

HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

INTERNAL CONTROL SYSTEM IN HOSPITAL BUSINESSES: CONCEPTUAL FRAMEWORK

Özben Yurtlu¹ Seçkin Gönen² ¹ Doktora Öğrencisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Türkiye, e-mail: ozben.yurtlu@ogr.deu.edu.tr² Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, Türkiye, e-mail: seckin.gonen@deu.edu.tr

Öz

Sağlık, dünya üzerinde yaşayan tüm insanların sahip olması gereken ve yaşamlarını sürdürebilmesi için en önemli olgulardan birisidir. İnsanlar yaşamların çeşitli dönemlerinden sağlıklarını kaybetme durumu ile karşılaştıklarında sağlıklarını tekrardan kazanmak için ağırlıklı olarak hastanelere başvururlar. Hastaneler, bünyesinde tıbbın çeşitli kollarından uzman sağlık çalışanlarının istihdam edildiği başvuran hastanın durumuna göre ayaktan veya yatarak tedavi hizmetinin kesintisiz olarak sunulduğu işletmelerdir. Hastaneler, sundukları hizmetin diğer hizmet işletmelerinden farklı olması nedeniyle iş süreçlerinde iç kontrolün önemi artmıştır. Bu çalışmanın amacı hastanelerde iç kontrol sistemine yönelik yayımlanan makalelere literatür taraması yapılarak kavramsal bir çerçeve oluşturulmaktadır. Çalışmanın sonucunda hastanelerde iç kontrol uygulamaları sadece idari bölümleri kapsadığına ve iç kontrol sisteminin uygulamalarından hedeflenen faydanın sağlanabilmesi için tıbbi bölümler ile yardımcı destek bölümlerinin de iç kontrol uygulamalarına dahil edilmesi gerekliliğine ulaşılmıştır.

Anahtar kelimeler: Hastanelerde İç Kontrol, Sağlık, Sektörel İç Kontrol**Jel Kodu:** I10, M10, M19

Citation/Atıf: YURLU, Ö. & GÖNEN, S. (2025). HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ: KAVRAMSAL ÇERÇEVE. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 183-97, DOI: 10.69599/izd.2841

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Özben Yurtlu
E-mail: ozben.yurtlu@ogr.deu.edu.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Abstract

Health is one of the most important facts that all people living on earth should have and sustain their lives. When people face the situation of losing their health at various periods of their lives, they mainly apply to hospitals to regain their health. Hospitals are businesses where outpatient or inpatient treatment services are provided uninterruptedly according to the condition of the applicant patient, in which specialised healthcare professionals from various branches of medicine are employed. The importance of internal control in business processes has increased due to the fact that the service they provide is different from other service businesses. The aim of this study is to create a conceptual framework by reviewing the literature on internal control system in hospitals. As a result of the study, it was concluded that internal control practices in hospitals cover only administrative departments and that medical departments and auxiliary support departments should also be included in internal control practices in order to achieve the targeted benefit from the applications of the internal control system.

Keywords: Healty, Internal Control In Hospital, Sectoral Internal Control

Jel Codes: I10, M10, M19

1. GİRİŞ

Sağlık hizmetleri, dünya üzerindeki tüm toplumların refah seviyesini doğrudan etkileme özelliğine sahip ve sürekliliği halk sağlığının korunması için önem taşıyan sektördür. Sağlık hizmetleri sunumunun yapıldığı tesislerden biri olan hastanelerin yönetilmesi ve hedeflerine ulaştırılması risklerin en düşük seviyeye en düşük seviyeye indirilmesi ile mümkündür. Bu açıdan değerlendirildiğinde hastanenin kamu veya özel niteliklerinden bağımsız olarak iç kontrol sistemi oluşturmaları ve iş süreçleri açısından büyük önem taşımaktadır. Ayrıca sağlık alanındaki mesleki otorite kuruluşların beklentileri ve teknolojik gelişmeler hastanelerin iç kontrol uygulamalarının kapsamını derinleştirmelerini ve etkinlik seviyesini arttırmalarını zorunlu kılmıştır.

İç kontrol sistemi, bir işletmenin farklı zaman aralığı için belirlenen hedeflerine ulaşılması için bütün çalışanlar tarafından oluşturulan prosedürler, düzenlemeler ile politikalar aracılığıyla yönetilen süreçtir. Bu sistem, sadece oluşturulan finansal raporların kontrolü ile sınırlı kalmamaktadır. İç kontrol sistemine faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluğu ile faaliyetlerin etkinliği ile verimliliği de dahil edilmektedir. Hastaneler açısından iç kontrol sistemi, kaynakların verimli kullanılması, sunulan sağlık hizmetlerinin sürekliliğinin sağlanması ve sağlık hizmetinin kalite-

tesinin yükseltilmesi gibi işlevleri üstlenir.

Bu çalışmada, hastanelerdeki iç kontrol sistemi uygulamalarını kapsayan bir literatür taraması yapılarak kavramsal çerçeve oluşturulması amaçlanmıştır. Bu bağlamda çalışmada öncelikle hastanelerde iç kontrol sistemi hakkında teorik açıklamalara yer verildikten sonra, konuya ilişkin Türkiye’de 2015 ile 2024 yılları arasında yayımlanan ve erişime açık olan ulusal ve uluslararası akademik makaleler incelenmiştir.

2. SAĞLIK KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. 2.1. Sağlık, Sağlık Hizmeti ve Sağlık Politikaları Kavramları

Dünya üzerindeki toplumların ortak özelliklerinden birisi, varlıklarının devam ettirebilmeleri için sağlıklı nesillere gereksinim duymaktadır. Finansal olarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde sunulan sağlık hizmetlerinin etkin ve güncel hale getirilmesi, finansal olarak gelişim gösteremeyen ülkelerde ise temel sağlık hizmetinin sunulması ve yaşanacak aksaklıkların önlenmesi devletlerin öncelikleri arasında yer almaktadır. Sağlık hizmeti talebinde bulunan bireylerin sağlıklarına gösterdikleri önem seviyesi, bu hizmetin üretim aşamasını etkileyerek hizmet kalitesinin artırılmasını sağlamaktadır. Küresel olarak ülkelerin gelişmişlik seviyesi sağlık ile eğitim gibi temel ölçütleri sağlama düzeyi ile doğru

orantılıdır. Ülkelerin ekonomik göstergeleri arasında yer alan sağlık ve eğitim konusu küresel olarak rekabetin yoğunlaştığı ülkeler açısından önemli faydalar ve fırsatlar sunmaktadır (Atlı ve Yücel, 2018: 47).

Dünya Sağlık Örgütüne (DSÖ)'ne göre sağlık, bireylerin sadece hastalık veya sakatlık yaşamaması değil aynı zamanda fiziksel, sosyal ve zihinsel yönden tam iyilik halinde olması durumudur. (WHO, Definition of Healthy). Türk Dil Kurumuna göre sağlık, "bireyin fiziksel, sosyal ve ruhsal yönden tam bir iyilik durumunda olması, vücut esenliği, keyif, sıhhat, sağ, canlı ve diri olma durumu" olarak tanımlanmıştır (TDK, Sağlığın Tanımı). Sağlık Kavramı Birleşmiş Milletler Örgütü tarafından 10 Aralık 1948 yılında yayımlanan Evrensel İnsan Hakları Beyannamesinin 25. Maddesi kapsamında herkesin yiyecek, giyim, barınma, tıbbi bakım ve gerekli sosyal hizmetlerde dahil olmak üzere kendisinin ve ailesinin sağlık ve refahı için yeterli bir yaşam düzeyine ulaşma hakkını tanımlamıştır (UN; Universal Declaration of Human Rights). Farklı bir ifadeyle Evrensel İnsan Hakları Beyanamesi, **tüm insanların** sağlıklı olarak kabul edilebilmesi için gereken hizmetlere herhangi bir ayırım ve kısıtlama olmadan erişebilmesini ifade etmektedir. (Atabay, 2022: 112).

Dünya Sağlık Örgütüne (DSÖ)'e göre sağlığın ilkeleri şu şekilde sıralanabilir (WHO, Principles of Health).

- İnsanların en yüksek sağlık standartlarına ırk, din, siyasi, inanç, ekonomik ve sosyal durumlarından bağımsız olarak ulaşabilmeleri temel haklardan birisidir.
- Ülkelerde halk sağlığının korunması temel öncelikleri arasında olup toplum ile devletin işbirliğiyle sağlanır.
- Devletin yürüttüğü sağlık politikaları sonucu sağlık hizmetlerinin kalitesinin yükselmesinden toplumun bütünü faydalanmalıdır.
- Toplum sağlığını önemli düzeyde etkileyecek nitelikteki salgın hastalıklarla mücadelede devletlerin uygulamaları arasında eşitsizlik olmalıdır.

- Toplumda yaşı küçük olan bireylerin sağlığı toplumun sağlıklı olarak gelişmesi açısından önemlidir.

- Devletler, sağlığın tam olarak sağlanabilmesi için gerekli önlemleri almalıdır.

- Devletin toplumu sağlık konusunda sürekli olarak bilgilendirmelidir.

- Devleti yöneten hükümetler, toplumun sağlığının korunmasında makul düzeyde tedbirler alınması için gerekli olan tüm düzenlemeleri yapmalıdırlar.

Sağlık kavramına ilişkin iki farklı genelleme yapılabilir. Bu genellemelerden birincisi, sağlık kavramının çevresel etmenlerin etkisiyle büyük ölçekte değişim göstermesidir. Günümüze sağlık kavramı, sadece tıbbi olarak değil aynı zamanda finansal, siyasi, kültürel ile bireysel açıları da kapsayan karmaşık bir görünüme evrilmiştir. Farklı bir ifadeyle sağlığın kavramsal çerçevesi tek bir disiplin altında incelenecek bir alan olarak değerlendirilmekten uzaklaşmıştır. İkinci olarak ise sağlık, günümüzde insanlık tarihi boyunca en yüksek değerine ulaşmıştır. Sağlığın değerinin yükselmesi, tüketimi ile değişimi açılarından incelendiğinde önemli bir kontrol, üretim, dağıtım ile tüketim kaynağına dönüşmesi neticesinde gerçekleşmiştir. Sağlık, sektörlerin, toplumun farklı kesimlerinin ile işletmelerin ilgi alanlarının merkezi konumundadır. (Bingöl, 2017: 169). İnsan yaşamının devamlılığının sağlanmasında sağlıklı olma hali, mevcut olan sağlıklı olma halinin korunması ile bu durumun sürdürülebilmesinde sağlık sektörünün kritik önemi bulunmaktadır. (Ataç ve Kurttaş, 2015: 231-232).

Sağlık hizmeti kavramı, insanların sağlıklarının korunması için uygulanan tıbbi hizmetlerin sunulması, bedensel olarak engelli olarak yaşama başlayan veya çeşitli olaylar sonucu engelli olan bireylerin sosyal yönden rehabilite edilmesini sağlayan ve bireylerin kaliteli ve yaşam sürelerinin uzun olmasına temin edilmesi amacıyla yürütülen hizmetler bütünüdür (Demirci, 2020). Dünya Sağlık Örgütüne göre ise sağlık hizmeti, bireylerin sağlıklarının iyileştirilmesi veya sağlıklarını kaybeden bireylerin yakalandıkları hastalıkların teşhis, tedavi veya rehabilitasyonu

hedefleyen hizmeti türüdür (WHO, Definition of Healty Service). Dünya üzerindeki birçok devlet, vatandaşlarının sağlık hizmetlerine eşit olarak erişmesini insan hakkı olarak benimsemiştir. Sağlık hizmetlerinin amacı, toplumun ihtiyacı olan sağlık hizmetlerini kaliteli, zamanında ve en uygun maliyetle karşılanmaktadır. (Kılıç ve Uzun, 2023: 84). Sağlık hizmetinin özellikleri ise şu şekilde sıralanabilir (Dinçer, 2003: 437; Tanyıldız ve Demir, 2019: 17).

- Hizmet kavramının alt türünü oluşturan sağlık hizmetleri, soyut bir kavramı olarak nitelenmektedir. Sağlık hizmetleri nitelik ve/veya nicelik olarak sınıflandırılması oldukça karmaşıktır. Buna ek olarak sunulan sağlık hizmetlerinin kalitesi kişilerin algıladıkları ve tedavi sonucu oluşan düşüncelerine göre farklılık gösterebilir. Sağlık hizmetlerinin kalitesi her an ve koşulda sabit olarak değerlendirilememektedir.
- Sağlık hizmetleri bireyin sağlık kuruluşuna başvurusundan taburcu olma işlemine kadar olan bir süreçtir. Sağlık hizmeti bireyin tedavi sunumunu red etmesi durumunu haricinde kesintisiz olarak devam eder.
- Sağlık hizmetleri günümüzde başta tıp ve sağlık biliminin temel uygulama alanı olmasına rağmen sağlık hizmetleri farklı disiplinlerinin de uygulama alanında da bulunmaktadır. Bunun sonucunda farklı bilim dallarının araştırma konusu arasında yerine almaktadır.
- Sağlık hizmetleri soyut özelliğe sahip olduğu için herhangi bir şekilde depolanması mümkün değildir.
- Sağlık hizmeti emek yoğun teknoloji yardımıyla sunumu gerçekleştirilir.
- Sağlık hizmetlerinin üretiminde belirli ve kesin hatlarla çizilen sınırlar bulunmamaktadır. Hizmetin üretimi ile tüketimi aynı anda gerçekleşir.
- Sağlık hizmetlerinin temel odak noktası hizmete başvuran bireyin sağlık sorunun çözümü olduğundan herkes için aynı hizmet değişkenlerinden söz edilemez.
- Sunulan sağlık hizmetlerinin kapsamı ve amacını doğrudan bireylerin ihtiyaçları belirlemesinden dolayı herkes için sabit bir sağlık hizmeti

sunumu ve içeriğinden bahsedilmesi doğru olmamaktadır. Sağlık hizmetleri bireyin sağlığını hangi yönden kaybetmişse o yönünün iyileştirilmesi için kurgulanır ve sunuma hazırlanır.

Sağlık Politikası, bireylerin ihtiyacı olan sağlık hizmetlerini oluşturmak, biçimlendirmek ve iyileştirmek amacıyla oluşturulan resmi düzenlemelerdir. Söz konusu bu politikalar toplumun sağlığını önlemek, hastalıkların yayılmasını engellemek, sağlık hizmetlerinin bireysel olarak erişebilirliğini ve kalitesini arttırmak amacıyla oluşturulur (Çalmaz ve Yamanel, 2023: 61). Sağlık politikası, sağlık hizmetlerinin niteliklerini doğrudan etkileyen önemli bir özelliğe bulunmaktadır. Aynı zamanda sağlık politikaları gerek ülkenin kendisinin içindeki değişkenler gerekse küresel olarak sağlık alanında otorite sahibi kuruluşlar tarafından yapılacak düzenlemelerden doğrudan etkilenmektedir. Sağlık politikalarının oluşturulmasını sağlayan etmenler arasında, sağlık hizmetlerinde meydana gelebilecek aksaklıkların belirlenmesi ve önlenmesine ilişkin uygulamalardır, ülkenin ekonomik yapısını etkileyen değişkenlere, toplum sağlığını mevcut risklerin olumsuz etkilerinin giderilmesi için yürütülecek acil eylem planlarının oluşturulması sayılabilir. (Ceylan, Azizoğlu ve Mete, 2023: 201).

Bu açıklamalar doğrultusunda sağlık, bireylerin yaşamlarını sürdürebilmesi için hayati öneme sahip olan fiziksel ruhsal ve sosyal açıdan herhangi bir aksaklığa uğramama durumu olarak tanımlanabilir. Sağlıklarında bozulma meydana gelen bireyler, sağlıklarını geri kazanabilmek amacıyla sağlık hizmet talebinde bulunurlar. Sağlık hizmetlerinin diğer hizmet alanlarından en büyük farkı, herhangi bir kriz durumu da dahil olmak üzere kesintisiz sunulmasıdır.

2.2. Hastane Kavramı

Sağlık hizmetleri, ülkelerin uyguladığı sağlık politikaları doğrultusunda farklı türdeki sağlık kuruluşlarında gerçekleşmektedir. Söz konusu sağlık kuruluşlarından birisi de hastanelerdir. Hastaneler, *“hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayaktan veya yatarak müşahade, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır”* (Yataklı Tedavi Ku-

rumlar İşletme Yönetmeliği, Madde: 4). Farklı bir tanıma göre hastaneler, bünyesinde yer alan tıp dallarının faaliyetleriyle meydana gelen sağlık hizmetlerinin karmaşık özelliğe sahip olduğu, dış değişkenlerin etkisinin yoğun olarak yaşandığı, dikey ve yatay iletişim ekseninde görev ve sorumluluklarının yoğun olduğu, sunulan hizmetin kesintisiz, ertelenemez ve zorunluğu olduğu işletmelerdir (Çağatay ve Arslan, 2020: 2308).

Dünya genelinde sağlık ve toplumların sağlıklı olması iş dünyasında önemli bir değişken haline gelmiştir. İş dünyasının sağlığa olan bakışının geçmişe göre değişmesine ek olarak ülkelerin nüfus azalış oranı tersine çevirme isteği, ekonomik faaliyetlerine süreklilik kazandırılması ve sağlıklı iş gücü talebinin arz etmesi sağlık kuruluşlarının önemini geçmişe göre arttırmıştır. Değişen şartlar ve talepler doğrultusunda sağlık kuruluşları arasında hastanelerin önemini ciddi oranda arttırmıştır. Hastaneler, birçok farklı sağlık hizmeti aynı yerleşkede sunduklarından dolayı gerek toplum gerekse devlet açısından önemli kuruluşlar arasında yerini almaktadır. Buna ek olarak hastaneler, kurulduğu bölgenin ekonomisine ve sundukları hizmetlerin üretilmesi için gerekli sarf malzeme ile ilaç gibi tıbbi malzemelerin üretilmesini sağlayan işletmelerle ticari ilişkiler kurmaları sağlayarak ekonomik yaşama doğrudan katkı sağlarlar (Polat, 2019: 11). Hastaneler, iktisadi olarak kıt kaynaklarla finansal alt yapısı kurulan ve sevk ağlarının yönetilmesiyle nüfusun sağlık ihtiyaçlarına cevap verirler. Hastanelerin bu özelliklerine ek olarak sağlık kurumlarının merkezinde yer almaktadır ve ülkenin sağlık sisteminin önemli bir parçasını oluşturmaktadır.

Hastaneler, bünyesinde görevli olan tıp ile dış hekimleri, hemşire, ebe vb yardımcı sağlık çalışanları, idari bölüm çalışanları ile yardımcı destek bölüm çalışanları için gerek eğitim tesisi olma niteliğinin yanında klinik araştırmalar için merkez olma niteliği de bulunmaktadır. Ülkenin sağlık sisteminde ve politikalarında yaşanabilecek herhangi bir aksaklık durumu hastanelerin faaliyetlerini de doğrudan etkileyecektir (WHO; Hospitals).

Hastanelerin nitelikleri ve sundukları sağlık

hizmetlerinin çeşitliliğinden dolayı kesin ve net bir şekilde sınıflandırılması oldukça güçtür. Çalışmada ise hastaneler Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler, özel hastaneler ile şehir hastaneleri olmak üzere 3 farklı şekilde sıralama yapılacaktır.

Özel hastaneler, “özel hastaneler yönetmeliği asgari olarak öngörülen bina, hizmet ve personel standartlarını haiz olmak kaydıyla, yirmi dört saat süreyle sürekli ve düzenli olarak, bir veya birden fazla uzmanlık dalında hastalara ayakta ve yatırarak muayene, teşhis ve tedavi hizmeti verir” (Özel Hastane Yönetmeliği, Madde 5). Sağlık Bakanlığına bağlı olan hastaneler ise çeşitli alt dalları da sahip olmasına rağmen genel olarak “her türlü acil vak’a ile yaş ve cinsiyet farkı gözetmeksizin, bünyesinde mevcut uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği ve ayaktan ve yatarak hasta muayene ve tedavilerinin yapıldığı en az 50 yataklı sağlık kurumlarıdır” (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, Madde 5/A). Genel hastanelerin eğitim ile öğretim faaliyetlerini yürüten hastaneleri ise “öğretim, eğitim ve araştırma yapılan uzman ve yan dal uzmanların yetiştirildiği genel ve özel dal sağlık kurumlarıdır” (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği,

Madde 5/E). Üniversite hastanesi ise “üniversiteler tarafından işletilen hastaneler veya sağlık tesislerini veya üniversitelerin birlikte kullanım protokolü imzaladığı hastane veya sağlık tesislerini” olarak tanımlanır (Sağlık Bakanlığına Ait Kurum ve Kuruluşlar İle Devlet Üniversitelerinin İlgili Birimlerinin Birlikte Kullanımı İle İşbirliği Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Madde 4K).

Günümüzde sağlık hizmetlerinin topluma ulaştırılmasında önemli rol üstlenen hastanelerin sundukları hizmetlerin etkinlik ile verimlilik seviyeleri sağlık sektörünün geneli açıdan belirleyici konuma erişmiştir. Ülkelerin gelişmişlik seviyelerinin belirlenmesinde sağlık hizmetleri önemli değişken arasında yer alır. Sağlık hizmetlerinin toplumdaki kapsama alanı ile etkinlik seviyesi ülkenin sosyal ile finansal kalkınma düzeyi hakkında bilgiler içerir. Tıp ile sağlık alanlarındaki teknolojik gelişmelerin geçmişe göre artması, sağlık hizmetlerinden beklentinin yükselmesine neden olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler sonucunda hastaneler daha yüksek kalite-

de hizmet sunabilmeleri için kendilerini sürekli olarak güncellenmelidir (Çakırcı ve Acar, 2017).

Bu bilgiler doğrultusunda sağlık, insanların yaşamlarını devamlılığını sağlayan en önemli değerlerden birisidir. Sağlık kavramı Dünya genelinde geçerli olan BM İnsan Hakları Beyannamesinde de kendisine yer bulmasıyla sağlık kavramı sadece insan yaşamı değil aynı zamanda devletlerin de en çok önem gösterdiği alanlardan birisi olmuştur. Devletler, vatandaşlarının sağlıklarını korumak için çeşitli sağlık tesisleri kurmakta ve gelecek dönemler için gereken planlamaları yürütmektedirler. Hastaneler, devletin vatandaşlarına sağlık hizmeti sunduğu tesislerden en önemlilerinden birisidir. Hastaneler, bünyesinde tıbbın çok farklı kollarının sağlık hizmeti sunumunda bulunduğu ve gerekmesi durumunda uzun süreli konaklama hizmetinin de sağlandığı yataklı kurumlardır. Hastaneler, farklı tıbbi kolların sağlık hizmeti sunumunda tüketiminin yapılan ilaç ve sarf malzemelerin yanında idari ve yardımcı destek bölümlerinin hizmet sunumu için gerekli malzemelerin tüketilmesinden dolayı çeşitli sektörlerden işletmelerle ticari ilişkilerde bulunmaktadır. Hastanelerin ticari ilişki ağının geniş olması sadece sağlık sektörü değil aynı zamanda diğer sektör açısından da önemlidir.

3. HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE UYGULAMALARI

İşletmeler toplumun ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mal veya hizmet üretimi gerçekleştirirken aynı zamanda bu faaliyetlerden kar elde ederek farklı ülkelerdeki pazarlara dahil olmak isterler. Küreselleşmenin ve teknolojik gelişmelerin etkileriyle bu beklentilerini çok daha kolay bir şekilde gerçekleştirme fırsatını yakalamışlardır. Ancak işletme yöneticiler arasında sadece kar odaklı faaliyet anlayışının baskın hale gelmesi nedeniyle gerçekleşen finansal veya finansal olmayan faaliyetlerde hata ve hilelerin yaygınlaşma riski de yükselir (Yurtlu; 2022: 37). Hata, çalışan veya çalışanların mesleki deneyim eksikliği, iş ile ilgili bilgisinin yetersiz olması, psikolojik etkiler vb kendisinin iradesi dışında gerçekleşen durumlardan dolayı meydana gelen yanlışlık olarak tanımlanmaktadır. Hile ise işletme yöneticilerinin ve/veya çalışanlarının

kendilerinin verdikleri kararlar doğrultusunda gerçekleştirilen işlemlerdir. Hata ile hileli işlemlerin arasındaki en önemli fark, kasıt unsurudur. Hileli işlemlerde doğrudan kasıt unsuru yer alırken hatalı işlemlerde kasıt unsuru yer almamaktadır. Hileli işlemlerin haksız kazanç sağlama, sektörel itibarının yapay olarak yükseltme isteği, şahsi borçlar vb gibi çeşitli değişkenlerin etkisiyle meydana gelir. Hata ile hileli işlemlerin ortak noktası ise işletmenin finansal veya finansal olmayan faaliyetlerinin etkinlik ile verimlilik seviyesini düşürerek genel olarak işletmeye zarar verir. Yaşanabilecek hatalı ve hileli işlemlerin en düşük seviyede meydana gelebilmesi için iç kontrol sisteminin faaliyetleri belirleyici konumda yer almaktadır (Elden Ürgüp; 2020: 91). Buna ek olarak günümüzde iş dünyasında gerek sektörel bazda iş faaliyetlerin çeşitlenmesi gerekse farklı sektörlerin iş alanlarının kesişiminde konumlanan faaliyetlerin hayata geçmesiyle rekabet geçmişe göre ciddi oranda artmıştır. Artan rekabet sonucunda işletmeler finansal alt yapısını ile stratejik planlamalarını derinleştirmiştir. Yaşanan gelişmeler doğrultusunda işletmeler temel faaliyetleri ile sürdürülebilirlik kapsamında yürütülen faaliyetlerinden doğacak hata ile hileli durumların kendi bünyelerinde kontrol edilmesinin önemi artmıştır (Erdoğan ve Özçelik; 2022: 462).

COSO ya göre iç kontrol bir işletmenin faaliyetlerin etkinliği ile verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ve yasal mevzuata uygunluk sağlanması için makul güvenceyle bütün çalışanlar tarafından tasarlanan ve yürütülen bir süreçtir (COSO; Definition of Internal Control). Özellikle 1980'li yıllardan itibaren küresel olarak yaşanan ekonomik sorunlar sonucunda işletmelerin hileli işlemlerin önlenememe riskinin yükselmesi, kontrol uygulamalarının temelini zayıflatmıştır. İşletmeler ve sektörlerden gelen talep doğrultusunda 1985 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe ve denetim alanında faaliyet gösteren kurumların ortak çalışması sonucunda 1985 yılında Treadway Komisyonu kurulmuştur. 1987 yılında komisyon tarafından yayımlanan raporda kontrol uygulamaları için kullanılan iç muhasebe kontrolü ismini iç kontrol ile değiştirmiştir. 1992 yılında ise küresel olarak geçerli olan standartlarının oluşturulması amacıyla

COSO tarafından iç kontrol rehberi hazırlanmıştır (Işık ve Akdoğan; 2024: 254). Bütünleşik açıdan hazırlanan iç kontrol rehberi, iç kontrol kavramı ile uygulamalarının amaçları ile kapsam alanlarının neler olduğunun sınırlarını belirli standartlara bağlanmıştır. Ayrıca işletmelerde mevcut olan veya kurulacak olan iç kontrol sisteminin temelini oluşturan bileşenler hakkında bilgiler sunulmuştur. COSO küpü olarak bilenen iç kontrol sistemi modeli doğrultusunda iç kontrol sistemi, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere 5 farklı bileşene ayrılmıştır (Çakırsoy ve Baral; 2022: 270).

Kontrol ortamı, işletmenin iç kontrol sisteminin uygulamalarının temelini oluşturan bileşendir. İşletmenin etik ilke ve değerlerini, kurumsal yönetim sürecini, işletme yönetiminin yapısını, yetki ile sorumlulukların dağılımını, insan kaynakları prosedürleri ve performans yönetimini konularında hesap verilebilirliğinin güçlendirilmesini sağlar. Kontrol ortamı bileşeni faaliyetlerini işletmenin hedeflerine ulaşması sürecinde bütün çalışanların kendi yürüttükleri görevlerin kontrollerini birer iş hedefi haline getirir, işletmenin faaliyetlerinin bütününe belirlenen etik ilke ve değerlerin rehberliğinde gerçekleştirilmesini sağlar, yönetim kurulunun işletme yönetiminden bağımsız olarak konumlandırılarak iç kontrol sisteminin gelişimi ile performansının izler, işletme yönetimi yönetim kurulundan bağımsız olarak görev, yetki ve sorumlulukları belirler, işletme yönetimi, faaliyetlerin sürdürülebilirliğinin temin edilmesi için gereken insan kaynağının etkili ve verimli olarak yönetilmesini temin edilmesini içeren 5 farklı ilkeler doğrultusunda gerçekleştirir. (Deloitte; COSO- Control Environment). Risk değerlendirme, işletmenin kısa, orta ve uzun vadeli zaman aralığındaki hedeflerine erişmesini etkileyebilecek risklerin tespit edilmesi ve işletmeyi nasıl etkileyebileceğinin ölçülmesini sağlayan bileşendir. Risk değerlendirme bileşeni faaliyetleri sonucunda işletmenin karşılaşma olasılığı bulunan risklerin tanımlanması ile etkileme düzeylerine göre sıralandırılmasını sağlar (Kazan; 2023: 125). Kontrol faaliyetleri bileşeni, işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla yönetimin riskleri azaltılmasına yardımcı olan politikalar, prose-

dürler ve eylemlerdir. Kontrol faaliyetleri önleyici veya tespit edici faaliyetleri olmak üzere 2 farklı kontrol faaliyetleri bulunmaktadır (COSO: Definition of Control Activities). Bilgi ve iletişim bileşeni, bilgi, işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak için ve iç kontrol sisteminin faaliyetlerini yerine getirmesi için gereklidir. İletişim ise gerek işletme içinde gerek işletme dışında gerçekleşir ve işletmenin günlük iç kontrol faaliyetlerini yürütmek için gereken bilgiyi sağlar. İletişim, çalışanların iç kontrol sorumluluklarını ve bunların hedeflere ulaşılmasındaki önemini anlamasını sağlar (COSO: Definition of Information and Communication). İzleme bileşeni, işletme içerisinde iç kontrol uygulamalarının sürekli olarak yürütülen değerlendirmeler, özel değerlendirmeler ile iç kontrol sisteminin beş bileşeninin her birinin, her bir bileşen içindeki ilkeleri etkileyen kontroller de dahil olmak üzere, mevcut durumu ve işlerlik düzeyini ölçmek için kullanılır. Elde edilen bulgular değerlendirilir ve tespit edilen noksanlıklar zamanında bildirilmesini ve ciddi bulguların üst yönetime ve yönetim kuruluna raporlanmasını sağlayan bileşendir (COSO: Definition of Monitoring).

İç kontrol unsurları dikkate alındığında bu sistemin risk yönetimi ile yakın ilişkisi bulunmaktadır. Ancak risk yönetimi uygulamalarının bileşenlerinin farklılığı ve risklerin etkilerinin ölçülmesi için çok sayıda yöntem ile prosedür geliştirilmesi iç kontrol uygulamalarının farklılaşan yönünü oluşturmaktadır. Risk yönetimi uygulamaları iç kontrol sisteminden farklı olmasına rağmen iç kontrol sisteminin genel yapısının değerlendirilmesinde belirleyici konumdadır. (Fritze and Jockel, 2025: 19). Risk yönetimi uygulamaları işletmenin risklerini tanımlaması ve olası etkilerinin ölçülmesinin yanında iç kontrol sisteminin güçlendirilmesine de katkı sağlar. Risk yönetimi uygulamalarının **sonuçları** doğrudan iç kontrol sisteminin uygulamalarını etkiler (Awaluddin, 2024: 32).

Günümüzde her sektörde olduğu gibi sağlık sektöründe de iç kontrol kavramı, sistemi ile faaliyetleri uygulanmaya başlanmıştır. Toplumun ve bireylerin fiziksel ve ruhsal sağlıklarını olumsuz yönden etkileyebilecek hastalıklardan korunması veya hastalıkların etkilerinden arın-

dırılması amaçlarını yerine getiren hastanelerin gerek toplum gerek devlet açısından önemi tartışılmaz gerçekler arasındadır. Ancak, hastaneler kuruluş amaçlarını yerine getirebilmesi için mevcut olan kaynaklarını ölçülü ve mümkün olan en yüksek seviyede verimli olacak şekilde tüketilmelidir. Hastaneler de diğer kuruluşlar gibi işletme çatısı altında yer aldığından sağlığın korunması ve iyileştirilmesi işlevini yerine getirebilmesi için çağdaş işletme yönetiminin uygun gördüğü şekilde yönetilmelidir. Çağdaş işletmecilik anlayışının temeli arasında yer alan iç kontrol sistemi ile uygulamaları, hastanelerin kuruluş amaçlarına ulaşmasının yanında sağlıkla ilgili olan süreci de daha düzenli olarak yönetilmesini sağlayacaktır (Doğan ve Burgazoğlu; 2015: 20). Farklı bir açıdan değerlendirildiğinde hastaneler sundukları hizmetin üretilmesi aşamasında teknolojiden yoğun olarak yararlanan ve sabit sermaye yatırımları yüksek olan işletmelerdir. Hastanelerin bu özellikleri mevcut olan varlıklarının korunması ve kaynaklarında israf durumunun en düşük seviyede gerçekleşmesi dengesini kurulmasını gerektirir. Ayrıca hastaneler diğer işletmeler gibi kar elde edilemeyen bölümlerin kapatılması mümkün olmayacağı gibi hizmet sunumu kapasitelerinde yaşanacak dalgalanmalarına kısa sürede uyum gösterilmesi oldukça zordur. Bu özel değişken hastaneleri diğer hizmet sunumu yapan işletmelerden farklı kılan yönlerinden birisidir ve hastaneleri sermaye yoğun hizmet işletmeleri yerine emek yoğun hizmet işletmesi olarak değerlendirilmesini sağlamaktadır. Diğer hizmet işletmelerinden farklı olan durumlarından dolayı hastanelerin iç kontrol sistemlerinin kurulması ile uygulamalarının yürürlüğe konması gerekmektedir (Yıldırım ve Gönen; 2020: 2077). Hastanelerdeki iç kontrol sisteminin temel amaçları arasında, sunulan sağlık hizmetlerinin etkinlik ile verimlilik seviyesini yükseltmek, hastanenin varlığının sürekliliğini sağlamak, finansal tabloların önemli yanlışlıklar riskini düşürmek, yürütülen tıbbi, idari ve destek bölümlerin faaliyetlerini yasalar ile diğer prosedürlere uygunluğunu sağlamak ve benzeri yer almaktadır. (Gül ve Kaya; 2023: 943).

İç kontrol sistemi ve uygulamaları bütün işletmelerde olduğu gibi hastanelerde de faaliyetlerini resmî kurumlar tarafından oluşturulan

politikalar, prosedürler ile üst yönetim tarafından belirlenen ilke ve değerlerine uygun olarak yürütülmesini sağlık hizmeti sunulması aşamasında karşılaşılabilecek risklerin etkilerinin en düşük seviyeye indirilmesi, finansal tabloların gerçek ve güvenilir şekilde hazırlanması ve üst yönetime makul güvence sağlayan süreçtir. Hastanelerin iç kontrol sistemi ve uygulamalarının etkinlik seviyesinin yükselmesiyle sunulan sağlık hizmetinin kalite seviyesinin de yükselmesi ve bu durumun süreklilik kazanmasına yardımcı olma, kurumsal yönetim sürecine katkı sağlama ve mevcut kaynakların tıbbi gelişmeler ışığında güncellenmesi gereken tıbbi alanlarda değerlendirilmesi gibi olumlu yönde katkı sağlar (Koçyiğit, Ceylan ve Uysal; 2022: 46). Ayrıca hastanelerde etkin iç kontrol sistemiyle iç kontrol sisteminin uygulamalarının sınırlarını ve kapsamını belirlenen prosedürlerinde yapılacak güncellemelerin belirli zaman aralıklarının belirlenmesi ile çalışanlara iletilmesinin sağlanması, ihbar hatlarının kurulması, insan kaynakları yönetiminin hastanenin belirlediği değerler ile ilkelere göre planlanması, çalışanlara hile ve türleriyle ilgili eğitimler sunulması, etik ilke ve değerlerin geliştirilmesi, hile riskinin ölçülmesinin sürekli hale getirilmesi ile üst yönetim tarafından değerlendirilmesini sağlayarak hata ile hile riskinin oluşma riskini mümkün olan en düşük seviyeye indirilmesini sağlar (Erdoğan ve Mengi; 2018: 85). İç kontrol sistemi ve uygulamalarının etkinlik seviyesinin yükseltilmesinde hastanenin insan kaynakları bölümünün faaliyetleri belirleyici konumdadır. Hastanelerde insan kaynağını tıbbi bölümlerde görevli olan sağlık çalışanları, idari bölümlerde görevli olan çalışanlar ile yardımcı destek bölümündeki çalışanlar oluşturmaktadır. Uzmanlık dalları ile mesleki beklentileri birbirinden farklı olan çalışanların hastane bünyesinde uygulanacak iç kontrol uygulamalarını benimsemesinin sağlanması insan kaynağı bölümünün yürüteceği uygulamalarla bağlantılıdır. Ağırlıklı olarak sağlık çalışanları ile idari bölümlerde görevli olan çalışanlar arasındaki bilgi akışının düzeyi hastanenin iç kontrol sisteminin uygulamalarının başarı ölçütleri arasında yer alır. Tıbbi bölümlerde sunulan sağlık hizmetinin sonucunda oluşan bilginin akışı gerek etkinlik gerekse finansal tabloların doğru olarak oluşturulması açısından önemlidir. Has-

talara sağlık hizmeti sunumu sırasında oluşan tedavi aşamalarının tahakkuk ve faturalama bölümlerine ve hizmet sunumu sırasında tüketilen sarf malzeme ile ilaçların listesinin muhasebe bölümüne eksiksiz ve hatasız olarak bildirilmesi finansal tabloların doğru ve güvenilir olarak hazırlanmasına önemli ölçüde etkiler (Dursun ve Akın; 2019: 53).

Türkiye’de kamu hastanelerin iç kontrol sistemi, Sağlık Bakanlığı Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü bünyesinde COSO tarafından yayımlanan iç kontrol modeli rehber kabul edilerek iç kontrol standartları oluşturulmuştur. İç kontrol standartları COSO’nun iç kontrol modeli ve tanımlanan bileşenlerine uygun olarak hazırlanmıştır.

Oluşturulan iç kontrol standartlarının kontrol ortamı bileşenini Sağlık Bakanlığının benimsediği etik ilke, değerler ile dürüstlük ilkesi, misyon, hastanenin türüne göre yönetim şeması ile çalışanların görevlerinin dağılımı ilkesi, bütün çalışanların mesleki yeterlilik seviyesi ve iş performansı ile yönetsel açıdan yetki devri ilkeleri oluşturmaktadır. Risk değerlendirme bileşenini planlama ile risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi ilkeleri oluşturmaktadır. Kontrol faaliyetleri bileşeni, kontrol türleri, prosedürlerin belirlenmesi ile resmileştirme, kontrol uygulamalarını yürütecek çalışanların görevlerinin tespitinin yapılması, hiyerarşik kontrollerin belirlenmesi, kontrol faaliyetlerine süreklilik kazandırılması ile bilgi sistemlerinin kontrollerin planlanması ilkelerinden oluşur. Bilgi ve iletişim bileşeni, bilgi ve iletişim sisteminin kurulması, raporlanması, kayıt sisteminin kurulması faaliyetleri ile ihbar hattının işlerliğinin kontrolleri ilkelerinden oluşur. İzleme bileşeni ise iç kontrollerin değerlendirilmesi faaliyetleri ile iç denetim ilkelerinden oluşur (Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü; İç Kontrol Standartları). İç kontrol standartların uygulamaları, sistemin güncel değişiklikler doğrultusunda güçlendirme ve güncellenmesi hedeflenen faydanın sağlanması açısından oldukça önemlidir. Hastanelerde mevcut olan teknolojik alt yapının geliştirilmesi, çalışanların iç kontrol kavramıyla ilgili eğitimler sunulması ile iç denetim kapsamında yürütülen faaliyetlerinin şeffaflık düzeyinin yükseltilmesi

sistemin etkinlik de yükseltilmesini sağlar. Sağlık Bakanlığının hastanelerin iç kontrol sistemi ile uygulamalarının esaslarını belirleyen yasal düzenlemeleri Türkiye’nin güncel sağlık ihtiyaçları karşılayacak şekilde düzenlemelerin hayata geçirilmesi ve bu değişikliklere hastanelerin uyum göstermesi sürecinin hızlandıran adımların atılması iç kontrol uygulamalarından uzun vadede başarı elde edilmesi için belirleyici rol üstlenecektir (Kurt; 2024: 32).

Bu açıklamalar doğrultusunda hastanelerde iç kontrol sistemi, diğer işletmelerde olduğu gibi hastanelerinde risklerinin yönetilmesi sonucunda sağlık hizmeti sunumunun etkinlik ile verimlilik düzeyini yükselteceğinden halk sağlığı ve bireysel sağlığın korunmasını katkı sağlayacaktır.

4. HASTANELERİN İÇ KONTROL SİSTEMİNE YÖNELİK LİTERATÜR TARAMASI

Çalışmanın bu bölümünde hastanelerin iç kontrol sistemine yönelik literatür taraması yapılmıştır. Literatür taraması 2015 ile 2024 yılları arasında dergipark veri tabanı üzerinden hastane ve hastanelerde iç kontrol anahtar kelimeleri kullanılarak erişime açık ulusal ve uluslararası akademik dergilerde yayımlanan makaleler üzerinden yapılmıştır. Yapılan literatür taraması sonucu erişilen makaleler ile içerikleri ile ilgili bulgular aşağıda yer almaktadır

Doğan ve Burgazoğlu (2015) “İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir Hastane Uygulaması” başlıklı çalışmalarında ç özel bir hastanede iç kontrol sisteminin incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrolün tanımı, amaçları, COSO tarafından yayımlanan iç kontrol yönteminin bileşenleriyle ilgili açıklamalara yapılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde araştırmaya konu olan hastaneyle ilgili genel bilgilerin paylaşılmasının ardından nakit tahsilatları, sevkli hasta satışları, nakit ödemeler, alacakları, ilaçlar ve malzemeleri kapsayan stoklar, çalışanlara olan ücret ödemeleri ve maddi duran varlıklara ilişkin iç kontrol uygulamaları değerlendirilmiştir. Değerlendirmenin ardından hastanenin yazılı olarak iç kontrol sistemiyle ilişkin belgeler olmasına rağmen stokların ve maddi duran var-

lıkların hastaneye kabul, ve ilgili birimlere sevk edilme işlemlerinde iç kontrol noksanlıklara ilişkin bulgular tespit edilmiştir. Bu eksikliklerin giderilmesiyle hastanenin iç kontrol sisteminde etkinlik sağlanacağını ifade edilmiştir.

Erdoğan ve Mengi (2018) “Hata ve Hilelerin Önlenmesine Yönelik Kontroller ve Sağlık Sektörü Üzerine Bir Uygulama” başlıklı çalışmalarında hastanelerde yaşanabilecek hata ve hileli işlemlerin gerçekleşme riskinin ölçülmesi ile riskin oluşmasını engellenmesine yönelik yürütülecek kontrol faaliyetlerine ilişkin değerlendirme yapılması amaçlanmıştır. Çalışma hile kavramına hile grupları hileli işlemleri gerçekleştiren kişilerin niteliksel özellikleriyle hata kavramına ve Türk Sağlık Sistemine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde seçilen özel bir hastanenin Sağlık Bakanlığının kurallarına uyum, bilişim teknolojileri, İşletme döngüleri, satın alma ile ödemeler, ücret ile çalışan döngüsü, stoklar ile maliyetler, işletmeye kaynak sağlanması ile geri ödemeler döngülerine ilişkin kontroller hata ile hile riski açısından değerlendirilmiştir. Araştırmanın ardından incelenen özel hastanede iç kontrol sistemi ile bağlı kontroller gerçek olarak özümsemediği ve yürütülen kontrolleri denetleyecek iç denetim bölümünün mevcut olmaması incelenen faaliyetleri hata ve hileli işlemlere açık olduğuna ulaşılmıştır.

Dursun ve Akın (2019) “Türkiye’de Özel Hastanelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi” başlıklı çalışmalarında özel Hastane işletmelerinde iç kontrol sisteminin kurulumunun nasıl yapılacağı, faaliyetlerin gerçekleşmesi sırasında oluşan iş süreçlerinin hangi yöntemler kullanılarak iç kontrol sisteminin amaçlarına erişileceğine ilgili araştırma yapılması amaçlanmıştır. Çalışma iç kontrol sistemiyle ilgili detaylı bilgilerin sunulmasının ardından özel hastanelerde iç kontrol sistemi COSO tarafından belirlenen iç kontrol yönteminin bileşenleriyle harmanlanarak açıklanmıştır. Çalışmanın sonucunda hastanelerdeki iç kontrol sistemi ve uygulamalarından başarı sağlanabilmesi noktasında İdari ve tıbbi bölümlerde görevli olan çalışanların iç kontrol felsefesini ortak olarak benimsenmesinin önemi vurgulanmıştır.

Kaya (2019) “İç Kontrol Sisteminin Sağlık Kurumlarının Performansı Üzerine Etkisi” başlıklı çalışmada, iç kontrol sistemi ve faaliyetlerinin sağlık Kurumlarının performansına olan etkisinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışma, kontrol kavramı, kapsamı alanı bakımından kontrol uygulamaları, iç kontrol ile iç kontrol sisteminin bileşenleri ve sağlık Kurumları performansının ölçümüyle ilgili bilgilerin sunulmasının ardından sağlık Kurumlarının iç kontrol sisteminin performansına olan Etkisi kuramsal açıdan incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda sağlık Kurumlarının Performansı ile iç kontrol sisteminin başarı arasında ilişki saptanmıştır.

Eskin (2020) “Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Bir Vaka Çalışması” başlıklı çalışmada özel bir hastanenin iç kontrol süreçlerinin COSO tarafından oluşturulan iç kontrol yönteminin bileşenleri açısından değerlendirilmesi ile etkinlik seviyesinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın Uygulama bölümünde bir özel hastanenin iç kontrol uygulamalarının incelemek için genel müdür, Hastane müdürü ile Muhasebe müdürleriyle önceden hazırlanan sorular yöneltilerek görüşme yapılmıştır. Yetkili kişilerden alınan yanıtlara uygulanan analiz sonucunda hastanenin iç kontrol sisteminin etkinlik seviyesinin düşük olduğu, bütün iş süreçlerinin kapsayan kontrol prosedürlerinden yoksun olduğu ve iç denetim bölümünün var olmadığından kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin ölçülemediğine ulaşılmıştır.

Korkmaz (2020) “Sağlık Sektöründe İç Kontrol Sisteminin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Açısından İncelenmesi”: Bir Hastane Uygulaması başlıklı çalışmada hastanelerin iç kontrol sistemlerinin COSO yönteminin bileşenleri açısından değerlendirilmesi ve kontrol faaliyetlerinin bileşenlere olan uyum derecesinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma COSO iç kontrol yöntemiyle ilgili genel bilgilerin sunumunun ardından bu yöntemler ilgili literatür taraması yapılmıştır. Uygulama bölümünde hastanelerin iç kontrol sisteminin uygulamalarının COSO’nun bileşenlerine uyum derecesinin ölçülmesi amacıyla seçilen hastanenin 221 çalışanına 5’li likert ölçüğüne göre oluşturulan anket Uygulaması yapılmıştır. Anketlerden elde edilen veriler

SPSS 20 paket programıyla frekans, yüzde analiz yöntemleri ile bağımsız iki örneklem T-Testi uygulanarak analiz edilmiştir. Analizin bulguları doğrultusunda araştırmaya konu olan hastanenin kontrol ortamı kapsamında yürütülen faaliyetlerin COSO'nun kontrol ortamı bileşenine kısmen uyumlu olduğu, risk değerlendirme bileşenine uyum gösteremediği, kontrol faaliyetleri bileşenine kısmen uyum gösterildiği, bilgi ile iletişim ve izleme bileşenlerine ise tamamen uyum gösterdiğine ulaşılmıştır.

Yıldırım ve Gönen (2020) "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Karadeniz Teknik Üniversitesi Farabi Hastanesine Yönelik Bir Araştırma" başlıklı çalışmalarında Karadeniz Teknik Üniversitesi Farabi Hastanesinin iç kontrol sisteminin etkinlik seviyesinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın Uygulama bölümünde Farabi Hastanesinin Hastane yönetimine yönelik 16 soru, Muhasebe bölümünde yönelik 13 soru, satın alma bölümünde yönelik 7 soru hazırlanmıştır. İlgili sorular ilgili bölümlerin yöneticileriyle görüşmeler yapılmıştır. Görüşmede not alma yöntemi kullanılarak veriler elde edilmiştir. Uygulamanın sonunda iç kontrol uygulamaları ile iç denetim faaliyetlerinde yönetsel olarak noksanlıklara tespit edilmesine rağmen iç kontrol sisteminin etkin olarak kabul edileceğine ulaşılmıştır.

Kurtuluş (2021) "Sağlık Hizmetlerinde Kontrol" başlıklı çalışmada kontrol olgusu ile sağlık hizmetlerinde kontrol uygulamaları hakkında teorik açıdan bilgi oluşturmaya amaçlanmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde kontrol kavramı, amaçları, ilkeleri ile özellikleri, türleri, kontrol uygulamaların basamakları hakkında bilgiler sunulmuştur. Çalışmanın İkinci bölümünde sağlık Kurumlarında kontrol, sağlık Kurumlarında iç kontrol ile sağlık Kurumlarında dış kontrol hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın sonucunda sağlık kurumlarında iç kontrol uygulamalarından başarının sağlanabilmesi için kontrol ortamının önemi vurgulanmıştır. Kontrol ortamının güçlü olduğu hastanelerin kurumsal yönetim sürecine katkı sağlamasının yanında Stratejik planlamasını diğer hastanelere göre daha etkili düzenlenebileceği ifade edilmiştir.

Koçyiğit, Ceylan ve Uysal (2022). "İç Kontrol

Sistemi: Stok Yönetimi ve Mutemetlik İşlemleri Açısından Kamu Hastanesi Örneği" başlıklı çalışmalarında bir kamu hastanesinin stokları ile mutemetlik faaliyetleri kapsamında yürütülen iç kontrol uygulamalarının değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışma iç kontrol sistemi ile amaçları, COSO İç kontrol yöntemi ile bileşenleri, Sağlık Bakanlığının iç kontrol sistemi, hastanelerde iç kontrol uygulamaları Hakkında genel açıklamalara ardından konuyla ilgili literatür taraması yapılmıştır. Uygulama bölümünde bir kamu hastanesinin stokları ve mutemetlik bölümlerinin faaliyetlerinin iç kontrolü resmi düzenlemeleri ışığında değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonucunda hastanenin stok ve mutemetlik bölümlerin resmi kurallara uygun olarak faaliyetlerin yürütüldüğü, Hastane Yönetiminin de iş süreçlerinin kontrolünü kısmen sağladığına ulaşılmıştır ancak iç kontrol sisteminin etkinlik noktasında bazı sorunların olduğu vurgulanmıştır.

Gül ve Kaya (2023) "İç Kontrolün Sağlık Çalışanları Tarafından Değerlendirilmesi: Fırat Üniversitesi Hastanesi Örneği" başlıklı çalışmalarında üniversite hastanesinde görevli olan çalışanların iç kontrol kavramını algılama seviyelerini tespit etmek ve hastanenin iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırılması amaçlanmıştır. Çalışmanın Uygulama bölümünde 272 sağlık çalışanına 32 sorudan meydana gelen anket evrağı yöneltilmiştir. Anketten elde edilen veriler SPSS 22 paket programında analiz edilmiştir. Analiz sonucu elde edilen bulgulara göre ankete katılan katılımcıların görevli olduğu hastanede iç kontrol sisteminin etkinliğini orta seviyede değerlendirmiştir. Ancak çalışanların kendilerinin iç kontrolü benimsemesi ile farkındalık seviyesinin düşük olduğu belirlenmiştir. Çalışanların mesleki dağılıma göre hemşirelerin iç kontrol kavramının alt bileşenlerinden risk değerlendirme ve bilgi ile iletişimi algılama düzeyleri yüksek olduğu ve çalışanların eğitim durumuna göre değerlendirildiğinde lisansüstü eğitim derecesinin iç kontrol sistemini algılamada etkili olduğuna ulaşılmıştır.

Kurt (2024) "Türk Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve T.C. Sağlık Bakanlığı İç Kontrol Uygulamalarının Değerlendirilmesi" başlıklı çalışmada

kamu Kurumlarında iç kontrol sisteminin kaynakların yönetimi, mali disiplin sağlanması ile şeffaflığın sağlanmasındaki rolünün belirlenmesinin yanında sağlık Bakanlığına bağlı kurumlarda iç kontrol sisteminin sağlık hizmeti kalitesi yükseltilmesi ve mali sürdürülebilirliğe katkısının incelenmesi amaçlanmıştır. Teorik kapsamda değerlendirmelerin yapıldığı çalışmasının sonucunda iç kontrol sistemlerinin alanda yaşanan güncel gelişmeler dikkate alınarak daimî olarak güncellenmesi, tespit edilen aksayan yönlerinde hızla iyileştirme çalışmalarının yapılması, teknolojik gelişmelerin iç kontrol uygulamalarında kullanılmasına ilişkin gerekli düzenlemelerin hayati geçirilmesi ile çalışanların iç kontrol sistemi ile uygulamaları Hakkında gerekli eğitimlerin sunulması ve teşvik edilmesi vurgulanmıştır.

5. SONUÇ

İnsanların yaşamının sürdürebilmesinde sağlık kavramı tartışılmaz en önemli değişkenler arasında yerine almaktadır. İnsanlık tarihi boyunca Devletlerin büyümesi ve gelişmesi için sağlıklı insanlara ihtiyaçları olmuştur. Ancak, devletler geçmiş zamanlarda sağlıklı insanları değerli görmesine rağmen sağlığın korunması ve hastalıkların önlenmesi konusu aynı seviyede önemsememiştir. Bu durum II. Dünya savaşının ardından değişime uğramıştır. Savaşın dünya çapında yaşanması ve milyonlarca insanın yaşamlarını kaybetmesinin ardından iş dünyasında çalışan iş gücü oranında düşüş yaşanmıştır. İş gücü oranındaki düşüş sonucunda sağlığın korunması ve hastalıkların önlenmesi konusunda çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda devletlerin belirli sağlık politikaları oluşturması ve hastanelerin sağlık ve tıp alanlarındaki bilimsel gelişmeler doğrultusunda geliştirilmesi ve çeşitlendirilmesi önceliklendirilmiştir. Hastaneler, bünyesinde çok farkı uzmanlık alanına sahip çalışanların görevlendirildiği, başvuran hastaların geçirdiği hastalık veya kaza durumlarına göre ayaktan veya yatarak tedavilerinin yapıldığı ve bünyesinde acil bölümünün olduğu 7 gün 24 saat kesintisiz olarak hizmet veren karmaşık yapıdaki işletmelerdir. Hizmet işletmelerinin arasında yer alan hastaneleri diğer hizmet işletmelerinden ayıran en önemli farkları arasında sundukları hizmetin ertelenemez nitelikte

olması ve aksaklık yaşanması durumunda hastanın yaşamının kaybetme riskinin bulunmasıdır. Bunlara ek olarak hastaneler, sağlık hizmeti sunumunda çeşitli sarf malzeme, ilaç ve yatan hasta bölümünde sundukların otelcilik hizmetinin üretilmesinde tüketilen malzemelerin temin edilmesi için farklı sektörlerde faaliyette bulunan işletmelerle ticari ilişki kurmaktadır. Hastaneler bünyelerinde sundukları hizmetlerin üretiminde farklı malzemelerin tüketilmesi sonucu gelişen ticari ilişkilerin temelini sağlamlaştırmak ve diğer işletmelere güven sağlama açılarından bünyelerindeki gerek idari gerekse sağlık alanlarındaki faaliyetlerinin çevrelerinde konumlanan paydaşlarına güven sağlanması oldukça önemlidir. Söz konusu güvenin sağlanmasında ise öncelikle hastanelerin kendi faaliyetlerinin kurum içerisinde iç kontrolünün sağlanması belirleyici konumdadır.

İç kontrol, işletmenin faaliyetlerini sürdürürken resmî kurumlar tarafından belirlenen prosedürler ile kanunlar uygunluğu, üretilen faaliyetlerin etkinliği ile verimliliğinin ölçülmesi ve farklı işletmelerle kurulan ticari etkileşimi sonucu oluşan mali işlemler doğrultusunda oluşturulan finansal raporların güvenilir biçimde oluşturulması için bütün çalışanlar tarafından makul güvence ile oluşturulan ve uygulanan süreçtir. İç kontrol sisteminin temel amaçları arasında işletmenin kuruluş amaçlarına ulaşmasını yardımcı olmasının yanında stratejik planlaması, finansal ve uyum hedeflerine de ulaşılmasını destekler. Ticari ilişkiler sonucunda oluşturulan finansal raporların tam doğru ve zamanında oluşturulmasını sağlar, faaliyetlerin kanun ile düzenlemelere uygun olarak yürütülmesine katkı sağlar, işletmenin varlığının korunmasını sağlar, risklerin yönetilmesini kolaylaştırır ve faaliyetlerin etkinlik ile verimliliğinin sağlanması yer alır.

İşletmelerin iç kontrol sistemi ve uygulamalarından fayda sağlayabilmesi için sistemin etkililik seviyesi belirleyici konumdadır. Etkililik seviyesi yüksek olan iç kontrol sistemi, işletmenin kuruluş amaçlarına ulaşmasını kolaylaştırır ve faaliyetlerinde oluşabilecek aksaklıkların engellenmesini sağlar. İç kontrol faaliyetlerinin etkinlik seviyesi yüksek olan işletmeler, kurumsal yönetim sürecine de destekleyeceğinden bağlı

olduğu sektördeki diğer işletmelere rekabet üstünlüğü kurmasını kolaylaştırır. Aynı zamanda iç kontrol sisteminin etkin olması, işletmenin iç denetim faaliyetlerini de kolaylaştıracağından iç kontrol sisteminin kendi aksaklıklarının tespit edilmesi ve düzeltici faaliyetlerin uygulamaya geçirilmesini temin eder. İç kontrol sistemi ve uygulamaları günümüzde her sektörden işletmenin bünyesinde uyguladığı gibi Hastane işletmelerinde de iç kontrol sistemi ve uygulamaları bulunmaktadır. Ancak, Hastanelerde iç kontrol sisteminin önemi diğer işletmelerden farklı bir yönü bulunmaktadır. Hastanelerin sunulan sağlık hizmetinin ertelenemez nitelikte olması ve hizmet sunumunun aksaklık yaşanmasının telefisinin mümkün olmaması iç kontrol sisteminin ve uygulamalarının önemini vurgulamaktadır.

Çalışmanın literatür taraması bölümünde Türkiye’de 2015 ile 2024 yılları arasında hastanelerde iç kontrol sistemi ile uygulamalarını konu alan toplam 11 adet makale incelenmiştir. Erişilen makaleler ortak özellikleri arasında hastanelerin iç kontrol sistemi ile uygulamalarının sadece İdari bölümler özellikle de Muhasebe ile finansman bölümlerinin iş süreçlerinin odaklanmasıdır. Ancak, iç kontrol uygulamaları işletmenin bölümleri arasında herhangi bir ayrım yapılmaksızın bütün bölümlerini kapsamaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde makalelerde sağlık hizmeti sunumu Yapılan bölümlerin faaliyetleri kapsam dışında kalması iç kontrol uygulamalarının değerlendirilen hastanelerde kısmi olarak uygulandığını anlaşılmaktadır. Hastanelerde iç kontrol sisteminden hedeflenen faydanın sağlanabilmesi için iç kontrol uygulamalarına tıbbi bölümler ile yardımcı destek bölümleri de dahil edilmelidir. Bunun sonucunda iç kontrol uygulamalarından hedeflenen fayda sağlanabilecektir. Ayrıca hastanelerde uygulanan iç kontrol sistemlerinin etkinlik seviyesinin düşük olarak değerlendirilmesi iç kontrol uygulamalarında eksikliklerin yaşandığını işaret etmektedir.

İç kontrol sistemi hastane işletmelerinin özellikle risk yönetimi uygulamalarının hedeflerine ulaşılmasında makul bir güvence sağlamaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, hata ve hile işlemlerin yaşanma riskini mümkün olan en düşük seviyeye indirilmesine, hastanenin faaliyetlerinin verimliliği ile karlılığını düşürebilecek nitelik-

teki durumların tespit edilmesine ve toplumsal açıdan halk sağlığını tehdit edecek eylemlerin önüne geçilmesinde büyük oranda katkı sağlar. Hastanelerin iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması sadece tedavi hizmetinde bulunan bireyler için değil aynı zamanda farklı sektörlerde ticari ilişkide bulunan işletmeler ile devleti de doğrudan ilişkilidir. Etkinlik seviyesinde olması bir azalış durumunda hastanelerde sunulan sağlık hizmetlerinde aksaklıkların yaşanması da söz konusu olabilir. Hastanelerde iç kontrol sistemiyle ilgili gelecek dönemlerde yapılacak çalışmalarda hastanenin İdari bölümlerine ek olarak tıbbi ve yardımcı destek bölümlerinin iş süreçlerinin iç kontrol uygulamalarının değerlendirme kapsamı alanına dahil edilerek bütün olarak hastanenin iç kontrol sisteminin uygulamalarının değerlendirilmesi önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Atlı, Y ve Yücel, N. (2018). Sağlık Kurumları, Sağlık Kurumlarında Marka ve Elazığ İli Sağlık Sektörü. Fırat Üniversitesi İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimleri Dergisi. 2(2), 45-63.
- Atabay, S. (2022). Sağlık Hakkı ve Unsurları. Türkiye Biyoetik Dergisi. 9(3), 105-113.
- Ataç, Ö ve Kurttaş, M. (2015). Sağlık- Hastalık Toplumsal Kökenleri ve Sağlık Sosyolojisi. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 25 (1). 231-250.
- Awaluddin, A. (2024). Internal Control and Risk Management on Fraud Prevention in Financial Statements. International Journal of Financial Economics. 1(1), 26-38.
- Bingöl, O. (2017). Sosyolojik Reçetelerle Sağlık. Kaygı Uludağ Üniversitesi Fen- Edebiyat Fakültesi Felsefe Dergisi. 28(28), 159-172. E-ISSN: 2645-8950.
- COSO; Definition of Internal Control retrieved November 4 2024 from https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fd621a942cf.pdf 04.11.2024
- COSO: Definition of Control Activities. retrieved November 4 2024 from https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fd621a942cf.pdf adresinden
- COSO: Definition of Information and Communication retrieved November 4 2024 from https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fd621a942cf.pdf

942cf.pdf

COSO: Definition of Monitoring retrieved November 4 2024 from https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fd621a942cf.pdf.

Çağatay, A. ve Arslan, Ü. (2020). Hastane çalışanlarına göre yöneticilerin çatışma çözme stratejileri. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(4), 2300-2310. <https://doi.org/10.33206/mjss.742412>

Çalmaz, A., & Yılmazel, G. (2023). Sağlık Politikalarıyla Hemşirelik. *Hitit Sağlık Dergisi*. 1, 61- 70

Çakırcı, O ve Acar, D. (2017). Hastane Yöneticilerinin İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına ve Hastane Maliyetlerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerinin İncelenmesi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*. 20(3), 275-298.

Çakırsoy, E., & Baral, G., (2022). İç Kontrol Sistemi ve Belediyelerde Uygulaması Hakkında Kavramsal Bir Değerlendirme *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 67, 267-278. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1070962>

Deloitte; COSO- Control Environment retrieved November 4 2024 from <https://www.deloitte.com/ng/en/services/audit/perspectives/coso-control-environment.html>

Demirci, H. (2020). Sağlık Sigortası Sahipliği ve Sağlık Hizmetleri Talebi. *Selçuk Sağlık Dergisi*. 1, 37-45.

Dinçer, Ö. (2003). Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası. Beta Basım Yayım. İstanbul.

Dursun, G ve Akin, S. (2019). Türkiye 'de Özel Hastanelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi. *İzmir Demokrasi Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi*. 48-60. E-İSNN: 2651-4575.

Eke, E. (2022). Sağlık Politikası Süreci. *Kamu Yönetimi ve Politikaları Dergisi*. 3(3), 41-67. ISSN: 2717-9729

Elden Ürgüp, S. (2020). Muhasebe Alanında Hata ve Hile İle İç Kontrol Üzerine Yazılmış Lisanüstü Tezlerin Analizi (2009-2019). *Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 21(2) 90-102. DOI: 10.37880/cumuiibf.742616.

Erdoğan, A ve Özçelik, H. (2022). İç Kontrol Sisteminin COSO Standartlarına Göre Değerlendirilmesi: Perakende Sektöründe Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 27(3), 461-476. Proje Numarası: SYL-2018-6933.

Erdoğan, B ve Mengi, B. (2018). Hata ve Hilelerin Önlenmesine Yönelik Kontroller ve Sağlık Sektörü Üzerine Bir Uygulama. *Giresun Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 4(8), 85-106.

Eskin, I. (2020). Evaluation of The Effectiveness of The Internal Control System In Hospital Businesses:

A Case Study. *Journal of Administrative Sciences*. 19(29), 151-178. <https://doi.org/10.35408/comuybd.716704>.

Fritze, L., & Jockel, O. (2025). Developing a Model For An Internal Control System for Usage in Financial Accounting and Controlling. *Journal of Financial Risk Management*, 14, 18-36

Gül, M., Kaya, E. (2023). İç Kontrolün Sağlık Çalışanları Tarafından Değerlendirilmesi: Fırat Üniversitesi Hastanesi Örneği, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15 (2), 941-952. <https://doi.org/10.20491/isarder.2023.1628>.

Işık, A., & Akdoğan, N. (2024). Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sistemi ve Etkinliği *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 71,251-274. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1352178>

Kahveci Ceylan, B, Azizoğlu, F ve Mete, M. (2023). Sağlık Politikaları ve Türkiye 'de Sağlık Dönüşüm Politikalarının Dönüşümü. *Akşehir Meslek Yüksekokulu Sosyal Bilimler Dergisi*. 16, 186-203.

Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü; İç Kontrol Standartları. (<https://khgm.saglik.gov.tr/TR-44068/ic-kontrol-nedir.html>). Adresinden 15.11.2024 tarihinden aktarılmıştır.

Kaya, A. (2019). İç Kontrol Sisteminin Sağlık Kurumlarının Performansı Üzerine Etkisi. *Göbeklitepe Sağlık Bilimleri Dergisi*. 2(2), 1-17. ISSN: 2757-6221

Kazan, G. (2023). Tedarik Zinciri Yönetiminde İç Kontrol: Verimliliğin ve Risk Yönetiminin Etkinliğinin Arttırılması. *Denetim Dergisi*. 14(28), 123-136. <https://doi.org/10.58348/denetisim.1320143>

Kılıç, U ve Uzun, H. (2023). Sağlık Hizmetlerinde Kalite Yönetimi: Elazığ Örneği. *Fırat Üniversitesi Harput Araştırmaları Dergisi*. 10(20), 83-111. ISSN: 2148-2527

Koçyiğit, S, Ceylan, Ö ve Uysal, D. (2022). İç Kontrol Sistemi: Stok Yönetimi ve Mutemetlik İşlemleri Açısından Kamu Hastanesi Örneği. *Uluslararası Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi*. 8(1), 34-50. ISSN: 2149-6161.

Kurnaz, E. (2020). Sağlık Sektöründe İç Kontrol Sisteminin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Açısından İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*. 30(157), 163-185. ISSN: 2458-8997.

Kurt, G. (2024). Türk Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve T.C. Sağlık Bakanlığı İç Kontrol Uygulamalarının Değerlendirilmesi, *Journal of Economics and Political Sciences*, 4(1), 20-34

Kurtuluş (2021). "Sağlık Hizmetlerinde Kontrol" *Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 45(2), 77-100.

Özel Hastane Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarih ve Sayısı, 27.03.2002 / 24708.

Polat, G. (2019). Hastane harcamalarının yerel kalkınmaya etkisi, *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 1-15. <https://doi.org/10.31592/aeusbed.359371>

Sağlık Bakanlığına Ait Kurum Ve Kuruluşlar İle Devlet Üniversitelerinin İlgili Birimlerinin Birlikte Kullanımı İle İşbirliği Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarihi ve Sayısı: 04.03.2020/31058.

Tanyıldızı, İ ve Demir, Ö. (2019). Sağlık Kurumlarında Yalın Yönetim. Fırat Üniversitesi *İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 3(1). 13-40.

Türk Dil Kurumu, Sağlık Tanımı <https://sozluk.gov.tr/> adresinden 07.10.2024 tarihinde alınmıştır.

UN, Universal Declaration of Human Rights retrieved October 07. 2024 from <https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/2021/03/udhr.pdf>

WHO, Definition of Healty. Retrieved October 7 2024 from <https://www.who.int/data/gho/data/major-themes/health-and-well-being>.

WHO, Definition of Healty Service retrieved October 08 2024 from <https://www.who.int/docs/default-source/documents/health-systems-strengthening-glossary.pdf>.

WHO, Hospitals retrieved October 09 2024 from https://www.who.int/health-topics/hospitals#tab=tab_1.

WHO, Principles of Healty retrieved October 07 2024 from <https://www.who.int/about/governance/constitution>

Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi ve Sayısı 13.01.1983 / 17927

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. <https://doi.org/10.15869/itobiad.732220>

Yurtlu, Ö., (2022). İşletmelerin İç Denetim Yapısının Kurumsal Yönetim Sürecine Etkisi. *İzmir Yönetim Dergisi*, 3(2), 36-51. <https://doi.org/10.56203/iyd.1126972>.