

## ARAŞTIRMA MAKALESİ

### SAĞLIK SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN COSO İÇ KONTROL MODELİ BİLEŞENLERİ AÇISINDAN İNCELENMESİ: BİR HASTANE UYGULAMASI

#### *INVESTIGATION OF INTERNAL CONTROL SYSTEM IN THE HEALTH SECTOR IN TERMS OF COSO INTERNAL CONTROL MODEL COMPONENTS: A HOSPITAL CASE*

Dr. Öğr. Üyesi Ersin KURNAZ\*

#### ÖZ

Bu çalışmada, hastanelerdeki iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bileşenleri (kontrol ortamı, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) çerçevesinde değerlendirilmesi ve söz konusu bileşenlere uyum derecesinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Ayrıca hastane çalışanlarının meslek grupları açısından söz konusu bileşenlere yönelik değerlendirmelerinin farklılaşp farklılaşmadığının ortaya konulması da çalışmanın diğer bir amacını oluşturmaktadır. Bu amaçla bir hastanede çalışan farklı meslek gruplarına anket uygulanmıştır. Verilerin analizinde SPSS 20.00 programı kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, hastanenin tam anlamıyla COSO iç kontrol modeli bileşenleri ile uyumlu bir iç kontrol sistemine sahip olmadığı tespit edilmiştir. Son olarak çalışanların meslek grupları ile COSO bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Bu farklılığın da yöneticiler lehine olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Hastane, COSO, İç Kontrol

#### ABSTRACT

In this study, it is aimed to evaluate the internal control system in hospitals within the framework of COSO internal control model components (control environment, risk management, control activities, information and communication, monitoring) and to determine the degree of compliance with these components. Also it is another aim of the study to determine whether

\* Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, <https://orcid.org/0000-0002-6787-5368>

hospital employees' assessments of these components differ in terms of professional groups. For this purpose, questionnaires were applied to different occupational groups working in a hospital. SPSS 20.00 program was used for data analysis. As a result of the research, it was found that the hospital does not have an internal control system compatible with COSO internal control model components. Finally, a significant difference was found between the professional groups and their evaluations on COSO components. This difference was found to be in favor of the managers.

**Keywords:** Hospital, COSO, Internal Control

## 1. GİRİŞ

Son yıllarda hızlı bir şekilde yaşanan ticari ve teknolojik gelişmelerin etkisi ve gerek özel gerekse kamu sektöründe kurumsal yönetim uygulamalarına duyulan ihtiyacın artması gibi unsurlar iç kontrol sisteminin önemini giderek artırmıştır. Bu durum da kurumları kendi yapılarına uygun bir iç kontrol sistemini kurmaya yöneltmiştir. Özellikle gelişmiş ülkelerdeki büyük ölçekli şirketlerin, iç kontrol sistemini kurmak ve aktif bir şekilde uygulamak suretiyle kurumsal amaçlarına ulaşma noktasında daha başarılı oldukları görülmektedir. Bu tür şirketlerde başarılı olmanın yolunu açan en önemli faktörlerden biri de iş süreçlerine uygun olarak oluşturulan iç kontrol sisteminin ortaya çıkabilecek riskleri asgari seviyeye indirerek yönetilmelerine imkân vermesidir.

İç kontrol sistemi ile ilgili hem uluslararası hem de ulusal düzeyde birçok çalışma ve düzenleme yapılmıştır. Bu çalışmaların en önemlilerinden biri de “COSO İç Kontrol Modeli”dir. Bu model, 1992 yılında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’nde Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi tarafından “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu”nda yayınlanmıştır. Bu model dünya çapında kabul görerek kamuda ve özel sektörde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması adına önemli bir gelişme olmuştur. Söz konusu modelin sağlık sektöründe de uygulanma durumu giderek artmaktadır.

Örgütler, maddi bir gaye için kurulan ve sınırsız kabul edilen ömürlerini bu amacı gerçekleştirmek için sürdüren kuruluşlardır. Tabi ki her örgütün temel amacının kar elde etmek olduğu söylenemez. Bazı kurumların faaliyetlerinin odağında hizmet vermek, sosyal faydalar sağlamak ve araştırma yapmak gibi çeşitli konular yer almaktadır. Bu tür kurumlar için kar elde etmek birincil amacı oluşturmamaktadır. Bu kapsamda faaliyet gösteren kurumlara kar amacı

gütmeyen kurumlar denilmektedir (Kotler, 1979, s.31). Sağlık sektöründe faaliyet gösteren kamu hastaneleri kar amacı gütmeyen kurumlara örnek olarak verilebilir.

Hastaneler eğitim, araştırma ve sağlık hizmetlerinin planlı bir şekilde aktif olarak yürütüldüğü, sağlık endüstri pazarından etkilenen ve dolaylı olarak hizmet sunduğu kişileri etkileyen kurumlardır. Bu kurumların da kendine özgü özellikleri, süreç yönetimi ve riskleri bulunmaktadır (Yüksel, 2015, s.14). Hastanelerin diğer kurumlara göre daha farklı başlıca özellikleri şunlardır (Akuzun, 2018, s.52)

- Hastaneler karmaşık yapıda açık-dinamik sistemlerdir,
- Hastaneler işlem odaklı iş birliğini gerektiren eğitim ve bilgi düzeyi yüksek uzman bir ekiple hizmet veren organizasyonlardır.
- Hastaneler yirmi dört saat usulüne göre hizmet veren kurumlardır.

Hastanelerde süreç yönetimi, ortaya konan işlerin belli bir program dâhilinde yürütülmesi, geliştirilmesi ve izlenmesini sağlamak için yapılan faaliyetler bütünüdür ifade eder (Bozkurt, 2003, s.8). Süreç yönetimi ile kurum değişimler karşısında kendini hızlı bir şekilde adapte edebilmekte ve bürokratik engeller azaltılarak amaçlara ulaşılması daha kolay olabilmektedir. Bunlara ek olarak yeni iletişim kanalları geliştirilerek, bilginin kurum içinde yatay ve dikey şekilde paylaşılması sağlanmaktadır (Delen, 2007, s.24). Özellikle hastanelerde süreç yönetiminin benimsenerek uygulanması için başta üst yöneticiler olmak üzere tüm çalışanlara büyük görev ve sorumluluklar düşmektedir.

Ayrıca son yıllarda sağlık alanında yaşanan gelişmeler, olaylar, hasta haklarının önem kazanması, sağlık alanındaki hukuki süreçlerdeki değişimler, hasta ve çalışan güvenliğini tehdit eden unsurların artması gibi faktörler hastane yöneticilerinin ortaya çıkabilecek risklere daha fazla odaklanmalarını sağlamıştır. Bu bağlamda hastanede tüm ilgililere güven verebilecek, potansiyel riskleri önceden tespit ederek gerekli kontrol önlemlerini alabilecek, tıbbi cihaz ve teknolojilerin güvenli bir şekilde kullanılmasına imkân verebilecek risk yönetim uygulamalarına öncelik verilmelidir (Aksay vd., 2012, s.125). Diğer bir ifadeyle gerek kurumu etkileyebilecek genel riskler gerekse sağlık çalışanlarını ve hastaları etkileyebilecek kurum içi kaynaklı biyolojik, kimyasal, psikolojik ve fiziksel risklerin yönetilmesi gerekir. Tüm bu hususlar dikkate alındığında sağlık sektörünün en önemli ayağı olan hastanelerde, karışık işlem süreçlerinin giderek atması, risk çeşitliliğinin aşırı derecede

olması, hem operasyonel hem de idari olarak yoğun bir iş yükünün olması gibi nedenler hastanelerde tüm unsurlarıyla etkin bir şekilde işleyen bir iç kontrol sisteminin önemini artırmakta ve varlığını gerekli kılmaktadır.

Bu çalışmada, hastanelerdeki iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bileşenleri (kontrol ortamı, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) kapsamında değerlendirilmesi ve bu bileşenlere uyum derecesinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca hastane çalışanlarının meslek grupları açısından söz konusu bileşenlere yönelik değerlendirmelerinin farklılaşp farklılaşmadığının ortaya konulması da çalışmanın diğer bir amacını oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda bir kamu hastanesinde farklı meslek gruplarına yönelik anket çalışması yapılmış ve uygulamaya ilişkin veriler SPSS 20.00 programı yardımıyla analiz edilmiştir. Son olarak elde edilen bulgular çerçevesinde değerlendirmelerde bulunulmuştur.

## 2. COSO İÇ KONTROL MODELİ

ABD’de 1970’li yılların sonu ile 1980’li yılların başlarında hileli finansal rapor sayısındaki artış nedeniyle oluşturulan “*Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting – NCFRR)*”, hileli finansal raporlama üzerindeki önemine binaen iç kontrol kavramının tekrar düzenlenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bunun üzerine söz konusu komisyon iç kontrol kavramı için ortak zemin ve bütüncül bir çerçeve oluşturulması amacıyla destekleyici kurumlara çağrı yapmıştır. Bu çağrı taraflar nezdinde karşılık bulmuş ve komisyon, 1985 yılında “*Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO)*”ni kurmuştur (Yılancı, 2006, s.29). COSO kurulduktan sonra iç kontrolü konu edinen birçok çalışmayı hayata geçirmiştir. 1992 yılında, “*İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve (Internal Control – Intagrated Framework)*” isimli bir rapor yayımlamış ve bu raporu 2013 yılında ihtiyaçlar doğrultusunda güncellemiştir. COSO’nun temel amacı, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve hileli finansal raporlama konularında halka açık şirketler, bağımsız denetçiler ve diğer yasal düzenleyici kurumlar için rehber niteliği taşımaktır (www.coso.org).

COSO, 1992 yılında yayımladığı “*İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve*” adlı raporda, “*İşletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve ilgili yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılıp*

*ulaşılmadığı konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.” şeklinde iç kontrolü tanımlamıştır (COSO, 1994). COSO, bu tanımı 2013 yılında güncelleyerek finansal raporlamanın güvenilirliği yerine raporlamanın güvenilirliği şeklinde değiştirmiş ve böylece iç kontrol sisteminin kapsamını genişletmiştir (Cömert, 2016: 7). COSO’nun iç kontrole ilişkin yapmış olduğu tanımdan hareketle iç kontrolün özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Graham, 2015, s.2)*

- İç kontrol bir süreçtir.
- İnsanlardan etkilenen bir yapısı vardır.
- İç kontrol, işletme yönetimine ve paydaşlarına kesin güvence sağlamaz, makul bir güvence sağlar.
- İç kontrol, hedeflere ulaşılmasına yönelik oluşturulan kontroller bütünüdür.

Uluslararası alanda geçerliliği en çok kabul gören modeller arasında yer alan COSO iç kontrol modeli birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenler aşağıda sırasıyla kısaca açıklanmıştır.

**Kontrol Ortamı:** İşletmede iç kontrol sisteminin kurulup uygulanması için oluşturulan standartların ve süreçlerin temeli olarak ifade edilmektedir. Kontrol ortamı, COSO modeli iç kontrol sisteminin diğer bileşenlerinin temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığından söz edebilmek için çok iyi tasarlanmış bir kontrol ortamının oluşturulması gerekir. Bir işletmede kontrol ortamının tasarlanması yönetim kurulu ve üst yönetimin sorumluluğundadır. Kontrol ortamının kapsamını örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, dürüstlük ve ahlaki değerlerin oluşturulması, performans ölçütlerin belirlenmesi, teşvik ve ödüller gibi hususlar oluşturmaktadır (Moeller, 2009, s.33-34).

**Risk Değerlendirme:** İşletmenin hedeflerine ulaşması için maruz kalabileceği riskleri tanımlayan, değerlendiren ve önlem alan dinamik bir süreçtir. Risk değerlendirme faaliyetleri, risklerin nasıl yönetileceğine dair bir yol haritası niteliği taşır. COSO modeli iç kontrol sürecinde risk değerlendirmesinin ilk adımı, işletmenin hedeflerinin belirlenmesidir. Üst yönetim, işletmenin hedefleri doğrultusunda karşılaşılabilecek muhtemel riskleri net bir şekilde tanımlamalı ve bu risklerin yönetim süreçlerine ilişkin politika ve prosedürleri belirlemelidir (Sobel vd., 2017, s.6-10).

**Kontrol Faaliyetleri:** İşletmenin karşılaşılabileceği risklerin minimum seviyeye indirilmesine yönelik uygulanan politika ve prosedürlerdir. Belirlenen

risklerin minimize edilmesi için uygulanan kontrol prosedürlerinin yeterli olup olmadığı ve ek kontrol faaliyetlerine ihtiyaç duyulup duyulmayacağı üst yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilmesi gereken bir konudur. COSO kontrol faaliyetlerini, operasyonel kontroller, raporlama kontrolleri ve mevzuata uyum kontrolleri olmak üzere üç şekilde sınıflandırmaktadır (Özbek, 2012, s.431-435). Risk değerlendirme sürecinde belirlenen faaliyetler, aynı zamanda kontrol faaliyetlerinin odaklandığı noktalara hizmet ettiği için COSO kontrol faaliyetleri ile risk değerlendirme arasındaki ilişkinin çok önemli olduğunu belirtmiştir (Adiloğlu, 2011, s.109).

**Bilgi ve İletişim:** İşletmenin amaçlarına başarıyla ulaşabilmesi, iç kontrol sürecinin etkin bir şekilde işlemesine bağlıdır. Bunun sağlanabilmesinde de bilgi ve iletişimin rolü çok önemlidir. İşletme yönetimi, iç kontrolün diğer bileşenlerinin işlevselliğini artırabilmek için hem iç hem de dış kaynaklar arasında aktif olarak kullanılabilen bilgi kanalları oluşturmalıdır. COSO iletişimi iç ve dış iletişim olmak üzere ikiye ayırmaktadır. İç iletişim, bilginin işletmenin tümüne yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya veya çapraz bir şekilde dağıtılmasıdır. Dış iletişim ise, bilginin hem işletme içine ulaşmasına imkân verir hem de işletme dışındaki tarafların ihtiyacı olan bilgileri sunar (TİDE, 2016, s.5).

**İzleme:** COSO iç kontrol modelinin son bileşeni izlemedir. Bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminden bahsedebilmek için diğer dört bileşenin özeti olarak ortaya çıkan durumun izlenmesi gerekir. İzleme faaliyeti iç denetçilerin görev ve sorumlulukları arasında yer almaktadır. COSO da iç denetimi, aynı şekilde izlemenin en önemli unsuru olarak kabul etmektedir. Ancak izleme süreci ile ilgili daha kapsamlı bir yaklaşım ortaya kaymaktadır (Moeller, 2004, s.142). İç kontrol sistemleri veya uygulamaları zamanla ihtiyaçlara cevap veremeyecek hale gelebilir. Bu nedenle izleme ağırlıklı olarak değişen koşullara göre uygulanabilecek kontrol yöntemlerinin tespitine yönelik olmalıdır (Yılancı, 2006: 82).

### 3. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde COSO iç kontrol modeli konusunda birçok çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Bu konuda yapılmış teorik ve uygulamalı çalışmalardan bazıları aşağıda sunulmaktadır.

Coşkun (2019) çalışmasında COSO iç kontrol modelini temel alarak iç kontrol sisteminin işletme yapılarına ve bağımsız denetim sürecine

etkilerini ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu doğrultuda derinlemesine mülakat yöntemiyle nitel bir araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda, COSO iç kontrol modelinin işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi için etkin bir model olduğu ifade edilmiştir. Ancak bu modelin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, modelin tüm bileşenlerinin işletme içinde kurulması ve bu bileşenlerin işletmelerin hedefleriyle uyumlu çalışmasına bağlı olduğuna dikkat çekilmiştir. Bunların başarılması durumunda, işletme yapılarına ve bağımsız denetçilere COSO iç kontrol modelinin büyük katkılar sağlayacağı yönünde değerlendirmeler yapılmıştır.

Hacıhasanoğlu ve Kaya (2018) Kocaeli’nde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin COSO bileşenlerine uyum derecesini incelemiştir. Bu doğrultuda söz konusu işletmelere anket uygulanmıştır. Anketlerden elde edilen verilerin analizi sonucunda, işletmelerin hukuki yapılarına, pazarlama çevresine ve büyüklüğüne göre COSO bileşenlerine olan uyum derecelerinin de farklılaştığı belirlenmiştir.

Karim ve diğ. (2018) çalışmalarında, COSO iç kontrol modeli kapsamında Malezya’da ki yağ üretim işletmelerinde uygulanan envanter ve prosedürlerde herhangi bir eksiklik olup olmadığını belirlemeye çalışmışlar. Bu amaçla belge analizi ve gözlem yöntemiyle en büyük yağ üretim işletmelerinden birinde uygulama yapılmıştır. Sonuç olarak stok kontrolündeki sıkıntıların iç kontrol uygulamalarındaki eksikliklerden kaynaklandığı ifade edilmiştir.

Kurt ve Uçma Uysal (2015) tarafından yapılan çalışmada, işletmelerin güncellenen COSO raporu kapsamında siber risklerin tespitine ya da yönetilmesine ilişkin nasıl bir iç kontrol sistemi geliştirmeleri gerektiği teorik olarak ele alınmıştır. Araştırma sonucunda işletmelerde siber risklerin etkilerini en az seviyeye indirebilmek için risklere uygun kontrollerin tasarlanması ve uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca işletmeler siber riskleri yönetebilmeleri için bir rehber niteliği taşıyan COSO iç kontrol modeli dışında, siber riskler odaklı standartların geliştirilmesinin önemine vurgu yapılmıştır.

Melikyan (2015) çalışmasında COSO ilkeleri kapsamında işletmelerin iç kontrol sistemine ne kadar önem verdiğini ve iç kontrol sisteminin risk azaltıcı etkilerini belirlemeye çalışmıştır. Araştırma sonucunda işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin olmadığı bu durumun da hata ve hile riski artırabileceği ifade edilmiştir.

Türedi ve diğ. (2015) ABD, Kanada ve İngiltere’de geliştirilen iç kontrol modellerini kısaca açıklayarak aralarındaki benzerlik ve farklılıkları ortaya koymaya çalışan teorik bir çalışma yapmıştır. Araştırmanın merkezini uluslararası alanda en fazla kabul gören COSO modeli oluşturmaktadır. COSO modelinin, küreselleşme, teknolojik gelişmeler, dijitalleşme ve hile risklerinin çeşitlenmesi gibi gelişmeleri yakından takip ederek kendini güncelleyen bir model olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca söz konusu modelin öngördüğü şekilde iç kontrol sisteminin kurularak uygulanması hem ülke ekonomisinin gelişimi hem de işletmelerin kurumsallaşarak küresel anlamda söz sahibi olabilmesi için çok önemli olduğu ifade edilmiştir.

Ceyhan ve Apan (2014) çalışmalarında, bir hastanede anket yöntemi ile COSO iç kontrol modeli boyutları arasındaki ilişkilerin düzeyinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, “kontrol çevresi, kontrol faaliyetleri, izleme, risk değerlendirme, organizasyon yapısı ve iletişim etkinliği” faktörlerinin tümü arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Türedi vd. (2014) tarafından yapılan çalışmada, COSO’nun iç kontrol sistemine ilişkin geliştirdiği model ve bu modelin bileşenlerinin işletme yapısı içindeki etkileşimi açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmada COSO modeli bileşenlerinin işletmenin karşılaşılabileceği riskleri minimum seviyeye indirebileceğine, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini artırabileceğine, mali tabloların güvenilirliği ve yasalara uygunluğu açısından makul güvence sağlayabileceğine dikkat çekilmiştir.

Bakkal ve Kasımoğlu (2012) COSO ve COCO iç kontrol modellerini çeşitli yönleriyle karşılaştırarak incelemişlerdir. COCO modelinin özellikle kontrol kavramına önem vermesi ile COSO modelinden farklılaştığı ve COCO modelinin kontrol sistemine, COSO modeline göre daha kapsamlı baktığı ifade edilmiştir. Ayrıca, COCO modelinde kontrol sisteminin değerlendirilmesi için oldukça pratik bir yapı sunduğuna yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Günel (2010) üretim işletmelerinde iç kontrol sisteminin ne derece var olduğunu ortaya koymak için COSO yaklaşımı dikkate alınarak hazırlanan anket formunu, söz konusu işletmelere uygulamıştır. Araştırma sonucunda, örnek alınan üretim işletmesinde iç kontrol sisteminin tam olarak uygulanmadığı ve bu sistemin tekrar oluşturulmasına ihtiyaç duyulduğu belirlenmiştir.



#### 4. METODOLOJİ

Çalışmanın bu kısmında araştırmanın amacı, kısıtları, kapsamı ve yöntemi, güvenilirlik analizi ve elde edilen bulguların değerlendirilmesi sırasıyla ele alınacaktır.

##### 4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada, hastanelerdeki iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bileşenleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve söz konusu bileşenlere uyum derecesinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Ayrıca hastane çalışanlarının meslek grupları açısından söz konusu bileşenlere yönelik değerlendirmelerinin farklılaşp farklılaşmadığının ortaya konulması da çalışmanın diğer bir amacını oluşturmaktadır.

##### 4.2. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma sadece bir hastane işletmesini kapsamaktadır. Bu nedenle çalışmada elde edilen sonuçları tüm sağlık sektörü geneline yaymak mümkün olmayacaktır. Ayrıca çalışmanın uygulama kısmında kullanılacak olan anket formu uygulamanın yapıldığı hastanede çalışan tüm meslek gruplarına yapılmaması ve katılımcıların vermiş olduğu sübjektif cevaplar ışığında değerlendirmelerin yapılması çalışmanın diğer kısıtlarını oluşturmaktadır.

##### 4.3. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma bir kamu hastanesinde çalışan doktor, uzman, hemşire, hasta danışmanı, idari personel ve yönetici gibi farklı meslek gruplarını kapsamaktadır. Çalışmanın yapıldığı dönem itibari ile bu kapsamda, hastaneden alınan bilgiye göre, yaklaşık 780 kişi bulunmaktadır. Katılımcılardan 147 kişi iş yoğunlukları nedeni ile çalışmaya katılamayacağını bildirmiştir. Dolayısıyla 633 kişi çalışmanın ana kümesini oluşturmaktadır. Araştırmanın ana kümesini oluşturan 633 kişinin 221'inden geçerli geri dönüş alınabilmiştir. Bu oran hedef kitlenin %34'üne ulaşıldığını göstermektedir.

Araştırmanın uygulama kısmında kullanılan verilerin toplanmasında anket yöntemi kullanılmıştır. 5'li likert ölçeğine göre oluşturulan anket formu hazırlanırken Hacıhasanoğlu ve Kaya (2018), Aksoy (2005) ve COSO (2013) çalışmalarından yararlanılmıştır. Katılımcılara yüz yüze uygulanan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların sadece meslek gruplarını belirlemeye yönelik, ikinci bölümde ise COSO iç kontrol

modeli bileşenleri çerçevesinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik sorular yer almaktadır.

Anketlerden elde edilen veriler güvenilirlik analizi yapıldıktan sonra, SPSS 20.00 programı yardımıyla frekans ve yüzde gibi tanımlayıcı istatistikler ile Bağımsız İki Örneklem T-Testi kullanılarak analiz edilmiştir.

#### 4.4. Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik katsayısı olan Cronbach Alfa değeri, çalışmada kullanılan COSO modeli bileşenlerinin her biri için hesaplanarak Tablo 1’de verilmiştir. Tablo 1’de yer alan Cronbach Alfa katsayıları ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

**Tablo 1: Güvenilirlik Analizi Sonuçları**

COSO Bileşeni	İfade Sayısı	Cronbach’s Alfa
Kontrol ortamı	22	0,967
Risk değerlendirme	14	0,974
Kontrol faaliyetleri	11	0,960
Bilgi ve iletişim	9	0,965
İzleme	5	0,964

### 5. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmaya katılan hastane çalışanlarına ait demografik verilerin ve araştırma kapsamındaki diğer bulguların değerlendirmeleri bu kısımda sunulmaktadır.

#### 5.1. Demografik Bilgilere İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan hastane çalışanlarının meslek türlerine göre dağılımı Tablo 2’de verilmiştir.

**Tablo 2: Katılımcıların Meslek Gruplarına Göre Dağılımı**

Meslek Grubu	N	%
Uzman/Doktor	29	13,1
Yönetici	35	15,8
Muhasebe görevlisi	18	8,1
Tıbbi hizmetli	16	7,2
Hasta danışmanı	17	7,7
Bilgi işlem görevlisi	18	8,1
Hemşire	72	32,6
Sağlık destek personeli	16	7,2

Tablo 1’de katılımcıların meslek gruplarına göre dağılımına bakıldığında, %32,6’lık bir oranla en çok hemşirelerin; %7,2’lik bir oranla da en az tıbbi hizmetli ve sağlık destek personelinin yer aldığı görülmektedir.

## 5.2. COSO İç Kontrol Modeli Bileşenlerine İlişkin Bulgular

COSO modelinin bileşenlerine ilişkin katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalama ve standart sapma değerleri aşağıda her bir bileşen için ayrı ayrı verilmiştir. Analiz sonucu oluşan 3 ve 3’ten büyük ortalama değerler katılımcıların bu ifadeler katılma eğiliminde olduklarını; 3’ten küçük olan ortalama değerler ise, katılımcıların bu ifadelere katılmama eğiliminde olduklarını göstermektedir.

**Tablo 3: Kontrol Ortamı Bileşenine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

Kontrol Ortamı Bileşenine Yönelik İfadeler	Ort.	S.S
Kurumda, İç Kontrol Standartları bilinmektedir.	2,94	1,406
Kurumda, iç kontrol sistemine ilişkin yönetici ve personelin farkındalık ve sahiplenilmesini arttırmaya yönelik faaliyetler yapılmaktadır.	2,99	1,367
Kurumda, her düzeydeki personele etik davranış ilkeleri ve bu ilkelere ilişkin sorumlulukları hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.	3,07	1,367
Kurumda, her düzeydeki personele etik dışı davranış durumunda uygulanacak yaptırımlar hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.	3,19	1,345
Kurumda, vatandaşın sunulan hizmetlerle ilgili süre ve yöntem konusunda bir standart geliştirilmiştir.	3,22	1,318
Kurumda, tüm iş süreçleri ile ilgili çıktılara personelin ve yetkili mercilerin erişimleri sağlanmaktadır.	3,26	1,319
Kurumda, personelin ve kurumdan hizmet alanların öneri ve şikâyetlerini bildirebilecekleri uygun mekanizmalar bulunmaktadır.	3,38	1,280
Kurumda, görev tanımlarına yönelik bir düzenleme (yönerge, genelge, vb.) yapılmaktadır.	3,23	1,356
Kurumda, her düzeydeki çalışanlara görev tanımları yazılı olarak bildirilmektedir.	3,12	1,361
Kurumda, organizasyon şeması görev dağılımını, hesap vermeye uygun raporlama kanallarını göstermektedir.	2,99	1,304
Kurumda, alt birimlerin görevleri, idarenin ve birimlerin misyonu ile uyumludur.	3,25	1,282
Kurumda, hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürler belirlenmiştir.	3,19	1,298
Kurumda, her düzeydeki yöneticinin, verilen görevlerin sonucunu izlemesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmuştur.	3,13	1,253
Kurumda, her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenerek, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri düzenli olarak yapılmaktadır.	3,24	1,365

Kurumda, yöneticiler personelin yeterliliği/performansı ile ilgili yaptıkları değerlendirmeleri ilgili personelle paylaşmaktadır.	2,90	1,330
Kurumda, performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmaktadır.	2,85	1,388
Kurumda yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları bulunmaktadır.	2,76	1,461
Kurumda, insan kaynakları ile ilgili prosedürler (personel alımı, yer değiştirme, vb.) bulunmaktadır.	3,15	1,363
Kurumda, iş akış süreçlerinde imza ve onay mercileri belirlenmiştir.	3,33	1,330
Kurumda, yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlenmiştir.	3,23	1,313
Kurumda, yetki devredilecek personel için asgari gereklilikler (bilgi, deneyim, vb.) belirlenmiştir.	3,15	1,380
Kurumda, yetki devredilen personelin, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene rapor vermesine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.	3,01	1,375

Tablo 3 incelendiğinde ifadelere verilen cevapların ortalamasının 3'e yakın veya 3 civarı olduğu ve elde edilen ortalamaların çok yüksek değerlere sahip olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca ölçekte yer alan 22 ifadeye verilen cevapların genel ortalaması 3,11 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlara göre, hastanede COSO iç kontrol modeli bileşenlerinden kontrol ortamı bileşeni ile önemli düzeyde uyumlu bir kontrol ortamının olmadığı söylenebilir. Tablodaki ifadeler arasında 5'e yakın en yüksek değer 3,38 ortalama ile "*Kurumda, personelin ve kurumdan hizmet alanların öneri ve şikâyetlerini bildirebilecekleri uygun mekanizmalar bulunmaktadır.*" ifadesine, en düşük değer ise 2,76 ortalama ile "*Kurumda yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları bulunmaktadır.*" ifadesine ait olduğu görülmektedir.

Kontrol ortamı bileşenine yönelik diğer ifadelere bakıldığında, kurumda iç kontrol standartlarının yeterince bilinmediği (2,94); iç kontrol sistemine yönelik farkındalığı artırmak için gerekli çalışmaların yapılmadığı (2,99); organizasyon şemasının görev dağılımına ve hesap vermeye uygun raporlama kanallarını içermediği (2,99); yönetim çalışanların performanslarıyla ilgili yaptığı değerlendirmeleri çalışanlarla paylaşmadığı (2,90) ve performansı yetersiz bulunan kişilerin performansını artırmaya yönelik uygulamalara yeterince ağırlık verilmediği (2,85) tespit edilmiştir.

Söz konusu hastanede kontrol ortamına yönelik kısmen de olsa olumlu sayılabilecek uygulamalar incelendiğinde, kurumda etik davranış ilkeleriyle

ilgili bilgilendirmenin yapıldığı (3,07) ve etik dışı bir davranış durumunda karşılaşılabilecek yaptırımlar hakkında çalışanların bilgilendirildiği (3,19); sunulan hizmetlerin zaman ve yöntemi konusunda belli standartların oluşturulduğu (3,22); iş süreçleriyle ilgili çıktılarına gerek duyulduğunda ilgililerin erişimine açıldığı (3,26); çalışanların görev tanımlarıyla ilgili düzenlemelere yer verildiği (3,23) ve hassas görev ve bu görevlere ilişkin prosedürlerin belirlendiği (3,19); yönetimin verilen bir işin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmaları oluşturduğu (3,13); gerekli görülen hususlarda çalışanlara yönelik eğitimler düzenlendiği (3,24); iş akışında onay mercilerinin açık bir şekilde belirlendiği (3,33); yetki devirlerinin yazılı olarak yapıldığı (3,23) ve yetki devri bitiminde gerekli yerlere raporlamaların sunulduğu (3,01) sonuçlarına ulaşılmıştır.

**Tablo 4: Risk Değerlendirme Bileşenine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

Risk Değerlendirme Bileşenine Yönelik İfadeler	Ort.	S.S
Kurumda, yürütülen faaliyetlerin stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uyumunu sağlamaya yönelik bir prosedür vardır.	3,05	1,299
Kurumda, görev alanım çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun spesifik hedefler belirlemiştir.	3,16	1,338
Kurumda, üst yönetici tarafından onaylanmış risk strateji belgesi tüm çalışanlara duyurulmaktadır.	2,98	1,373
Kurumda, risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklar açık bir şekilde ve yazılı olarak belirlenmektedir.	3,01	1,350
Kurumda, risklerin tespiti operasyonel düzeyde yapılmaktadır.	2,89	1,324
Kurumda, tespit edilen risklerin, muhtemel etkileri ve gerçekleşme olasılıkları ölçülmektedir.	2,95	1,341
Kurumda, tespit edilen riskler önem derecelerine göre önceliklendirilmektedir.	2,96	1,389
Kurumda, tespit edilen riskler kayıt altına alınmaktadır.	3,06	1,359
Kurumda, tespit edilen risklere verilecek cevaplar belirlenirken fayda-maliyet analizi yapılır.	2,98	1,324
Kurumda, tespit edilen risklerin gerçekleşme olasılıklarında veya etkilerinde bir değişiklik olup olmadığı ya da yeni risklerin ortaya çıkıp çıkmadığı belirli periyotlarla gözden geçirilmektedir.	3,00	1,378
Kurumda, risk yönetimi sürecinde personelin katkısı dikkate alınmaktadır.	2,84	1,397
Kurumda, çalışanlar risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklarının bilincindedir.	2,82	1,414
Kurumda, diğer birimlerle ortak yürütülmesi gereken risklerin bulunması durumunda söz konusu risklerin yönetilmesine ilişkin olarak ilgili birim ile gerekli işbirliği yapılmaktadır.	2,86	1,400
Kurumda, risk yönetiminden elde edilen deneyimler diğer birimlerle paylaşılmaktadır.	2,87	1,415

Tablo 4’te risk değerlendirme bileşeni ile ilgili verilen cevapların ortalamasının büyük bir kısmının 3’ün altında, diğerlerinin ise 3’e çok yakın değerler olduğu görülmektedir. Ayrıca ölçekte yer alan 14 ifadeye verilen cevapların genel ortalaması 2,95 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlar katılımcıların kurumlarında COSO iç kontrol modeli çerçevesinde ön görülen risk değerlendirme bileşeninin etkin olmadığı yönünde bir düşünceye sahip olduklarını göstermektedir. Tablo 4’e bakıldığında, “*Kurumda, görev alanım çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun spesifik hedefler belirlemiştir.*” ifadesi 3,16 ortalama ile en yüksek, “*Kurumda, çalışanlar risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklarının bilincindedir.*” ifadesi ise 2,82 ortalama ile en düşük değere sahip ifadeler olduğu görülmektedir.

Risk değerlendirme bileşenine yönelik diğer ifadeler incelendiğinde, risk strateji belgesinin çalışanlarla paylaşılmadığı (2,98); risklerin tespitinin operasyonel düzeyle kaldığı (2,89) ve tespit edilen risklerin etki ve gerçekleşme olasılıklarının ölçülmediği (2,95); risklerin önem dereceleri dikkate alınarak sıralanmadığı (2,96); ortak risklerin yönetilmesine ilişkin birimler arasında gerekli koordinasyonun bulunmadığı (2,86) ve risk yönetiminde elde edilen deneyimlerin paylaşılmadığı (2,87) tespit edilmiştir.

Ayrıca hastanede risk değerlendirme bileşenine yönelik olumlu sayılabilecek uygulamalar ele alındığında, kurumda stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaçlara uyumlu prosedürlerin hazırlandığı (3,05); risk yönetimine ilişkin kurumda görev ve sorumlulukların yazılı olarak ortaya konduğu (3,01); tespit edilen risklerin kayıt altına alındığı (3,06) ve risklerin belirli periyotlarda izlendiği (3,00) ifade edilmiştir.

**Tablo 5: Kontrol Faaliyetleri Bileşenine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

Kontrol Faaliyetleri Bileşenine Yönelik İfadeler	Ort.	S.S
Kurumda, her bir faaliyet ve riskler için etkin kontrol yöntemleri belirlenerek uygulanmaktadır.	3,00	1,274
Kurumda, kontrol faaliyetleri tespit edilirken fayda – maliyet analizi yapılmaktadır.	3,08	1,287
Kurumda, uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçirilmektedir.	3,15	1,314
Kurumda, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılmaktadır.	3,08	1,312
Kurumda, görevler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır.	3,04	1,317

Kurumda, olağanüstü durumlarda faaliyetlerin sürekliliğini etkileyebilecek durumlara karşı önlemler alınmaktadır.	3,03	1,312
Kurumda, vekâlet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.	3,01	1,335
Kurumda, görevinden ayrılan personel yaptığı işle ilgili yeni görevlendirilen personele rapor vermektedir.	3,16	1,334
Kurumda, kullanılan bilgi sistemlerinin güvenliğini sağlamaya yönelik mekanizmalar bulunmaktadır.	3,06	1,359
Kurumda, bilgi sistemlerine veri girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmaktadır.	3,10	1,319
Kurumda, bilgi sistemleri için yeterli bir yedekleme mekanizması ve teste tabi tutulmuş olağanüstü durum onarım planları mevcuttur.	3,03	1,324

Tablo 5 incelendiğinde, kontrol faaliyetleri bileşeni ile ilgili ifadelere verilen cevapların ortalamasının tamamının 3'ün üzerinde ancak 3'e çok yakın değerler olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, elde edilen ortalama değerlerin sınır değere çok yakın olduğunu söylemek mümkündür. Diğer taraftan ölçekte yer alan 11 ifadeye verilen cevapların genel ortalaması 3,06 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlardan hareketle söz konusu hastanede yürütülen kontrol faaliyetlerinin COSO iç kontrol sistemi ile kısmen de olsa uyumlu olduğu söylenebilir. Tablo 5'teki ifadeler arasında en yüksek değer 3,16 ortalama ile “*Kurumda, görevinden ayrılan personel yaptığı işle ilgili yeni görevlendirilen personele rapor vermektedir.*” ifadesi, en düşük değer ise 3,00 ortalama ile “*Kurumda, her bir faaliyet ve riskler için etkin kontrol yöntemleri belirlenerek uygulanmaktadır.*” ifadesine ait olduğu görülmektedir.

Katılımcıların kontrol faaliyetlerine ilişkin diğer ifadelerle vermiş oldukları cevaplar değerlendirildiğinde, kurumda kısmen de olsa kontrol faaliyetleri kapsamında fayda maliyet analizinin yapıldığı (3,08); uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin gözden geçirildiği (3,15); faaliyetlerin sürekliliğini etkileyebilecek durumlara karşı önlemler alındığı (3,03); vekâlet sisteminin etkin olarak işletildiği (3,01); kullanılan bilgi sistemlerinin güvenliği için önlemler alındığı (3,06); bu sistemlere erişim noktasında gerekli yetkilendirmelerin yapıldığı (3,10) ve bilgi sistemleri için yedekleme mekanizmalarının oluşturulduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 6: Bilgi ve İletişim Bileşenine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

Bilgi ve İletişim Bileşenine Yönelik İfadeler	Ort.	S.S
Kurumda, yatay ve dikey iletişimi kapsayan etkin bir iç iletişim sistemi bulunmaktadır.	3,10	1,350
Kurumda, dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi bulunmaktadır.	2,97	1,363
Mevcut iletişim sistemleri personelin veya dış paydaşların beklenti, öneri ve şikâyetlerini iletmelerine imkân vermektedir.	3,13	1,316
Kurumda, personele görev ve sorumlulukları kapsamında kendisinden neler beklendiği bildirilmektedir.	3,10	1,349
Mevcut bilgi sistemleri belirlenmiş hedeflerin izlenmesine ve bu doğrultuda gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde etkin bir değerlendirme yapılmasına imkân vermektedir.	3,10	1,348
Kurumda, hangi raporların kim tarafından ne sıklıkta ne zaman hazırlanacağı kime sunulacağı ve hazırlanan raporların kim tarafından kontrol edileceği açıkça belirlenip personele bildirilmiştir.	3,13	1,376
Kurumda, iş süreçlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini kapsayan belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi bulunmaktadır.	3,12	1,375
Kurumda, personel kendisiyle ilgili yapılacak ihbar/şikâyetlere yönelik prosedürler hakkında bilgilendirilmektedir.	2,92	1,405
Kurumda, ihbar/şikâyette bulunan kişinin güvenliğini sağlayıcı prosedürler bulunmaktadır.	2,98	1,393

Bilgi ve iletişim bileşeni ile ilgili katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalama değerlerine Tablo 6'dan bakıldığında, söz konusu değerlerin 3'e yakın veya 3 civarı olduğu görülmektedir. Ayrıca ölçekte yer alan 9 ifadeye verilen cevapların genel ortalaması 3,06 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlar, katılımcılar kurumlarında yürütülen bilgi ve iletişim faaliyetlerinin COSO iç kontrol modeli ile kısmen de olsa uyumlu olduğu yönünde bir düşünceye sahip olduklarını ifade etmektedir. Tablo 6'daki ifadeler arasında en yüksek değerlerin 3,13 ortalamalar ile "*Mevcut iletişim sistemleri personelin veya dış paydaşların beklenti, öneri ve şikâyetlerini iletmelerine imkân vermektedir.*" ve "*Kurumda, hangi raporların kim tarafından ne sıklıkta ne zaman hazırlanacağı kime sunulacağı ve hazırlanan raporların kim tarafından kontrol edileceği açıkça belirlenip personele bildirilmiştir.*" ifadeleri ait olduğu, ayrıca en düşük değerlerin ise 2,92 ortalama ile "*Kurumda, personel kendisiyle ilgili yapılacak ihbar/şikâyetlere yönelik prosedürler hakkında bilgilendirilmektedir.*" ifadesi olduğu görülmektedir.



Hastanede bilgi ve iletişim bileşenine yönelik olumsuz sayılabilecek diğer iç kontrol uygulamalara bakıldığında, kurumda dış paydaşlar ile iletişimin etkin olmadığı (2,97) ve herhangi bir ihbar ve şikâyet durumunda kişinin güvenliğini sağlayacak prosedürlerin olmadığı (2,98) görülmektedir.

Bilgi ve iletişim bileşeniyle ilgili diğer ifadelerle bakıldığında, kurumda etkin bir yatay ve dikey iletişim sisteminin bulunduğu ve çalışanlardan görev ve sorumlulukları dâhilinde nelerin beklenildiğinin açıkça ifade edildiği (3,10) ve standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sisteminin bulunduğu (3,12) tespit edilmiştir.

**Tablo 7: İzleme Bileşenine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

İzleme Bileşenine Yönelik İfadeler	Ort.	S.S
Kurumda, iç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak toplantılar düzenlenmektedir.	2,97	1,353
Kurumda, denetim faaliyetleri etkin olarak uygulanmaktadır.	3,00	1,387
Kurumda, iç kontrol sisteminin işleyişi belli periyotlarda değerlendirilmektedir.	2,95	1,374
İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi/kurumların talep ve şikâyetleri dikkate alınmaktadır.	2,90	1,370
Kurumda, iç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenip uygulanmaktadır.	2,86	1,396

Tablo 7 incelendiğinde ifadelere verilen cevapların ortalamasının büyük çoğunluğunun 3'ün altında olduğu görülmektedir. Ayrıca ölçekte yer alan 5 ifadeye verilen cevapların genel ortalaması 2,93 olarak hesaplanmıştır. Yani katılımcılar, kurumlarında COSO iç kontrol modeli bileşenlerinden izleme bileşeni ile uyumlu bir izleme sürecinin olmadığını ifade etmektedir. Tablo 7'deki ifadeler arasında en yüksek değer 3,00 ortalamalar ile “*Kurumda, denetim faaliyetleri etkin olarak uygulanmaktadır.*” ifadesi; en düşük değer ise 2,86 ortalama ile “*Kurumda, iç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenip uygulanmaktadır.*” ifadesi ön plana çıkmaktadır.

Son olarak izleme bileşeniyle ilgili diğer ifadeler değerlendirildiğinde, kurumda iç kontrol sisteminin etkinliğini konusunda yöneticilere geri bildirim sağlayacak toplantıların düzenlenmediği (2,97); belli periyotlarda iç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili değerlendirmelerin yapılmadığı (2,95) ve sistemle ilgili paydaşların görüş ve şikâyetlerinin dikkate alınmadığı (2,86) tespit edilmiştir.

### 5.3. Hipotezlerin Test Edilmesi

Hastanede çalışan ve araştırmaya katılan çalışanların meslek grupları açısından COSO iç kontrol modeli bileşenlerine yönelik değerlendirmelerinin farklılaşp farklılaşmadığının ortaya konulması amacıyla oluşturulan hipotezlerin test edilmesine ilişkin bulgular Tablo 8’de verilmiştir. Hipotezler oluşturulurken meslek grupları yöneticiler ve diğer çalışanlar olmak üzere iki grupta toplanmıştır.

**Tablo 8: Meslek Grupları Açısından COSO modeli bileşenlerine Yönelik Değerlendirmelerin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Bağımsız T-Testi Analiz Sonuçları**

Meslek grupları	N	X	S.S	Sd	t	p
Yöneticiler	35	3,4883	0,90395			
Diğer Çalışanlar	186	3,0489	1,04545	219	-2,327	0,021**

*H<sub>1</sub>: Katılımcıların meslek grupları açısından kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri farklılaşmaktadır.*

Meslek grupları	N	X	S.S	Sd	t	p
Yöneticiler	35	3,4879	1,09343			
Diğer Çalışanlar	186	2,8730	1,16800	219	-2,885	0,004**

*H<sub>2</sub>: Katılımcıların meslek grupları açısından risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri farklılaşmaktadır.*

Meslek grupları	N	X	S.S	Sd	t	p
Yöneticiler	35	3,4685	1,05722			
Diğer Çalışanlar	186	2,9922	1,10762	219	-2,346	0,020**

*H<sub>3</sub>: Katılımcıların meslek grupları açısından kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri farklılaşmaktadır.*

Meslek grupları	N	X	S.S	Sd	t	p
Yöneticiler	35	3,5587	1,08381			
Diğer Çalışanlar	186	2,9665	1,20618	219	-2,705	0,007**

*H<sub>4</sub>: Katılımcıların meslek grupları açısından bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri farklılaşmaktadır.*

Meslek grupları	N	X	S.S	Sd	t	p
Yöneticiler	35	3,4857	1,07953			
Diğer Çalışanlar	186	2,8312	1,29819	219	-2,804	0,005**

\*\*p<0,05

Tablo 8’de sınanan hipotezlere ilişkin analiz sonuçlarına bakıldığında, katılımcıların meslek grupları açısından COSO modeli bileşenlerine (kontrol ortamı, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme) yönelik değerlendirmelerinin farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemeye yönelik oluşturulan hipotezlerin hepsi kabul edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, katılımcıların meslek grupları ile COSO bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Meslek gruplarının ortalama değerlerine bakıldığında, yöneticilerin diğer çalışanlara göre kontrol ortamı (3,4883), risk değerlendirme (3,4879), kontrol faaliyetleri (3,4685), bilgi ve iletişim (3,5587) ve izleme (3,4857) bileşenine yönelik değerlendirmelerinin daha olumlu olduğu tespit edilmiştir.

## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşmenin artması, kurumların iş süreçlerinin dijitalleşmeyle birlikte karmaşıklaşması, faaliyetlerin kontrolünün güçleşmesi ve hata, hile ve risklerin artması gibi hususlar kurumların organizasyon yapılarında iç kontrol sisteminin sürekli yer almasını sağlamıştır. Günümüzde kamu veya özel sektör, belirledikleri hedeflere ulaşabilmenin en önemli şartlarından birinin etkin bir şekilde uygulanan iç kontrol sisteminin varlığının olması gerektiği bilincini taşımaktadır. Bunun içinde tüm çalışanların sisteme dâhil edildiği en uygun iç kontrol modeli belirlenerek uygulamaya konulmalıdır. Uluslararası alanda kabul gören ve geçerliliğini yapılan çalışmalar ile ıspatlamış iç kontrol modellerinden biri de COSO İç Kontrol Modeli’dir.

İç kontrol sistemi her alanda olduğu gibi sağlık sektöründe hastane işletmeleri için de büyük önem taşımaktadır. Özellikle bu tür işletmelerde iş yoğunluğu ve çeşitliliğinin çok fazla olması ve hemen hemen her faaliyetin önemli riskleri barındırması gibi nedenler bu önemi daha da artırmaktadır. Bu kapsamda söz konusu çalışma ile hastanelerdeki iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bileşenleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve söz konusu bileşenlere uyum derecesinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Ayrıca hastane çalışanlarının meslek grupları açısından söz konusu bileşenlere yönelik değerlendirmelerinin farklılaşıp farklılaşmadığının ortaya konulması da çalışmanın diğer bir amacını oluşturmaktadır. Bu amaçla bir kamu hastanesinde çalışan farklı meslek gruplarına yönelik bir anket uygulanmıştır. Anketlerden elde edilen sonuçlar aşağıda verilmiştir.

COSO iç kontrol modelinin ilk bileşeni olan kontrol ortamı bileşenine ilişkin elde edilen sonuçlar değerlendirildiğinde, söz konusu hastanede modelin öngördüğü ile uyumlu bir kontrol ortamının genel olarak sağlanmadığı görülmektedir. Ancak kısmen de olsa bazı hususlarda uyumun sağlandığını söylemek mümkündür. Detaya inildiğinde ise, hastanede iç kontrol standartları ve sisteminin farkındalığını ve sahiplenilmesini artırmaya yönelik yeterli çalışmaların yapılmadığı söylenebilir. Ayrıca kontrol ortamı bileşenine uygun olarak görev dağılımı ilkesinin gözetilmediği ve performansı düşük bulunan çalışanlara yönelik gerekli önlemlerin alınmadığı bunun yanında yüksek performans gösteren çalışanların da ödüllendirilmediğini görülmektedir. COSO iç kontrol modelinde kontrol ortamı iç kontrol sisteminin temelini oluşturduğu için bu bileşenin sistem içerisinde uygulanması noktasında herhangi bir sıkıntının olması diğer bileşenleri de etkileyecektir. Bu nedenle üst yönetim, özellikle kontrol ortamı ile ilgili gerekli hassasiyeti göstermesi gerekir.

Risk değerlendirme bileşeni ile ilgili sonuçlara bakıldığında, çalışanların risk yönetimi ile ilgili görev ve sorumluluklarının farkında olmadıkları ve bu sürece herhangi bir katkı sunmadıkları tespit edilmiştir. Ayrıca ortak risklerin yönetilmesi noktasında birimler arasında koordineli bir çalışmanın bulunmadığı, risklerin önem derecelerine göre sınıflandırılmadığı ve risk tespitlerinin daha çok yüzeysel yapıldığı ifade edilmiştir. Genel olarak bir değerlendirme yapıldığında, bu bileşene ilişkin uyum düzeyinin COSO standartlarını taşımadığı söylenebilir.

Söz konusu hastanede kontrol faaliyetlerinin kısmen de olsa COSO iç kontrol modeli ile uyumlu yürütüldüğü söylenebilir. Kısmen de olsa uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin sorgulandığı, yeni göreve başlayan personele gerekli bilgilendirmenin yapıldığı ve bilgi işlem sistemine erişimin yetkilendirilmiş kişiler tarafından yapıldığı ifade edilmiştir.

Bilgi ve iletişim ve izleme bileşenleri ile ilgili elde edilen sonuçlar, diğer bileşenlerin sonuçlarıyla hemen hemen benzerlik göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, hastanede yürütülen bilgi ve iletişim ve izleme faaliyetlerinin COSO iç kontrol modeli ile tam olarak uyumlu olmadığı tespit edilmiştir. Özellikle dış paydaşlarla etkin bir iletişimi sağlayacak bir sistemin olmadığı, bir ihbar veya şikâyete yönelik gerekli prosedürlerin takip edilmediği ve iç kontrol sisteminin etkinliğiyle ilgili yönetim tarafından herhangi bir geri bildirim veya değerlendirmenin yapılmadığı gibi hususlara dikkat çekilmiştir.

Genel olarak COSO iç kontrol modeli bileşenleri ile ilgili elde edilen

bulgular değerlendirildiğinde, ortalama değerlerin çok yüksek olmadığı görülmektedir. Bu durum araştırmanın yapıldığı hastanenin COSO iç kontrol modeli bileşenleri ile uyumlu bir iç kontrol sistemine sahip olmadığını göstermektedir.

Meslek grupları açısından COSO iç kontrol modeli bileşenlerine yönelik değerlendirmelerinin farklılaşp farklılaşmadığını belirlemeye yönelik sonuçlar incelendiğinde, katılımcıların meslek grupları ile COSO bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Bu farklılığın da yöneticiler lehine olduğu görülmüştür. Yöneticilerin diğer çalışanlara göre kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenine yönelik değerlendirmelerinin daha olumlu olduğu tespit edilmiştir.

Bir hastanenin sunduğu hizmet kalitesini ortaya koyan en önemli göstergelerden biri de iç kontrol sistemidir. Üst yönetim tarafından tasarlanan ve uygulanan iç kontrol sistemi ne kadar etkin olursa sunulan hizmetin kalitesi de o kadar artar. Bir başka ifadeyle, yönetim belirlediği hedeflere ulaşılmış olur. Uygulamanın yapıldığı hastanede üst yönetim hedeflerine ulaşabilmesi için ilk önce uluslararası standartlara uygun iç kontrol uygulamalarının hayata geçirmeli ve tüm çalışanları iç kontrol sistemi hakkında bilgilendirmelidir. Ayrıca etkin bir iç kontrol sistemi, hem iç denetim hem de dış denetim faaliyetlerinin etkinliğini de artırabileceği bilincinde olmalıdır.

## KAYNAKÇA

Adiloğlu, B. (2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, İstanbul : Türkmen Kitabevi.

Aksay, K., Orhan, F. ve Kurutkan, M. N. (2012). Sağlık Hizmetlerinde Bir Risk Yönetimi Tekniği Olarak Fmea: Laboratuvar Sürecine Yönelik Bir Uygulama, *Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi*, 4(2), 121-142.

Aksoy, T. (2005). Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi, *Mali Çözüm Dergisi*, 73, 168-202.

Akuzun, H. (2018). *Hastane Bilişim Sisteminin Uygulanmasına Yönelik Bir Değerlendirme: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sağlık Araştırma ve Uygulama Hastanesi Örneği*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Tekirdağ.

Bakkal, H. ve Kasımoğlu, A. (2012), İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış COSO ve COCO Modeli, *Mevzuat Dergisi*, 15(178), 1-14.

Bozkurt, R. (2003). *Süreç İyileştirme, (3. Baskı)*, Ankara : Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları

Ceyhan, İ. F. ve 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.

COSO, (1994), *Internal Control - Integrated Framework: Evaluation Tools*, New Jersey: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2th ed.

COSO, (2013). *COSO Internal Control - Integrated Framework*, <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>, Erişim Tarihi: 05.08.2019.

Cömert, N. (2016). İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme, *Marmara Üniversitesi Marmara Business Review*, 1(1), 1-20.

Çoşkun, M. F. ve Teraman Ö. (2018). Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Üzerine Nitel Bir Araştırma: COSO Modeli Örneği, *Mali Çözüm Dergisi*, 149, 123-143.

Delen, T. (2007). *Kara Kuvvetleri Komutanlığı Yurtdışı Geçici ve Daimi Görevlerin Süreçlerinin Oluşturulması ve Yönetimi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi İzmir.

Graham, L. (2015). *Internal Control Audit And Compliance: Documentation And Testing Under The New COSO Framework*, John Wiley & Sons.

Günel, Ali Alper, (2010). Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Bir Uygulama, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Hacıhasanoğlu, T. ve Kaya, E. (2018). Üretim İşletmelerindeki İç Kontrol Sisteminin COSO Standartlarına Uyum Derecesinin Belirlenmesi: Kocaeli İli Örneği, *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(4), 241-266.

Karim, N., Nawawi A and Salin, A. (2018). Inventory Control Weaknesses – A Case Study of Lubricant Manufacturing Company, *Journal of Financial Crime* 25(2), 436-449.

Kotler, P. (1979). Strategies For Introducing Marketing into Nonprofit Organizations, *Journal of Marketing*, 43(1), 37-44.

Kurt, G. ve Uçma Uysal, T. (2015). Siber Riskler ve COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 46, 1-10.

Melikyan, Lia, (2015). İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Haliç Üniversitesi, İstanbul.

Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing*, 7.ed. New Jersey: John Wiley & Sons Inc,

Moeller, Robert R. (2004). *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

Özbek, Ç. (2012). İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetim İç Kontrol, Cilt: 1, İstanbul : TİDE Yayınları

Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Riddle, C. ve Salamasick, M. (2017). *Internal Auditing Assurance & Advisory Services*, 4.ed. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation

TİDE, (2016). İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve Yönetici Özeti, İstanbul : TİDE Yayınları.

Türedi, H., Gürbüz, F. ve Alıcı, Ü. (2014). COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), 141-155.

Türedi, H., Koban, A. O. ve Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (CoCo) Modellerinin Karşılaştırılması, *Sayıştay Dergisi*, 99, 95-119.

[www.coso.org](http://www.coso.org)

Yılandı, M. (2006). İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, 2.bs. Ankara : Nobel Yayın Dağıtım,.

Yüksel, N. (2015). *Türkiye'de Sağlık Sistemi ve 2003 Yılında Yapılan Sağlıkta Dönüşüm Reformunun Olumlu ve Olumsuz Algılarının Ölçümü*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul.