

SAĞLIK SEKTÖRÜNDE ÖZEL BİR HASTANENİN COSO İÇ KONTROL MODELİ BİLEŞENLERİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT

Prof. Dr. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF Sağlık Yönetimi Bölümü, Öğretim Üyesi
seyhan.cil@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1012-3605.

Gülay KARACAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Sağlık Kurumları Yönetimi
Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi
gulay.karacan@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3894-0140

Betül ATALAY

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Sağlık Kurumları Yönetimi
Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi
betul.atalay@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5370-5176

SAĞLIK SEKTÖRÜNDE ÖZEL BİR HASTANENİN COSO İÇ KONTROL MODELİ BİLEŞENLERİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

ÖZ

Bütün işletmelerde olduğu gibi hastane işletmelerinde de üst yöneticiler tarafından belirlenen hedeflere ulaşabilmek için etkili bir iç kontrol sisteminin tasarlanması ve uygulanması son derece önemlidir. Etkili bir iç kontrol sistemi verimliliğin artırılmasında, risklerin önlenmesinde ve işletme amaçlarına ulaşmada katkıda bulunmaktadır. Bu bağlamda bu çalışmada; birden fazla şubesi bulunan özel bir hastanede iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bileşenleri çerçevesinde bu bileşenlere uyum derecesinin çalışanlarca değerlendirilerek, bu değerlendirmelerin farklı direktörlüklerde çalışanlar açısından farklılaşıp farklılaşmadığının ortaya konulması amaçlanmıştır. Araştırmaya katılanların iç kontrol modeline ilişkin ankette yer alan ifadeler yüksek bir oranda ($\bar{X}= 3,81$) katıldıkları görülmüştür. Alt boyutlar açısından da; en yüksek düzeyli katılımın “izleme” boyutu içerisinde yer alan ifadeler, en düşük düzeyli katılımın ise risk değerlendirme boyutunda yer alan ifadelerle ilişkili olduğu görülmüştür. Ayrıca katılımcıların COSO bileşenlerine yönelik değerlendirmeler açısından, çalıştıkları direktörlükler açısından anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hastane, İç Kontrol Sistemi, COSO İç Kontrol Modeli

JEL Sınıflandırma Kodları: M42

INVESTIGATION OF A PRIVATE HOSPITAL IN THE HEALTH SECTOR WITHIN THE FRAMEWORK OF COSO INTERNAL CONTROL MODEL COMPONENTS

ABSTRACT

As in other businesses, it is extremely important to design and implement an effective internal control system in hospital businesses to achieve the goals set by senior managers. An effective internal control system contributes to increasing efficiency, preventing risks and achieving business goals. In this context, in this study; in a private hospital with more than one branch, it is aimed to evaluate the degree of compliance of the internal control system with these components within the framework of the COSO internal control model components by the employees and to reveal whether these evaluations differ in terms of employees in different directorates. It was observed that the participants of the research highly agreed ($\bar{X}= 3,81$) with the expressions in the questionnaire regarding the internal control model. In terms of sub-dimensions; it was observed that the highest level of participation was related to the statements in the ‘monitoring’ dimension, while the lowest level of participation was related to the statements in the risk assessment dimension. Moreover, it was determined that there was no significant difference in terms of the evaluations of the participants’ COSO components, in terms of the directorates they worked with.

Keywords: Hospital, Internal Control System, COSO Internal Control Model

JEL Classification Codes: M42

1. GİRİŞ

Ekonomik şartların her geçen gün değişiklik göstermesi, hızla büyüyen işletmelerde her geçen gün rekabet baskısının artması, işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine uygun bir şekilde varlığını devam ettirebilmesi gibi sebeplerle iç kontrol sistemi önem kazanmıştır. Öncelikle kamu sektöründe görülmeye başlanan iç kontrol; işletmelerin faaliyetleri ve işlemlerine yönelik her türlü politika ve prosedürlerden oluşmaktadır. İç kontrol sisteminin amacı; sürece odaklanması nedeniyle risklerin önceden görülerek değerlendirilmesi ve değişen şartlarla birlikte işletmelerin karşı karşıya kaldıkları bir takım risklere karşı önlemler almasıdır.

Etkin bir iç kontrolün sağlanabilmesi için hem muhasebe kontrolü hem de yönetsel kontrol sağlanabilmeli ve işletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi için iç kontrol sistemine alt çalışandan en üst yönetime kadar tüm çalışanlar katılmalıdır. İç kontrol sistemini etkin bir şekilde uygulayan işletmeler; süreci gözden geçirmekte, mevcut ve olabilecek riskleri ortaya koymakta, personellerinin görev, yetki ve sorumluluklarını net olarak belirlemekte, finansal tabloların hatalı ve düzensiz olma olasılığını azaltmaktadır. Bu nedenle de işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmalı ve bu iç kontrol sistemi oluşturulurken iyi hazırlanmış muhasebe sistemine, bir organizasyon planına ihtiyaç olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

Toplum içerisinde oldukça önemli bir konuma sahip olan hastanelerde de diğer işletmelerde olduğu gibi kaynakların etkin bir şekilde kullanılması ve süreçlerindeki risklere odaklanarak önlemler alınması istenmektedir. Hastane işletmelerinde oluşabilecek riskler kurumla birlikte hem çalışanları hem de hastaları etkileyebilecek olduğundan hastanelerde de risklerin iyi yönetilmesi gerekmektedir. Bunların yanı sıra; hastane işletmelerinin oldukça karmaşık bir yapıya sahip olması bu işletmelerde etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin varlığına ihtiyacı artırmaktadır.

Ülkemizde sağlık hizmeti sunan işletmeler arasında özel hastaneler önemli bir paya sahiptir. Bu nedenle vermiş oldukları hizmetin kaliteli olması toplum için oldukça önemlidir. Özel hastanelerin de; kaliteli hizmet vermek için etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları beklenmektedir. Özel hastane işletmelerindeki iç kontrol sistemi; hastanenin varlıklarının etkin bir şekilde kullanımını sağlarken israfları ortadan kaldırmaya, personellerin hastane işletmesinin amaç, hedef ve politikalarına bağlı kalmasını sağlayarak personel devir hızının düşmesine, verimliliğin, etkililiğin sağlanarak karın da artırılmasına katkı sağlayacaktır. Böylece kurulacak olan bir iç kontrol sistemi, hastane işletmelerinin daha kaliteli hizmet vermesini sağlayacak ve toplumun da daha kaliteli hizmet almasını sağlamış olacaktır.

İç kontrol sistemiyle ilgili literatürde hem ulusal hem de uluslararası düzeyde birçok çalışma yapılmış olmasına rağmen hastane işletmelerini içeren bu çalışmaların yetersiz olduğu dikkati çekmektedir. Bu nedenle de bu çalışmada, özel bir hastanede iç kontrol sistemi bileşenleri çerçevesinde etkin bir iç kontrol sisteminin olup olmadığının hastane idari personeli tarafından değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Çalışmada öncelikle, iç kontrol sistemine ve sağlık işletmelerinin yapısına genel bir çerçeveden bakılmış; sonra da iç kontrol sistemi ve COSO iç kontrol modeli ve özel hastanelerde iç kontrol sisteminden bahsedilmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde ise; özel bir sağlık grubunun idari personeline yapılan anket uygulamasıyla ilgili hastanede COSO iç kontrol modeline uyum derecesinin çalışanlarca değerlendirilmesine yer verilmiştir. Çalışma sonuç ve öneriler bölümüyle tamamlanmıştır.

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE COSO İÇ KONTROL MODELİ

Bu kısımda iç kontrol sistemi ve COSO iç kontrol modeli hakkında bilgi verilecektir.

2.1. İç Kontrol Sistemi

Her işletme amaç ve hedeflerine ulaşabilmek için bazı kontrol sistemleri oluşturur ve işletmelerin yönetilebilmesi için en temel fonksiyonlarından biri de kontroldür. İşletmelerin bu en temel fonksiyonlarından olan kontrol; iç kontrol sistemi aracılığıyla sağlanmaktadır. İç kontrol; işletmenin faaliyetlerinin işletmenin misyon ve vizyonu ile uyumlu ve verimli bir şekilde yürütülmesi, hata ve hilelerin tespit edilerek ortaya çıkmasının engellenmesi, finansal varlıkların korunması,

muhasabe kayıtlarının eksiksiz, doğru olması ve finansal tabloların zamanında hazırlanması gibi hedeflere ulaşılması amacıyla oluşturulmuş olan tüm yöntem ve usullerdir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012: 1).

Günümüzde her geçen gün işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin artması ve karmaşıklaşması, hataların azaltılması veya giderilmesi, gelir ve giderlere sebep olan unsurların saptanması, güvenilir olan verilerin toplanması işletme yönetimleri için zorunluluk olmuştur (Gönen, 2007: 12). Bu zorunluluk, işletmelerin tüm süreçlerine odaklanan ve risklerini kontrol eden bir iç kontrol sisteminin kurulmasını gerektirmektedir.

Yapılan bu tanımlar çerçevesinde iç kontrol sisteminin amaçları şu şekilde ifade edilebilir:

- İşletmenin varlıklarının korunması,
- Elde edilen bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletmenin faaliyetlerinin yasalara, politikalara, prosedürlere uygunluğunun sağlanması,
- İşletmenin kaynaklarında etkin ve verimli kullanılma sağlanması,
- İşletmenin belirlemiş olduğu amaç ve hedeflere ulaşılmasının sağlanmasıdır (Ceyhan ve Apan, 2014: 180).

İç kontrol sisteminin iyi kurulmadığı veya hiç olmadığı işletmelerde; yönetimin eksik ya da hatalı kararlar alması, işletme varlıklarında kayıpların yaşanması, işletmeyle ilgili usulsüzlüklerin yaşanması, işletmenin kar ve verimliliğinde azalışların yaşanması gibi durumların ortaya çıkacağı bilinmektedir (Fidan, Mumcu, 2019: 63).

Başarılı bir iç kontrol sistemi için aşağıdaki ilkelerin dikkate alınması gerekmektedir (Kertiş, 2005: 38):

- Görevlerin ayrımı ilkesi
- Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması ilkesi
- Uygun belgeleme ve muhasabe kayıt düzeninin varolması ilkesi
- Varlıkların ve muhasabe kayıtlarının fiziken korunması ilkesi
- Bağımsız mutabakatın yapılması ilkesi

2.2. COSO İç Kontrol Modeli

Dünyada iç kontrole yönelik farklı modeller geliştirilmiştir. Bunlar; COSO, eSAC, CobiT ve SysTrust şeklindedir. COSO (Comitte of Sponsoring Organizations: Sponsor Kuruluşlar Komitesi) tarafından geliştirilmiş olan iç kontrol modeli, 1992 yılında yayınlanmıştır. COSO komitesini oluşturan kuruluşlar arasında; AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) yer almıştır (Aksoy, 2005: 144). COSO modeli, diğer modellerle karşılaştırıldığında içerik anlamında en geniş ve işletmenin tamamını kapsayan bir yaklaşımdır.

COSO tarafından işletmeler için başarılı bir iç kontrol sisteminin hazırlanmasına rehberlik etmesi amacıyla geliştirilen iç kontrol modelinde (Hacıhasanoğlu ve Kaya, 2018: 241) iç kontrolün tanımı şu şekilde yapılmıştır (Kurt ve Uçma Uysal, 2015: 204):

“İç kontrol genel anlamda bir kuruluşun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından yönlendirilen ve finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk hedeflerine ulaşmada makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir”.

İç kontrol modeli 2013 yılında COSO tarafından güncellenmiş olup, güncellenen COSO'da (2013)'te iç kontrolün tanımında büyük değişiklikler yapılmamıştır. 2013 yılındaki bu güncellemede işletmelerin finansal raporlama üzerindeki riskleri de dikkate alarak iç kontrol sistemlerini

geliştirmelerini sağlamak amacıyla iç kontrolün Sarbanes Oxley Yasası (SOX) 404. Madde ile uyumlaştırılması amaçlanmıştır (Kurt ve Uçma Uysal, 2015: 205):

İç kontrol, işletmenin en üst yöneticisinden en alt çalışanına kadar herkesi etkileyen bir süreç olup, COSO iç kontrol modelinin oluşturulması ve etkin işlemesine ilişkin önlemler alınmasında sorumluluk üst yönetime aittir (Ceyhan ve Apan, 2014: 181).

COSO modeline göre iç kontrol sisteminin; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olmak üzere beş temel bileşeni bulunmaktadır. İç kontrol sistemini oluşturan bu beş bileşen, COSO tarafından yayımlanan “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Raporu”nda da aynı şekilde yer almıştır (Aytaç, 2014: 19).

Kontrol Ortamı: İç kontrol sisteminde beş ana bileşenin temelini oluşturmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulup işletildiği ortamdır. Kontrol ortamı, bir işletmenin politika ve kullandığı yöntemleri belirleme, azaltma, artırma gibi faktörlerin tümünü kapsayan ve işletmenin amaçlarını ve bu amaçlara ulaşılabilmesi için gerekli olan stratejileri belirleyen bir süreçtir. Kontrol ortamının kurulup tasarlanması üst yönetimin sorumluluğunda olduğu için iç kontrol sisteminin en önemli bileşenidir. Kontrol ortamı, iç kontrolün örgüt genelinde yürütülmesi için temel oluşturan birtakım standartlar, süreçler ve yapılardan oluşur. Güçlü bir kontrol ortamının en önemli göstergeleri: örgütün dürüstlüğü ve etik değerlere verdiği önem, yeterli gözetim süreçleri ve yapılarına sahip olunması, yetki ve sorumlulukların uygun bir şekilde dağıtılması, üst düzey bir yetkinlikle ve amaçlara ulaşmak konusunda güçlü bir hesap verebilirlik yaklaşımıdır (Cömert, 2015: 177).

Risk Değerlendirmesi: Örgütsel amaçların başarılmasında ve kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesinde ortaya çıkabilecek engel ve önemli risklerin tespit edilmesi, analiz edilmesi, yönetilmesi ve bu risklere karşı uygun önlemler alınması sürecidir. İşletmeler; yeni personel ve teknolojiler, hızlı büyüme, yeni ürünler ve faaliyetler, bilgi sisteminin değiştirilmesi ya da yenilenmesi, işletmenin yeniden yapılanması gibi durumlardan kaynaklı risklerle karşılaşabilirler. Hastanelerde de durum böyle olup, birtakım risklerle karşılaşılması mümkündür.

Risk değerlendirmesi sürecinde; sistemin güçlü ve zayıf yönleri belirlenmeli, analiz edilmeli, risk alanları belirlenmeli ve bu alanlarda kontrol faaliyetleri yoğunlaştırılmalıdır ve değişen şartlar sürekli takip edilerek gerekli görüldüğünde değişiklikler yapılmalıdır.

Risk değerlendirmesi, işletmelerin en tepe yönetiminden en alt çalışana kadar herkesin katıldığı bir süreçtir. Bu süreçte uygulanması gereken aşamalar ise şunlardır:

- Hedeflerin belirlenmesi,
- Olayların tanımlanması,
- Kabul edilebilir risk düzeyinin belirlenmesi,
- Risklere karşılık verilmesidir (Dursun ve Akın, 2019: 50).

Hastanelerde de karşılaşılabilecek risklerin önceden görülerek, olası zararların önüne geçilmesi anlamında riskleri azaltacak ya da fırsata dönüştürecek yönetim faaliyetleri geliştirilmelidir. Risk yönetimi faaliyetlerini aktif olarak sürdüren hastaneler, hasta ve çalışan güvenliği ile hizmet kalitesi sağlama çabasında olmayan hastanelere kıyasla bir adım önde olacaktır (Türk ve Çil Koçyiğit, 2020: 85).

Kontrol Faaliyetleri: Kurumun amaçlarına ulaşmasında karşılaşılabileceği risklerin minimum düzeye indirilmesi veya bu riskleri yok etmeye yönelik alınan önlemlerin bütünü, uygulanan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri; kurumun maddi ve/veya maddi olmayan tüm faaliyetlerini kapsamakta ve risk değerlendirme faaliyetleriyle ilişkili olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Kontrol faaliyetleri aşağıdakileri kapsamaktadır (Gökçen ve Tipi, 2019: 156):

- Performansın gözden geçirilmesi,
- Kaynaklara, bilgiye erişim kontrolleri,
- Fiziksel kontroller (işletmenin varlıklarının fiziksel olarak korunması),
- Görevlerin ayrımıdır.

Bilgi ve İletişim: İşletmelerde iç kontrol sürecinin etkin yürütülebilmesi, amaçlanan başarıya ulaşabilmesinde bilgi ve iletişimin rolü oldukça önemlidir. Bu nedenle, işletme hem iç (bilginin

işletmenin tümüne çapraz, yukarıdan aşağıda, aşağıdan yukarıya ulaşması) hem de dış (işletme dışındaki taraflara bilginin ulaşması) kaynaklara ulaşabilmek amacıyla aktif olarak kullanılabilen iletişim kanalları oluşturmalıdır. Bilgi ve iletişim bileşeni, elde edilen bilgileri diğer ilgililere dağıtır ve diğer ilgililerle koordineli olunmasını sağlar. Etkin bir bilgi sisteminde her türlü bilginin zamanlı olarak kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması ve sağlanmalıdır (Gökçen ve Tipi, 2019: 156).

İzleme: Bu bileşen, uygulanan iç kontrol sisteminin başarısı, kalitesi, kontrollerin işleyişi, alınması gereken önlemlerin belirlenmesi, uygun kontrol prosedürlerinin oluşturulmasından oluşan bir süreçtir. Zamanla etkinliğini azaltan ya da kaybeden iç kontrol sistemi prosedürlerinin yerine yenisinin oluşturulması ve uygulanması sürecinde de izleme bileşeni kendini göstermektedir. İzleme bileşeni aynı zamanda, işletmenin performans düzeyini denetleyen bir süreçtir ve bu süreç iç denetim tarafından gerçekleştirilmektedir. İzleme süreci; sürekli izleme ve ayrı ayrı değerlendirmelerden oluşabileceği gibi bu iki yöntemin birlikte kullanılmasından da oluşabilir. Ancak uygulanacak olan her iki yöntemde de; oluşan değişikliklerin yapısı ve riskleri ve kontrolleri yürüten çalışanların yetenekleri ve becerisi dikkat edilmesi gereken unsurlardır (Gökçen ve Tipi, 2019: 157).

3. HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

Diğer tüm işletmelerde olduğu gibi ister küçük isterse büyük bir hastane olsun, işler, etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması karşılaşılabilecek risklerin en aza indirilmesi anlamında büyük önem arz eder. Sağlık hizmetleri işletmelerinin diğer işletmelerden farklı bir yapıya ve kendilerine özgü niteliklere sahip olmalarından dolayı, iç kontrol sistemi de diğer işletmelere göre önemini daha da artırmaktadır. Bunun nedeni, sağlık işletmeleri faaliyetlerinin aşağıdaki özelliklerinden kaynaklanmaktadır (Dursun ve Akın, 2019: 51):

- Sağlık işletmelerinin faaliyet konusu ve sağlık işletmelerinde üretilen hizmet insan sağlığıyla ilgilidir.
- Her hastada farklı ilaç, tanı ve tedavi gerektiğinden ürün ve hizmet tanımı zor yapılıdır.
- Üretilen hizmetler stoklanamaz, kısa vadede olan değişimlere ayak uydurmak güçleşir, hizmete olan talebin artış ve azalışları değişkenlik gösterir.
- Verilen hizmetler uzmanlaşma gerektirdiğinden nitelikli personellere ve hizmetlere ihtiyaç duyulur, böylece maliyetler artar.
- Kullanılan makine ve cihazlar, ilaç ve sarf malzemelerin çeşitli olması yüksek yatırım sermayesi gerektirmektedir.

Yukarıda sayılan bu nedenlerden dolayı hastanelerde hata, hile ve risklerin hastane organizasyon yapılarında daha çok yer almasına sebebiyet verebilmektedir. Bütün bunlardan dolayı da sağlık kurumlarında da oldukça etkili ve her çalışanı içine alan bir iç kontrol sistemi kurulmalıdır.

Hastanelerde iç kontrol sisteminin kurulması; hastanenin varlıklarının korunması, hastane yönetiminde ve sağlık hizmetlerinde etkinliğin ve verimliliğin sağlanması, doğru ve güvenilir mali raporlama yapılması, hastane faaliyetlerinde yasa ve düzenlemelere uyulmasının sağlanması amacıyla hizmet eder (Dursun ve Akın, 2019: 5).

4. LİTERATÜR TARAMASI

Literatüre bakıldığında hastane işletmeleri de dahil olmak üzere farklı sektördeki işletmelerde COSO iç kontrol modeliyle ilgili yapılan çalışmaların bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

Ceyhan ve Apan (2014) çalışmalarında; COSO iç kontrol modeli bileşenleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymayı amaçlamış ve bu doğrultuda, anket yöntemiyle özel bir hastanede doktor, hasta danışmanı, yönetici, hemşire, sağlık memuru, sağlık destek personeli gibi farklı meslek gruplarında yer alan personellerin iç kontrolle ilgili düşüncelerini belirlemeye çalışmışlardır. Elde edilen veriler, faktör analizi ve yapısal eşitlik modeliyle analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre; COSO iç kontrol bileşenleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu görülmüştür. Böylece araştırma için geliştirilmiş olan hipotezlerin hepsi kabul edilmiştir.

Hacıhasanoğlu ve Kaya (2018) çalışmalarında üretim işletmelerinde iç kontrol sistemlerinin COSO iç kontrol bileşenlerine göre değerlendirmeyi ve bu bileşenlere uyum derecesini belirlemeyi amaçlamışlardır. Bunun yanı sıra; pazarlama çevresi, personel sayısı ve şirketin türü değişkenleri bazında verilen cevapların farklılaşp farklılaşmadığı ve eğer farklılık varsa bu farklılıkların iç kontrol

modelinin alt boyutları açısından ortaya koyulması da amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda; Kocaeli ilinin organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri çalışmaya dahil edilmiştir ve anket yöntemiyle nice araştırma olarak yapılmıştır. Elde edilen verilere göre; şirketin türü, personel sayısı ve pazarlama çevresi açısından COSO iç kontrol modelin bileşenlerinin değerlendirilmesinde farklılıkların ortaya çıktığı görülmüştür ve oluşturulmuş olan hipotezler kabul edilmiştir.

Kara (2018) çalışmasında; iç kontrolün beş bileşeni çerçevesinde kalite yönetim sistemi bulunan işletmeler ile bulunmayan işletmelerin etkinliğini değerlendirmeyi amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda, Van ve Malatya ilinde yer alan ve iç kontrol sistemi bulunan 275 işletme araştırmaya dahil olmuş ve anket yöntemiyle araştırma gerçekleştirilmiştir. Elde edilen verilere göre yapılan analiz sonuçlarına göre; kalite yönetim sistemi bulunan işletmeler ile kalite yönetim sistemi bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemi ve bileşenleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kalite yönetim sistemi belgesine sahip olan işletmelerde iç kontrol sisteminin daha etkin olduğu görülmüştür.

Dursun ve Akın (2019)'ın çalışmalarında; özel hastanelerin iç kontrol sistemini nasıl kurabileceği ve faaliyetlerini yaparken hangi iç kontrol sistemini yöntemlerine göre uygulama yaparsa iç kontrolle ilgili hedeflerine ulaşabileceği sorularının yanıtlamak amaçlanmıştır. Bu amaca yönelik nitel bir araştırma yapılmış olup özel hastanelerdeki iç kontrol modeli bileşenlerinin (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme) önemi anlatılmıştır. Araştırmanın sonucunda; özel hastanelerin de faaliyetlerini yürütürken meydana gelebilecek olumsuzlukları önlemek için etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması gerektiği belirtilmiştir.

Kurnaz (2019) çalışmasında; hastane işletmelerindeki iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bileşenleri açısından incelenip değerlendirilmesi ve bu bileşenlere uyum derecesi ile hastane personellerinin söz konusu bileşenlerle ilgili değerlendirmelerinin meslek grupları açısından farklılaşmış farklılaşmadığının ortaya koyulmasını amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda; bir kamu hastanesinde çalışan doktor, hemşire, hasta danışmanı, idari personel gibi farklı meslek gruplarını kapsayan ve bu personellere anket yöntemi uygulanarak elde edilen verilerle nicel bir araştırma yapılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre araştırma yapılan hastanede COSO iç kontrol modeli bileşenlerinin hepsi ayrı ayrı incelenmiş olup sonuçlar şu şekildedir; kontrol ortamı bileşeni ile uyumlu bir kontrol ortamının olmadığı, risk değerlendirme bileşenine baktığımızda bu bileşenin etkin olmadığı, kontrol faaliyetlerinin tamamen olmasa da kısmen uyumlu olduğu, bilgi ve iletişim faaliyetlerinin de kısmen uyumlu olduğu ve son olarak izleme bileşeni ile hastane işletmesinin uyumlu olduğu görülmüştür.

5. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada, hastane işletmelerindeki iç kontrol sisteminin COSO modeli bileşenleri çerçevesinde bu bileşenlere uyum derecesinin çalışanlarca değerlendirilmesinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Ayrıca bu değerlendirmelerin farklı direktörlüklerde çalışanlarca farklılaşmış farklılaşmadığını ortaya koymak ta çalışmanın diğer amacıdır. Bu amaçla birden fazla şubesi bulunan özel bir hastanede anket uygulaması yapılmıştır.

5.2. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma, özel bir hastane işletmesinin genel müdürlük çalışanları ile sınırlıdır. Hastane işletmesinin birden fazla şubesi bulunması nedeniyle idari personelinin ayrı bir genel müdürlük binasında olması ve dünyada yaşanan COVID-19 salgını nedeniyle sadece bu çalışanlar kapsama dahil edilebilmiştir. Ayrıca araştırmada kullanılan anket formuna katılımcıların sübjektif olarak vermiş olduğu cevaplara göre değerlendirme yapılmıştır. Bu nedenle elde edilen sonuçlar, tüm sağlık işletmeleri ve tüm hastane çalışanları geneline yaymak mümkün olmayacaktır.

5.3. Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı

Araştırma özel bir hastanede çalışan idari personellerini (muhasabe, insan kaynakları, satın alma, kalite, özlük işleri, bilgi işlem, kurumsal iletişim, medikal muhasabe, finans, uluslararası

ilişkiler, anlaşmalı kurumlar birim çalışanları) kapsamaktadır. Araştırmanın yapıldığı Aralık 2020 tarihinde, alınan bilgiye göre, araştırma kapsamında yaklaşık 80 kişi bulunmaktadır. Araştırmanın evrenini oluşturan 80 kişinin 58'inden geçerli bir geri dönüş alınarak çalışmaya dahil edilmiştir. Örneklemenin evreni temsil ettiğinin göstergesi olarak aşağıdaki formül kullanılmıştır (Yamane, 2001).

$$n = \frac{Nz^2 pq}{Nd^2 + z^2 pq}$$

Bu formül ele alınarak, %93 güvenirlilik ve 0,50 olayın görülme sıklığı ile gerekli örneklem sayısının 54 olması yeterlidir.

Araştırmada veriler yüz yüze anket yöntemi ile elde edilmiştir. Çalışmada Kurnaz (2020)'ın Aksoy (2005), COSO (2013) ve Hacıhasanoğlu ve Kaya (2018)'nin yapmış oldukları çalışmalardan yararlanarak hazırlanmış olduğu anket formu kullanılmıştır. Anket formu; iç kontrol modeli bileşenleri çerçevesinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin sorulardan oluşmakta olup, 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Birim bazında uygulanan anket sonuçları, personellerin çalıştıkları birimlerin bağlı oldukları direktörlük açısından değerlendirilmiştir.

Anketlerden elde edilen veriler için öncelikle güvenirlilik analizi yapılmış, ardından da istatistiksel programlar aracılığıyla ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. Hipotezlerin test edilmesinde de normal dağılım gösteren risk değerlendirme alt boyutunda Anova Testi, normal dağılım göstermeyen diğer alt boyutlarda ise Kruskal-Wallis H Testi kullanılmıştır. Sözkonusu testlerin anlamlılık düzeyi 0,05 olarak baz alınmıştır.

5.4.Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amacı doğrultusunda oluşturulmuş olan hipotezler şunlardır:

H1: Katılımcıların kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

H2: Katılımcıların risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

H3: Katılımcıların kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

H4: Katılımcıların bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

H5: Katılımcıların izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

5.5.Güvenirlilik Analizi

Bileşenlere ilişkin olarak Cronbach's Alfa güvenirlilik analizi sonuçları Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1: Güvenirlilik Analiz Sonuçları

COSO Bileşeni	İfade Sayısı	Cronbach's Alfa
“Kontrol Ortamı”	22	0,911
“Risk Değerlendirme”	14	0,920
“Kontrol Faaliyetleri”	11	0,890
“Bilgi ve İletişim”	9	0,907
“İzleme”	5	0,905

Tablo 1'den de anlaşılacağı üzere, anket içerisinde yer alan ölçek ifadeleri yüksek düzeyde güvenilirdir.

5.6. Normallik Analizi

Çalışmada, anketin uygulanması sonucu elde edilmiş olan verilerin normal dağılım gösterip göstermediğinin tespitinde Shapiro-Wilk değerinin anlamlılık düzeyi sonuçları Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2: Normallik Testi Sonuçları

	Shapiro-Wilk		
	İstatistik	sd	p
Kontrol Ortamı	0,953	58	0,026
Risk Değerlendirme	0,968	58	0,134
Kontrol Faaliyetleri	0,953	58	0,025
Bilgi ve İletişim	0,955	58	0,030
İzleme	0,938	58	0,005

Tablo 2’den de anlaşılacağı üzere p anlamlılık düzeyinin kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme alt boyutlarında verilerin normal dağılım göstermediği, risk değerlendirme alt boyutunun ise normal dağılım gösterdiği görülmektedir. Bu nedenle, çalışmada normal dağılım olmadığı durumda parametrik olmayan test yöntemi, normal dağılım olduğu durumda ise parametrik test yöntemi kullanılmıştır.

6. ARAŞTIRMA BULGULARI

Araştırmaya katılan hastanenin idari personel çalışanlarının verileri ve araştırma kapsamındaki diğer bulguların değerlendirilmesi bu bölümde yapılmıştır.

6.1. Katılımcıların Bağlı Buldukları Direktörlüklere İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan hastanenin idari personel çalışanlarının bağlı oldukları direktörlüklere göre dağılımı aşağıda Tablo3’te sunulmuştur.

Tablo 3: Katılımcıların Direktörlük Gruplarına Göre Dağılımları

Direktörlük	N	%
Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü (Satınalma, Bilgi İşlem ve Medikal Muhasebe birimleri)	25	43,10
Mali İşler Direktörlüğü (Muhasebe, Finans ve Özlük İşleri birimleri)	14	24,10
Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü (İnsan Kaynakları, Kalite ve Hasta Deneyimi birimleri)	11	19,00
İş Geliştirme ve Proje Direktörlüğü (Kurumsal İletişim ve Marka, Anlaşılabilir Kurumlar ve Uluslararası İlişkiler birimleri)	8	13,80

Tablo 3’te katılımcıların direktörlük gruplarına göre dağılımına bakıldığında; en çok Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü’nün (%43,10’luk bir oranla); en az da İş Geliştirme ve Proje Direktörlüğü’nün (%13,80’lik bir oran) yer aldığı görülmektedir.

6.2. COSO İç Kontrol Modeli Bileşenlerine Ait Bulgular

Katılımcılar tarafından COSO modeli bileşenlerine ilişkin verilmiş olunan cevaplara ait ortalama ve standart sapma değerleri aşağıda sunulmuştur.

Analiz sonucu oluşan ortalama değer aralıklarının yorumlanmasında aşağıdaki sınıflama baz alınmıştır (Özgan ve Akıncı: 2011).

1,00-1,80	Çok Düşük
1,81-2,60	Düşük
2,61-3,40	Orta

Sağlık Sektöründe Özel Bir Hastanenin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Çerçevesinde İncelenmesi

3,41-4,20	Yüksek
4,21-5,00	Çok Yüksek

Tablo 4: “Kontrol Ortamı” Bileşenine Yönelik İfadelere Ait Ortalama ve Standart Sapmalar

İfadeler	Ort.	SS
“Kurumda, İç Kontrol Standartları bilinmektedir.”	3,78	1,093
“Kurumda, iç kontrol sistemine ilişkin yönetici ve personelin farkındalık ve sahiplenilmesini arttırmaya yönelik faaliyetler yapılmaktadır.”	3,69	1,079
“Kurumda, her düzeydeki personele etik davranış ilkeleri ve bu ilkelere ilişkin sorumlulukları hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.”	3,91	0,904
“Kurumda, her düzeydeki personele etik dışı davranış durumunda uygulanacak yaptırımlar hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.”	3,78	0,796
“Kurumda, vatandaşlara sunulan hizmetlerle ilgili süre ve yöntem konusunda bir standart geliştirilmiştir.”	3,98	0,783
“Kurumda, tüm iş süreçleri ile ilgili çıktılara personelin ve yetkili mercilerin erişimleri sağlanmaktadır.”	4,12	0,818
“Kurumda, personelin ve kurumdan hizmet alanların öneri ve şikâyetlerin bildirebilecekleri uygun mekanizmalar bulunmaktadır.”	3,97	1,025
“Kurumda, görev tanımlarına yönelik bir düzenleme (yönerge, genelge, vb.) yapılmaktadır.”	4,24	0,823
“Kurumda, her düzeydeki çalışanlara görev tanımları yazılı olarak bildirilmektedir.”	4,07	0,792
“Kurumda, organizasyon şeması görev dağılımını, hesap vermeye uygun raporlama kanallarını göstermektedir.”	3,93	0,896
“Kurumda, alt birimlerin görevleri, idarenin ve birimlerin misyonu ile uyumludur.”	3,93	0,746
“Kurumda, hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürler belirlenmiştir.”	3,78	0,992
“Kurumda, her düzeydeki yöneticinin, verilen görevlerin sonucunu izlemesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmuştur.”	3,66	1,052
“Kurumda, her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenerek, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri düzenli olarak yapılmaktadır.”	3,74	1,101
“Kurumda, yöneticiler personelin yeterliliği/performansı ile ilgili yaptıkları değerlendirmeleri ilgili personelle paylaşmaktadır.”	3,38	1,105
“Kurumda, performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmaktadır.”	3,59	2,676
“Kurumda yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları bulunmaktadır.”	2,98	1,084
“Kurumda, insan kaynakları ile ilgili prosedürler (personel alımı, yer değiştirme, vb.) bulunmaktadır.”	3,98	0,982
“Kurumda, iş akış süreçlerinde imza ve onay mercileri belirlenmiştir.”	4,12	0,880
“Kurumda, yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlenmiştir.”	3,91	0,884
“Kurumda, yetki devredilecek personel için asgari gereklilikler (bilgi, deneyim, vb.) belirlenmiştir.”	3,84	0,768
“Kurumda, yetki devredilen personelin, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene rapor vermesine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.”	3,45	1,046

COSO iç kontrol modeli bileşenleri içerisinde yer alan kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmelere ait ortalama ve standart sapma değerlerine bakıldığında;

en yüksek düzeyli katılımın; “kurumda, görev tanımlarına yönelik bir düzenleme (yönerge, genelge, vb.) yapılmaktadır” ($\bar{X}= 4,24$)ifadesine;

en düşük düzeyli katılımın ise; “kurumda yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları bulunmaktadır” ($\bar{X}= 3,97$) ifadesine

ilişkin olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 5: “Risk Değerlendirme” Bileşenine Yönelik İfadelere Ait Ortalama ve Standart Sapmalar

İfadeler	Ort.	SS
“Kurumda, yürütülen faaliyetlerin stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uyumunu sağlamaya yönelik bir prosedür vardır.”	3,97	2,609
“Kurumda, üst yönetici tarafından onaylanmış risk strateji belgesi tüm çalışanlara duyurulmaktadır.”	3,66	0,909
“Kurumda, risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklar açık bir şekilde ve yazılı olarak belirlenmektedir.”	3,40	1,091
“Kurumda, risklerin tespiti operasyonel düzeyde yapılmaktadır.”	3,45	0,994
“Kurumda, tespit edilen risklerin, muhtemel etkileri ve gerçekleşme olasılıkları ölçülmektedir.”	3,59	0,918
“Kurumda, tespit edilen riskler önem derecelerine göre önceliklendirilmektedir.”	3,64	0,892
“Kurumda, tespit edilen riskler kayıt altına alınmaktadır.”	3,67	0,886
“Kurumda, tespit edilen risklere verilecek cevaplar belirlenirken fayda-maliyet analizi yapılır.”	3,64	0,873
“Kurumda, tespit edilen risklerin gerçekleşme olasılıklarında veya etkilerinde bir değişiklik olup olmadığı ya da yeni risklerin ortaya çıkıp çıkmadığı belirli periyotlarla gözden geçirilmektedir.”	3,52	0,922
“Kurumda, risk yönetimi sürecinde personelin katkısı dikkate alınmaktadır.”	3,67	0,944
“Kurumda, çalışanlar risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklarının bilincindedir.”	3,50	0,978
“Kurumda, diğer birimlerle ortak yürütülmesi gereken risklerin bulunması durumunda söz konusu risklerin yönetilmesine ilişkin olarak ilgili birim ile gerekli iş birliği yapılmaktadır.”	3,57	0,975
“Kurumda, risk yönetiminden elde edilen deneyimler diğer birimlerle paylaşılmaktadır.”	3,74	0,909
“Kurumda, görev alanım çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun spesifik hedefler belirlemiştir.”	3,66	0,947

COSO iç kontrol modeli bileşenleri içerisinde yer alan risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmelere ait ortalama ve standart sapma değerlerine bakıldığında;

en yüksek düzeyli katılımın; “kurumda, yürütülen faaliyetlerin stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uyumunu sağlamaya yönelik bir prosedür vardır” ($\bar{X}= 3,97$) ifadesine;

en düşük düzeyli katılımın ise; “kurumda, risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklar açık bir şekilde ve yazılı olarak belirlenmektedir” ($\bar{X}= 3,40$) ifadesine ait olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 6: “Kontrol Faaliyetleri” Bileşenine Yönelik İfadelere Ait Ortalama ve Standart Sapmalar

İfadeler	Ort.	SS
“Kurumda, her bir faaliyet ve riskler için etkin kontrol yöntemleri belirlenerek uygulanmaktadır.”	3,57	0,819
“Kurumda, kontrol faaliyetleri tespit edilirken fayda – maliyet analizi yapılmaktadır.”	3,50	0,941
“Kurumda, uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçirilmektedir.”	3,50	0,941
“Kurumda, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılmaktadır.”	3,79	0,894
“Kurumda, görevler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır.”	3,69	0,922
“Kurumda, olağanüstü durumlarda faaliyetlerin sürekliliğini etkileyebilecek durumlara karşı önlemler alınmaktadır.”	3,74	0,828
“Kurumda, vekâlet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.”	3,76	0,823
“Kurumda, görevinden ayrılan personel yaptığı işle ilgili yeni görevlendirilen personele rapor vermektedir.”	3,86	0,926
“Kurumda, kullanılan bilgi sistemlerinin güvenliğini sağlamaya yönelik mekanizmalar bulunmaktadır.”	4,12	0,860

“Kurumda, bilgi sistemlerine veri girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmaktadır.”	4,16	0,914
“Kurumda, bilgi sistemleri için yeterli bir yedekleme mekanizması ve teste tabi tutulmuş olağanüstü durum onarım planları mevcuttur.”	4,03	0,917

COSO iç kontrol modeli bileşenleri içerisinde yer alan kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmelere ait ortalama ve standart sapma değerlerine bakıldığında;

en yüksek düzeyli katılımın; “kurumda, bilgi sistemlerine veri girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmaktadır” ($\bar{X}= 4,16$) ifadesine;

en düşük düzeyli katılımın ise; “kurumda, kontrol faaliyetleri tespit edilirken fayda – maliyet analizi yapılmaktadır” ve “kurumda, uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçirilmektedir” ($\bar{X}= 3,50$) ifadelerine ait olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 7: “Bilgi ve İletişim” Bileşenine Yönelik İfadelere Ait Ortalama ve Standart Sapmalar

İfadeler	Ort.	SS
“Kurumda, yatay ve dikey iletişimi kapsayan etkin bir iç iletişim sistemi bulunmaktadır.”	3,81	0,999
“Kurumda, dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi bulunmaktadır.”	3,78	1,060
“Mevcut iletişim sistemleri personelin veya dış paydaşların beklenti, öneri ve şikâyetlerini iletmelerine imkân vermektedir.”	3,93	0,915
“Kurumda, personele görev ve sorumlulukları kapsamında kendisinden neler beklendiği bildirilmektedir.”	4,07	0,856
“Mevcut bilgi sistemleri belirlenmiş hedeflerin izlenmesine ve bu doğrultuda gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde etkin bir değerlendirme yapılmasına imkân vermektedir.”	3,97	0,878
“Kurumda, hangi raporların kim tarafından ne sıklıkta ne zaman hazırlanacağı kime sunulacağı ve hazırlanan raporların kim tarafından kontrol edileceği açıkça belirlenip personele bildirilmiştir.”	4,12	0,651
“Kurumda, iş süreçlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini kapsayan belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi bulunmaktadır.”	4,09	0,756
“Kurumda, personel kendisiyle ilgili yapılacak ihbar/şikâyetlere yönelik prosedürler hakkında bilgilendirilmektedir.”	3,95	0,847
“Kurumda, ihbar/şikâyette bulunan kişinin güvenliğini sağlayıcı prosedürler bulunmaktadır.”	3,86	0,888

COSO iç kontrol modeli bileşenleri içerisinde yer alan bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmelere ait ortalama ve standart sapma değerlerine bakıldığında;

En yüksek düzeyli katılımın; “kurumda, hangi raporların kim tarafından, ne sıklıkta, ne zaman hazırlanacağı, kime sunulacağı ve hazırlanan raporların kim tarafından kontrol edileceği açıkça belirlenip personele bildirilmiştir” ($\bar{X}= 4,12$) ifadesine;

En düşük düzeyli katılımın ise; “kurumda, dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi bulunmaktadır” ifadesine ($\bar{X}= 3,78$) ait olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 8: “İzleme” Bileşenine Yönelik İfadelere Ait Ortalama ve Standart Sapmalar

İfadeler	Ort.	SS
“Kurumda, iç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak toplantılar düzenlenmektedir.”	4,10	1,266
“Kurumda, denetim faaliyetleri etkin olarak uygulanmaktadır.”	3,93	,989
“Kurumda, iç kontrol sisteminin işleyişi belli periyotlarda değerlendirilmektedir.”	3,95	,887
“İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi/kurumların talep ve şikâyetleri dikkate alınmaktadır.”	3,95	,887
“Kurumda, iç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenip uygulanmaktadır.”	4,00	,879

COSO iç kontrol modeli bileşenleri içerisinde yer alan izleme bileşenine yönelik değerlendirmelere ait ortalama ve standart sapma değerlerine bakıldığında;

En yüksek düzeyli katılımın; “kurumda, iç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak toplantılar düzenlenmektedir” ($\bar{X}= 4,10$) ifadesine;

En düşük düzeyli katılımın ise; “kurumda, denetim faaliyetleri etkin olarak uygulanmaktadır” ifadesine ($\bar{X}= 3,93$) ait olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 9: Tüm Alt Boyutların Ortalama ve Standart Sapma Sonuçları

	Kontrol Ortamı	Risk Değerlendirme	Kontrol Faaliyetleri	Bilgi ve İletişim	İzleme
Ortalama	3,80	3,60	3,79	3,90	3,98
Standart Sapma	0,982	0,872	0,890	1,060	1,014
Genel Ortalama: 3,81					
Standart Sapma: 0,97					

Tablo 9, katılımcıların iç kontrol modeli bileşenlerine ilişkin görüşlerin “ortalama ve standart sapma” değerlerini içermektedir. Buna göre; katılımcıların iç kontrol modeline ilişkin ifadelere katılım oranları genel olarak 3,81’dir. İç kontrol modeline ilişkin görüşler içerisinde en yüksek düzeyli katılımın “izleme” boyutunda iken, en düşük düzeyli katılımın ise “risk değerlendirme” boyutunda yer alan ifadelerle ilişkin olduğu dikkati çekmektedir.

6.3. Hipotez Testi Sonuçları

Kurumda çalışıp ta ve araştırmaya dahil olan katılımcıların COSO bileşenlerine yönelik değerlendirmeler açısından, direktörlük grupları arasında anlamlı bir farklılık olmadığını ortaya koyabilmek amacıyla oluşturulan hipotezlerin test edilmesine yönelik bulgular aşağıdaki tablolarda verilmiştir. Hipotezlerin oluşturulmasında direktörlükler; yönetim, operasyon, iş geliştirme ve mali işler direktörlüğü olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Hipotezlerin test edilmesinde normal dağılımın olduğu tespit edilen “risk değerlendirme” alt boyutunda Anova Testi, normal dağılımın olmadığı diğer alt boyutlarda ise Kruskal-Wallis H Testi kullanılmıştır.

H1: Katılımcıların kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

Tablo 10: Direktörlük Grupları Açısından “Kontrol Ortamı” Bileşenine Yönelik Değerlendirmelerin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Birim	N	Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis H	p
Kontrol Ortamı	İş Geliştirme ve Pazarlama	8	27,56	1,474	0,69
	Mali İşler Direktörlüğü	14	33,64		
	Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü	11	25,82		
	Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü	25	29,42		
	Toplam	58			

Birim ile kontrol ortamı bileşenine yönelik görüşler arasındaki farklılığın olup olmadığını tespit etmeye yönelik yapılan analiz sonucunda, anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. H1 hipotezi reddedilmiştir. Biriminin kontrol ortamı bileşenine yönelik görüşler üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

H2: Katılımcıların risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

Tablo 11: Direktörlük Grupları Açısından “Risk Değerlendirme” Bileşenine Yönelik Değerlendirmelerin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Anova Testi Sonuçları

	Birim	N	Ort.	SS	F	P
Risk Değerlendirme	İş Geliştirme ve Pazarlama	8	3,61	0,557	0,734	0,54
	Mali İşler Direktörlüğü	14	3,75	1,070		
	Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü	11	3,31	0,867		
	Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü	25	3,69	0,666		
	Toplam	58	3,62	0,802		

Birim ile risk değerlendirme bileşenine yönelik görüşler arasındaki farklılığın olup olmadığını tespit etmeye yönelik yapılan analiz sonucunda, anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. H2 hipotezi reddedilmiştir. Biriminin risk değerlendirme bileşenine yönelik görüşler üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

H3: Katılımcıların kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

Tablo 12: Direktörlük Grupları Açısından “Kontrol Faaliyetleri” Bileşenine Yönelik Değerlendirmelerin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Birim	N	Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis H	p
Kontrol Faaliyetleri	İş Geliştirme ve Pazarlama	8	32,38	2,777	0,43
	Mali İşler Direktörlüğü	14	33,04		
	Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü	11	22,45		
	Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü	25	29,70		
	Toplam	58			

Birim ile kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik görüşler arasındaki farklılığın olup olmadığını tespit etmeye yönelik yapılan analiz sonucunda, anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. H3 hipotezi reddedilmiştir. Biriminin kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik görüşler üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

H4: Katılımcıların bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

Tablo 13: Direktörlük Grupları Açısından “Bilgi ve İletişim” Bileşenine Yönelik Değerlendirmelerin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Birim	N	Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis H	p
Bilgi ve İletişim	İş Geliştirme ve Pazarlama	8	27,75	3,195	0,36
	Mali İşler Direktörlüğü	14	31,71		
	Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü	11	21,91		
	Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü	25	32,16		
	Toplam	58			

Birim ile bilgi ve iletişim bileşenine yönelik görüşler arasındaki farklılığın olup olmadığını tespit etmeye yönelik yapılan analiz sonucunda, anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. H4 hipotezi reddedilmiştir. Biriminin bilgi ve iletişim bileşenine yönelik görüşler üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

H5: Katılımcıların izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

Tablo 14: Direktörlük Grupları Açısından “İzleme” Bileşenine Yönelik Değerlendirmelerin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Birim	N	Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis H	p
İzleme	İş Geliştirme ve Pazarlama	8	25,69	6,552	0,09
	Mali İşler Direktörlüğü	14	31,79		
	Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü	11	19,32		
	Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü	25	33,92		
	Toplam	58			

Birim ile izleme bileşenine yönelik görüşler arasındaki farklılığın olup olmadığını tespit etmeye yönelik yapılan analiz sonucunda, anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. H₅ hipotezi reddedilmiştir. Biriminin izleme bileşenine yönelik görüşler üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Diğer işletmelerde olduğu gibi hastane işletmelerinde de üst yöneticiler tarafından iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde tasarlanması ve uygulanması hizmet sunumunun kalitesini o derece artırır. Yönetim belirlediği hedeflere iç kontrol sistemi sayesinde daha hızlı ulaşabilir. Bundan dolayı kurumun belirlediği hedeflere ulaşabilmesi açısından uluslararası kabul görmüş bir iç kontrol sisteminin faaliyete geçirilmiş olması ve çalışanların çoğunluğunun bu sürece dahil olması oldukça önemlidir. Bu bağlamda çalışmada, birden fazla şubesi bulunan özel bir hastanenin iç kontrol sisteminin, iç kontrol modeli bileşenleri çerçevesinde genel müdürlük bünyesinde çalışanlarca değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla bir anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması ile ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Araştırmaya katılanların iç kontrol modeline ilişkin ankette yer alan ifadeler yüksek bir oranda ($X= 3,81$) katıldıkları görülmüştür. Alt boyutlar açısından da; en yüksek düzeyli katılımın “izleme” boyutu içerisinde yer alan ifadeler ($\bar{X}= 3,98$), en düşük düzeyli katılımın ise “risk değerlendirme” boyutunda yer alan ifadeler ($X= 3,60$) ilişkin olduğu görülmüştür. Bu bulgular doğrultusunda katılımcıların kurumun COSO İç Kontrol Modeli bileşenleri ile uyumlu bir iç kontrol sistemine sahip olduğunu ve sisteminin sağlıklı bir biçimde yürütüldüğünü düşündükleri sonucuna varılabilir. Bu sonuç, Kurnaz (2019) tarafından yapılan çalışma ile kıyaslandığında; Kurnaz (2019)’ın çalışmasında; COSO iç kontrol modelinin bileşenleri ile araştırmanın yapıldığı hastanenin iç kontrol sisteminin kısmen uyumlu olduğu sonucuna ulaşıldığı görülmüştür.

Yapılan hipotez testi sonuçlarına göre de; katılımcıların COSO bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri açısından, direktörlük grupları arasında anlamlı bir farklılık olmadığı, çalışılan birimin görüşler üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı görülmüştür.

Ankara ilinde bulunan bir hastane ile sınırlı olan bu çalışma, hastanelerin iç kontrol sistemine uyumunun ortaya konulduğu ender çalışmalardandır. Bu konuda daha fazla çalışma yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Yapılan bu çalışmanın, başka hastanelerde de yapılarak alanın genişletilmesi, hastanelerde iç kontrol sistemlerinin ortaya konularak eksikliklerin fark edilerek giderilmesine ve böylece daha kaliteli hizmetin sunulmasına ve işletme yönetiminin amaçlarının gerçekleştirilmesine katkı sağlayacağı açıktır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, T. (2005), “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, Mali Çözüm-72 Dergisi, 138-164.
- Aytaç, A. (2014), *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Bursa.
- Can, E. N. - Çetin, C. (2016), “Devlet Üniversitelerinde İç Kontrol Sisteminin İşleyişine Yönelik Bir Araştırma”, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi 11 (2), 108-140.

Sağlık Sektöründe Özel Bir Hastanenin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Çerçevesinde İncelenmesi

- Ceyhan, İ. F. - Apan, M. (2014), “COSO İç Kontrol Modelinin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 6 (10), 179-198.
- Cömert N. (2019), *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol (Bölüm 6: İç Kontrollerle İlgili Teorik Çerçeve İç Kontrol Kavramı)*, Gazi Kitabevi, Ankara, 119-196.
- Dursun G. D. - Akın, S. (2019), “Türkiye’de Özel Hastanelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi”, Izmir Democracy University Health Sciences Journal Iduhes 2 (1), 48-60.
- Erdoğan, B. - Mengi, B.T. (2018), “Hata ve Hilelerin Önlenmesine Yönelik Kontroller ve Sağlık Sektörü Üzerine Bir Uygulama”, Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 4 (8), 85-106.
- Fidan, M. - Mumcu, E. Ş. (2019), “Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerde İç Kontrol ve Hile Riski: Bir Mermer İşletmesi Üzerine İnceleme”, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 21 (37), 61-81.
- Gökçen, G. - Tipi, O. (2019), “İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller ve BIST İmalat Sektöründe Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 41 (1), 145-169.
- Gönen, S. (2007), *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İzmir.
- Hacıhasanoğlu, T. - Kaya, E (2018), “Üretim İşletmelerindeki İç Kontrol Sisteminin COSO Standartlarına Uyum Derecesinin Belirlenmesi: Kocaeli İli Örneği”, MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi 7 (4), 241-266.
- Kara, M. (2018), *Kalite Yönetim Sistemleri İle İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Arasındaki Etkileşimin Değerlendirilmesi ve Bir Araştırma*, Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Malatya.
- Kertiş, S. (2005), *Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- 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.
- Kurt, G. - Uçma Uysal, T. (2019), *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol (Bölüm 7: Kobi’ler İçin Risk Temelli Kontrol Modeli)*, Gazi Kitabevi, Ankara, 197-213.
- Özgan, H. - Akıncı, E. (2011), *Okul Süreç Danışmanlığı Ölçeğinin Geliştirilmesi: Geçerlilik ve Güvenilirlik Çalışması*, Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi 8 (1), 1131-1149.
- Sekaran, U. (1992), *Research Methods for Business - A Skill-Building App- Instructor's Resource Guide with Test Questions & Transparency Masters*, John Wiley&Sons, Incorpo.
- Türk, M. - Çil Koçyiğit, S. (2020), *Denetimde Seçme Konular 4: İç Denetim İç Kontrol Sektörel Uygulamalar (Bölüm 3: Hastane İşletmelerinde Risk Değerlendirme Süreci)*, Gazi Kitabevi, Ankara, 69-88. (Editör: Ü. Aslan ve S. Bozkuş Kahyaoğlu).
- Yamane, T. (2001), *Temel Örneklem Yöntemleri (Çev: Alptekin Esin, M. A. Bakır, C. Aydın, E. Gürbüzsel)*, Literatür Yayınları, İstanbul.
- Zorlu, M. (2014), *Kar Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrol ve İç Denetim: Bir Devlet Üniversitesinde Uygulama*, Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Nevşehir.