etiği ve ilkelerine sıkı sıkıya bağlıdırlar. Bu farklılık yönetim gurupları arasında çıkar çatışmalarına neden olmakta yönetimde etkinliği azaltmaktadır. Örneğin bir hekimin hastasına hizmet verirken verilen hizmetin maliyetini, işletmenin karlılığını düşünmesi beklenemez bununla birlikte mali işler koordinatörünün hizmetin maliyetine verdiği önem hekimin hastasının sağlığına verdiği değerden daha az değildir.

Özel hastanelerde üretilen hizmetin bireylerin sağlığı için önemi dolayısıyla yapılan iş ve hastanenin bir ticari işletme olarak yönetilmesinin önüne geçmiştir. Özellikle Türk toplumunda hekime gösterilen saygı ve önem özel hastanelerin yönetiminde de etkisini göstermiş hekim egemen bir yönetim anlayışı yerleşmesine neden olmuştur. Sağlık hizmetlerini düzenleyen kurumların düzenlemelerinde idari ve mali yönetimle ilgili herhangi bir düzenleme getirilmemiş olması tüm idari yönetimin mesul müdüre bırakılmış olması da hekimlerin her yönetim konusunda yetki ve sorumluluk alma

isteğine neden olmaktadır. Dolayısıyla idari ve mali işler yöneticileri tıp hizmetleri çalışanlarının gerisinde kalmaktadır.

İç kontrol sisteminin etkinliğini belirleyen önemli bir unsura da yöneticilerin hastaneyi yönetim tarzı ve felsefesidir. Bir hekim görevini etkin olarak yürütememesi bir birey olan hastanın sağlığı riske atar ancak bir idari ve mali işler yöneticisinin görevini etkin olarak yürütememesi hastanenin varlığını dolayısıyla da toplum sağlığını riske atar felsefesi kabul edilmelidir. Özel hastaneler faaliyetler tıp hizmetleri ile idari ve mali hizmetler birbirinden ayrılmalı profesyonel bir yönetim sistemi getirilmelidir.

4.2.1.3 Özel hastanelerde organizasyon yapısı

Türkiye’de özel hastaneler birbirinden bağımsız idari açıdan da özerk yapıdadır. Bunun için organizasyon yapıları da farklılık göstermektedir (Somunoğlu ve diğerleri, 2012). Her özel hastane büyüklükleri, sahiplik durumu, hizmet verdiği branşların çeşitliliği ve benzeri durumlarına göre kendi organizasyon yapısını oluşturabilir.

Özel hastanelerde en yaygın organizasyon yapı biçimi piramit ve hiyerarşik yapı biçimidir. Organizasyonun en üstünde üst düzey yönetici veya birim yöneticisinin yetkileri belirlidir ve gerektiğinde bu yetkileri hiyerarşik silsileye uygun olarak alt birimlere aktarırlar. Özel hastanelerde piramit, hiyerarşik örgütlenme biçimiyle birlikte matriks tipi organizasyon beraber kullanılır. Matriks tipi organizasyon proje temelli, çok farklı yetenek ve tecrübe gerektiren işlerde uygulanan organizasyon tipidir. Hastanelerde çok çeşitli ve karmaşık faaliyetlerin ivedilikler yerine getirilmesi gereği matriks örgütlenme tipinin temel nedenidir.

Matriks organizasyonda iki tür yönetici vardır. Bunlar fonksiyonel yöneticiler ve proje yöneticileridir. Çalışan personel bir yandan çalıştığı uzmanlık konusu dolayısıyla ilgili uzmanlık yöneticisine (fonksiyonel yönetici), bir yandan da bu uzmanlığı belirli bir projede uyguladığı için bu projenin yöneticisine karşı sorumlu olacaktır (Şahin, Hastane İşletmeciliği, 1999)

Matriks organizasyonun en temel özelliği bir astın birden fazla üstten talimat almasıdır. Bu yapıda farklı branşlardaki sağlık çalışanları belirli bir problem çözmek veya bir hastayı tedavi etmek için bir araya gelirler. Örneğin özel hastanelerde bir hasta birbirinden farklı branşlarda sağlık hizmeti talep edebilir böyle bir durumda

hemşire ve diğer sağlık personelleri farklı branşlardaki hekimlerin ekiplerinde çalışmak durumunda kalabilir. Matriks tipi organizasyonda çalışanlar hem dikey örgütlenme yapısı içinde birim amirine hem de fonksiyonel yöneticilerine karşı sorumludurlar. Hemşirenin, hastanın tedavi gördüğü branşın hekimiyle birlikte kendi sorumlu hekimine karşı sorumlu olması gibi. (Somunoğlu ve diğerleri, 2012, s. 95)

Özel hastaneler tıbbi ve idari ve mali hizmet faaliyetlerinin birlikte yürütüldüğü organizasyonlardır. Tıbbi hizmetler, organizasyonun üretim fonksiyonudur. Tıbbi hizmetlerin ekonomik sonuçlarının idari ve mali işler faaliyetlerine dönüştürülmesi tıbbi hizmet birimlerinde idari ve mali konularda uzmanlaşmış personelin çalıştırılmasıyla sağlanır. Bu bakımdan özel hastanelerde matriks organizasyon yalnızca tıbbi hizmetler personelleri arasında değil, idari hizmet personellerinin de onlara katılmasıyla oluşur diyebiliriz. Örneğin bir serviste çalışan hasta kabul ve kayıt sekreteri bir yandan servisin sorumlu hekimine ve sorumlu hemşiresine bağlıyken diğer taraftan idari ve mali işler fonksiyonun üst yönetimine bağlıdır.

Sağlık Bakanlığı Sağlıkta Verimlilik Kalite ve Akreditasyon Dairesi Başkanlığı'nın yayımladığı sağlıkta kalite standartlarına göre her hastanede faaliyetlerinin tamamını kapsayacak şekilde bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır. Standartta göre oluşturulması gereken organizasyon yapısının özellikleri aşağıdaki gibidir (Sağlıkta Kalite Standartları Hastane, 2016).

- Hastanenin amaç ve hedeflerine ulaşabilmek için bütün iş ve işlemleri kapsayacak biçimde bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır. Organizasyon yapısı hastane bünyesindeki bütün birimleri aynı amaca koordine edebilmekte etkin olmalıdır.
- Organizasyon içerisindeki tüm kademeler arasındaki dikey ve yatay tüm ilişkiler ortaya konulmalıdır.
- Görevler tanımlanırken yapılması gereken tüm işler göz önüne alınmalıdır. Görev tanımları içerisinde birim, görev adı, amir ve üst amirler, görevin devri, görevin amacı, temel iş ve sorumluluklar ve yetkiler konular açıklanmalıdır.
- Verilen yetkiler sorumlulukları yerine getirmeye elverişli olmalı. Yeki düzeyi sorumluluklar denk olmalı.
- Organizasyon yapısında tanımlanan birimler için sorumlular belirlenmelidir.

Genel işletme organizasyonları gibi özel hastane organizasyonu da üst düzey, orta düzey, alt düzey yönetici ve çalışanlardan oluşur.

Üst düzey yöneticiler: Üst düzey yöneticiler hastanenin tüm faaliyetlerinden ve hastanenin mal varlığını yönetmekten sorumlu, organizasyonun tepe yönetimidir (Somunoğlu ve diğerleri, 2012, s. 67). İşletmenin pay sahipleri (genel kurul) tarafından atanan yönetim kurulumdur. Üst düzey yöneticiler hastaneyi bir ticari işletme olarak yönetmek ve gereken üst düzey stratejik kararları almakla sorumludurlar.

Özel hastanelerde üst düzey yöneticilerin görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Somunoğlu ve diğerleri, 2012).

- Hastanenin kurumsal amaçlarını belirlemek
- Hastanede yönetimi organizasyonunu kurmak
- Hastanenin faaliyetlerini planlamak programlamak ve onaylamak.
- Hastanenin başlıca yönetsel politika ve prosedürlerini geliştirmek ve gözden geçirmek
- Hastane yöneticisini atamak ve performansını değerlendirmek.
- Günlük işlemlere dair hastane yöneticisine önerilerde bulunmak
- Hastanenin önemli kararlarını değerlendirmek ve onaylamak
- Hastanenin bir yıl önceki mali tablo ve faaliyet raporlarını müzakere etmek ve onaylamak
- Bütçe çalışmaları yürütmek ve bütçeyi onaylamak
- Hastanede çalışanlarla ilgili teklifleri değerlendirmek
- Finansal kaynak imkanlarını değerlendirip temin etmek

Özel hastanelerde faaliyetler yüksek uzmanlık gerektiren faaliyetlerdir (Şahin, Hastane İşletmeciliğinde Kalite, 1999, s. 8). Bu bakımdan üst düzey stratejik kararları alabilmek için bir tıp profesyonelinin de hisse sahibi olup olmamasına bakılmaksızın üst düzey yönetici olarak atanması uygun olacaktır.

Üst düzey yönetim (Yönetim kurulu) şirketin amaçlarına ulaşabilmesi için yaptıkları iş ve eylemlerinde TTK, şirket ana sözleşmesi ve iç yönergesi çerçevesinde şirket hissedarlarına karşı sorumludur. İç kontrol sistemi tasarlanırken her düzeydeki çalışanların sorumlulukları yasal dayanaklarıyla birlikte belirlenmesi hesap verilebilirliği artıracak yönetimde etkinliği sağlayacaktır. TTK'nun 374. maddesinde

yönetim kurulunun (üst düzey yönetim) 375. Maddede belirtilen ve aşağıda açıkladığımız görevleri dışında, şirketin faaliyet konusuyla ilgili gereken her işlem hakkında yetkili olduğu düzenlenmiştir. Yönetim kurulunun görevleri TTK’nda belirlenmiş devredilemez ve vazgeçilemez görevleri dışındakileri ana sözleşme ve iç yönerge ile düzenlenebilir. Öyle ise etkin bir iç kontrol sistemi tasarlanması süreci, şirket ana sözleşmesi ve iç yönergesi oluşturulurken başlatılmalı yönetim kurulunun görev sorumluluk ve yetkileri etkin bir şekilde belirlenebilmelidir.

Bununla birlikte TTK 375. Maddesine göre yönetim kurulunun vazgeçilemez ve devredilemez yetkileri vardır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Türk Ticaret Kanunu, 2011);

- Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi.
- Şirket yönetim organizasyonunun oluşturulması
- Muhasebe, denetim ve finansal planlama sisteminin kurulması.
- Müdürlerin ve imza yetkisiyle şirket adına işlem yapacakların atanması görevden alınması
- Yönetimle görevli kişilerin faaliyetlerinin yasal düzenlemelere, ana sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygunluğunun denetlenmesi.
- Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi.
- Şirketin borca batık durumuna düşmesi durumunda bu durumu mahkemeye bildirmek.

Bu bilgiler ışığında üst yönetim işletmeyi amaçlarına ulaştırabilmesi konusunda hissedarlara karşı ve yasal düzenlemelere uyum konusunda devlete karşı sorumludur denebilir. Bu sorumluluklarının yerine getirilmesi için hissedarlar veya diğer çalışanlar arasından, tıbbi hizmet üretimi, personel yönetimi ve mali işler yönetiminde uzman kişilerin üst düzey yönetici olarak atanması iç kontrol sisteminin etkinliği bakımından uygun olacaktır.

Orta düzey yöneticiler: Organizasyon içerisinde üst düzey yöneticilerle en alt kademe çalışanlar arasındaki iletişimi sağlayan ilişkileri düzenleyen yönetim

kademesidir. Örgütün orta düzey yöneticiden iki türlü beklentisi vardır (Bayat, 2005, s. 10);

- Yönetim kurulu kararlarının çalışanlara iletilmesi ve uygulanmasının sağlanması.
- Bu kararlar uygulama ile ilgili sonuçların üst yönetime rapor edilmesidir.

Orta düzey yöneticiler yönetim kurulunun verdiği yürütme yetkisini kullanarak (Somunoğlu ve diğ., 2012), alınan kararların etkin bir şekilde uygulanması için gereken önlemlerin alınması işlerin yapılması ve yaptırılması süreçlerini yönetirler. Orta düzey yöneticiler, üst yönetim tarafından alınan kararların uygulanmasından sorumlu olduğu için işletme fonksiyonlarının gerektirdiği teknik bilgiler bakımından donanımlı olması gerekmektedir (Bayat, 2005, s. 12) . Orta düzey yöneticiler işletmenin icracı fonksiyonlarının üst düzey yöneticileridir.

Özel hastanelerde icracı fonksiyonları iki ana başlıkta sınıflandırmak mümkündür;

- Hastane yönetimi (üretim Fonksiyonu/tıp hizmetleri yönetimi)
- İdari ve mali işler yönetimi

Hastane yönetimi: Hastane yönetimi, verilen sağlık hizmetlerinden ve tüm faaliyetlerden yönetim kuruluna karşı sorumlu olan yönetim düzeyidir. Hastane yöneticisi yönetim kurulundan aldığı yürütme yetkisiyle hastaneyi yönetir (Seçim, 1991, s. 42). Özel hastane yöneticileri, mesul müdür (Başhekim), hastane müdürü ve hemşirelik hizmetleri müdüründen oluşur.

Mesul müdür: Özel hastanedeki tüm işlerden üst yönetime karşı sorumlu olan mesul müdürdür. Mesul müdür yönetim kurulunun verdiği yetkiyi kullanarak hastaneyi yönetir. İşletmenin üretim icrasını yürütme bakımından organizasyonun üst yönetimidir. Mesul müdür yetkilerini fonksiyonel alanda ilgililere devretmektedir. Örneğin hemşirelik hizmetlerinin yürütülmesiyle ilgili yetkiyi başhemşireye devretmektedir (Somunoğlu ve diğerleri, 2012, s. 66).

Mesul müdürün özel hastaneler yönetmeliğindeki yeri önemlidir. Yönetmeliğe göre özel hastanelerin tıbbi, idari ve teknik işlemleri yürütülmesiyle ilgili sorumluluk mesul müdüre aittir. Mesul müdür ruhsata esas personelin birincisidir. İşletmeyi bir sağlık kuruluşu kimliğiyle Sağlık Bakanlığı, İl Sağlık Müdürlüğü nezdinde temsil

eder. Yönetmeliğe göre mesul müdürün görevleri aşağıdaki gibidir (Özel Hastaneler Yönetmeliği, 2002).

- Hastanedeki tıbbi hizmetler, idarî hizmetler ve teknik hizmetleri yasal düzenlemelere uygun bir şekilde yönetmek ve denetlemek.
- Hastanenin ruhsata esas işlemlerini takip etmek, personel, tıbbi cihaz kapasitesi, bina değişikliklerini il sağlık müdürlüğüne bildirmek.
- Resmi yazışmaları onaylamak.
- Sağlık bakanlık ve il sağlık müdürlüğü ile her türlü haberleşme ve resmi yazışmaları yapmak.
- Hastanenin personel ve hizmet kalite standartlarını korumak ve geliştirmek.
- Hastane bünyesinde kurulması öngörülen ve ilgili mevzuatı çerçevesinde ruhsatlandırılması veya tescili gereken her türlü ünite, birim veya merkezlerle ilgili ruhsatlandırma işlemlerini yürütmek.
- Hastanenin tıbbî kayıt ve arşiv sistemini oluşturmak ve kayıtların düzenli ve doğru bir şekilde tutulmasını sağlamak
- Hastanenin denetimi ile ilgili bilgi ve belgeleri saklamak
- Denetim çalışmaları yürütülürken denetim ekibine istedikleri bilgi, belgelerin temini konusunda yardımcı olmak.
- Tıbbî atıkların bertaraf edilmesiyle ilgili önlemleri almak.
- Hastane hizmetlerinin tam gün verilmesini sağlamak. Nöbet sistemini düzenlemek işleyişini kontrol etmek.
- Hastanenin tıbbî, idarî, malî ve teknik hizmet birimlerinin koordinasyonunu sağlamak.
- Bildirimi zorunlu olan hastalıklar ve adli vakaları il sağlık müdürlüğüne ve ilgili kurumlara bildirmek.
- Bütün çalışanların sağlık taramalarını yaptırmak
- Hastanende enfeksiyon oluşmaması için gereken tedbirleri almak
- Tedaviler için gerek durumlarda dışarıdan hekim istemek.
- Sağlık Bakanlığınca yasal mevzuat doğrultusunda verilen diğer görevleri yapmak.

Mesul müdür üst yönetimden aldığı yetkiyle hastaneyi tedavi hizmetlerini yasal düzenlemelere uygun olarak etkin ve verimli bir şekilde yürütmek sorumluluğundadır.

Mesul müdür yardımcısı: Özel Hastaneler Yönetmeliği'nde tanımlanmış sorumluluk düzeyidir. Yönetmeliğe göre gerektiğinde mesul müdürün sağlık bakanlığına karşı olan sorumlulukları yerine getirmek üzere bir mesul müdür yardımcısı çalıştırmak zorunluluğu vardır.

Ayrıca iş bölümü gereği mesul müdürün yönetimini kolaylaştırmak amacıyla her branşın yönetimine amir düzeyinde bir mesul müdürü yardımcısı atanır.

Bunların dışında özel hastanelerde yönetsel araç olarak kurullar (komite) bulunmaktadır. Komiteler hastaneden hastaneye değişmektedir (Somunoğlu ve diğ, 2012). Özel hastanelerde yöneticiler, hekimler ve diğer sağlık personelinin etkili ve verimli sağlık hizmeti sunabilmeleri tek başlarına mümkün olmadığından işleri kolaylaştırmak amacıyla çeşitli komiteler kurarlar.

Türkiye'de Sağlıkta Kalite Hizmet Standartlarına göre bulunması gereken kurullar aşağıdaki gibidir (Sağlıkta Kalite Standartları Hastane, 2016, s. 94-98)

- Hasta güvenliği kurulu
- Çalışan sağlığı ve güvenliği kurulu
- Eğitim kurulu
- Tesis güvenliği kurulu

Sağlıkta kalite standartlarına göre komiteler yılda en az dört kez ve gerektiği her durumda toplanarak görev alanlarına göre eğitim çalışmaları, iyileştirme çalışmaları ve gerekli eğitim faaliyetlerinde bulunurlar.

Kurulların oluşturulmasındaki amaç belli başlı konularda fikir alışverişinde bulunmak, mevcut problemleri çözmek, hastaneyi bulunduğu durumdan daha iyi bir duruma getirmektir (Öztürk & Ekinci, 2016, s. 4). Bu amaçla oluşturulan kurullar hastaneden hastaneye değişmektedir. Oluşturulabilecek başlıca kurullar şunlardır (Somunoğlu ve diğerleri, 2012);

- Yürütme kurulu
- Tıp kurulu
- Finans kurulu

- Hasta hakları kurulu
- Koordinasyon kurulu
- Ameliyathane kurulu
- Yoğun bakım kurulu
- Acil servis kurulu
- Afet kurulu
- Beslenme kurulu

İdari ve mali işler yönetimi: Özel Hastaneler Yönetmeliğinde tanımlanmış tek yönetsel pozisyon mesul müdürlüktür. İdari ve mali işler yönetimiyle ilgili herhangi pozisyon tanımlanmıştır. Yönetmelikte hastaneyi idari ve teknik olarak mevzuata uygun olarak idare etmek ve tıbbî, idarî, malî ve teknik destek birimleri arasında koordineli ve uyumlu çalışmayı temin etmek sorumluluğu mesul müdüre yüklenmiştir. Sağlık bakanlığı düzenlemeleri özel sağlık kuruluşlarının faaliyetlerinin yalnızca sağlık hizmeti üretimiyle ilgili yönüyle ilgilenmiş, bu kuruluşların profesyonel yönetim gerektirdiğini göz ardı etmiştir. Oysa ki sağlık sektörü sermaye maliyeti ve işletme maliyeti bakımından yüksek bütçeli kuruluşlardır ve profesyonel yönetimleri gerektirirler. Özel hastanelerin etkin yönetimi, üretilen hizmetin kalitesini ve toplumsal faydanın artırılmasıyla yakından ilgilidir. Tıbbi hizmetler ve idari ve mali hizmetler birbirlerinden farklı uzmanlık alanlarıdır. İdari ve mali konularda bir tıp profesyonelinin Sağlık Bakanlığı'na karşı sorumlu tutulması tıbbi hizmetler yönetimiyle idari ve mali işler yönetiminin iç içe girmesine sebep olmakta yönetimde etkinliği azaltmaktadır. İdari ve Mali konularda teknik bilgiye sahip olmayan hekimlerin her düzeyde sorumluluk alma ve talimat verme isteği çıkar çatışmalarına neden olmakta, iç kontrol sistemin etkinliğini azaltmaktadır. Bu bağlamda iç kontrol sistemi ve organizasyon yapısı oluşturulurken görev tanımları uzmanlık alanları göz önüne alınarak tanımlanmalı, sorumluluk düzeyleri ayrıntılı olarak belirlenmeli her düzeydeki çalışanın bunlara uyması sağlanmalıdır.

İdari ve mali hizmetler yönetimiyle ilgili yasal düzenlemelerde bir formatın öngörülmemesi her özel hastanenin kendi yönetim organizasyonunu kendisinin belirlemesi sonucunu doğurmuştur. Özel hastanelerde idari ve mali işler yönetimi işlevlerine göre insan kaynakları yönetimi, finansman yönetimi, muhasebe yönetimi, halkla ilişkiler yönetimi, hasta ilişkileri yönetimi, lojistik yönetimi, teknik hizmetler

yönetimi, bilgi sistemleri yönetimi, destek hizmetleri yönetimi olarak alt fonksiyonlarına ayrılabilir (Şengün, 2010, s. 77)

Alt düzey yöneticiler: İşletmelerde alt düzey yöneticiler ürün veya hizmet üretiminden sorumlu yöneticilerdir. Çalışanların faaliyetlerini organize etme ve denetleme, teknik bilgi bakımından yardım etme ve motive etme görevlerini üstlenirler. Üst yönetim tarafından oluşturulmuş kural ve prosedürlerin uygulama ve uygulattırma ve denetiminden sorumludurlar. Hastanelerde klinik sorumlu hemşireleri, satın alma sorumluları, bakım onarım şefleri, güvenlik şefleri, temizlik işleri sorumluları alt düzey yöneticilerdir (Somunoğlu ve diğerleri, 2012)

4.2.1.4 Özel hastanelerde personel politikaları

İç kontrol sistemi işletme yönetim kurulu, işletme yöneticileri ve diğer işletme personelinden etkilenen süreklilik arz eden ve işletmenin her biriminde tüm işletme çalışanlarının katılımıyla uygulanan bir sistemdir. Özel hastanelerde İnsan kaynakları;

- Tıbbi personel,
- Yardımcı personel ve destek personelleri,
- İdari personellerden oluşur.

Birbirinden farklı uzmanlık ve eğitim düzeyine sahip bu personel gruplarını uygulanacak kontrol prosedürlerinin gerekliliğine ikna edebilmek gereklidir. Özellikle Tıbbi personel ile İdari personel arasında bilgi akışının sağlanması hastanelerde iç kontrol sisteminin etkinliği bakımından gereklidir.

Özel hastanelerde üretim fonksiyonu tıbbi personel ve yardımcı ve destek personellerinden oluşur. Bu fonksiyon personellerinin davranışları iç kontrol sisteminin en başta faaliyetlerinin etkinliği konusundaki amaçlarını ve risklerini oluşturur. Üretilen hizmetin kalitesi ile müşteri/hasta ve toplum memnuniyeti, tıbbi cihaz, tıbbi malzeme ve ilaç kullanımları dolayısıyla üretilen hizmetin maliyeti, hastanenin faaliyetlerinin etkinliği ile ilgili amaç ve riskleridir. Diğer yandan 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. Üretim fonksiyonu personelleri, uzmanlık ve eğitim düzeyleri doğrultusunda iç kontrol sistemi içindeki yukarıda bahsettiğimiz rollerden, üretilen hizmetin kalitesi ile ilgili olanlar dışındakilerin yerine getirilmesi konusunda isteksiz olmaları fonksiyonlar arasında çıkar çatışmalarına neden olabilmektedir. Diğer taraftan hekim, hemşire, tıbbi teknisyen ve tıbbi tekniker gibi kalifiye personelin talebinin karşılanmasındaki zorluklar hastane yönetimi için ayrı bir sorundur. Talebinin karşılanmasında zorluk çekilen personeli isteksiz olduğu konulardaki kontrol prosedürlerinin gerekliliğine ve uygulanmasına ikna etmek, dürüstlük ve işletme etiğinin oluşturulmasına uygun personel politikalarının uygulanmasıyla mümkün olabilir.

Personeli aynı hedefe yönlendirebilmek ve buna teşvik edebilmek için uygulanacak politikaların ne olduğunu, personelin çalıştığı işletmeden beklentilerinde aramak uygun olur. Öncelikle tüm insanlar hayat standardını, refah düzeyine artırabileceği, onurunu korumasına yardımcı olan, fikirlerine değer veren kendini gerçekleştirebileceği işletmelerde çalışmak isterler.

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, cinsel tacizi engellemek (İlhan, 2005, s. 264) gibi personel yönetim politikalarıyla iş ahlakı yerleştirilmeli bir işletme kültürü oluşturulmalıdır. Bununla birlikte her personelin sorumluluk alanında uygulanacak politika ve prosedürleri tutundurabilmek için gerekli eğitimler verilmeli, bu politika ve prosedürleri sebep sonuç ilişkileriyle birlikte personele öğretilmelidir.

4.2.1.5 Özel hastanelerde yetki ve sorumlulukların devri

Yetki ve sorumlulukların devrinde üç önemli kural vardır;

- Yetki devri kanuna uygun olarak yapılmalıdır
- Yetki konusunda uzman kişilere devredilmelidir
- Yetki devredilirken sorumluluk devredilmez

İç kontrol sistemi çalışanların hata ve hile dolayısıyla işyerine verdiği zararı yüzde yüz engelleyememektedir. Öngörülemez risklerinde bertaraf edilmesi için

sorumlulukları hukukileştirmek iç kontrol sistemini etkinliğini artıracaktır. Çalışanları gerek İş Kanunu gerekse Borçlar Kanunu hükümlerine göre sorumlu tutabilmek için öncelikle yetki devrinin konusunda uzman çalışanlara yapılması gerekir. İş sözleşmelerinde yetki ve sorumlulukları tanımlanmalı, üstleri tarafından yetki devri yapılabileceği sözleşme hükümlerine eklenmelidir. İşin yapılmasıyla ilgili gereken eğitimler verilmelidir. Yetki devrinin hangi durumlarda yapılabileceği, yetkinin ne kadarının devredilebileceği, üstlerin hangi astına yetki devri yapabileceği genel prosedürlerle belirlenmelidir. Yetki devri talimatı yazılı olarak yapılmalıdır.

Özel hastanelerdeki faaliyetler tıbbi hizmetler ve idari ve mali hizmetlerdir.

Tıbbi hizmetler organizasyon içerisinde uzmanlık alanlarına göre iş bölümü yapılmasını gerektirir. Bu iş bölümü yetki devri ile sağlanır. Hekimler tedavi hizmetlerini yürütürken kanunun verdiği yetkiler ve hastane iç yönergeleri dahilinde tedavi planları yapmak, inisiyatif kullanmak, işleri paylaşmak, astlarını denetlemek, motive etmek gibi rolleri üstlenir. Ayrıca tedavi hizmetlerinin etkin ve verimli yürütülmesiyle ilgili sorumluluğu üstlenirler. Bu haliyle bakıldığında hekimlerin üzerinde aşırı iş yükü olduğu söylenebilir. Önemli kararları almak ve inisiyatif kullanabilmek için günlük rutin iş uygulamalarının hemşire ve diğer sağlık çalışanlarına devretmesi gerekmektedir.

Tıbbi hizmetlerinin yürütülmesinde hekimler arasındaki yetki devri, aynı uzmanlık alanlarındaki tedavi hizmetlerinde yapılabilir. Örneğin bir onkoloji hastasının tedavisinde onkoloji uzman hekimleri arasında yetki devri yapılabilir. Hastanın tedavisinde farklı bir uzmanlık alanına giren konularda o uzmanlık dalındaki hekimden görüş istenmesi (konsültasyon) yetki devri anlamına gelmemektedir. Hemşireler arasındaki yetki devri de yasal düzenlemeler başta olmak üzere hastane mesul müdürlüğü tarafından belirlenmiş usuller doğrultusunda yapılabilir. Aşağıdaki kanuni düzenlemelerde hekim ve hemşirelerin tıbbi hizmetlerin uygulanmasıyla ilgili yetkileri ve sınırları düzenlenmiştir. Tıbbi hizmetlerde yetki devri hekimlerin ve hemşirelerin görev ve yetkilerin düzenlendiği aşağıdaki yasal düzenlemelere uygun yapılır.

- 1219 sayılı Tababet ve Suabati San' atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun
- 8647 sayılı Hemşirelik kanunu
- 3359 sayılı Temel Sağlık Kanunu

Bunlarla birlikte özel hastanelerde hekimlerin, hemşirelerin ve diğer sağlık personelinin yetki devri usulleri ve çalışma koşulları yukarıdaki yasalara aykırı olmayan mesul müdür ve hastane üst yönetimince belirlenmiş politika ve prosedürlere bağlı olarak yürütülür.

Hastanenin idari yönetiminde asıl yetki ve sorumluluk üst yönetimdedir. Ayrıca özel hastaneler yönetmeliğine göre de mesul müdür hastanenin idari olarak yönetilmesinden de sorumludur. Üst yönetim ve mesul müdür hastane için önemli politikaları belirlemek, stratejik kararları almak görevlerine yürütebilmesi için günlük rutin işleri bir idari işler koordinatörüne (hastane müdürü) devreder. Bu yetki devri ile yasal bir düzenleme yoktur. Üst yönetimin belirlediği usullere göre yetki devri yapılır.

Mali işler yönetimiyle ilgili asıl sorumluluk yönetim kurulundadır. Üst yönetimi hastane için önemli politikaları belirlemek, stratejik kararları almak görevlerine yürütebilmesi için günlük rutin işleri bir mali işler koordinatörüne devreder. SGK ve Gelir idaresinin yasal düzenlemelerinde yönetim kuruluna yüklenmiş olan sorumluluklar müteselsil sorumluluk olarak işveren vekiline de yüklenmiştir. Müteselsil sorumluluk müessesinin işletilebilmesi için mali işler koordinatörünün gereken yetkilikte olan kişilerden seçilmesi yasal düzenlemelere uyum konusunda etkinlik sağlanabilmesi için önemlidir. Mali işler konusunda ruhsatlı bir meslek mensubu mali işler koordinatörü olarak atanmalı yetki ve sorumlulukları ticaret siciline tescil edilmelidir. Bu şekilde mali mevzuat hükümlerince yapılan işlerde hata ve hile ile mevzuata uygunsuzluğun kanuni sorumluluğunu alan mali işler koordinatörünün etkin ve verimli çalışması ve işleri yönetmesi sağlanmalıdır.

Diğer orta ve alt kademe yöneticilerine ve çalışanlara yetki devri eğitim durumları beceri ve uzmanlık göre yapılmalıdır.

4.2.2 Özel hastanelerde risk değerlendirme

İşletmelerde iç kontrol sisteminin asıl amacı işletmelerin karşılaşılabileceği riskleri bertaraf etmeye yönelik kontrol faaliyetleri geliştirip uygulamaktır. Her işletme gibi özel hastanelerde faaliyetleriyle ilgili ve finansal durumlarıyla ilgili risklerle karşı karşıyadır.

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.

Sağlıkta Kalite Standartlarına bir özel hastanede risk yönetimi aşağıdaki çalışmaları içermelidir (Sağlıkta Kalite Standartları Hastane, 2016, s. 88-90);

- Risk yönetimine ilişkin görev sorumluluklar tanımlanmalı, çalışmalar kalite yönetim biriminin koordinasyonunda ilgili tüm komitelerle entegre biçimde yürütülmeli ve bölüm kalite sorumlularıyla iş birliği yapılmalıdır.
- Risk yönetimi personel, hastalar ve ziyaretçiler ile hastane içerisinde, çevresinde ve tüm eklentilerindeki iş süreçlerini kapsamalıdır. Tıbbi hizmetlerin verilmesi sırasında oluşabilecek riskler, kullanılan kimyasal maddeler, görüntüleme merkezindeki ışınlar ve çalışan personelin psikososyal durumlarıyla ilgili tüm riskler risk yönetim çalışmalarına dahil edilmelidir. Risklerin bertaraf edilmesine yönelik yazılı talimatlar oluşturulmalı ve bütün iş süreçlerini içine alacak şekilde planlamalar yapılmalıdır.
- İş süreçlerindeki her evrenin sorumlularıyla birlikte riskler belirlenmeli. Riskleri önemlilik seviyeleri en az üç seviye olarak (düşük, orta, yüksek) belirlenmelidir. Riskleri ortaya çıkarabilecek olaylar irdelenmelidir.
- Risklerin önemliliğine göre iş süreçlerinin her kademesinde riskleri bertaraf etmeye yönelik kontroller uygulanmalı
- Belirlenen risklerin bertaraf edilmesine yönelik çalışmalarda riskin seviyesine göre belirli periyotlarda ve her halükârda en geç iki yılda bir gözden geçirilmelidir.

Özel hastanelerin faaliyetleriyle ilgili risk kategorileri aşağıdaki gibidir (Kırılmaz, 2010, s. 550);

- Hasta bakımıyla ilgili riskler
- Çalışan güvenliği ile ilgili riskler
- Hastanenin varlıklarıyla ilgili riskler

Hasta bakımıyla ilgili riskler: İşletme içinden kaynaklanan, verilen sağlık hizmetleri dolayısıyla ortaya çıkabilecek risklerdir. Bu tür riskler hekim, hemşire ve diğer sağlık personelinin doğrudan klinik uygulamalarıyla ilgilidir. Bunların yanında güvenlik, personel, enfeksiyon kontrolü, bina ve çevre yönetimi gibi hasta bakımı ile dolaylı

ilişkili süreçlere bağlı riskler de oluşabilir bu riskler aşağıdaki gibidir. (Kırılmaz, 2010, s. 554).

- Teşhis tedavi süreci ile ilgili riskler
- Yanlış tedavi ve girişim uygulanması
- Hastanın hastalığıyla ilgili bilgilerin gizli tutulamaması
- Saldırı, taciz, suiistimal ve görevi ihmalin kötü neticeleri
- Tedavi sürecindeki risklerle ilgili hastanın ve yakınlarının bilgilendirilmesi
- Hastaların uygun şekilde sevk ve transfer edilmesi
- Araştırma geliştirme çalışmaları ve deney için yapılan uygulamalarda hastanın onayının alınması
- Taburcu işlemlerinin ihmal veya suiistimalden uzak yapılması.

Özel hastanelerde risk değerlendirme ve riskleri yönetme süreci; yanlış teşhis, yanlış müdahale ile hastaların zarar görmesi sonucunda hastanelerin tazminat ödemeleri, devlet kurumları tarafından idari yaptırımlara maruz kalınması ve hastanenin imajının sarsılması gibi tehlikelerin bertaraf edilmesine yönelik süreçtir. Hizmet sürecindeki risk; hekim, hemşire ve diğer sağlık personelinin yetersizliği, yanlış uygulamaları, aralarındaki bilgi akışındaki eksiklik ve tedavi sürecinin organize edilmesi ile ilgili hata ve düzensizlikler nedeni ile ölüm, yaralanma, hastalık gibi istenmeyen durumların ortaya çıkmasıdır.

Çalışanlarla İlgili riskler: Özel hastanelerde çalışanlarla ilgili riskler iş sağlığı ve iş güvenliğiyle ilgili risklerdir. Bu risklere yönelik aşağıdaki önlemler alınabilir (Kırılmaz, 2010, s. 554)

- Çalışma ortamını güvenli hale getirecek iş sağlığı programı geliştirmek
- İş kazası ve meslek hastalığı risklerini azaltmak
- Personelin iş kazası ve meslek hastalığının gelişmesi durumunda tedavi bedellerini karşılamak
- İşçi sağlığını geliştirerek iş verimi artırmak ve işçinin tam kapasite iş görmesini sağlamak
- İş çevresindeki sağlık tehlikelerini ve riskleri belirleyerek güvenliği sağlamak

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'na göre değerlendirme işyerindeki iç ve dış tehlikelerin belirlenmesi, risk unsurlarının değerlendirilerek önceliklerinin belirlenmesi bertaraf edilmeye yönelik tedbirler uygulanması sürecidir. İşverenin

kanundan doğan yükümlülüğü çerçevesinde işverenin alması gereken tedbirler belirtilmiştir (İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu, 2012).

- Mesleki risklerin önlenmesi, gerekli eğitimlerin verilmesi, gerekli araç ve gereçlerin sağlanması, tedbirlerin değişen şartlara uygun hale getirilmesi için gerekli organizasyonların yapılması.
- Alınan tedbirlere uyulup uyulmadığının denetlenmesi.
- Risk analizlerinin yapılması.
- Çalıştırılacak personelin sağlık ve güvenlik yönünden işe uygunluğunun değerlendirilmesi.
- Hayati derecede önemli risk taşıyan bölgelere girilmesinin özel bilgi ve talimatla donatılanlar dışındaki kişilere yasaklanması.

İşverenler bu tedbirleri yerine getirirken riskleri analiz etmek, risklerden kaçınmak, risklerle kaynağında mücadele etmek, tehlikeli işleri tehlikesiz veya az tehlikeli işlerle değiştirmek ve uygun politika ve prosedürler ve talimatlarla çalışanlarını yönlendirmelidir.

Varlıklarla ilgili riskler: Özel hastanelerin varlıklarının korunmasıyla ilgili risklerdir.

Özel hastaneler bir sağlık kuruluşu olmanın yanında ekonomik faaliyet gösteren işletmelerdir.

Faaliyetlerini sahip oldukları varlıkları sayesinde yerine getirirler. Özel hastanelerin varlıkları; binaları, tıbbi cihaz, makine ve donanımları, medikal malzeme, sarf malzeme, ilaç ve benzeri stokları, nakit paraları ve kıymetli evraklarıdır.

Binalar yangın, su baskını ve benzeri afetlerden korunmalıdır gerekli önlemler alınmalı talimatlar yazılı olarak belirlenmelidir. Bina makine ve teçhizat engellenemez risklere karşı sigortalanmalıdır. Tıbbi cihaz makine ve donanımları yetkisiz kullanma dolayısıyla bozulma kırılma ve değer düşüklüğüne karşı korunmalı kullanmaya yetkili personele gerekli eğitimler verilmelidir. Stoklarda israfı önlemeye yönelik tedbirler alınmalı, kullanacak teknisyen ve hemşirelere gerekli eğitimler verilmeli, satın alma sürecinden kullanıma kadar tüm süreçlerde hesap verilebilirliği sağlayan sorumluluklar getirilmelidir. Nakit paralar ve kıymetli evraklar çalınmaya ve gereksiz kullanmaya karşı korumaya yönelik prosedürler getirilmelidir.

Diğer taraftan bedeli tahsil edilmemiş hizmetler (alacakları) özel hastanelerin önemli bir varlığıdır. Hastalara verilen hizmetlerin, kullanılan ilaç, medikal malzeme ve sarf malzemelerin eksiksiz bir şekilde kayıt altına alınması bedellerin ilgili hasta veya sigorta kuruluşundan tahsil edilmesi bakımından önemlidir .Bu malzeme ve hizmetlerin faturalama birimlerine ulaştırılması ile ilgili süreçler özenle kurgulanmalı, hasta dosyaları ile muhasebesel evrakların birbirleri arasında mutabakatını sağlayan prosedürler geliştirilmeli ve hizmet sunumu ve malzeme kullanımıyla ilgili süreçleri yöneten personel sorumluluk bakımından sürece dahil edilmelidir.

4.2.3 Özel hastanelerde kontrol faaliyetleri

Özel hastanelerin iş süreçlerinde varlıklarının korunması, finansal tablolarının doğru, güvenilir ve zamanında sunumu ve faaliyetlerinin yasal mevzuata uygun olarak yürütülebilmesi için makul güvence sağlayan bazı kontrol prosedürleri geliştirmelidir.

Yukarıdaki bölümlerde belirttiğimiz gibi genel olarak işletmelerde uygulanan kontrol faaliyetleri (Intosa1, 2018);

- Yetkilendirme ve onay prosedürleri
- Görevlerin ayrılması (yetkilendirme, işleme, kayıt etme, gözden geçirme)
- Varlıklara ve kayıtlara erişim kontrolü
- Doğrulamalar, mutabakatlar
- Faaliyetlerin gözden geçirilmesidir.

İş süreçleri içerisindeki çalışanlar arasındaki bilgi akışı fatura, istek formları, order formu, satın alma talep formu, malzeme istek fişi ve benzeri gibi evraklarla sağlanabileceği gibi, hastanenin bilgisayar otomasyon sistemine kaydedilmiş prosedürlerin yerine getirilmesiyle de sağlanabilir. Günümüzde iş akışlarının etkili yürümesi bakımından bilgi akışının otomasyon sistemine tanımlanmış prosedürlerin yerine getirilmesi sağlanması seçeneği çokça uygulanmaktadır.

Ağıdaki bölümlerde bu süreçler ve kontrol faaliyetleri açıklanacaktır

4.2.3.1 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 karşılaşılabilir;

- 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 cezaları
- Tahsil edilen paraların çalınması, kaybolması

Bu süreçte tüm aşamaları yetkilendirme ve onay prosedürleri gereği üst yönetim tarafından yetkilendirilmiş çalışanlar yürütür. Bu süreç hastanın hastaneye, hasta kabul sekreterine başvurmasıyla başlar. Hastaya tedavi hizmeti verilmesi, tedavi bedelinin sosyal güvencesine göre faturalanması, bedelin tahsil edilmesi ve gün sonun da veznedeki nakit paranın bankaya yatırılması veya kurum payının anlaşmalı kuruma fatura edilmesiyle devam eder.

Sürecin çalışanları:

- Hasta kabul sekreteri
- Sağlık hizmetleri personeli
- Vezne personeli
- Vezneler amiri
- Anlaşmalı kurumlar birimi çalışanı

Hasta kabul sekreteri: Personele gereken eğitimler verilmeli tedavi, tahlil ve tetkik kayıtlarının ücretli veya kurum hastaları bazında hatasız yapılması sağlanmalıdır. Hastanenin bilgisayar yazılım sisteminde görev ve yetkileri tanımlanmalı kendilerine ait kullanıcı kodu ve şifre tanımlanmalıdır. Hasta kabul sekreterinin görevleri aşağıdaki gibidir.

- Hastanın ilk başvurusunda kimlik kontrolünü yapılmak ve sosyal güvence veren kurumun sistem üzerinden hak sahipliğini sorgulayıp onay almak.
- Hastaya barkod sıra numarası verilmesi.
- Hekimin düzenlediği order formuna göre muayene, ilaç, medikal malzeme, tedavileri hasta için açılan kayıt kartına kaydetmek.
- Ücretli tedavi, tahlil, tetkik bedellerinin vezne tarafından tahsil edilmesini sağlamak.

Hizmetlerinin fiyatı, sosyal güvence veren kurumun bu bedeli ne oranda karşılayacağı ve bedelin ne kadarının hastadan tahsil edeceği hastanenin otomasyon sisteminde kayıtlıdır. Hasta kabul sekreterinin kayıtlarına göre otomasyon sistemi biri ücretli, diğeri anlaşmalı kurum olmak üzere iki tip hesap üretir.

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. Verilen hizmetlerle ilgili faturalanmamış kayıtların silinmesi özel şartlara bağlanmalı ve sorumlu hekimin onayına bağlanmalıdır. Yetkilendirme ve onay prosedürleri gereği otomasyon sistemi üzerinden kaydetme ve faturalandırma yetkileri ilgili personele tanımlanmalıdır. Bu bakımdan hasta kabul sekreterinin açtığı hesaplardan ücretli olanı vezne personeli tarafından tahsil edilir.

Sağlık hizmetleri personeli: Hekim, hemşire, laboratuvar, radyoloji teknikeri gibi çalışanlar oluşan gruptur. Hasta kabul sekreteri tarafından hastanın hekime yönlendirilmesinden sonra hekimin order formunu düzenlemesiyle tedavi süreci başlar. Order formunda hekimin bilgileri, hastanın bilgileri ile uygulanacak tedavi ve ilaç bilgileri yer alır. Hekim order formu dışında laboratuvar tahlil istek formu, radyoloji tetkik istek formu gibi formalar düzenlenebilir.

Bu formlardaki yapılan istekler hasta kabul sekreteri tarafından hastanın protokolüne girilir. Bu tahlil ve tetkiklerden kurum fark ücreti oluşanlar hasta kabul sekreterinin yönlendirmesiyle vezne tarafından tahsil edilir. Laboratuvar ve radyoloji teknisyeni gibi sağlık çalışanları kendilerine gelmiş istek formlarındaki tetkikleri gerek evrak üzerinden gerekse otomasyon sistemi üzerinden ücretli olup olmadığını, tahsil edilip edilmediğini kontrol ederek uygular.

Vezne personeli: Yönetim tarafından ücretli hastalardan tedavi bedellerin tahsil edilmesiyle yetkilendirilmiş personeldir. Vezne bölümü fiziki mekân olarak diğer görevlerden ayrılmalı kilitli kasa bulundurulmalıdır. Yetkileri otomasyon sisteminde tanımlanmalıdır. Vezne personelinin görevleri aşağıdaki gibidir;

- Ücretli hastaların muayene, tedavi, tahlil, tetkik bedellerini tahsil etmek, faturayı düzenlemek, ilgili hesabı sistem üzerinden kapatmak.
- Mesai sonunda düzenlediği faturalar ve icmal listeleriyle birlikte tahsil ettiği nakit parayı ve kredi kartı tahsilat sliplerini vezne amirine teslim etmek.

Burada dikkat edilecek olan vezne personeli herhangi bir şekilde hasta protokolünden kayıt silmemelidir. Bedel tahsil edilip fatura kesildikten sonra faturanın iptal edilmesi, tahsil edilen bedelin iade edilmesi ve kayıtların silinmesi özel prosedürlere bağlanmalıdır. Faturanın iptal edilmesi hastane idari müdürü, kayıtların silinmesi ise hizmeti veren sorumlu hekimin onayına bağlanmalıdır.

Anlaşmalı kurumlar birimi çalışanı: Hasta kabul sekreterinin açtığı hesaplardan sosyal güvence sağlayan kuruma fatura edilecek olan hesap sistemsal olarak anlaşmalı kurumlar birimi çalışanına yönlendirilir. Bedeli sosyal güvence sağlayan kuruma fatura edilecek tedavilerin faturalandırılması ve gereken diğer işlemlerle birlikte ilgili kurumlara teslim edilmesi süreçlerinden sorumludur. Yetkileri yönetimin talimatlarına göre otomasyon sistemine tanımlanmalıdır. Görevleri;

- Hasta protokolleri ile anlaşmalı kurum hesabını kontrol etmek, eksik tedavi, tahlil tetkikleri tespit etmek, girişinin yapılmasını sağlamak.
- Faturalama süresi dolan hesapları kontrol etmek.
- Anlaşmalı kurumlar faturalarını düzenleyip hesaplarını kapatmak. Ekli evraklarıyla birlikte kuruma teslim etmek.

Vezne amiri: Vezneler tarafından teslim edilen fatura, icmal listeleri nakit paraları, kredi kartı tahsilatlarını kontrol etmek, nakit paraları bankaya yatırmak, dekont ve diğer evrakları muhasebeye teslim etmek görevlerini ve sorumluluklarını taşır.

4.2.3.2 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.

Özel hastanelerde satın alma sürecine konu olan varlıklar;

- Tıbbi cihazlar
- İlaçlar ve sarf malzemeler
- Medikal malzemeler
- Temizlik ve hijyen malzemeleri
- Bakım onarım malzemeleri
- Personel iş elbiseleri
- Demirbaşlar
- Taşıtlardır.

Tüm işletmelerde olduğu gibi özel hastanelerde de satın alma süreci aşağıdaki evrelerden oluşmaktadır.

- Satın alma talebi
- Talebin onaylanması
- Tedarikçi araştırması
- Siparişin verilmesi
- Satın alınan şeyin teslim alınması
- Ödemenin yapılması

Satın alma talebinde satın alınması istenen mal veya hizmetin gerekliliği, hastane politika ve prosedürlerine uygunluğu, zamanlılığı, fiyatı, kalitesi ve miktarı gibi konularda hastanenin varlıklarının korunması bakımından bazı riskler bulunmaktadır. Bu 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. İsrafin engellenmesi, 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.

Tedarikçi seçimiyle ilgili evre hastanenin satın alma bölümünde yetkili kişi tarafından yürütülmelidir. Özel hastanelerde 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.

Yetkilendirme ve onay prosedürleri gereği nakit ödemelerde yetkili kişiler ve her ödeme de azami yetki limiti belirlenmelidir, masraf harcaması olarak nelerin kabul edileceği ve harcamayı yapana ödeneceği 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 bölümü talep edilen, teslim alınan ve ödenen miktar ve tutarları kontrol ederek muhasebe hesaplarına gereken kayıt işlemini yapmalıdır.

Görevlerin ayrımı ilkesi gereği, satın alma sürecindeki yukarıda bahsedilmiş evrelerde görev ve yetki alanlar farklı kişiler olmalı.

4.2.3.3 Stok ve malzeme hareketleri süreci kontrolleri

Özel hastanelerde kullanılan stokları aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir;

- Gıda malzemeleri
- İlaç ve tıbbi malzemeler
- Temizlik malzemeleri
- Kırtasiye malzemeleri
- Personel iş elbiseleri

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.
- Poliklinik ve servis ambarlarındaki stoklar sorumlu hemşirenin sorumluluğuna verilmelidir.
- Sorumlu hemşire ve diğer sağlık personeline stokların sayımı, kaydedilmesi ve raporlanmasının iç kontrol sistemi için gerekliliği konusunda eğitilmelidir.
- 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.

4.2.3.4 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 ücret, fazla mesai ücreti ve görev tazminatlarından oluşur.

Normal ücret: İş kanuna göre haftalık 45 saat süreyle çalışmanın karşılığında ödenen ücrettir.

Fazla mesai ücreti: Haftalık 45 saati aşan süreler için ödenen ücretlerdir.

Görev tazminatları: Bazı personele yapılan işin önemi dolayısıyla personelin sadakatini artırmaya yönelik ödemelerdir. Bu ödemeler iç kontrol prosedürlerinden bir tanesidir. Üst yönetim tarafından takdir edilmiş tutarlardadır. Örneğin vezne personeline ödenen kasa tazminatlarıdır.

Personel ücretleriyle ilgili riskler aşağıdaki gibidir.

- Personel ücretlerinin gerçekleşenden fazla veya eksik tahakkuk ettirilmesi
- Tahakkuk ettirilen ücretten fazla veya eksik ödeme yapılması
- Personel yıllık izinlerinin ücret pusulalarında açıkça gösterilememesi
- 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 izinlerinin suiistimal edilmesi

Birim amirleri tarafından personelin aylık puantaj kayıtları tutulmalı ve üst amire onaylatılmalıdır. Fazla mesai ve ücretli mazeret izni uygulamalarının suiistimal edilmemesi için fazla mesainin uygulanacağı durumlar yazılı olarak belirlenmeli, birim amirlerine gönderilmelidir. Fazla mesailer ve yıllık izinler bu koşullarda yaptırılmalıdır. 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 birimi tarafından ücret bordrolarının bir örneği finansman bölümüne gönderilir. Maaşları ödenmesi finansman bölümü tarafından bankaya talimat gönderilmesiyle tamamlanır.

4.2.3.5 Tıbbi cihazlarla ilgili kontroller

Özel hastanelerde hastalıkların teşhis edilmesi sürecinde tıbbi cihazlar önemli bir yere sahiptir. Tıbbi cihazlar poliklinik ve servislerde, tıbbi görüntüleme merkezinde ve laboratuvarında bulunan birçok boyut, maddi değer ve değişik kullanım amacına sahip cihazlardır. Bu cihazların kullanımı;

- Verilen sağlık hizmetine etkisi
- Cihazı kullanan personele ve yakın çevresinde bulunan insanlara etkisi
- Cihazın maddi değerine etkisi

bakımından riskler içermektedir.

Öncelikle tıbbi cihazlar ölçüm sonuçları olarak doğru sonuçlar vermelidir. Tıbbi cihazların uluslararası standartlara uygun olarak çalışmasının sağlanması teşhis ve tedavi sürecinde verilen hizmetlerin kalitesini artıracak hasta ve toplum sağlığına katkı sağlayacaktır (www.gazi.edu.tr, 2018). Kullanılan tıbbi cihazların yanlış sonuçlar üretmesi hekimin yanlış teşhis koymasına ve yanlış tedavi uygulamasına neden olabileceği gibi var olan hastalıkları teşhis edememesine de neden olabilir. Bu riskin önlenmesi için tıbbi cihazların bakım onarım ve kalibrasyonu sağlamaya yönelik prosedürler geliştirilmelidir. Bu kapsamda (www.saglik.gov.tr, 2018);

- Tıbbi cihazların bakım onarımı ve kalibrasyonu ile ilgili medikal cihazlar bakım birimi kurulmalıdır.
- Tıbbi cihazların tedarik edildiği üretici ya da distribütör firma ile periyodik bakım sözleşmesi yapılmalıdır. Cihaz bakımları firmanın yetkili çalışanları tarafından yapılmalıdır. Bakımın uygun şekilde yapılıp yapılmadığı hastane

medikal cihazlar bakım sorumlusu tarafından kontrol edilmelidir. Yapılan bakım sonrasında bir rapor düzenlenmeli, bakımı yapan firma çalışanı ve hastane medikal cihazlar bakım sorumlusu tarafından imzalanmalıdır.

- Günlük rutin kontroller için prosedürler geliştirilmeli, tıbbi cihazları kullanan teknisyenler bu konuda görevlendirilmelidir. Arıza durumunda medikal cihazlar bakım sorumlusuna uygun bir form (rapor) ile bilgi verilmeli ve tamirinin, bakımının yapılması sağlanmalıdır. Bakım istek formları ilgili teknisyen ve ilgili ünite sorumlu hekimi tarafından imzalanmalıdır.

Tıbbi cihazlar kullanımları sırasında çalışanların ve çevresinde bulunanların sağlığını tehdit edici riskler içermektedir. Bu cihazların konumlandırılmasında iş güvenliği talimatları geliştirilmeli ve uygulanmalıdır. Yetkisiz kişilerin cihazların bulunduğu yerlere erişimi engellenmelidir.

Cihazlar bozulma, zarar görme, kırılma ve benzeri risklere karşı korunmalıdır. Cihazın kullanımı, bakımı ve temizliğinden sorumlu olan personel eğitilmeli, cihazla ilgili bilgi sahibi olmayan kişilerin cihazlarla ilgilenmesi engellenmelidir. Tüm cihazlar garanti kapsamı dışındaki arıza, kırılma ve zarar görmelere karşı sigortalanmalıdır.

4.2.4 Özel hastanelerde bilgi iletişim

Özel hastanelerde etkin bir iç kontrol sistemini gereklerinden birisi de tüm birimlerin yatay ve dikey olarak iletişimin sağlanması, bilgi akışının sağlanmasıdır. Hastane içerisinde bilgi akışı dikey olarak yukarıdan aşağı doğru ve aşağıdan yukarı doğru devam eder. Özel hastaneler idari ve mali hizmetler ile tıbbi hizmetlerin bir arada yürütüldüğü birbirine yüksek derece bağımlı olan matriks organizasyonlardır. Hekimin teşhis ve tedavi sürecinde laboratuvar ve görüntüleme ünitelerine tahlil ve tetkik göndermesi ve bunların sonuçlarını alması yatay iletişim, hemşire ve diğer sağlık personeline uygulanacak tedavi ile ilgili talimat vermesi dikey iletişimdir. Hizmet sürecinde kullanılacak ilaç ve malzemelerin, dışarıdan sağlanacak hizmetlerin temin edilmesinin mesul müdürü tarafından idari işler müdüründen istenmesi yatay iletişimdir. İdari ve mali işler koordinatörünün vezne, faturalama ve hasta kabul ve kayıt birimlerine talimatlar vermesi ve onlardan yapılan ilerle ilgili bilgi alması dikey iletişimdir.

Özel hastanelerde tüm bu süreçlerin etkin yürütülmesi birimler arasında yatay ve dikey bilgi akışının etkin bir şekilde planlanmasına bağlıdır. Bilgi ve iletişim sağlanmasında süreçlerin hızlı yürütülmesi ve insan hatalarını önleyebilmek için bilgisayar otomasyon sistemi kullanılmalıdır.

4.2.5 Özel hastanelerde izleme

Sağlık sektöründe üretilen hizmetin planlanamaz olması, kullanılan tıbbi malzemelerin kullanım ömürlerinin sınırlı olması, tıbbi cihazlarda teknolojinin hızlı gelişmesinin tedavi yöntemlerini değiştirmesi özel hastanelerde izleme faaliyetlerinin önemini daha da artırmaktadır.

Hastanenin üst yönetimi birim, poliklinik ve servis sorumluları ile belli periyotlarda toplanmalı gerçekleştirilen faaliyetler ve iç kontrol sistemi değerlendirilmeli, yeni riskler ortaya çıkmışsa bunların bertaraf edilmesine yönelik iç kontrol sisteminin güncellenmesi çalışmaları yapılmalıdır.

Yapılacak toplantılarda değerlendirilecek konular aşağıdaki gibi olabilir.

- Tıbbi hizmetler ile idari ve mali hizmetlerle ilgili değerlendirmeler.
- İdari işlerle 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
- Değişen iç ve dış koşullar neticesinde yeni risklerin oluşup oluşmadığı, uygulanan kontrollerin etkisiz kalıp kalmadığı
- Personelin performansının değerlendirilmesi

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Özel hastanelerin yönetilmesinde etkin bir iç kontrol sisteminin gerekliliğini ortaya koymak ve çözüm önerileri getirmek amacıyla yazılan bu tez dört bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde iç kontrol sisteminin tüm işletmeler için önemi ve gerekliliği açıklanmıştır. İkinci bölümde kontrol kavramının ne olduğu, iç kontrol sisteminin amaçları ile unsurları ve iç kontrolün iç denetim için önemi açıklanmıştır. Üçüncü bölümde özel hastanelerin Türkiye’de sağlık sistemi içerisindeki yeri ve özel hastanelerin bağlı olduğu yasal mevzuat hakkında bilgi verilmiştir. Dördüncü bölümde iç kontrol sisteminin özel hastanelerde gerçekleştirebileceği amaçları açıklanmış iç kontrol sisteminin unsurlarının özel hastanelerde nasıl uygulanabileceği ortaya konmuştur.

Sağlık hizmetleri sektöründe üretilen hizmetten beklenen fayda, toplum sağlığının bugünü ve gelecekteki varlığının devam ettirmesi ile ölçülmektedir. Özel hastanelerin, toplumun sağlık sektöründen beklediği bu hayati ve uzun dönemli faydayı gerçekleştirebilmesi için öncelikle var olmaya devam etmesi gerekir. 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 sağlamaktadır.

Ancak özel hastanelerin sürekliliğinin ve etik ilkelere bağlı yönetilmesinin ülkemizin sağlık sistemi içerisindeki önemine rağmen, bu işletmelerin kuruluşları ve yönetimiyle ilgili ticareti düzenleyen kurumlarca özel düzenlemeler yapılmamış yalnızca ticari kâr amacı güden diğer işletmelerle aynı mevzuata tabi tutulmuştur.

Özel hastanelerde iç kontrol sisteminin sağlam temellere dayanması beklenmektedir. 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 başlanmalı
- Yatırım sermayesi tıbbi hizmetler ve otelcilik hizmetleri arasında uygun şekilde paylaştırılmalı
- 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 sisteminin amacı, faaliyet sürecinde oluşabilecek olumsuzlukları bertaraf ederek amaçlara ulaşılmasını sağlamada makul bir güvence sağlamaktır. 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.

Varlıkların korunmasıyla ilgili kontrol prosedürleri belirlemek için öncelikle iş süreçleri ve bu süreçlerde oluşabilecek riskler tanımlanmalıdır. Görevlerin ayrımı, yetkilendirme ve onay prosedürleri, varlıklara ve muhasebe kayıtlarına erişim kontrolü ve mutabakat kontrol yöntemleri etkin bir şekilde uygulanmalıdır.

Muhasebe bilgi sisteminin doğru ve zamanında raporlama yapabilmesi için kıymet hareketlerin olduğu iş süreçleriyle muhasebe birimi arasında bilgi akışında etkinlik sağlanmalıdır.

İç kontrol sistemi süreç içerisinde faaliyetleri üst yönetimin amaçlarını gerçekleştirecek şekilde yürümesini sağlamasına rağmen doğası gereği bazı riskler içerir. Bu riskler;

- Uygulanan kontrol prosedürleri amacı gerçekleştirmeye elverişli olmayabilir ya da prosedürü uygulamanın kaybettiği kazandırdığından daha önemli olabilir.
- Kontrol prosedürleri zaman içerisinde etkisi kalabilir.
- Personelin ortak hareket etmesiyle kontroller sabote edilebilir

Diğer operasyonel birimlerden bağımsız bir iç denetim birimi oluşturulmalı iç kontrol sisteminin etkinliği belirli zaman aralıklarıyla denetlenip değerlendirilmelidir. İç kontrol sisteminin tüm unsurları yukarıda detaylı olarak yapılan öneriler doğrultusunda düzenlendiğinde özel hastanelerde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmak ve sürdürülebilirliğini sağlamak mümkün olacaktır.



KAYNAKÇA

- 1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.** (1992). T.C Resmî Gazete Tarih:26/12/1992 Sayı:21447.
- Acındı, A.** (2007). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi FBE, İstanbul
- Akbulut, H.** (2010). *Muhasebe denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE, Afyon
- Aksoy, T.** (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim* (Cilt 2). Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.
- Aktaş, E.** (2015). *İç Denetim ve Risk Yönetim İlişkisi*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi SBE, İstanbul
- Akyel, R.** (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi, Cilt:17, Sayı:1*.
- Alpugan, O., Haftacı, V.** (1995). Muhasebe Sistemi Genel Tebliğine Göre Hastane İşlemlerinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi, Hastane İşletmeciliği Seçme Yazılar, Ed. Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No:845
- Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik.** (2012). Resmî Gazete Tarih:28/11/2012, Sayı:28481.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N.** (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları. İstanbul: Alfa Yayınları.*
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği.** (2012). T.C. Resmî Gazete Tarih:26/12/2012, Sayı:28509.
- Bulut Deniz, M.** (2018). *Muhasebe Bilgi Sistemi Bağlamında Çevre Muhasebesinin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Açısından Değerlendirilmesi ve Malatya Organize Sanayi Bölgesinde Bir Araştırma*, Doktora Tezi, T.C İnönü Üniversitesi SBE, Malatya
- Büyükmirza, K.** (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çatıkkaş, Ö.** (2005). Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunu Etkinliği. *Doktora Tezi*, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Bankacılık Anabilim Dalı, İstanbul

- Çetin, C.** (2001). *Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemi (ISO 9000-200 Revizyonlu, İlke Süreç, Uygulama*. İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Demirbaş, M.** (2005). “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetleri Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler dergisi*, Cilt: 4, Sayı:7.
- Eren, E.** (2009). *Yönetim ve Organizasyon*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Ergün, E.** (2018). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları Arasındaki Yakınsama Çalışmalarının Stok Maliyetlerinin Hesaplanmasına Etkileri*, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi S.B.E, Bursa
- Gelir Vergisi Kanunu.** (1960). T.C Resmî Gazete Tarih:31/12/190, Sayı:10700.
- Güredin, E.** (2000). *Denetim*. Kırklareli: Beta Basım A.Ş.
- Gürel, E., Gürüz, D.** (2004). *Yönetim ve Organizasyon Bireyden Örgüte, Fikirden Eyleme*. Ankara: Nobel Basım.
- Hususi Hastaneler Kanunu.** (1933). T.C. Resmî Gazete Tarih: 05/06/1933, Sayı: 2419.
- İş Kanunu.** (2003). T.C. Resmî Gazete Tarih:10/06/2003, Sayı:25134.
- İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu.** (2012). T.C. Resmî Gazete Tarih:20/06/2012, Sayı:28339.
- İşbir, E., Özer, M. A., Aykaç, B., Tortop, N. ve Yaman, H.** (2017). *Yönetim Bilimi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- İşgüden, B.** (2012). *Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler ve İç Denetim Birimlerinin Değişimleri Değerlendirmesine Yönelik İMKB-100 İşletmelerinde Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir
- Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu.** (2003). T.C. Resmî Gazete Tarih:24/12/2003, Sayı: 25326.
- Karacaer, S., İbrahimoglu, N.** (2003). İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 21, Sayı:1.
- Kaval, H.** (2005). *Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavuncubaşı, Ş.** (2001). *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*. Ankara: Ankara Siyasal Kitabevi.
- Kavuncubaşı, Ş.** (2013). *Sağlık Kurumları Yönetimi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1178.
- Kepekçi, C.** (1998). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Keskin, D. A.** (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme (1 b.)*. İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Kılıç, M., Öztürk, H.** (2006). *Hastanelerde Mesai Saatleri Dışında Yürütülen Yönetim Hizmetleri: Ankara İli Eğitim Hastanelerinde Bir Alan Araştırması. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, Cilt:57.

- Koçel, T.** (2010). *İşletme Yöneticiliği* (12 b.). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Kurnaz, E.** (2013). *İç Kontrol Sistemi ve Türkiye’de Factoring Şirketlerinin İç Kontrol Sistemlerinde Etkinlik Araştırması*, Yüksek Lisans Tezi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalı, Erzurum
- Kurumlar Vergisi Kanunu.** (2006). T.C Resmî Gazete Tarih: 13/06/2006, Sayı:26205.
- Kurumsal Yönetim Tebliği.** (2014). T.C. Resmî Gazete Tarih: 03/01/2014, Sayı:28871.
- Özalp, İ., Ağlargoğlu, O., Paşaoğlu, D. ve Şakar, N.** (2012). *Yönetim ve Organizasyon*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:3564.
- Özel Hastaneler Yönetmeliği.** (2002). T.C. Resmî Gazete Tarih: 27/03/2002, Sayı: 24708.
- Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu.** (1987). T.C. Resmî Gazete Tarih:07/05/1987, Sayı:19461.
- Sağlık Uygulama Tebliği.** (2013). T.C. Resmî Gazete Tarih: 24/04/2013, Sayı:28597.
- Seçim, H.** (1991). *Hastane Yönetim ve Organizasyonu*. İstanbul: İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını.
- Sermaye Piyasası Kanunu.** (2012). T.C. Resmî Gazete Tarih:30/12/2012, Sayı:28513.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ.** (2006). T.C. Resmî Gazete Tarih:12/06/2006, Sayı:26196 Mükerrer.
- Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği.** (2013). T.C. Resmî Gazete Tarih: 13/06/2013, Sayı: 28676.
- Somunoğlu, S., Ağırbaş, İ., Tengilimoğlu, D., Çelik, Y.** (2012). *Sağlık Kurumları Yönetimi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği.** (2010). T.C Resmî Gazete Tarih:12/05/2010, Sayı:27579.
- Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.** (2006). 2008. T.C Resmî Gazete Tarih:16/06/2006, Sayı:26200.
- Sökmen, A.** (2010). *Yönetim ve Organizasyon*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Süremli, F.** (1995). *Muhasebe Bilgi Sistemi*. Eskişehir: Birlik Ofset.
- Şahin, Ü.** (1999). *Hastane İşletmeciliği*. Eskişehir: Sarar Giyim Kültür Yayınları.
- Şahin, Ü.** (1999). *Hastane İşletmeciliğinde Kalite*. Eskişehir: Ed. Nurullah Uçkun.
- Şengül, H.** (2010). *Özel Hastanelerin Kuruluşunda Görev pozisyonlarının Belirlenmesi, İstanbul İlindeki Özel Hastanelerin Örgütlenmesine Yönelik Bir Çalışma*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul
- Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik.** (2012). Resmî Gazete Tarih: 28/02/2012, Sayı:28395.

Tamamlayıcı veya Destekleyici Sağlık Sigortası Uygulamaları. (2012). SGK Genel Sağlık Sigortası Genel Müdürlüğü, Genelge Tarih:28/06/2012, Sayı:2012/25.

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

Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkındaki Yönetmelik. (2012). Resmî Gazete Tarih:28.08.2012, Say: 28395.

Türk Ticaret Kanunu. (2011). T.C. Resmî Gazete Tarih:14/02/2011, Sayı:27846.

Yılancı, M. (2006). *İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

İNTERNET KAYNAKLARI:

American Medical Association. (2018). Alındığı tarih:17.10.2018, adres: <https://www.ama-assn.org/about/publications-newsletters/ama-principles-medical-ethics>

Aydın, E. (2006). *Tıp Etiği*. Ankara: Güneş Kitabevi. Alındığı tarih:17.10.2018, adres: <https://interactivepdf.uniflip.com/2/34834/306777/pub/document.pdf>

Bayat, B. (2005). Örgüt İçerisindeki Rol ve İşlevleri Bakımından "Orta Kademe" Yöneticileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:7,Sayı:3.Alındığı tarih:25.11.2018, adres: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/287587>

Bozkurt, C. (2010). Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve iç Denetim. *Denetışim Dergisi*(4). Alındığı tarih:13.10.2018, adres: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208927>

Can,A.,İbicioğlu,H. (2008). Yönetim ve Yöneticilik Yönünden Üniversite Hastanelerinin Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Alındığı tarih:13.10.2018, adres: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/194720>

Fındık, H. (2016). İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alınabilecek Önlemler. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. Alındığı tarih:13.12.2018, adres: https://isarder.org/2016/vol.8_issue.1_article034_full_text.pdf

Hall, J. (2011). *Accounting Information Systems*. Alındığı tarih:14.12.2018, adres: http://site.iugaza.edu.ps/hmadi/files/2014/11/JAMES-AIS_unprotected.pdf

İbiş, C., Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*, Alındığı tarih: 05.10.2018, adres: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der85tam.pdf>

İlhan, S. (2005). İş Ahlakı: Kurumsal Bir Yaklaşım. *Afyon Karaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*,Alındığı tarih:07.11.2018, adres: <http://acikerisim.aku.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11630/3573/258-275.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- İsmmmo.** (2009). Denetim Standartları. *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*(49). İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirlet Odası. Alındığı tarih:26.10.2018, adres: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20standartlari.pdf>
- Kaderli, Y., Köroğlu, Ç.** (2014). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemi İle Kurumsal Yönetim Anlayışı Arasındaki İlişiki. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Alındığı tarih:07.12.2018, adres: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/427520>
- Kamu Gözetimi Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulu.** (2018). Alındığı tarih:10.10.2018, adres: <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4105/TurkiyeMuhasebeStandartlar%C4%B1>
- Kırılmaz, H.** (2010). II. Uluslararası Sağlıkta Performans ve Kalite Kongresi Bildiriler Kitabı. 2, s. 224. Ankara: T.C Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü. Alındığı tarih:02.12.2018, adres: <https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/6252,2kongrebildirilerkitabicit2pdf.pdf?0>
- Kördeve, M.** (2017). Sağlık Ödemelerinde Yeni bir Kavram: Medikal Muhasebe. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Alındığı Tarih:09.12.2018, adres: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/360140>
- Menderes, M.** (1995). Hastanelede Muhasebe Maliyetleme Sorunları ve Finansal Yönetim. *Toplum ve Hekim*, Alındığı tarih:08.12.2018, adres: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/360140>
- Öztürk, Z.,Ekinci, N.** (2016). Hatanelerdeki Yönetimsel Araçlardan Olan Komiteler Hakkında Çalışan Görüşleri (Bir Kamu ve Bir Özel Hastane Karşılaştırması). *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*. Alındığı tarih:28.11.2018, adres: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/205147>
- 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*. Alındığı tarih:12.12.2018 , adres: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/263252>
- T.C Sağlık Bakanlığı Sağlıkta Verimlilik Kalite ve Akreditasyon Dairesi Başkanlığı.** (2016). *Sağlıkta Kalite Standartları Hastane*. Alındığı tarih:28.11.2018, adres: <https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/3460,skshastanesetiv5r1pdf.pdf?0>
- T.C Maliye Bakanlığı.** (2018). *Kamu İç Kontrol Rehberi*. Alındığı tarih:06.10.2018, adres: <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/8227,kamuickontrolrehberi1versiyon12.pdf?0>
- T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı.** (2018). *İç Kontrol Kurumsal Risk Yönetim Rehberi*. Alındığı tarih:10.11.2018, adres: <https://www.csgeb.gov.tr/media/6294/kurumsalriskyonetimrehberi.pdf>
- T.C Sağlık Bakanlığı Etik Komisyonu.** Alındığı tarih: 17.10.2018,

adres: <https://etik.saglik.gov.tr/TR,5636/saglik-etigi.html>

Tamer, İ. (2014). Örgüt Kültürün Örgüte Bağlılık Üzerindeki Etkisi Bir Pereakende İşletmesi Çalışanları Üzerinde Araştırma. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Derisi*, Alındığı tarih:18.10.2018, adres: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/180218>

Tarım, M., Zaim, H., Torun, Y. (2014). İş Ahlakı Uygulamalarının Hastane Performansına Etkisi: Kamu Hastanelerin Üzerinde Bir Saha Çalışması. *İş Ahlakı Dergisi*, Alındığı tarih:24.11.2018 adres: http://isahlakidergisi.com/wp-content/uploads/2015/03/TJBE_November_2014_121_153.pdf

Tiyek, R., Peker, K. (2015). Örgütsel Etik Davranışlar: Bir Araştırma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Alındığı tarih:17.10.2018 adres: <http://sbedergi.karatekin.edu.tr/DergiTamDetay.aspx?ID=217&Detay=Ozet>

TTB-UDEK Etik Çalışma Grubu. (2011). *XVII. Tıpta Uzmanlık Eğitimi Kurultayı Kitabı*. TTB-UDEK Etik Çalışma Grubu. Alındığı tarih:24.11.2018, adres: <http://www.ttb.org.tr/images/stories/file/XVIITUEK.pdf>

Türedi, H., Gürbüz, F., Alıcı, Ü. (2014). Coso Modoli: İç Kontrol Yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(48). Alındığı tarih:13.10.2018, adres: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/165866>

Türk Dil Kurumu. (2018). Alındığı tarih: 05.10.2018, adres: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&xarama=gts&guid=TDK.GTS.5bb7b56b757270.51342779

Ünlü, U. (2018). Kamu Kurumlarında Örgütsel Bağlılık Açısından Örgütsel Sadakatin Önemi. *Sayıştay Dergisi*(106), s. 147-148. Alındığı tarih: 06.10.2018, adres: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der106-m6.pdf>

Yükçü, S., Atağan, G. (2009). Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı karşıklık. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4). Alındığı tarih:26.10.2018, adres: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/29717>

Url-1 <http://www.ktu.edu.tr/dosyalar/akmyo_409b0.pdf>, Alındığı tarih:06.12.2018

Url-2 < https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/23389,genel-degerlendirme11pdf.pdf?0&_tag1=BF80E8255FE463BD0FB7EAE61B98436FFFEA51D8>, Alındığı tarih:27.12.2018

Url-3 < <http://biyokam.gazi.edu.tr/posts/view/title/kalibrasyon-nedir%3F-62218>>, Alındığı tarih:30.12.2018

Url-4 <<https://dosyahastane.saglik.gov.tr/Eklenti/33495,tibbi-cihazlar-bakim-onarim-ve-kalibrasyon-prosedurupdf.pdf?0>>, Alındığı tarih:30.12.2018

Url-5 <<https://www2.deloitte.com/ng/en/pages/audit/articles/financial-reporting/coso-control-activities.html>>, Alındığı tarih:18.10.2018

- Url-6** <<https://www2.deloitte.com/ng/en/pages/audit/articles/financial-reporting/coso-information-and-communication-monitoring-activities.html>>, Alındığı Tarih:19.10.2018
- Url-7** < <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>>, Alındığı tarih:10.10.2018
- Url-8** <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/detail/News/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>> Alındığı tarih:18.10.2018
- Url-9** <<https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6883,intosai-internal-control-standarts-for-public-sector.pdf?0>>, Alındığı tarih:27.10.2018



ÖZGEÇMİŞ

Savaş AKIN

KİŞİSEL BİLGİLER



Doğum Tarihi : 18.08.1974
Doğum Yeri : Rize, Pazar
İkametgâh : Beylikdüzü- İstanbul
E-posta : smmmsavasakin@gmail.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

2011-2019 : İstanbul Aydın Üniversitesi Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisansı
1994-1999 : Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

SERTİFİKALAR

KGK Bağımsız Denetçi Belgesi
SPK Bağımsız Denetim Lisansı
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ruhsatı

İŞ TECRÜBESİ

2012- Devam Ediyor : Bağımsız olarak SMMM büro faaliyeti
2005- 2012 : Beylikdüzü Koç Tıp Sağlık Hizmetleri Limited Şirketi
2003- 2005 : Başkent Üniversitesi Ankara Hastanesi