



*Usaysad Derg, 2022; 8(1): 34 -50 (Araştırma makalesi)*

## İÇ KONTROL SİSTEMİ: STOK YÖNETİMİ VE MUTEMETLİK İŞLEMLERİ AÇISINDAN KAMU HASTANESİ ÖRNEĞİ

### INTERNAL CONTROL SYSTEM: EXAMPLE OF A PUBLIC HOSPITAL IN TERMS OF STOCK MANAGEMENT AND SALARY TRANSACTIONS

**Prof. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT**

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, seyhan.cil@hbv.ed.tr, 0000-0003-1012-3605

**Ömer CEYLAN**

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, omer.ceylan@hbv.ed.tr, 0000-0003-3703-0839

**Dilek UYSAL**

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, dilek.uyosal@hbv.edu.tr, 0000-0002-8591-3065

Makale Gönderim-Kabul Tarihi (28.12.2021- 29.04.2022)

#### Öz

Tüm işletmelerde olduğu gibi hastane işletmelerinde de işletme amaçlarına ulaşılmasında etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin kurgulanması ve uygulanması son derece önem arz etmektedir. Türkiye’de sağlık hizmet sunumunda düzenleme ve kontrol faaliyetlerini yürüten Sağlık Bakanlığı ve İl Sağlık Müdürlüklerinde ayrıntılı bir şekilde tanımlanmış etkin bir iç kontrol sistemi mevcut olmasına rağmen yapısı itibarıyla hatayı kaldırmayan ve sağlık hizmet sunumunun en önemli noktası olan hastanelerde yazılı bir iç kontrol sistemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte her kamu kurumunda olduğu gibi hastanelerde de mevzuattan kaynaklı veya teamüli uygulamalar ile ortaya çıkmış her servisin işleyişiyle ilgili iç kontrol tarzı bir süreç yönetim mekanizmasına rastlamak mümkündür. Bu çalışmada bir kamu hastanesinde stok yönetimi ve mutemetlik işlemlerine ilişkin iç kontrol sistemi uygulamalarının ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda incelenen kamu hastanesinin stok yönetimi ve mutemetlik iş ve işlemlerinde mevzuat ve yazılı prosedürlere uygun hareket edilmeye çalışıldığı, hastane yönetimi tarafından da bu iş ve işlem süreçlerinin takip ve kontrol edilmeye çalışıldığı ancak etkin bir iç kontrol sistemi noktasında bazı eksikliklerin olduğu belirlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç kontrol sistemi, hastane, stok yönetimi, mutemetlik, COSO iç kontrol modeli.

#### Abstract

As in all businesses, it is extremely important to construct and implement an effective and efficient internal control system in hospital businesses in order to achieve business objectives. Although there is an effective internal control system that is defined in detail in Provincial Health Directorates, there is no written internal control system in hospitals, which is the most important point of health service delivery and does not remove errors due to its structure. However, as in every public institution, it is possible to come across an internal



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 1 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

control-style process management mechanism related to the functioning of every service that has emerged with legislation or customary practices in hospitals as well. in this study, it is aimed to reveal the internal control system practices related to stock management and salary transactions in a public hospital. As a result of the study, it was determined that the stock management and salary transactions of the examined public hospital were tried to be acted in accordance with the legislation and written procedures, and these business processes were tried to be followed by the hospital management, but it have been identified that there are some deficiencies in established an effective internal control system.

**Keywords:** Internal control system, hospital, COSO internal control model, stock management, salary transactions

### GİRİŞ

Günümüz dünyasında teknolojiyle birlikte yapılan işlerin kalitesi, hızı ve şekli değişmektedir. Gerek kamu işletmeleri gerekse özel işletmeler tüm iş süreçleri içerisinde bir kontrol mekanizmasına ihtiyaç duymaktadırlar. İşletme içerisindeki bu iş süreçlerinin takibinin kontrol ortamında yapılması en alt çalışandan en üst çalışana kadar bir uyum ve sorumluluğu gerektirmektedir. Bu nedenle etkili bir iç kontrol kişilerin görev tanım ve sorumlulukları kapsamında yerine getirdikleri tüm faaliyetlerin denetlenmesi ile birlikte etkili ve verimli bir sonuç elde edilmesini sağlar. İç kontrol sürecinde kurumlar belirledikleri hedefe ulaşabilmek için üst yönetimin belirlediği yöntem ve içerikler ile uygulanan prosedürler doğrultusunda hareket ederler.

Günümüzde kamu hastaneleri ileri düzey birçok tıbbi hizmetin kesintisiz olarak verildiği farklı pozisyonlarda birçok personelin istihdam edildiği ve çok büyük bütçelere sahip kurumlardır. Bu kurumlarda verilen hizmetin özelliğinden dolayı temizlikten, güvenliğe, satın almadan, sağlık hizmetine bütün iş ve işlemlerin zamanında, koordineli ve uyum içinde yerine getirilmesi çok önemlidir. Bu süreçlerde ortaya çıkacak bir sorun sağlık hizmet sunumunda büyük bir aksamaya yol açıp hastane ve hastane yönetiminde ciddi sıkıntılar meydana getirebilir. Hastane üst yönetimi için hastanenin etkin ve verimli bir şekilde idare edilebilmesi ancak belirlenecek kurumsal düzenlemeler ve iyi kurgulanmış bir iç kontrol sistemi ile mümkün olmaktadır.

Bu çalışmada genel olarak iç kontrol sistemi ve hastane işletmelerinde iç kontrolün önemi anlatıldıktan sonra bir kamu hastanesinde stok yönetimi ve mutemetlik işlemleri özelinde iç kontrol sistemi uygulamasına yer verilmiştir. Literatürde iç kontrol ve özel hastanelerde iç kontrol uygulamaları ile ilgili birçok çalışma mevcut olmasına rağmen, kamu hastaneleri ile ilgili fazla çalışma bulunmamaktadır. Bu açıdan çalışmanın bu alana katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

### İÇ KONTROL SİSTEMİ VE AMAÇLARI

İç kontrol içinde kontrol kelimesinin geçmesi nedeniyle kontrol sürecinin altında olduğu düşünülebilir. Ancak kontrol; gerçekleşmiş sonuçların önceden belirlenen sonuçlar ve ölçümlerle karşılaştırılmasıdır. İç kontrol ise, gerçekleşen sonuçların önceden belirlenmiş amaçlara veya standartlara yakın çıkması için gerekli koşulların sağlanması ile ilgilidir. İki kavramın varacağı nokta aynı olsa da aralarında belirgin fark bulunmaktadır. Kontrolde, faaliyetlerdeki hata ve hileler belirlenip, sonrasında düzeltme yoluna gidilirken, iç kontrolde faaliyetlerdeki hata ve hileler daha meydana gelmeden önleyici bir ortam sunularak işletmenin hedeflerine ulaşılması amaçlanmaktadır (Azaltun, 1999: 38-39).



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 1 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

İç kontrol, yönetim fonksiyonları ile etkileşim halindedir. Yönetim fonksiyonlarından olan kontrol fonksiyonu, iç kontrolle bütünleşmiştir. Kurumun kontrol fonksiyonu ile elde edilen geri bildirimler iç kontrolün işlevselliğini arttırıcı rol oynamaktadır (Güner, 2009: 193). Etkili iç kontrol sistemi hataların ve zararların önlenmesi, amaçlanan hedefe ulaşılmasında başarılı bir yol göstericidir (Vijayakumar ve Nagaraja, 2012: 7). Sağlık kurumlarının finansal performans yönetiminin etkin bir iç kontrol ortamı ile denetlenmesi olumlu sonuçlar vermiştir (İbrahim vd., 2017:684).

İç kontrol, faaliyetlerin etkin ve verimli olması için, faaliyetler gerçekleştirilirken ilgili yasa ve politikalar çerçevesinde hile, hata ve yolsuzlukların engellenmesi amacı ile işletme yönetimi ve personelinin sürece dahil olduğu geniş kapsamlı kriterler bütünüdür (Alptürk, 2008: 14).

İç kontrol zaman içerisinde işletmelerin yapısal değişiklikleri doğrultusunda önemli hale gelmiştir. İç kontrol süreci ilk olarak finansal tablo hata ve hilelerinin tespiti ve önlenmesini amaç edinse de, işletmelerin büyümesi ile birlikte karmaşık bir hal alan organizasyon yapılarının kontrol edilmesi önem taşımaktadır. Sonuç olarak birçok uluslararası kuruluş tarafından iç kontrol sisteminin kurulmasına ve geliştirilmesine ilişkin önemli adımlar atılmış ve düzenlemelere gidilmiştir (Tunçay, 2011: 16).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 5. maddesine göre iç kontrol, “idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan; organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür. Kısaca iç kontrol, kurumun belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşmasına makul güvence sağlamak üzere yöneticiler ve tüm personel tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir” şeklinde tanımlanmıştır (Çolak, 2011).

İç kontrol, zaman içinde gelişen, işletmenin sürekliliğini sağlayan bir süreçtir. İşletmeye sonradan entegre olmayan, işletmenin varoluşuyla birlikte inşa edilen ve organizasyonun ayrılmaz bir ögesidir. İç kontrol, işletme faaliyetlerinin hem belirlenen hedeflere hem de ilgili mevzuat ve yasal düzenlemelere uygun olarak yürütülmesini amaçlamaktadır (Rezaee, 1995). Bu bağlamda iç kontrolün amaçları (Can, 2014: 37, Çömlekçi vd., 1993: 47, Atmaca, 2012: 199):

- İşletme faaliyetlerinde etkinliğin ve verimliliğinin artırılması sağlamak,
- İşletme yönetiminin ve kanunların gerektirdiği her türlü düzenlemelere uygunluğunu sağlamak,
- İşletme varlıklarını korumak güvence altına almak ve her türlü kaybın önlenmesini sağlamak,
- Muhasebe bilgilerinin, finansal analizlerin, tabloların, raporlamaların güvenilirliğini sağlamak,
- İşletmenin belirlenen hedeflere ulaşılmasını sağlamak,

olarak tanımlanmıştır.

### COSO İÇ KONTROL MODELİ

Dünyada COSO, eSAC, CobiT ve SysTrust olmak üzere iç kontrole yönelik geliştirilmiş farklı modeller mevcuttur. Diğer modellerle karşılaştırıldığında içerik anlamında en geniş ve işletmenin tamamını kapsayan model COSO modelidir. COSO'nun 1992 yılında yayımladığı iç kontrol

36

ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

<http://dergipark.gov.tr/usaysad>

(ÇİL KOÇYİĞİT,S./CEYLAN, Ö./ UYSAL, D.)



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 1 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

bütünleşik çerçeve raporu iç kontrol alanında işletmeler için uzun bir süre yol gösterici olmuştur. COSO tarafından yayınlanan bu çerçeve raporda iç kontrol sisteminin ortak bir tanımı yapılmış ve iç kontrol bileşenlerinin geliştirilmesinde referans olmuştur. Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) COSO'ya göre iç kontrol; işletme faaliyetlerinin etkin ve etkililiğini, gerçekçi bir hesap verilebilirlik ile yasa ve düzenlemelerle uyum içerisinde amaçlarının gerçekleşmesini sağlayabilmek için makul bir güvence içerisinde oluşturulan ve yürütülen bir süreçtir ([www.coso.org](http://www.coso.org)).

Sürekli bir gelişme içinde olan ekonomi ve teknoloji nedeniyle iç kontrol çerçevesinin güncellenmesi gereği doğmuştur. Bu nedenle COSO 2013 yılı iç kontrol çerçevesi tekrar gözden geçirilerek revize edilmiş ve çağın gereklilikleri doğrultusunda güncellenmiştir (Sakin, 2017: 6-7; Türedi vd, 2015:103).

COSO 2013 “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu” Bileşenleri: Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme şeklindedir. Bu beş bileşenden kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim işletmenin iç kontrolünde makro özelliklere daha fazla odaklanmaktadır. Bu bileşenler işletmenin genel iç kontrol etkinliğini doğrudan etkileyen iç kontrol sisteminin temelini ve özünü oluşturmaktadır. Diğer iki bileşen risk değerlendirme ve izleme ise daha çevresel ve proje tabanlı olmakla beraber iç kontrolün tasarımını ve değerlendirmesini kolaylaştırır (Chan, Chen ve Liu, 2020: 7).

### **Kontrol Ortamı**

Kontrol ortamı iç kontrol bileşenlerinin temel unsurudur. Kontrol ortamı iç kontrol sisteminin uygulanması sürecinde oluşturulan standart ve yapıların temelini oluşturmaktadır. Kontrol ortamının oluşturulması üst yönetici tarafından tasarlanır. Örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların tanımlanması, etik değerlerin oluşturulması ve uygulanması, performans kriterlerinin belirlenmesi, çalışanların geliştirilmesi ve yetkinliğinin artırılması, ödül ve teşvik alt yapılarının oluşturulması güçlü bir kontrol ortamının sağlanmasıyla amacına ulaşır (Moeller, 2009: 33-34). Kontrol ortamı, bir işletmenin kültürüne, etik değerlerine, yönetim felsefesine, çalışma tarzına, organizasyon yapısına ve insan kaynakları politikalarına yönetim ve denetim birimleri aracılığıyla yansıtılabilir (Chan, Chen ve Liu, 2020: 8).

### **Risk Değerlendirme**

Risk değerlendirme tüm faaliyetlerinin göz önünde bulundurularak belirlendiği bir karar sürecidir. İşletmenin en üst yönetim kademesinden en alt çalışan kademesine kadar tüm personelin yapmış olduğu işlerin görev tanımı ve sorumlulukları çerçevesinde dikkate alınıp değerlendirilmesi ve tüm personelin bu süreci anlamasının sağlanması gereken bir yoldur (Özten ve Kargın, 2012: 122). İşletmeler risk değerlendirmesi yaparken öncelikleri belirleyerek risk değerlendirme haritası çıkarmak zorundadırlar. Bu harita; risklerin önem derecelerinden, risklerin tespit edilmesine, risklerin ortaya çıkma ihtimali ve etki derecelerinin belirlenmesine kadar aşamalı bir yol haritasıdır. İşletmelerin karşı karşıya kaldıkları finansal raporlamaya ilişkin riskler ve faaliyet alanı ile ilgili riskler olarak iki risk türü mevcuttur. Finansal raporlamaya ilişkin riskler; işletmede gerçekleşen faaliyetler ile ilgili muhasebe kayıtları ve finansal tabloların doğru aktarımının yapılmaması ve kaydedilmemesi, hile, hata ve kusurlu kayıtların mevcut bulunması ihtimalidir. Faaliyet alanına yönelik riskler ise; işletmeler tarafından belirlenmiş olunan hedef ve amaçlara ulaşılmasını engelleyen her türlü olumsuzluk olarak değerlendirilmektedir (Alkaya, 2019: 58).



### **Kontrol Faaliyetleri**

İşletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yardımcı olmak için tüm faaliyet alanlarında, tüm seviyelerde ve tüm işlevlerde uygulanır. Kontrol faaliyetleri arasında onaylar, yetkilendirmeler, doğrulamalar, mutabakatlar, performans incelemeleri, varlıkların korunması ve görev ayrılıklarının tanımlanması yer alır. Kontrol faaliyetleri genellikle hata, düzensizlik, verimsizlik ve varlıkları kötüye kullanma riskini azaltmak için tasarlanır ve uygulanır. Bu da işletmenin faaliyet alanına yönelik risklerini ve finansal raporlamaya ilişkin risklerini en aza indirir (Chan, Chen ve Liu, 2020:9).

### **Bilgi ve İletişim**

İşletme faaliyetlerinin belirlenen hedeflere ulaşabilmesi için işletme yapısı içinde bilgi ve iletişim kanallarına ihtiyaç duyulmaktadır. İç kontrol sisteminin etkili olabilmesi için; işletme yapısı içindeki tüm yapılanmaların, bilgi ve iletişim kanalları içerisinde yer almasının sağlanması önemlidir. Çünkü, örgüt yapısı içindeki tüm bilgiler çalışanların sorumlulukları açısından değerlendirilebilmeli ve bilgi kayıt depolarında tasnif edilerek ilgili personelle paylaşılmalıdır (Teraman, 2011: 64).

### **İzleme**

İç kontrol sisteminin süreç içerisindeki performansının ve kalitesinin gözlemlenmesi (izlenmesi) gerekir. Bu gözleme yetkin personel tarafından kontrol eylemlerinin zamanında yerine getirilmesi, gerekli önlemlerin alınması, risklerin azaltılması ve iç kontrolün sürekli iyileştirilmesine yöneliktir (Erdoğan, vd., 2012: 62).

## **SAĞLIK BAKANLIĞINDA İÇ KONTROL**

Ülkemizde 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun yayımlanması ile birlikte kamu kesiminde iç kontrol sisteminin kurulması çalışmaları başlamış olup, bu çalışmalar 31.12.2005 tarihinde “İç Kontrol Ve Ön Malî Kontrolle İlişkin Usul Ve Esaslar”, 26.12.2007 tarihinde “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği”, 04.02.2009 tarihinde “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi”, 02.12.2013 tarihinde “Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi” ve 07.02.2014 tarihinde “Kamu İç Kontrol Rehberi”nin yayımlanması ile devam etmiştir. T.C. Sağlık Bakanlığında ise iç kontrol sistemi çalışmaları 2006 yılından bu yana (Mülga) Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan mevzuatlar çerçevesinde yürütülmektedir. Bakanlık iç kontrol standartları çerçevesinde Sağlık Bakanlığı teşkilatı içinde iç kontrol sisteminin uygulanmasına yönelik süreç ve kuralları anlatan iç kontrol eylem planı hazırlamış ve ilk olarak 2009 yılında “2009-2012 Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı” adıyla yayınlamıştır. Son olarak “2021-2022 Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı” çıkarılmıştır (SB, 2020). Bununla birlikte iç kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi için Bakanlık merkez teşkilatında genel müdürlükler, taşra teşkilatında ise il sağlık müdürlükleri bünyesinde iç kontrol birimleri kurulmuş, buralardan gelen iç kontrole yönelik verilerin takip ve raporlanması görevi Strateji Geliştirme Başkanlığına verilmiştir. Yapılan bu çalışmalara bakıldığında Bakanlığın iç kontrol sistemini önemseydiği ve kurumsallaştırmaya çalıştığı açık bir şekilde görülmektedir. Ancak bu çalışmaların sağlık hizmetinin planlama, düzenleme ve koordinasyonunda yer alan Bakanlık merkez teşkilatı ve il sağlık müdürlüklerinde mevcut olduğu, sağlık hizmet sunumunun ana aktörleri olan hastanelerde ise bu tarz bir iç kontrol sisteminin kurulmadığı görülmektedir.

Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerin yönetim yapısı 2011 yılında çıkan 663 sayılı KHK ile değişikliğe uğramış ve yöneticiler geleneksel kamu yapısında yer alan kadrolu pozisyondan



çıkarılıp sözleşmeli statüye alınmıştır. Sözleşmeli yöneticiler için 2-4 yıllık sözleşme süreleri getirilmiş ve Bakanlıkça belirlenen kriterlere göre her yıl değerlendirmeye tabi tutulacakları ve elde edilen performans puanlarına göre sözleşme feshi dâhil bir kısım yaptırımlar uygulanacağı öngörülmüştür. Bu bakımdan kamu hastanelerinde verilen hizmetin türünden dolayı bütün iş ve işlemlerin düzgün ve zamanında yürütülmesi hayati öneme sahip olmasının yanında sağlık idarecileri içinde büyük bir önem arz etmektedir.

## HASTANE İŞLETMECİLİĞİNDE İÇ KONTROL

İç kontrol hastane işletmelerinde mevcut tüm faaliyetleri kapsamakta ve yöneticiler ile hastane personeli tarafından yürütülen hizmetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırmak, finansal raporlama sisteminin düzgün ve güvenilir şekilde kurulmasını sağlamak, hizmetlerin yasa ve diğer mevzuat düzenlemelerine uygun şekilde yürütülmesini sağlamak, bunun yanında işletmenin ana hedeflerine ulaşma sürecinde kişilere de güvence sağlamak için tasarlanan bir süreçtir. Bu yüzden iç kontrol iş akışının bir parçası olarak görülmeli ve sürecin içerisine yerleştirilmelidir (İbiş ve Çatıkkaş: 101-102; Can, 2014: 118).

Hastane işletmeleri 24 saat hizmet veren ileri düzeyde teknoloji ve uzmanlık gerektiren, ikamesi olmayan, farklı statüde birçok personelin çalıştığı, yüksek maliyetli çok çeşitli ve iç içe geçmiş hizmetin aynı anda gerçekleştirildiği ve genellikle iş akışında hataya toleransı çok az olan nevi şahsına münhasır yapılardır. Bundan dolayı iç kontrol sistemine en çok ihtiyaç duyulan işletmelerin başında gelmektedir.

Hastane üst yönetimi için hastanede yürütülen tüm faaliyetler ve personel üzerinde doğrudan kontrol sağlayıp iş akış süreçlerini düzenlemek imkânsız olduğundan hastanenin etkin ve verimli bir şekilde idare edilebilmesi ancak kurumsal politikalara, düzenlemelere ve etkin bir yapısal iç kontrol sistemine bağlı kalınması ile mümkündür. Hastane işletmelerinde, ortaya çıkabilecek suistimal ve yolsuzlukların önüne geçebilmenin en etkili yolu güçlü bir iç kontrol sistemi kurulup kontrol önlemleri alınması ile mümkündür. Bununla birlikte bu tür işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı israfın önüne geçeceği gibi daha düşük maliyetle hizmet verebilme imkânı sağlayacağı ve verimliliği arttıracığı için kamusal kaynak kullanımında da olumlu sonuçlar doğuracaktır (Kunders:168-169; Can, 2014: 118).

Son olarak hastane işletmelerinde iç kontrol sisteminde göz önüne alınması gereken politika ve prosedürlerin neler olduğundan bahsedilecektir.

***Kurumsal organizasyon yapısı ve yetkilendirme açısından;*** her birimin görev tanımlamaları ayrı ayrı yapılmalı, birimlerin iş akış şemaları ve temel iç kontrol noktaları belirlenmeli, kişilerin yetki ve sorumlulukları belirginleştirilmelidir.

***Kurumsal politika ve dokümanite prosedürler açısından;*** kurumun iş etkinlik prosedür ve politikaları belirlenmeli, iş etiği ve davranış standartları oluşturulmalı, bu hususlarda yazılı prosedürler hazırlanmalı, iş ile ilgili uygulamaların uygunluğu sistemli olarak değerlendirilmelidir.

***Hastanenin muhasebe sistemi ve mali kontrol açısından;*** mali kayıt prosedürlerine uygunluk sağlanmalı, finansal kontrol etkinliği sağlanmalı, kurumsal gelir-gider kontrolü yapılmalı, maliyet-stok kontrolü yapıp değerlendirilmeli, finansal iş ve işlemlere ait bilgi ve belgelerin düzenli bir şekilde akışı sağlanmalıdır.



**Kurumsal yönetimde oluşturulacak raporlama sistemi açısından;** hali hazırda bulunan raporlama sistemi değerlendirilmeli, hazırlanacak raporlara ilişkin kriterler oluşturulmalı, raporlamaya yönelik standart ve prosedürler belirlenmelidir.

**İnsan kaynakları yönetim sistemi açısından;** personele yönelik performans değerlendirme ve kariyer planlaması yapılmalı, kurumsal ve kişisel gelişime yönelik eğitimler verilmelidir (Can, 2014: 118-119).

## LİTERATÜR TARAMASI

Literatür taraması sonucu konu ile ilgili olarak ulaşılabilen çalışmaların aşağıdaki gibi olduğu görülmüştür.

Akyel (2010) tarafından yapılan çalışmada; Türk kamu yönetimi sürecinde iç kontrol süreci tanımının doğru yapılması, devamlılığının sağlanması, iç kontrolün etkinliği açısından sürekli gözden geçirilmesinin gerektiğine vurgu yapılmıştır.

Atmaca (2012) tarafından iç kontrol ile ilgili yapılan çalışmada, kurumsal yönetim süreci içerisinde iç kontrolün öneminin büyük olduğu, özellikle kurumsal yönetim süreçlerinde ilerleme sağlanabilmesi, muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması ve önlenmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin gerekli olduğu belirtilmiştir.

Ceyhan ve Apan (2014) tarafından yapılan çalışmada, özel bir hastanede çalışan farklı meslek gruplarına uygulanan anket sonucunda, COSO iç kontrol modelinin bileşenleri; kontrol faaliyetleri, kontrol çevresi, risk değerlendirme, izleme, bilgi ve iletişim ile organizasyon yapısı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Doğan ve Burgazlıoğlu (2015) tarafından yapılan çalışmada, özel bir hastanede iç kontrol sistemi uygulamaları incelenmiş, stoklar, maddi duran varlıklar ve nakit tahsilatlar gibi hususlarda eksiklikler tespit edilmiştir. Tespit edilen eksikliklerin giderilmesi ile etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulabileceği bunun sonucu olarak da zararın azalacağı, hata ve hilelerin tespit edilebileceği mali tabloların güvenilir hale geleceği, bilgi akışının düzgün bir hal alması ile de üst yönetimin karar sürecini kolaylaştıracağı belirtilmiştir.

Kızıltuğ (2015) tarafından yapılan çalışmada, herhangi bir hastanede kurulacak olan etkin bir iç kontrol sisteminin, hastanenin verimlilik ve karlılığını etkileyerek olumsuzlukların, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasına yardımcı olacağı belirtilmiş, çalışma kapsamında özel bir hastanenin iç kontrol sistemi incelenmiş ve incelenen hastanenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olduğu belirtilmiştir.

Xu ve arkadaşları (2017) tarafından yapılan çalışmada, daha ekonomik ve daha sosyal hastane için değer yaratmak ve hastanenin sürdürülebilir gelişimini desteklemek için iç kontrolün çok önemli olduğu vurgulanmıştır.

Hacıhasanoğlu ve Kaya (2018) tarafından, Kocaeli Organize Sanayi Bölgesindeki üretim işletmelerinin COSO iç kontrol standartlarına uyum derecesinin belirlenmesine yönelik yapılan çalışmada, üretim işletmelerinin hukuki boyutları, pazarlama çevrelerine ve işletme büyüklüklerine bağlı olarak uyum derecelerinin değişkenlik gösterdiği ortaya konulmuştur.



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 1 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

Kara (2018) tarafından yapılan, kalite yönetim sistemi belgesine sahip olan ve sahip olmayan işletmelerin iç kontrolde ne kadar etkin olduklarına yönelik çalışmada, kalite yönetim belgesine sahip işletmelerin COSO iç kontrol bileşenlerinin uygulanması açısından daha etkin olduğu ortaya konulmuştur.

Dursun ve Akın (2019) tarafından yapılan özel hastanelerdeki iç kontrol sisteminin öneminin vurgulandığı çalışmada, hastaneler gibi çeşitli meslek profesyonellerinin bulunduğu kurumlarda, bu kişilerin birlikte örgütün amacı için çaba göstermelerinin iyi kurgulanmış bir iç kontrol sistemiyle mümkün olabileceği bu bakımdan bu işletmelerde iç kontrol sisteminin sağlam temellere dayandırılmasının çok önemli olduğu belirtilmiştir.

Endovitskii ve arkadaşları (2020) tarafından yapılan çalışmada, yüksek öğrenim ve sağlık hizmetleri kurumlarının bütçelerinin iç kontrolün belirli özellikleri ile denetlenmesi ve kurumların bütçelerinde iç kontrole risk odaklı bir yaklaşımın uygulanmasının yanı sıra kurum içi kontrol planı ve kontrol faaliyet programı oluşturulmasının yararları vurgulanmıştır.

Kurnaz (2020) tarafından yapılan, COSO iç kontrol bileşenleri açısından bir hastanenin ele alındığı çalışmada, incelenen hastanenin iç kontrol bileşenleri açısından uyumlu çalışmadığı belirtilmiş, bir hastanenin sunduğu hizmet kalitesini ortaya koyan en önemli göstergelerden birinin de iç kontrol sistemi olduğu, hastanenin iç kontrol sistemi ne kadar etkin olursa sunulan hizmetin kalitesinin de o derece artacağı bu bakımdan sağlık işletmelerinin kurumsal hedeflerine ulaşabilmesi için öncelikle uluslararası standartlara uygun etkin iç kontrol uygulamalarının hayata geçirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Yıldırım ve Gönen (2020) tarafından Karadeniz Teknik Üniversitesi Farabi Hastanesi'nin iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan çalışmada, yönetim, muhasebe birimi yetkilisi, satın alma birimi yetkilisi ve kalite koordinatörlüğü yetkilisi ile yapılan görüşmeler ve incelemeler sonucunda hastanede etkin bir iç kontrol sistemi olduğunun saptandığı belirtilmiştir.

Literatürde iç kontrol konusunda özel hastanelerin ve üniversite hastanelerinin iç kontrol uygulamaları ile ilgili birçok çalışma mevcut olmasına rağmen, kamu hastaneleri ile ilgili fazla çalışma bulunmamaktadır. Kamu hastaneleri gerek yönetsel olarak gerekse planlama ve programlama olarak özel ve üniversite hastanelerinden farklılık göstermektedir. Bu nedenle üzerinde daha fazla durulması ve incelenmesi gerekmektedir. Bu açıdan ülkemizdeki büyük kapasiteli bir kamu hastanesinde yapılan bu çalışmanın alana katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

### **BİR KAMU HASTANESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMASI**

Yukarıda iç kontrol sistemi ve hastane işletmeleri hakkında teorik bilgiler verilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde tarafımızdan incelemesi yapılan bir kamu hastanesinin stoklar ve mutemetlik işlemleri açısından iç kontrol uygulamalarının ortaya konulması amaçlanmıştır.

#### **Hastane Hakkında Genel Bilgi**

İnceleme yapılan hastane İç Anadolu Bölgesinde 3.000 personel ve 800 yatak ile faaliyet göstermektedir. Hastanenin günlük hasta sayısı yaklaşık 8.000 kişidir. Ayrıca hastanede 100 adet yoğun bakım yatağı ve 30 adet ameliyathane masası mevcuttur. Hastanede algoloji, diyaliz ünitesi,



anjiyografi ünitesi, kalp damar cerrahisi, nükleer tıp başta olmak üzere hemen hemen bütün tıbbi branşlarda hizmet verilmektedir. Hastanenin kurumsal yönetim yapısı aşağıdaki gibidir.



Şekil 1: Kamu Hastanesi Yönetim Yapısı

Bu çalışma kapsamında incelenen alanlar hastanenin idari ve mali işler müdürünün sorumluk alanına girmekle birlikte idari ve mali işler müdür yardımcıları arasında görev dağılımı yapılmıştır.

### Stoklarla İlgili İç Kontrol

İlaç, tıbbi malzeme, biyomedikal malzeme, sarf malzemesi gibi kalemlerden oluşan stoklar alım sürecinden tüketimine kadar suistimale en açık alanlardan biridir. Özellikle kamu hastanelerinde çok fazla çeşit ve miktarda stok olması, alımı, depolanması, dağıtımı ve tüketiminde birtakım riskler ortaya çıkarabilmektedir. Yine özellikle kamu hastanelerinde yasal prosedürlere uymak zorunda olduğundan, stoklarla ilgili ihtiyacın ortaya çıkmasından satın alımına, malzemenin tesliminden ambara girişine ve nihayet tüketimine kadar çok uzun bir süreç alabilmekte ancak hastane işletmelerinde verilen hizmetin özelliğinden dolayı bazen çok hızlı bir şekilde malzemenin tedarik ve kullanımı gerekebilmektedir. Bu yüzden stok yönetimi ile ilgili etkin bir iç kontrol mekanizması kurulması oldukça önemlidir.

Hastane işletmelerinde stok ihtiyacını belirleyen, malzemeyi isteyen, satın alma emrini düzenleyen, malzemeleri depoya alan, malzemelerin kaydını gerçekleştiren farklı kişiler olmalıdır. Bunun yanında malzemelerin depolanmasını yapan ile kontrol, sayım ve denetim sorumluluğu da ayrı kişilerde olmalıdır. Bunun yanında belli zaman dilimlerinde işletmede malzeme sayım ve raporlaması yapılmalı ve bu işlem sistemli hale getirilmelidir. Yine belli dönemlerde stoklar ile ilgili analizler yapıp atıl stok değerlendirmesi yapılmalıdır (Güney vd., 2014: 5).

Çalışma için inceleme yapılan kamu hastanesinin stoklar ile ilgili iç kontrol süreci şu şekildedir:

**Alım ihtiyacının belirlenme süreci;** hastanenin malzeme ve hizmet alımları 2010 yılında Strateji Daire Başkanlığınca oluşturulması istenen “İhtiyaç Tespit Komisyonu” tarafından planlanmaktadır. İhtiyaç tespit komisyonu başhekim yardımcısı başkanlığında, idari ve mali işler müdürü, satın



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 1 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

almadan sorumlu müdür yardımcısı, ayniyat ve depolardan sorumlu müdür yardımcısı, destek ve kalite hizmetleri müdürü, sağlık ve bakım hizmetleri müdürü ve taşıma kayıt yetkililerinden oluşmaktadır. İncelenen hastanede ihtiyaç ve tespit komisyonundan önce, hastanenin stok kontrolü, ihtiyaç duyulan ürün ve malzemelere ilişkin şartname kontrolü ve birimlerden gelen taleplerin ön değerlendirilmesini yapan 3 kişiden oluşan bir birim kurulmuştur. Bu birim ihtiyaç ve taleplerin ön değerlendirmesini yapıp, uygun görülen ihtiyaç ve talepleri ihtiyaç tespit komisyonuna sunmaktan sorumludur. Bu birimden gelen talepler ihtiyaç tespit komisyonunun haftalık toplantılarında değerlendirilmekte ve uygun görülen ihtiyaç ve talepler için alım kararı alınmaktadır.

İhtiyaç Tespit Komisyonu toplantısında alımı uygun görülen ve ilk defa yapılacak hizmet alımları, talep eden birim tarafından talep gerekçelerine ilişkin sunulan rapor ile birlikte alım izni için Bakanlığa gönderilmektedir. Yeniden alımı uygun görülen sözleşme sureti bitmeye yakın hizmet alımları ise izin alınması amacıyla İl Sağlık Müdürlüğüne gönderilmektedir.

Tıbbi sarf ve ayniyat tüketim depolarından gelen sabit tüketim kalemlerine ilişkin ihtiyaç talepleri, ihtiyaç tespit komisyonunca ilgili depoların geçmiş tüketimlerine uygunluk açısından değerlendirilmektedir. Taleplerde olağanüstü bir artış varsa ilgili depolardan gerekçesi istenmekte, gerekçe komisyon tarafından uygun görülürse alım izni için İl Sağlık Müdürlüğüne gönderilmektedir. Acil alımı gereken ihtiyaç ve talepler ise hızlı bir şekilde doğrudan temin yoluyla alım yapılması amacıyla satın alma birimine gönderilmektedir. Hastane kliniklerinin tıbbi ihtiyaçlarına ilişkin talepleri klinik sorumlu hekimi ve hemşiresi tarafından yapılmakta ve sarf depolarındaki yetkililerin denetiminden sonra ihtiyaç tespit komisyonuna sunulmaktadır. Hasta başı kullanılan ürünler ise stok yapılamadığı için hastaya özgü kullanıldığından, hasta başı doğrudan temin (22-f) yöntemiyle tedarik edilmektedir.

**Satın alma şeklinin belirlenmesi;** hastanede ihtiyacın alım şekli malzeme veya hizmetin aciliyet durumuna ve süresine (3 aylık, yıllık veya 3 yıllık), hastane bütçesine, stok durumuna göre değişiklik göstermekle birlikte çoğunlukla açık ihale, doğrudan temin ya da pazarlık usulü ile Devlet Malzeme Ofisinden alım yoluyla yapılmaktadır. Acil ve uzun vadeli planlaması yapılmayan ürünler genelde doğrudan temin yöntemi ile alınırken, tüketim planlaması yapılabilen ürünler ise pazarlık ve açık ihale ile alınmaktadır.

**Malzemenin teslim alınması;** ihale ve doğrudan temin yoluyla alımı yapılan malzemeler ilgili depo tarafından siparişi çekildikten sonra muayene komisyonunca şartnameye uygunluk yönünden değerlendirilerek işlemleri tamamlanmakta, depo sorumlusu tarafından malzemelerin sayımı yapıldıktan sonra teslim alınmaktadır. Teslim alınan malzemede zaman içinde bir uygunsuzluk tespit edilmesi durumunda öncelikle ilgili firmaya bildirilmekte, firmanın kusuru kabul etmemesi durumunda, gerekli yasal sürecin başlatılması için durum tutanakla İl Sağlık Müdürlüğüne bildirilmektedir.

**Malzemelerin siparişle istenmesi;** ihalesi yapılan malzemeler sözleşmede belirtilen periyotlara ve miktarlara göre ilgili depo tarafından sipariş ile çekilmekte, doğrudan temin yoluyla alınan malzemelerin ise tamamı teslim alınmaktadır.

**Yeterli depolama ve stok kontrolü;** stok kontrolü sarf depo ve ayniyat depolarında Hastane Bilgi Yönetim Sistemi (HBYS) yazılımı üzerinden yapılmaktadır. Stok seviyesi azalınca HBYS sistemi "kritik/minimum" seviye uyarısı vermektedir. Stok seviyesi düşünce ilgili depo sorumlusu talebi İhtiyaç Tespit Komisyonuna ulaştırmaktadır. Hastanede stok türüne ve kullanım alanına göre farklı depolama alanları oluşturulmuştur. Bunlar ayniyat demirbaş, biyomedikal, kırtasiye, temizlik, tıbbi



sarf, medikal laboratuvar ve teknik depolarıdır. Yine servislerde, haftalık ihtiyaçları karşılamak için cep depo diye tabir edilen küçük depolar oluşturulmuştur. Bu depoların sorumluluğu servis sorumlu hemşiresindedir.

**Maksimum/minimum stok kontrolü;** hastane HBYS sisteminde minimum düzeye düşen malzemeler öncelikle diğer hastane stoklarından karşılanmaya çalışılır. Bu malzemeler için aynı zamanda İhtiyaç Tespit Komisyonuna da talepte bulunulur.

Tüketimi olmayan veya stokta fazla kalan malzemelerin ise sistemde fazla stok gösterilmesi sağlanarak, ihtiyacı olan diğer hastaneler tarafından alınması sağlanır.

**Fiziki stok sayımı;** Depolarda HBYS sisteminden faydalanılarak sayım yapılmakta ve gözle kontrol sistemi uygulanmaktadır. Deponun tam sayımı ise yıl sonuna doğru belirli bir süre malzeme çıkışı yapılmayarak mevcudun sayılması şeklinde yapılmaktadır.

### **Mutemetlik İşlemleri ile İlgili İç Kontrol**

Bugün hastane işletmeleri birer tedavi merkezi olmasının yanında gerek satın alma gerekse hizmet üretimi ve satışı boyutlarında büyük bir parasal ekonomiyi ifade etmektedir. İstihdam edilen personel sayısından kaynaklı maaş ve döner sermaye ödemelerinin kümülatif tutarı çok yüksektir. Günümüzde kamu hastanelerinde nakit tahsilatları çok sınırlı (sağlık kuruluna rapor için başvuran hastalardan alınan ücretler, sağlık güvencesi olmayan kişilerden alınan tedavi ücretleri vb.) olduğundan buralarda istihdam edilen muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görev ve sorumlulukları çok azalmış bunun sonucu olarak da yaptıkları iş ve işlemlerin kontrolü ve denetimi kolaylaşmıştır. Diğer taraftan bu hastanelerde istihdam edilen personel sayısı günden güne artmış, farklı statülerde istihdam şekilleri ortaya çıkmıştır. Bu durumdan kaynaklı farklı ücret ödemelerinin yanında personele yapılan ödeme çeşitliliği de günden güne artmıştır. Bunun doğal sonucu olarak maaş mutemetlerinin yaptığı iş ve işlemlerin önemi artmıştır. Günümüzde hastanelerin en büyük gider kalemi personel ödemeleri olduğundan, maaş mutemetliğinin iş ve işlemlerinin düzgün, mevzuata uygun yapılması ve denetlenmesi oldukça önemlidir (SB Faaliyet Raporu, 2020). Bu açıklamalar doğrultusunda çalışmanın bu bölümünde incelenen kamu hastanesinin maaş mutemetliği ile ilgili iç kontrol süreci ele alınacaktır.

Hastane işletmelerinin gider kalemlerinde büyük yer tutan personel ücret ödemeleri çeşitli hile ve yolsuzlukların meydana geldiği bir alandır. Bu bakımdan işe başlama, işten ayrılma, her türlü tayin ve terfi işlemlerinde, gerekli faaliyetleri yürütmek üzere özel bir personel biriminin oluşturulması ve etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması oldukça önemlidir (Kızıltuğ, 2015: 53).

Bu çalışma kapsamında incelenen hastanede maaş işlemlerinin yürütülmesi için maaş tahakkuk servisi oluşturulmuştur. Bu servis 1 tanesi imzaya yetkili olmak üzere 5 personel ile çalışmaktadır. Bu birimde çalışan personelin hiçbirisi mutemet kadrosunda yer almamakta olup, idarenin görevlendirmesi ile birimde çalışmaktadır. Burada çalışan personel sadece maaş ve denge tazminatı almaktadır. Bu serviste 16 farklı ödemeye ilişkin ödeme evrakları düzenlenmektedir. Bu birimde yapılan işlemler şunlardır: 657 sayılı kanuna tabi personelin maaş işlemleri, 4924 sayılı kanun kapsamında sözleşmeli personelin maaş işlemleri, kadrolu işçi maaş işlemleri, 4/B genel bütçe kapsamında maaş işlemleri, Döner Sermaye Maaş Sistemi (DSS) işlemleri, 4/B DSS maaş işlemleri, 696 sayılı KHK kapsamında sürekli işçi maaş işlemleri (temizlik, bilgi işlem, yönlendirme, güvenlik, teknik destek), iş yeri hekimleri ücret işlemleri, hekim nöbet işlemleri, hekim icap nöbet işlemleri, hemşire, sağlık memuru ve diğer personel nöbet işlemleri, 4/B sağlık



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 1 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

personeli nöbet işlemleri, sabit ödeme işlemleri, denge tazminatı işlemleri, yönetici grubu sabit ödeme işlemleri, yönetici grubu sabit denge ödeme işlemleri.

Çalışma için inceleme yapılan kamu hastanesinin maaş mutemetliği servisinin işleyişi aşağıdaki gibidir:

**Takvime göre zamana bağlı aylık olarak yapılacak işler;** Ek Ödeme Bordro Sistemi (EKOBS)'den alınan verilere göre her ayın 1'inde matrah aktarımları maaşlar hesaplanmadan önce yapılmaktadır. Her ayın 2'sinde maaşlar hesaplatılmadan önce personel servisinden gelen ücretsiz izinli ve 7 günü aşan rapor kullanan personel listeleri sisteme işlenmektedir. Her ayın 3'ünde nöbetler tüm servislerden gönderildikten sonra kontrolleri yapmaktadır. Her ayın 4'ünde ödeme emri Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)'den alınıp iş yeri hekimlik ücretleri manuel yapılmaktadır. Her ayın 5'inde 4924 sayılı yasa kapsamında acil servis sözleşmeli doktor maaşları Personel Bilgi Yönetim Sistemi (PAGO)'dan yapılmakta ve ödeme emri Mali Yönetim Sistemi (MYS)'den çıkarılmaktadır. Her ayın 6'sında personellerin icra, nafaka, taahhütlü borç kesinti işlemleri sisteme girilmekte, yine ayın 6'sı ile 9'u arasında maaşlar hesaplatıldıktan sonra günlük yapılan işlerin doğruluğu kontrol edilip hatalar varsa düzeltilerek yeniden hesaplama işlemi yapılarak imzaya sunulmaktadır. Her ayın 10'u ile 11'inde imzadan çıkan maaşlar teslim tutanağı ekinde ilgili bütçesine göre saymanlık ya da mal müdürlüklerine gönderilmektedir. Maaşlar, Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS)'de onaylandıktan sonra, denge ve sabit hesaplama işlemlerine başlanmakta, (bu süreç 1 veya 2 gün sürmekte) en geç ayın 12'inde saymanlığa teslim edilmektedir. Maaşlar gönderildikten sonra naklen veya açıktan atamayla gelen, maaş almamış personele ek maaş yapılmaktadır. Her ayın 11'i ve 13'ü arasında nöbet ve mesailer saymanlığa gönderilmektedir. Her ayın 15'inde maaşlar hesaplandıktan sonra Bireysel Emeklilik Sistemi (BES) kesintileri hazırlanıp Türkiye Hayat Emeklilik Sistemine yüklemesi yapılmakta ve dosya referans numaraları mal müdürlüğüne bildirilmektedir. Yeni başlayan veya nakil gelen personellerin kayıt işlemleri Türkiye Hayat Emeklilik Sistemine yapılmaktadır. Her ayın 15 ile 25'i arasında 5510 sayılı kanun (15.10.2008) sonrası sağlık hizmetleri sınıfında olup fiilen çalışan personellerin (DSS, genel bütçe, 4/B) fiili hizmet zammı hesaplama ve bildirim işlemleri Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) kesenek bilgi sistemine yüklenerek, bildirimleri ve ödeme işlemleri ilgili bütçelerine göre ilgili sistemlerden (KBS, TDMS) en geç ayın 25'ine kadar gönderilmektedir. Her ayın 15 ile 30'u arasında eksik, hatalı, yanlış bildirilen veya hiç bildirilmeyen nöbet ve mesailerle ilgili dilekçeler toplanarak eksik ödeme yapılanlara ek nöbet yapılmaktadır. Her ayın 15'inde maaşlardan sonra ayın en geç 25'ine kadar primler SGK sistemine yüklenmektedir. Her ay zorunlu hekim sigortalarının listesi personel servisine ödeme listeleri ise döner sermaye saymanlığına gönderilmektedir. Her ay doğum yardımı başvuruları alınmakta ve ayda bir defa Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler İl Müdürlüğüne üst yazı ile gönderilmektedir.

**Günlük yapılan iş ve işlemler;** okul bitirmeler, terfiler, aile durumu bildirimleri, çocuk yardımı başvuruları, yabancı dil tazminatı başvuruları, aylık ve yıllık hayat sigortası prim ödeme bildirimleri, ölüm yardımı bildirimlerine ilişkin ödeme emri belgeleri hazırlanmakta, ödeme yapılacak kalemlerle ilgili bilgiler hazırlanıp bankaya gönderilmektedir. Ayrıca günlük olarak geriye dönük terfi, fiili hizmet zammı, kıdem tazminatı, stajyer öğrenci maaş işlemleri ve bu işlemlere ait yazışmalar yapılmaktadır.

**Yeni işe başlayan personel işlemleri;** yeni işe başlayan personelin bilgileri KBS sisteminden nakil alınarak, kişiye bankada hesap açtırılır. İlgili kişiye aile durum bildirimini düzenlettilererek sisteme girişi yapılır. Ücretsiz izin dönüşü veya açıktan atanan personele ayrıca kıst maaş verilir. Bireysel



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 1 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

emeklilik sistemi (BES) kayıtları, nakil gelen personele yolluk ücreti ödeme işlemleri ve banka promosyon takibi işlemleri yapılır.

**Ayrılan personel işlemleri;** personelin nakil gitmesi durumunda, Çekirdek Kaynak Yönetimi Sistemi (ÇKYS)'den nakil ilmühaberi düzenlenir ve KBS sistemi üzerinden nakil işlemleri yapılır. Ücretsiz izne ayrılması veya istifa etmesi durumunda, ayrılış tarihine göre borçlanma hesaplanıp ödeme yapıldıktan sonra dekont ve üst yazı ile mal müdürlüğü veya saymanlığa bildirilir ve KBS sisteminde ayrılış işlemi yapılır. Personelin emekliliğe ayrılması durumunda ise KBS sisteminden ayrılışı ile yolluk ücreti ödeme işlemleri yapılır ve borçlanma işlemleri (denge tazminatı) hesaplanır.

**Yılda bir kez yapılan işler;** ek karşılıklar ocak ayının sonuna kadar saymanlığa ve SGK'ya bildirilir. 5510 Sayılı Kanun (15.10.2008) öncesi çalışmaya başlayan sağlık hizmetleri sınıfına tabi personellerin yıllık fiili hizmet zamları en geç sonraki yılın mart ayına kadar hesaplama ve bildirim işlemleri SGK kesenek bilgi sistemine yüklenerek bildirimleri ve ödeme işlemleri yapılır. Aynı şekilde yıl bitmeden giyim yardımı yapılır.

Her ay maaş tahakkuk servisinde düzenlenen ödeme belgeleri, imza yetkisi olan personel tarafından imzalandıktan sonra, kontrol ve imza için ilgili idari ve mali işler müdür yardımcısına gitmekte, sonrasında gerçekleştirme görevlisi olan idari ve mali işler müdürüne sunulmakta, onun imzasından sonra son aşama da hastane harcama yetkilisi olan başhekim tarafından imzalanmaktadır. Bu süreçte oluşturulan ödeme listelerinden maaşa ilişkin olanlar Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı mal müdürlüğüne/muhasebe müdürlüğüne, oradan da ödeme için bankaya gönderilmektedir. Döner sermayeye ilişkin ödemeler ise İl Sağlık Müdürlüğü Saymanlık Birimine gönderilmekte ve mutemet tarafından e-posta yoluyla doğrudan bankaya iletilmektedir.

Tüm ödeme süreçlerinde hatalı bilgi girişinden kaynaklı eksik ödemeler sistemden düzeltilmekte, sistem tarafından hesaplanan fark için ödeme emri düzenlenip, ödeme yapılmaktadır. Fazla veya yersiz ödeme için personele borç onayı çıkarılmakta, yasal faizi ile birlikte tahsil edilmesi gereken tutar hesaplanmakta, personel tarafından saymanlık hesabına ödeme yapıp dekont gönderildikten sonra borçlanma kapatılmaktadır.

### SONUÇ VE ÖNERİLER

İç kontrol sistemi bütün kurumlarda olduğu gibi hastane işletmelerinde de yürütülen iş ve işlemlerin; mevzuata ve kurumsal politikalara uygun, etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesinin sağlanması, kurumsal ve bireysel düzeyde ortaya çıkabilecek risklerin minimuma indirilmesi hususlarında kuruma güvence sağlamaktadır. Özellikle kamu hastane işletmelerinde kurulacak etkin bir iç kontrol sisteminin, sunulan hizmetin kalite ve sürekliliğine olumlu etki etmesi beklenir. İç kontrol sistemi, hastane yönetimi için kaynakların kontrol ve denetimini kolaylaştırıp, olası siiiistimleri önlemede yardımcı olmaktadır. Etkin bir iç kontrol sisteminin bu kurumsal faydasının yanında, kıt kaynakların daha etkin kullanımına katkı sağlaması bakımından da hizmet alanlara pozitif yansımaları olmaktadır. Bu çalışmada iç kontrol sistemi incelenen kamu hastanesinin stok yönetimi konusunda dokümanite edilmiş bir iç kontrol prosedürü veya iş akış sistemi bulunmamakta olup, stok yönetim süreci başta Kamu İhale Kanunu, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Taşınmaz Mal Yönetmeliği gibi genel mevzuat ve T.C. Sağlık Bakanlığının çıkardığı özel mevzuat çerçevesinde yürütülmektedir. Diğer taraftan mutemetlik iş ve işlemleri ise maaş tahakkuk servisi tarafından yapılması gereken işlemlerin ne zaman ve ne şekilde yapılacağını gösteren bir iş akış çizelgesi kapsamında yapılmaktadır. Bu çalışmada incelenen hastanede stok yönetimi ve

46

ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

<http://dergipark.gov.tr/usaysad>

(ÇİL KOÇYİĞİT,S./CEYLAN, Ö./ UYSAL, D.)



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 1 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

mutemetlik ile ilgili uygulamalar iç kontrol sisteminin unsurlarına göre değerlendirildiğinde aşağıda belirtilen sonuç ve önerilere ulaşılmıştır.

İncelenen hastanede stok yönetiminde kimin ne zaman, neyi yapacağını, iş akışını, sürecin risk ve yasal sorumluluklarını gösteren dokümanite edilmiş tek bir prosedür bulunmamaktadır. Bu hususun da uygulamada ciddi sıkıntılar doğurabileceği açıktır. Örneğin, Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu kapsamında mal ve hizmet teslim alımlarında görevli olan muayene kabul komisyonunda, kimlerin bulunacağı belli olmasına ve sorumluluk bütün komisyon üyelerinde olmasına rağmen uygulamada, kabul işlemleri 1 veya 2 personel tarafından yapılmakta, diğer komisyon üyeleri tarafından ise malzemeler görülmeden, diğer üyelere güvenilerek ilgili tutanak imzalanmaktadır. Halbuki bu durumun, kurumsal ve bireysel olarak ileride yaratabileceği riskler konusunda personelin bilgilendirilmesi riskleri ortadan kaldıracaktır.

Hastanede ana depo sorumluluğunun depo sorumlularında olduğu ancak ana depolardan ayrı olarak servislerde kurulan ve cep depo diye tabir edilen depoların sorumluluğunun servis sorumlu hemşirelerinde olduğu, bu cep depolara gönderilen malzemelerin tüketim ve miad kontrollerinin yine servis sorumlu hemşirelerine bırakıldığı görülmüştür. Servis sorumlu hemşirelerinin asıl işlerinin sağlık hizmeti olduğu, stok ve malzeme yönetimi konusunda tam bilgi sahibi olmadıkları hususu göz önüne alındığında bu cep depolarda yer alan malzemelerin kayıt, tüketim ve miad kontrollerinde sıkıntılar yaşanabileceği ayrıca uygunsuz kullanıma da sebebiyet verebileceği görülmüştür. Bu bakımdan servislerde cep depo uygulamasına son verilmesi ya da bu depoların rutin olarak ana depo sorumlusu tarafından kontrol edilip, kayıt tutulması ile burada ortaya çıkması muhtemel sorunlarda giderilebilir.

Hastanede özellikle acil alınması gereken medikal malzemeler ve kişiye özgü olmasından dolayı toplu alım yapılamayan ortez, protez vb. malzeme için ihtiyaçların malzemeyi kullanacak hekimin talebi sonrası İhtiyaç Tespit Komisyonuna geldiği, komisyonun malzemenin o hastaya uygunluğunu veya tedavi alternatiflerinin değerlendirilme şansı olmadığı için ürün alımını onaylamak zorunda kaldığı ve ürünün doğrudan temin yoluyla alındığı görülmüştür. Bahsi geçen durumun suiistimale açık olduğu göz önüne alındığında bu tür alım taleplerinin o malzemeyi isteyen hekim dışında o işin uzmanı en az 1-2 hekim tarafından imzalanarak, servis sorumlu hekiminin onayı sonrası ihtiyaç tespit komisyonuna gitmesi halinde bir iç kontrol mekanizması oluşacağından, bu hususta ortaya çıkması muhtemel suiistimallerin engellenebileceği söylenebilir.

Hastanede stok alımlarında fiyat belirlemek için ülke çapında Sağlık Bakanlığına bağlı kurumların alım fiyatlarını gösteren Malzeme Kaynakları Yönetim Sistemi (MKYS)'nin kullanıldığı, bu sisteme girişlerin bazen adet, bazen kutu, bazen de lot olarak yapıldığı bunun da fiyat araştırmasını olumsuz etkilediği görülmüştür. Bu hususta girişlerin standardize edilmesinin sorunu çözebileceği söylenebilir.

Hastanede yapılan çalışmada maaş tahakkuk servis sorumlusunun veri hazırlama ve kontrol işletmeni (VHKİ) kadrosunda olduğu, burada çalışan diğer personeline sağlık memuru vb. kadrolarda yer aldığı dolayısıyla da burada çalışanların akademik düzeyde muhasebe ve finansman eğitimi almadıkları, servisin temel iş ve işlemlerini hastanede o birim içindeki eski çalışanlardan öğrendikleri, Bakanlıkça verilen eğitimler ile de kendilerini geliştirmeye çalıştıkları görülmüştür. Bu işleyiş çeşitli suiistimallere sebebiyet verebileceği gibi usta tarafından yapılacak bir hatanın çirak tarafından da fark edilmeyip, yenilenmesine sebep olabilir. Bu bakımdan bu tarz işletmelerde muhasebe ve finans konusunda yeterli eğitimi almış uzman kişilerin bu birimlerde istihdam edilmesinin yerinde olabileceği söylenebilir.

47

ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

<http://dergipark.gov.tr/usaysad>

(ÇİL KOÇYİĞİT,S./CEYLAN, Ö./ UYSAL, D.)



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 1 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

Hastanede maaş tahakkuk biriminde çalışan personelin sorumluluğunun fazla olmasına rağmen aldıkları ücretlerin özellikle tıbbi birimlerde çalışan personelin çok altında olduğu, bu yüzden personelin bu birimde çalışmaya çok fazla talip olmadığı görülmüştür. Burada çalışan personele risk ve sorumluluk unsurları gözetilerek ek bir ödeme yapılması halinde bu birimin cazibesinin artacağı ve personel motivasyonuna olumlu katkısı olacağı düşünülmektedir.

Hastanenin genel maaş hesaplaması için otomasyon sistemi olduğu, maaş ödemelerinin burada otomatik olarak hesaplandığı, hastanede yapılan diğer ödemeler için ise Ek Ödeme Bordro Sistemi (EKOB) 'nin geliştirildiği, döner sermaye gibi ödemelerin buradan otomatik hesaplandığı ancak nöbet ödemeleri gibi ödemelerin hala manuel olarak hesaplandığı görülmüştür. Burada ortaya çıkması muhtemel hata ve hilelerin önüne geçilebilmesi için bütün ödemelerin sisteme entegre edilerek otomatik hesaplanması gerektiği söylenebilir.

Son olarak çalışma yapılan kamu hastanesinde stok yönetimi ve mutemetlik iş ve işlemlerinde mevzuat ve yazılı prosedürlere göre hareket edilmeye çalışıldığı, hastane yönetimi tarafından da bu iş ve işlem süreçlerinin takip ve kontrol edilmeye çalışıldığı ancak bu hususlarda eksikliklerin olduğu söylenebilir. Hastanede kurulacak etkin bir iç kontrol sisteminin hastane yönetimi açısından iş akışı, görev tanımı, kontrol konularında yardımcı olacağı unutulmamalıdır. Ayrıca iç kontrol ortamının oluşturulmasının kurumsal hedef ve politikalara ulaşılmasına da katkı sağlayacağı açıktır.

### **Etik İzin**

Çalışmada bir kamu hastanesinin stok yönetimi ve mutemetlik işlemleri. kurumun bu iş ve işlemler için internet ortamında paylaşmış olduğu doküman, prosedür ve iş akış çizelgeleri incelenmek suretiyle tespit edilmiş, sonrasında yapılan iş ve işlemler takip edilerek süreçte görülen eksiklikler iç kontrol sistemi unsurları yönüyle değerlendirilmiştir. Çalışmada sadece iş ve işlem tespiti ve süreç gözlemi yapılmış olup, sürece dahil olunmamış yine katılımcılardan veri toplanmamıştır. Bu nedenle etik izin alınmamıştır.

### **Araştırmacıların Katkı Oranı**

Araştırmacıların çalışmaya katkı oranları eşittir .

### **Çıkar Çatışması Beyanı**

Herhangi bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

### **KAYNAKÇA**

- Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinli ğinin Değerlendirilmesi. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 17(1), 83–97. <https://dergipark.org.tr/en/pub/yonveek/165713>
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. Afyon Kocatepe University Journal of Economics and Administrative Sciences, 14(1), 191–205. <https://dergipark.org.tr/en/pub/akuiibfd/20325>
- Azaltun, M. (1999). “Otel İşletmelerinde İç Kontrol”,T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları , Yayın No:1075.
- Alkaya, Y. (2019). “İç Kontrol Sistemi İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi ve Daha iyi bir Bağımsız Denetim Uygulaması İçin İç Kontrol Sisteminin Nasıl Olması Gerektiği Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 1 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

- Can, E. N., Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2014.
- Ceyhan, İ. F., & Apan, M. (2014). Coso İç Kontrol Modelinin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması-An Investigation of The Coso Internal Control Model With Structural Equation Modeling: A Hospital Case. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 6(10), 179–198. <https://doi.org/10.20875/sb.16236>
- Çolak, H. B. (2011). İç Kontrol İç Denetim İlişkisi.
- Çömlekçi, Ferruh, Kepekçi, C., Erdoğan, M., (1993) "Muhasebe Denetimi", Eskişehir.
- COSO, Internal Control Integrated Framework: 13'den Aktaran:, s. 101-102.
- Doğan, S., & Burgazlıoğlu, E. (2015). İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir Hastanede Uygulama. 4(1), 18–33.
- Dursun, G. D., & Akın, S. (2019). Türkiye'de özel hastanelerde iç kontrol sisteminin önemi. İzmir Democracy University Health Sciences Journal, İzmir Demokrasi Üniversitesi, 2(1), 48–60.
- Endovitskii, D. A., Golovin, S. V., & Spiridonova, N. E. (2020). Developing internal control at social budgetary institutions: Some particularities. International Accounting, 23(5), 543–566. <https://doi.org/10.24891/IA.23.5.543>
- Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N., Uzun, A.K. ,Yılanıcı, M. (2012). Denetim, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- G.D. Kunders, Hospitals: Facilities Planning and Management, 10th Reprint, Tata McGraw Hill Pub. Company Limited, 2008, s.168-169.
- Güney, G., Bektaş, G., İşçi, E., & Yayımlı, G. E. , (2014). Kobi Niteliğindeki Sağlık Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Önemi. İstanbul Aydın Üniversitesi Anadolu Bil Meslek Yüksek okulu Dergisi , 68-86.
- Güner, M. F. (2009). Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü.
- Hacıhasanoğlu, T., & Kaya, E. (2018). Üretim İşletmelerindeki İç Kontrol Sisteminin COSO standartlarına Uyum Derecesinin Belirlenmesi: Kocaeli İli Örneği. MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi, 7(4), 1694–7215.
- Ibrahim, S., Diibuzie, G., & Abubakari, M. (2017). The Impact of Internal Control Systems on Financial Performance: The Case of Health Institutions in Upper West Region of Ghana. International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 7(4). <https://doi.org/10.6007/IJARBS/v7-i4/2840>
- Kam C. Chan , Yining Chen & Baohua Liu (2020). The Linear and Non- Linear Effects of Internal Control and Its Five Components on Corporate Innovation: Evidence from Chinese Firms Using the COSO Framework, European Accounting Review, DOI: 10.1080
- Kara, M. (2018). Kalite Yönetim Sistemleri İle İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Arasındaki Etkileşimin Değerlendirilmesi ve Bir Araştırma, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya./09638180.2020.1776626.
- Kızıltuğ, P. (2015). Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir Hastanede İç Kontrol Sistemi Uygulanması. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.





## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 1 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

- Kurnaz, E. (2020). Sağlık Sektöründe İç Kontrol Sisteminin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Açısından İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması. 30(157), 163–185.
- Moeller, R. R. (2009): Brink's Modern Internal Auditing, New Jersey: John Wiley & Sons Inc, 7th Edition.
- Özten, S. ve Karğın, S. (2012). Bankacılıkta İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü ve Muhasebeleştirme Süreci. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi. 14(2): 119-136.
- Rezaee, Z. (1995). “What the COSO Report Means for Internal Auditors”. Managerial Auditing. Journal, 10 (6), 5-9.
- Sakin, T. (2017) İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim, Çağlayan Kitabevi, 1.Basım Tunçay, D. (2011): “İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Türedi, H., Koban A. O. ve Karakaya, G. (2015): “COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması”, Sayıştay Dergisi, Sayı 99, Ekim-Aralık, ss. 95-119.
- Vijayakumar, N., & Nagaraja, N. (2012). Internal Control Systems : Effectiveness of Internal Audit in Risk Management. 5(1), 1-8. <https://www.mendeley.com/catalogue/18dcd628-7e6d-35c8-9b00-f0402d0d115e/?utm>
- Yıldırım, F, Gönen, S . (2020). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Karadeniz Teknik Üniversitesi Farabi Hastanesine Yönelik Bir Araştırma . İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi , 9 (3) , 2062-2080 . Retrieved from <http://www.itobiad.com/tr/pub/issue/56503/732220>
- Xu, P., Hou, W., & Chen, Z. (2017). Study on the Strengthening of Hospital Internal Control and Externalization Regulating of Hospital Financial Management. Proceedings of the 2017 4th International Conference on Education, Management and Computing Technology (ICEMCT 2017), 101(Icemct), 863–866. <https://doi.org/10.2991/icemct-17.2017.185>
- <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/119-makale44> Erişim Tarihi: 05.12.2020 2019 yılı İç Kontrol Değerlendirme Raporu (2020) [https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/39311,ic-kontrol-sistemi-degerlendirme-raporu2019pdf.pdf?0&\\_tag1=4B9FBF4E17651907DE6F22ECF2BBEBB185BCE655](https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/39311,ic-kontrol-sistemi-degerlendirme-raporu2019pdf.pdf?0&_tag1=4B9FBF4E17651907DE6F22ECF2BBEBB185BCE655)