



**KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNDEN  
KAYNAKLANAN HATA VE HİLE ANALİZİ:  
BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE İNCELEME**

(Yüksek Lisans Tezi)

**Büşra ÖNCÜ GÜVEN**

Kütahya-2022

T.C.  
KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ  
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNDEN  
KAYNAKLANAN HATA VE HİLE ANALİZİ: BÜYÜKŞEHİR  
BELEDİYELERİNDE İNCELEME**

Danışman:  
Prof. Dr. Şerafettin SEVİM

Hazırlayan:  
Büşra ÖNCÜ GÜVEN

Kütahya-2022

## Kabul ve Onay

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan.....

(İmza)

Prof. Dr. Şerafettin SEVİM (Danışman)

Üye.....

(İmza)

Dr. Öğr. Üyesi Metin ÇALIK

Üye.....

(İmza)

Doç. Dr. Tunga BOZDOĞAN

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

İmza

Prof. Dr. Şahmurat ARIK

Enstitü Müdürü

## **Bilimsel Etik Bildirimi**

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “Kamu Sektöründe İç Kontrol Sisteminden Kaynaklanan Hata ve Hile Analizi: Büyükşehir Belediyelerinde İnceleme” adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlandığı aşamaya kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığımı, bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

....../....../2022

Büşra ÖNCÜ GÜVEN

## **Özgeçmiş**

İlköğretimini ve ortaöğretimini Oruçoğlu İlkokulu ve Ortaokulu'nda, liseyi Zafer Koleji Lisesi'nde tamamladı. 2017 yılında Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi Bilimler Fakültesi İşletme bölümünden mezun oldu. 2019 yılında Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'nde İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programına başladı.



## ÖZET

### KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNDEN KAYNAKLANAN HATA VE HİLE ANALİZİ: BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE İNCELEME

**ÖNCÜ GÜVEN, Büşra**  
**Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı**  
**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Şerafettin SEVİM**  
**Ocak, 2022, 133 sayfa**

İç kontrol sistemi; kurumların güvenilir, doğru ve şeffaf bilgi üretmesi ve sergilemesi bağlamında uygulanması gereken önemli bir süreçtir. Türkiye kamu sektöründe iç kontrol sistemi, 5018 sayılı Kamu Mali ve Kontrol Kanunu' na göre şekillenmektedir. 5018 sayılı kanun ise COSO iç kontrol modeli ile paralel bir şekilde işleyiş göstermektedir.

Kamu kurumlarında hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrol sistemi önemli bir rol oynamaktadır. İç kontrol sistemi, kaynakların etkin ve verimli kullanımı, belirlenen hedeflere ulaşma, mevzuata uygun işleyiş, mali raporlara güvenilirlik gibi faydalar sağlamasıyla büyükşehir belediyeleri açısından da önemli bir süreçtir. Sayıştay denetim raporları kapsamında büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminin etkin çalışmamasından dolayı birçok risk saptanmıştır. Araştırmada büyükşehir belediyelerinde tespiti sağlanan muhasebe hata ve hileleri iç kontrol sistemi bileşenleri ile ilişkilendirilmektedir.

Literatürde Sayıştay raporları kapsamında büyükşehir belediyelerinin hata ve hile analizine ve iç kontrol sistemi ile ilişkilendirilmesine yönelik bir çalışma bulunmaması araştırmamızı önemli kılmaktadır. Bu amaç doğrultusunda oluşabilecek risklerin önlenmesi bağlamında iç denetçilere yeni bir bakış açısı kazandırması beklenmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol Sistemi, Muhasebe Hataları, Muhasebe Hileleri, Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sistemi, İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

## ABSTRACT

### ERROR AND FRAUD ANALYSIS ARISING FROM THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN THE PUBLIC SECTOR: INVESTIGATION IN METROPOLİTAN MUNICIPALITIES

**ÖNCÜ GÜVEN, Büşra**

**Master Thesis, Department of Business Administration**

**Supervisor: Prof. Dr. Şerafettin SEVİM**

**January, 2022, 133 pages**

The internal control system is an important process that should be implemented in the context of institutions producing and displaying reliable, accurate and transparent information. The internal control system in the Turkish public sector is shaped according to the Public Finance and Control Law No. 5018. Law No. 5018 operates in parallel with the COSO internal control model.

The internal control system plays an important role in preventing errors and frauds in public institutions. The internal control system is also an important process for metropolitan municipalities in terms of providing benefits such as effective and efficient use of the hubs, reaching the determined targets, functioning in accordance with the legislation, and reliability in financial reports. Within the scope of the audit reports of the TCA, many risks have been identified due to the ineffective functioning of the internal control system in metropolitan municipalities. In the research, accounting errors and frauds detected in metropolitan municipalities are associated with internal control system components.

The fact that there is no study in the literature on error and fraud analysis of metropolitan municipalities within the scope of the SAI reports and associating them with the internal control system makes our research important.

**Keywords:** Internal Control System Accounting Errors, Accounting Fraud, Internal Control System in Metropolitan Municipalities Components of Internal Control System

## ÖNSÖZ

Yüksek lisans tezinin hazırlanma sürecinde benden yardımlarını ve desteğini esirgemeyen, her zaman yoluma ışık tutan değerli danışmanım Prof. Dr. Şerafettin SEVİM' e teşekkürü borç bilirim. Değerli jüri üyeleri, Dr. Öğr. Üyesi Metin ÇALIK' a ve Doç. Dr. Tunga BOZDOĞAN' a katkılarından dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Tez sürecim boyunca maddi ve manevi desteğini benden esirgemeyen sevgili ablam Kübra ÖNCÜ'ye, değerli eşim Ercan GÜVEN'e ve her zaman yanımda hissettiğim anneme, babama ve kardeşime sonsuz teşekkürlerimi sunarım.



## İÇİNDEKİLER

|                              | <u>Sayfa</u> |
|------------------------------|--------------|
| <b>ÖZET.....</b>             | <b>v</b>     |
| <b>ABSTRACT .....</b>        | <b>vi</b>    |
| <b>ÖNSÖZ.....</b>            | <b>vii</b>   |
| <b>İÇİNDEKİLER .....</b>     | <b>viii</b>  |
| <b>TABLolar LİSTESİ.....</b> | <b>xiv</b>   |
| <b>ŞEKİLLER LİSTESİ.....</b> | <b>xv</b>    |
| <b>KISALTMALAR .....</b>     | <b>xvi</b>   |
| <b>GİRİŞ .....</b>           | <b>1</b>     |

### BİRİNCİ BÖLÜM MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

|                                                                       |           |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1.1. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ .....</b>                           | <b>5</b>  |
| 1.1.1. Muhasebe Hatalarının Tanımı ve Özellikleri .....               | 5         |
| 1.1.2. Muhasebe Hatalarının Yapılma Nedenleri .....                   | 5         |
| 1.1.2.1. Bilgi Eksikliği ve Deneyimsizlik .....                       | 5         |
| 1.1.2.2. İhmal ve Dikkatsizlik .....                                  | 6         |
| 1.1.3. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması .....                   | 6         |
| 1.1.3.1. Matematiksel Hatalar .....                                   | 6         |
| 1.1.3.2. Kayıt Hataları .....                                         | 7         |
| 1.1.3.2.1. Rakamsal Hatalar .....                                     | 7         |
| 1.1.3.2.2. Yanlış Hesap Kullanımı .....                               | 7         |
| 1.1.3.2.3. Hesaplarda Borç ve Alacak Tarafının Karıştırılması ....    | 8         |
| 1.1.3.3. Unutma Hataları .....                                        | 9         |
| 1.1.3.4. Tekrarlama Hataları .....                                    | 10        |
| 1.1.3.5. Bilanço Hataları .....                                       | 10        |
| 1.1.3.5.1. Değerleme Hataları .....                                   | 10        |
| 1.1.3.5.2. Hesapların Birleşimi .....                                 | 11        |
| 1.1.4. Muhasebe Hilelerinin Tanımı ve Özellikleri .....               | 11        |
| 1.1.5. Muhasebe Hilelerinin Yapılma Nedenleri .....                   | 11        |
| 1.1.5.1. Yöneticiler Tarafından Yapılan Muhasebe Hile Nedenleri ..... | 12        |
| 1.1.5.2. Çalışanlar Tarafından Yapılan Muhasebe Hile Nedenleri .....  | 13        |
| 1.1.6. Muhasebe Hilelerinin Sınıflandırılması .....                   | 16        |
| 1.1.6.1. Kasti İşlemler .....                                         | 17        |
| 1.1.6.2. Kayıt Dışı İşlemler .....                                    | 17        |
| 1.1.6.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt .....                       | 18        |
| 1.1.6.4. Sahte/Yanıltıcı Hesaplar Açma .....                          | 18        |
| 1.1.6.5. Belge Sahtekarlığı .....                                     | 20        |
| 1.1.6.6. Bilanço Maskeleymesi .....                                   | 22        |
| <b>1.2. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN BELİRTİLERİ .....</b>            | <b>24</b> |
| 1.2.1. Muhasebe Faaliyetlerindeki Tutarsızlıklar .....                | 25        |
| 1.2.2. Kurumun Yapısı ile İlgili Sorunlar .....                       | 26        |

|                                                                                |           |
|--------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1.2.3. Analitik Anormallikler .....                                            | 27        |
| 1.2.4. Kurum Çalışanlarının Kişisel Özellikleri ve Aşırı Yaşam Biçimleri ..... | 28        |
| 1.2.5. Kurum Çalışanlarının Olağandışı Davranışları .....                      | 28        |
| 1.2.6. Şikayetler, Uyarılar ve İmada Bulunmalar .....                          | 29        |
| <b>1.3. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİ ÖNLEME YÖNTEMLERİ .....</b>                | <b>30</b> |
| 1.3.1. Hata ve Hileye Sebebiyet Veren Unsurların Ortadan Kaldırılması .....    | 31        |
| 1.3.2. Bağımsız Denetim .....                                                  | 31        |
| 1.3.3. İç Denetim ve İç Denetçilerin Sorumlulukları .....                      | 33        |
| 1.3.4. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Kurulması.....                          | 34        |
| 1.3.5. Veri Madenciliği .....                                                  | 35        |
| 1.3.6. Benford Yasası .....                                                    | 36        |
| 1.3.7. İhbar Hatlarının Kurulması .....                                        | 37        |
| 1.3.8. Diğer Yöntemler.....                                                    | 38        |

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU KURUMLARINDA RİSK ODAKLI İÇ KONTROL SİSTEMİ

|                                                                                  |           |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>2.1. RİSK VE RİSK YÖNETİMİ .....</b>                                          | <b>40</b> |
| 2.1.1. Risk Unsurunun Tanımı .....                                               | 40        |
| 2.1.2. Risk Yönetimi .....                                                       | 40        |
| 2.1.3. Risk Yönetim Süreci .....                                                 | 40        |
| 2.1.3.1. Risklerin Tanımlanması .....                                            | 40        |
| 2.1.3.2. Risklerin Değerlendirilmesi .....                                       | 41        |
| 2.1.3.3. Risk Düzeltme Yöntemlerinin Seçimi ve Uygulanması .....                 | 41        |
| 2.1.3.4. Risklerin Gözden Geçirilmesi ve Raporlanması.....                       | 42        |
| 2.1.4. Risk Yönetiminin Kuruma Sağladığı Faydalar .....                          | 42        |
| 2.1.5. Risk Yönetimi ve İç Kontrol İlişkisi .....                                | 43        |
| <b>2.2. İÇ KONTROL SİSTEMİ .....</b>                                             | <b>43</b> |
| 2.2.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı, Kapsamı ve Özellikleri.....                 | 43        |
| 2.2.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Amaçları.....                              | 45        |
| 2.2.3. İç Kontrol Sistemi Oluşturulurken Dikkat Edilmesi Gereken Faktörler... 47 |           |
| 2.2.3.1. Risk Faktörü.....                                                       | 47        |
| 2.2.3.2. Maliyet Faktörü.....                                                    | 48        |
| 2.2.4. İç Kontrol Sisteminin Türleri .....                                       | 49        |
| 2.2.4.1. Yönetimsel Kontroller.....                                              | 49        |
| 2.2.4.1.1. Doğru ve Güvenilir Bilgi Üretilmesi .....                             | 50        |
| 2.2.4.1.2. Kurum Varlıklarının ve Kayıtlarının Korunması .....                   | 50        |
| 2.2.4.1.3. Etkinlik ve Verimliliğin Sağlanması .....                             | 50        |
| 2.2.4.1.4. Politika ve Prosedürlere Uygunluk.....                                | 50        |
| 2.2.4.2. Muhasebe Kontrolleri .....                                              | 51        |
| 2.2.4.2.1. Varlıkların Korunması .....                                           | 51        |
| 2.2.4.2.2. Finansal Kayıtların Güvenilirliği.....                                | 52        |
| 2.2.4.2.3. Kıymet Hareketleri .....                                              | 52        |

|                                                                                                                    |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 2.2.5. İç Kontrolün Sistemindeki Sınırlamalar .....                                                                | 52        |
| 2.2.6. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri .....                                                                     | 53        |
| 2.2.6.1. Kontrol Ortamı .....                                                                                      | 54        |
| 2.2.6.2. Risk Değerleme .....                                                                                      | 55        |
| 2.2.6.3. Kontrol Faaliyetleri .....                                                                                | 56        |
| 2.2.6.3.1. Önleyici Kontroller .....                                                                               | 56        |
| 2.2.6.3.2. Tespit Edici Kontroller .....                                                                           | 56        |
| 2.2.6.3.3. Düzeltici Kontroller .....                                                                              | 57        |
| 2.2.6.3.4. Yönlendirici Kontroller .....                                                                           | 57        |
| 2.2.6.4. Bilgi ve İletişim .....                                                                                   | 57        |
| 2.2.6.5. Gözlem/ İzleme .....                                                                                      | 58        |
| <b>2.3. TÜRKİYE’DE İÇ KONTROL KAPSAMINDA YAPILAN DÜZENLEMELER .....</b>                                            | <b>59</b> |
| 2.3.1. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol Düzenlemeleri .....                                               | 59        |
| 2.3.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve İç Kontrol Düzenlemeleri .....                                  | 60        |
| 2.3.3. Sermaye Piyasası Kurulu İç Denetim Tebliği Kapsamında İç Kontrol Düzenlemeleri .....                        | 61        |
| 2.3.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Kontrol Düzenlemeleri .....                  | 62        |
| <b>2.4. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ KAPSAMINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ .....</b>                                            | <b>63</b> |
| 2.4.1. Kamu Sektörü Kapsamında Büyükşehir Belediyelerine İlişkin Bilgiler...                                       | 63        |
| 2.4.1.1. Büyükşehir Belediyesi Tanımı .....                                                                        | 64        |
| 2.4.1.2. Büyükşehir Belediyelerinin Özellikleri .....                                                              | 64        |
| 2.4.2. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sisteminin Mimarisi .....                                             | 65        |
| 2.4.2.1. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sisteminin Tanımı .....                                             | 65        |
| 2.4.2.2. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri .....                                     | 65        |
| 2.4.2.3. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sisteminin Amaçları .....                                           | 66        |
| 2.4.2.4. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sistemi Bileşenleri ve Standartları .....                           | 67        |
| 2.4.2.5. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrole İlişkin Sorumlular .....                                           | 69        |
| 2.4.2.5.1. Üst Yönetici .....                                                                                      | 69        |
| 2.4.2.5.2. Harcama Yetkilisi .....                                                                                 | 70        |
| 2.4.2.5.3. Strateji Geliştirme Birimleri .....                                                                     | 70        |
| 2.4.2.6. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sisteminin Hata ve Hileleri Belirleme ve Önlemedeki Etkinliği ..... | 71        |

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI**  
**KAPSAMINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNDEN KAYNAKLI HATA VE HİLE**  
**ANALİZİ**

|                                                                                                                                                                      |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ .....</b>                                                                                                                        | <b>74</b> |
| <b>3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI .....</b>                                                                                                                  | <b>74</b> |
| <b>3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE MODELİ .....</b>                                                                                                                     | <b>75</b> |
| <b>3.4. SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI KAPSAMINDA BÜYÜKŞEHİR</b><br><b>BELEDİYELERİNE İLİŞKİN BULGULAR.....</b>                                                          | <b>76</b> |
| 3.4.1. A Büyükşehir Belediyesi’ne İlişkin Bulgular .....                                                                                                             | 76        |
| 3.4.1.1. Bulgu 1: Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtları ile Taşınmaz<br>İcmal Cetvelinde Bulunan Kayıtlar Arasında Uyuşmazlık<br>Olması.....                           | 76        |
| 3.4.1.2. Bulgu 2: Belediye Tarafından Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait<br>Muhasebe Kayıtlarının Gerçeği Yansıtmaması .....                                             | 76        |
| 3.4.1.3. Bulgu 3: Devlet İhale Kanunu’na Bağlı Olarak Yap-İşlet-Devret<br>İşleyişine Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması.....                                      | 77        |
| 3.4.1.4. Bulgu 4: Varlık Envanteri Hesabının Yanlış Kullanımı.....                                                                                                   | 78        |
| 3.4.1.5. Bulgu 5: Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Kayıtlara Yanlış<br>Yansıtılması .....                                                                             | 78        |
| 3.4.1.6. Bulgu 6: Taşınır Mallara Ait Hatalı Muhasebe Kayıtları .....                                                                                                | 79        |
| 3.4.2. B Büyükşehir Belediyesi’ne İlişkin Bulgular.....                                                                                                              | 80        |
| 3.4.2.1. Bulgu 1: Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarına<br>Yer Verilmemesi.....                                                                        | 80        |
| 3.4.2.2. Bulgu 2: Taşınmaz Hesabına Ait Mali Tablolar ile Envanter<br>Arasında Tespit Edilen Uyuşmazlığın Net Değer Hesabına Kayıt<br>Edilmesi ile Düzeltilmesi..... | 80        |
| 3.4.2.3. Bulgu 3: Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Emlak Vergi<br>Değeri ile Yansıtılması .....                                                                | 81        |
| 3.4.2.4. Bulgu 4: Taşınmazlara Cins Tashihi Yapılmaması ve<br>Taşınmazların Fiili Kullanımı ile Kaydının Farklı Olması.....                                          | 81        |
| 3.4.2.5. Bulgu 5: Taşınmaz Değerinde Etkisi Olan Harcamalara Ait<br>Bilgilerin Güncel Olmaması .....                                                                 | 82        |
| 3.4.3. C Büyükşehir Belediyesi’ne İlişkin Bulgular.....                                                                                                              | 82        |
| 3.4.3.1. Bulgu 1: İndirim Konusu Yapılmaması Gereken KDV’nin İndirim<br>Konusu Yapılması .....                                                                       | 82        |
| 3.4.3.2. Bulgu 2: Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların<br>Varlık Hesaplarına Yansıtılmaması.....                                                       | 83        |
| 3.4.4. D Büyükşehir Belediyesi’ne İlişkin Bulgular .....                                                                                                             | 84        |
| 3.4.4.1. Bulgu 1: Amortisman Tabi Duran Varlıklara Ait Hatalı<br>Muhasebe Kaydı .....                                                                                | 84        |
| 3.4.4.2. Bulgu 2: Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Geçmiş Yıllara<br>Ait Faaliyet Gelir ve Giderlerinin Kayıtlara Yansıtılması.....                                | 85        |

|                                                                                                                                                           |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.4.4.3. Bulgu 3: Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması .....                                                                  | 85 |
| 3.4.4.4. Bulgu 4: Kalkınma Ajansı Payına İlişkin Yapılan Hesaplamalarda Eksiklik Olması .....                                                             | 86 |
| 3.4.4.5. Bulgu 5: Banka Kredi Faiz Tutarlarının Tümünün İlk Yıl Gider Olarak Kaydedilmesi .....                                                           | 86 |
| 3.4.4.6. Bulgu 6: Ticari Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere Ait KDV'nin İndirim Konusu Olmadığı Halde İndirim Konusu Yapılması .....                       | 87 |
| 3.4.5. E Büyükşehir Belediyesi'ne İlişkin Bulgular .....                                                                                                  | 87 |
| 3.4.5.1. Bulgu 1: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Kullanılmaması .....                                                       | 87 |
| 3.4.5.2. Bulgu 2: Satışı Gerçekleşen Taşınmazların Satış Bedelleri Üzerinden Kayıtlardan Çıkartılması .....                                               | 88 |
| 3.4.5.3. Bulgu 3: Birtakım Alacakların Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Hesaplara Yansıtılması .....                                                    | 89 |
| 3.4.5.4. Bulgu 4: Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabının Yanlış Kullanımı .....                                                                   | 90 |
| 3.4.6. F Büyükşehir Belediyesi'ne İlişkin Bulgular .....                                                                                                  | 90 |
| 3.4.6.1. Bulgu 1: Taşınmazların Tapuda Olan Kaydı ile Kurumun İlgili Birimlerinde Bulunan Taşınmazlara Ait Bilgilerin Birbiri ile Uyuşmaması .....        | 90 |
| 3.4.6.2. Bulgu 2: Kuruma Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması .....                                                           | 91 |
| 3.4.6.3. Bulgu 3: Diğer Kamu Kurumları Tarafından Belediyeye Tahsis Edilmiş Taşınmazlara Ait Yapılan İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması ..... | 92 |
| 3.4.6.4. Bulgu 4: Kuruma Ait Taşınmazların Diğer Kamu Kurumlarına Tahsis Edilmesine Ait İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması .....              | 92 |
| 3.4.6.5. Bulgu 5: Kurum Tarafından Yapılan Mal ve Hizmet Alımları İçin Ödenen KDV Tutarlarının İndirim Konusu Yapılması .....                             | 93 |
| 3.4.6.6. Bulgu 6: Kurumun Direkt Hizmet Alımı Bünyesinde Çalıştırılan İşçiler İçin Kıdem Tazminat Karşılıklarının Ayrılmaması .....                       | 93 |

### **3.5. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE SAYIŞTAY RAPORLARINDAKİ BULGULARA GÖRE MUHASEBE HATA VE HİLE ANALİZİ ..... 93**

|                                                                   |    |
|-------------------------------------------------------------------|----|
| 3.5.1. Matematiksel Hataların Analizi .....                       | 93 |
| 3.5.2. Kayıt Hatalarının Analizi .....                            | 94 |
| 3.5.2.1. Rakamsal Hatalar .....                                   | 94 |
| 3.5.2.2. Yanlış Hesap Kullanımı .....                             | 94 |
| 3.5.2.3. Hesaplarda Borç ve Alacak Tarafının Karıştırılması ..... | 95 |
| 3.5.3. Unutma Hatalarının Analizi .....                           | 95 |
| 3.5.4. Tekrarlama Hatalarının Analizi .....                       | 96 |
| 3.5.5. Bilanço Hatalarının Analizi .....                          | 96 |
| 3.5.5.1. Değerleme Hataları .....                                 | 97 |
| 3.5.5.2. Hesapların Birleşimi .....                               | 97 |
| 3.5.6. Kasti İşlemlerin Analizi .....                             | 97 |

|                                                           |    |
|-----------------------------------------------------------|----|
| 3.5.7. Kayıt Dışı İşlemlerin Analizi .....                | 98 |
| 3.5.8. Zamanından Önce veya Sonra Kayıtların Analizi..... | 98 |
| 3.5.9. Sahte/ Yanıltıcı Hesaplar Açma Analizi .....       | 99 |
| 3.5.10. Belge Sahtekarlığının Analizi .....               | 99 |
| 3.5.11. Bilanço Maskeleyişinin Analizi .....              | 99 |

### **3.6. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE TESPİT EDİLEN HATA VE HİLELERİN İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİYLE İLİŞKİLİNDİRİLMESİ ..... 107**

|                                                     |     |
|-----------------------------------------------------|-----|
| 3.6.1. Kontrol Ortamı ile İlişkilendirme.....       | 107 |
| 3.6.2. Risk Değerleme ile İlişkilendirme.....       | 109 |
| 3.6.3. Kontrol Faaliyetleri ile İlişkilendirme..... | 109 |
| 3.6.3.1. Önleyici Kontroller .....                  | 109 |
| 3.6.3.2. Tespit Edici Kontroller .....              | 109 |
| 3.6.3.3. Düzeltici Kontroller .....                 | 110 |
| 3.6.3.4. Yönlendirici Kontroller.....               | 111 |
| 3.6.4. Bilgi ve İletişim ile İlişkilendirme .....   | 111 |
| 3.6.5. Gözlem/İzleme ile İlişkilendirme .....       | 113 |

### **SONUÇ VE ÖNERİLER..... 119**

### **KAYNAKÇA ..... 123**

### **DİZİN ..... 133**

**TABLolar LİSTESİ****Sayfa**

|                                                                                                                                            |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Tablo 3.1:</b> Büyükşehir Belediyelerinde Sayıştay Raporlarındaki Bulgulara Göre<br>Muhasebe Hata ve Hile Analizi .....                 | 101 |
| <b>Tablo 3.2:</b> Kayıt Hatalarının Sınıflandırılması.....                                                                                 | 105 |
| <b>Tablo 3.3:</b> Bilanço Hatalarının Sınıflandırılması .....                                                                              | 106 |
| <b>Tablo 3.4:</b> Büyükşehir Belediyelerinde Analiz Edilen Hata ve Hilelerin İç Kontrol<br>Sistemi Bileşenleriyle İlişkilendirilmesi ..... | 114 |
| <b>Tablo 3.5:</b> Kontrol Faaliyetlerinin Sınıflandırılması.....                                                                           | 117 |



## ŞEKİLLER LİSTESİ

|                                                                                      | <b><u>Sayfa</u></b> |
|--------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| <b>Şekil 1.1:</b> Hile Üçgeni Unsurları .....                                        | 14                  |
| <b>Şekil 1.2:</b> İç Denetçilerin Sorumlulukları.....                                | 34                  |
| <b>Şekil 1.3:</b> Etkin Bir İç Kontrol Sistemi İçin Risk Faktörlerinin Tespiti ..... | 35                  |
| <b>Şekil 2.1:</b> İç Kontrol ile Fayda-Maliyet İlişkisi .....                        | 49                  |
| <b>Şekil 2.2:</b> COSO Küpü .....                                                    | 54                  |
| <b>Şekil 2.3:</b> İç Kontrol Standartları.....                                       | 69                  |
| <b>Şekil 2.4:</b> Kamu İç Mali Kontrol Yapısı.....                                   | 71                  |
| <b>Şekil 3.1:</b> Araştırmanın Modeli .....                                          | 75                  |



## KISALTMALAR

|              |                                          |
|--------------|------------------------------------------|
| <b>AB</b>    | Avrupa Birliği                           |
| <b>B</b>     | Bulgu                                    |
| <b>BB</b>    | Büyükşehir Belediyesi                    |
| <b>BDDK</b>  | Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kanunu |
| <b>COSO</b>  | Committee of Sponsoring Organizations    |
| <b>İDKK</b>  | İç Denetim Koordinasyon Kurulu           |
| <b>İKS</b>   | İç Kontrol Sistemi                       |
| <b>KDV</b>   | Katma Değer Vergisi                      |
| <b>KHK</b>   | Kanun Hükmünde Kararname                 |
| <b>KMYKK</b> | Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu     |
| <b>MDV</b>   | Maddi Duran Varlık                       |
| <b>MSUGT</b> | Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği  |
| <b>SOX</b>   | Sarbanes Oxley                           |
| <b>SPK</b>   | Sermaye Piyasası Kurulu                  |
| <b>TBMM</b>  | Türkiye Büyük Millet Meclisi             |
| <b>TDK</b>   | Türk Dil Kurumu                          |
| <b>TMSF</b>  | Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu           |
| <b>TTK</b>   | Türk Ticaret Kanunu                      |



**TEZ METNİ**

## GİRİŞ

Günümüzde gelişen teknoloji ve küreselleşmeyle birlikte kurumlar arasında rekabet hızla artış göstermiştir. Artan rekabet ile kurumlar karı maksimize ve maliyetleri minimize ederek sürdürülebilir bir büyüme sağlamayı amaçlamaktadır. Kurumların amaçlarına ulaşabilmeleri ve süreci başarıyla ilerletebilmeleri için etkin çalışan iç kontrol sistemiyle birlikte faaliyet göstermeleri oldukça önemli bir durum haline gelmiştir.

İç kontrol sistemi mekanizması sayesinde kurumlarda meydana gelebilecek olası risklerin önüne geçilmektedir. Mekanizmanın etkin çalışmasıyla birlikte kurumda meydana gelebilecek hata ve hile risklerine karşı makul bir güvence sağlanmaktadır. Ancak iç kontrol sistemi hata ve hileleri tamamen ortadan kaldıramamaktadır. Aynı zamanda iç kontrol sistemi hata ve hileler meydana geldikten sonra düzeltme amaçlı değil, meydana gelmeden önce olası riskleri önlemek için kullanılan prosedürler bütünüdür.

Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemine ilişkin faaliyetler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun' u çerçevesinde yürütülmektedir. Aşağıda büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemine ilişkin faaliyetlere yer verilmiştir:

- Varlık ve kaynakların etkin bir şekilde kullanılması,
- Uzun süreli performansa dayalı bütçe faaliyetlerine geçiş yapılması,
- Strateji geliştirme birimlerinin yer alması,
- Mali yönetime ve kontrol sistemine ait görevlerin ilgili birimlere aktarımı,
- Muhasebe ilkelerinden olan şeffaflık, hesap verilebilirlik kavramlarının yönetim sisteminde yer alması,
- Kamu harcamaları esnasında iç denetime ve dış denetime yönelik düzenlemeler yapılması,
- Muhasebe anlamında bütünlük sağlanmasına yönelik düzenlemeler.

Araştırmada ele alınan sorun iki noktada toplanabilir:

- Birincisi Sayıştay raporlarında bulunan büyükşehir belediyelerine ait bulgularda hangi muhasebe hata ve hileleri yer almaktadır?

- İkincisi ise söz konusu hata ve hilelerin kaynağını oluşturan iç kontrol sistemi bileşenleri nelerdir?

Araştırma, Sayıştay Başkanlığı sitesinde bulunan “Kamu İdareleri Denetim Raporları” nda yer alan 6 büyükşehir belediyesinin 2019 yılına ait 29 adet bulguyu kapsamaktadır.

Araştırmanın amacı incelemiş olduğumuz 6 adet büyükşehir belediyesinin 29 adet bulgusuna ait iç kontrol sisteminin yetersizliğinden kaynaklı olarak tespit edilen muhasebe hata ve hilelerini analiz etmektir. Analizi yapılan muhasebe hata ve hilelerinin hangi iç kontrol sistemi bileşeninin yetersizliğinden kaynaklandığına yönelik ilişkilendirilmeleri yapılmıştır.

Araştırma üç bölümden oluşmaktadır.

Araştırmanın birinci bölümünde, muhasebe hata ve hilelerinin kavramsal çerçevesine değinilmiştir. Kurumlarda hata ve hile kavramlarına ait bulguların olduğuna dair birtakım belirtilere yer verilmiştir. Kurumların, hata ve hileleri önlemesine yönelik uygulayabileceği birçok yöntem bulunmaktadır. Araştırmada 8 adet önleme yöntemi yer almaktadır. Ancak söz konusu yöntemler arasından kamu kurumlarında en yaygın olarak kullanılan iç kontrol sistemi ele alınarak analizlerin yapılmasına karar verilmiştir.

Araştırmanın ikinci bölümünde, kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin etkin çalışmamasından dolayı ortaya çıkabilecek risklere, iç kontrol ile risk arasındaki ilişkiye ve risk yönetimine değinilmiştir. Bununla birlikte iç kontrol sisteminin amaçlarına, önemine, türlerine, sınırlamalarına ve bileşenlerine yer verilmiştir. İç kontrol sistemi kuruma; performans, stratejik, yönetsel veya muhasebe anlamında fayda sağlamaktadır. Ancak araştırmamıza muhasebe anlamında iç kontrol sistemi konu olmuştur. Bunun sebebi Sayıştay’ın kamu sektörü kapsamında büyükşehir belediyelerini yalnızca muhasebe anlamında denetlemesidir. İç kontrol sistemi bağlamında, kamu sektöründe:

- Personellerin atama yoluyla işe alınması,
- Bütçelerin sınırlı olması,
- Bağımsız dış denetime sadece muhasebe anlamında tabi olması,
- Yasal düzenlemelerin baskısının özel sektöre göre daha çok olması,

- Kamu kurumlarının Sayıştay tarafından denetlenmesi gibi özel sektöre göre farklılıklarından dolayı kamu sektörü kapsamında büyükşehir belediyelerinde de iç kontrol sistemine ayrı bir şekilde değinilmiştir.

Ülkemizde büyükşehir belediyeleri 5018 Sayılı Kanun'a göre işleyiş göstermektedir. Dolayısıyla ülkemizde iç kontrol ile ilgili düzenlemelerden bahsedilmiştir. İç kontrol sistemi, büyükşehir belediyelerinde COSO ile bağlantılı işleyen bir mekanizmadır. Bu kapsamda temel ilkelerine, amaçlarına, bileşenlerine, yer verilmiştir. Ek olarak büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminin etkin çalışmasının önemine değinilmiştir. Hata ve hileleri belirleme ve önlemede etkin çalışma sonucunda kuruma katkılarından bahsedilmiştir.

Araştırmanın üçüncü bölümünde, Sayıştay denetim raporlarında yer alan 6 büyükşehir belediyesine ait 29 adet bulgudan bahsedilmiştir. Sayıştay raporlarında tüm belediyelere ait bulgular yer almaktadır. Ancak hepsini incelemek tekrara sebep olacağından en çok denetim görüşü kapsamında bulgu içeren ve konumuzla bağlantılı olan belediyeler ele alınmıştır. Aynı zamanda işlem hacmi ve nüfus büyüklüğü bakımından yoğun olan belediyelerin bulguları araştırmamıza konu olmuştur. Söz konusu bulgulara ait muhasebe hata ve hile analizi yapılmıştır. Analizde her belediyenin bulgularına ait hata ve hile sınıflandırılması yapılmıştır. Daha sonra sıklıklarına göre oluşturulan tablonun sonuçlarına yer verilmiştir. Bununla birlikte belediyelerin bulgularında tespiti sağlanan hata ve hileler iç kontrol sistemi bileşenleri ile ilişkilendirilmiştir. Buradaki amaç iç kontrol sisteminin hangi bileşeninin yetersizliğinden veya etkin çalışmamasından kaynaklı olarak hata ve hilelerin oluştuğuna yöneliktir. Daha sonrasında ise araştırmada yapılan tüm analizler için sonuçlar ve değerlendirmeler kapsamlı bir şekilde ifade edilmiştir.

Araştırma, kurumların iç kontrol sisteminin eksikliğinden oluşabilecek hata ve hilelere yönelik işleyen sistemlerini eleştirmesine ve gelişmesine katkı sağlayacak bilgi ve analizler içermektedir. Yapılan analizler, kamu kurumlarında denetçilere yol gösterici bir nitelik taşıyacağı ve incelenen büyükşehir belediyelerine ait herhangi bir akademik çalışma bulunmaması yönüyle söz konusu eksikliğin giderilmesi açısından araştırmamızı önemli kılmaktadır.



**BİRİNCİ BÖLÜM**  
**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

## **1.1. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ**

Araştırmanın birinci bölümünde muhasebe hata ve hilelerine ilişkin kavramlar açıklanacak, nedenlerinden, özelliklerinden, türlerinden, belirtilerinden ve önleme yöntemlerinden bahsedilecektir.

### **1.1.1. Muhasebe Hatalarının Tanımı ve Özellikleri**

Hata kavramı, sözlükte bilinçli olmadan yapılan yanlışlıklar olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe hataları ise finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan işlemlerin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasal düzenlemelere, politikalara ve prensiplere uymayacak şekilde bilinçli olarak yapılmayan yanlışlıklar olarak açıklanmaktadır (Özçelik, Aracı ve Keskin, 2017: 199).

Muhasebe hatalarının en temel özelliği kasıt unsuru içermemesidir. Bilinçli olarak yapılan hatalar muhasebe hilelerine dahil olmaktadır. Muhasebe hatalarında gerçekleşen işlem ve kayıtlardaki hatalar genellikle bireylerin bilgi eksikliği, dikkatsizlik ve gerekli özeni göstermemesinden kaynaklandığı belirtilmektedir (Artar, 2016: 37).

### **1.1.2. Muhasebe Hatalarının Yapılma Nedenleri**

Muhasebe hatalarının yapılma nedenleri iki başlıkta açıklanmaktadır.

#### **1.1.2.1. Bilgi Eksikliği ve Deneyimsizlik**

Finansal tablolarda ve muhasebe kayıtları yapılırken doğru ve güvenilir bilgi sağlanabilmesi için işlemi yapan muhasebe çalışanının, gereken tüm yasal düzenlemeleri, politikaları, ilkeleri tam anlamıyla bilmesi ve düzgün bir şekilde uygulaması gerekmektedir. Aksi takdirde bu prosedürleri bilmeyen bir muhasebe çalışanının işlem yapması muhasebede türlü hataların meydana gelmesine neden olacaktır. Çalışanlar yeterli bilgiye sahip olsalar dahi gerekli deneyimleri daha önceden sağlayamadıkları için de hatalar meydana gelebilmektedir. Dolayısıyla en önemli adım kaliteli, dürüst, bilgi ve deneyim sahibi muhasebe personellerinin çalıştırılmasıdır (Yıldırım, 2018: 28).

Kurumlarda çalışacak olan muhasebe personellerinin eğer deneyimi yok ise işe başlamadan önce gerekli bilgileri sağlayacak eğitimler, konferanslar ve seminer gibi iş

pozisyonu kapsamında bilgilendirme amaçlı destekler sağlanıp belirli bir yeterliliğe ulaştıktan sonra işe başlatmak bu düzensizlikleri önleyebilmektedir.

#### **1.1.2.2. İhmal ve Dikkatsizlik**

Muhasebe işlemleri gerçekleştirilirken kayıtların doğru ve güvenilirliği açısından bilgi ve deneyimin önemi kadar ihmal ve dikkatsizliğin de kişilerde minimum seviyede olmasının önemi de oldukça büyüktür.

Yapılan işlemlerde çalışanların dikkatsiz, özensiz ve ilgisiz olmasından kaynaklı olarak kişilerin kayıtları yapmayı unutması, kayıt yapsa dahi yanlış kayıt yapması gibi durumlardan kaynaklanan çeşitli düzensizlik ve muhasebe hataları ortaya çıkmaktadır. Söz konusu ihmal ve dikkatsizlikten kaynaklanan hatalar, ay sonu düzenlenmiş olan mizanlardan ya da zarar gören üçüncü bir kişinin itiraz etmesiyle ortaya çıkmaktadır. Ayrıca sağlıklı ve kontrollü bir muhasebe sisteminin yürütüldüğü kurumlarda, bahsedilen ihmal ve dikkatsizlikten kaynaklanan hatalar kısa sürede ortaya çıkmaktadır ve kontrolü yapılıp düzeltilmektedir (Koca, 2010: 36).

#### **1.1.3. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması**

Kurumlarda yapılan hatalar 5 başlık altında toplanmaktadır (Karahan ve İğde, 2017: 148):

- Matematiksel Hatalar,
- Kayıt Hataları,
- Unutma Hataları
- Tekrarlama Hataları,
- Bilanço Hatalarıdır.

##### **1.1.3.1. Matematiksel Hatalar**

Muhasebe kayıtlarının tutulması esnasında, genellikle amortismanların hatalı hesaplanması, KDV hesaplamalarında yanlışlık, envanter cetvellerinde yanlışlık gibi durumların meydana gelmesiyle defterler ya da belgeler üzerinde dört işlem hatalarının yapılmasıdır (Korucu, 2018: 7-8). Fişlerin girişinin yapıldığı esnada; reeskont, karşılık ayırma, faiz gibi hesaplamalarda oluşan hatalardır (Erol, 2008: 231).

### 1.1.3.2. Kayıt Hataları

Muhasebe kayıtları yapılırken meydana gelen rakamsal veya hesap hatalarıdır. Kayıt hataları; rakamsal, yanlış hesaba kaydetme, hesaplarda borç ve alacak tarafının karıştırılması hataları olarak üçe ayrılmaktadır.

#### 1.1.3.2.1. Rakamsal Hatalar

Kayıt esnasında, rakamların eksik veya fazla yazılması, rakamların belgelere geçirilirken yanlış görülmesi, rakamların yerlerinin değişik yazılması gibi unsurlardan kaynaklanan belgeler üzerinde gerçekleştirilen hatalardır (Ertürk,2010:6).

Örneğin X kurumu 20.10.2019 tarihinde Y bankasındaki hesabından 320.000 TL para çekmiştir ve kayıtlara aşağıdaki gibi hatalı yansıtılmıştır.

| 20.10.2019       |         |
|------------------|---------|
| 100 KASA Hs.     | 230.000 |
| 102 BANKALAR Hs. | 230.000 |

Yukarıda verilen örnekte, 320.000 TL kayıtlara geçirilmesi gerekirken 230.000 TL geçirilerek 90.000 TL tutarında bir noksanlık görülmektedir ve meydana gelen hatanın 23.10.19'da fark edildiğini düşünürsek düzeltme kaydı bu tarihte yapıp aşağıdaki gibi yer almaktadır.

| 23.10.2019       |        |
|------------------|--------|
| 100 KASA Hs.     | 90.000 |
| 102 BANKALAR Hs. | 90.000 |

#### 1.1.3.2.2. Yanlış Hesap Kullanımı

Muhasebe hataları içerisinde yer alan bilgisizlik ve dikkatsizlik unsurlarının muhasebe personeline bulunması sonucunda personelin kayıtlar üzerinde yaptığı

hatalardır. Aynı zamanda muhasebe personelinin bilgisizlikten kaynaklı olan, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine hâkim olmaması, kanunları yeterince doğru bilmemesinden kaynaklanan hesapları yanlış kaydetme hatası olarak bilinmektedir (Ercinler, 2014:21).

Örneğin, X kurumu 24.10.19 tarihinde 25.000 TL'lik mal satın almıştır. Mal bedelini peşin ödemiştir.

| 24.10.2019                |              |        |
|---------------------------|--------------|--------|
| 600 YURT İÇİ SATIŞLAR Hs. |              | 25.000 |
|                           | 100 KASA Hs. | 25.000 |

Yukarıdaki kayıta 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabı hatalı hesap olarak kullanılmıştır. Kayıt hatası 27.10.19 tarihinde fark edilmiş ve düzeltme kaydı aşağıdaki gibi yapılmıştır.

| 27.10.2019   |                           |        |
|--------------|---------------------------|--------|
| 100 KASA Hs. |                           | 25.000 |
|              | 600 YURT İÇİ SATIŞLAR Hs. | 25.000 |

Hatalı kayıt düzeltildikten sonra doğru kayıt aşağıda verilmiştir.

| 27.10.2019            |              |        |
|-----------------------|--------------|--------|
| 153 TİCARİ MALLAR Hs. |              | 25.000 |
|                       | 100 KASA Hs. | 25.000 |

### 1.1.3.2.3. Hesaplarda Borç ve Alacak Tarafının Karıştırılması

Olay ve işlemlerin muhasebeleştirilmesi esnasında ilgili hesabın alacak ve borç taraflarının karıştırılması sonucunda ortaya çıkan kayıt hatasıdır.

Örneğin; A kurumuna 07.03.2020 tarihinde 14.000 TL tutarında borcu olan B kurumu 09.03.2020 tarihinde borcunu çek yolu ile ödemiştir. B kurumu ilgili hesapların kaydını ise aşağıdaki gibi işlemiştir.

|             |                   |
|-------------|-------------------|
| 09.03.2020  |                   |
| 103 VERİLEN | 14.000            |
| ÇEKLER Hs.  |                   |
|             | 320 SATICILAR Hs. |
|             | 14.000            |

B kurumu 31.03.2020 tarihinde kontrol işlemi gerçekleştirirken bu muhasebe kaydının yanlış işlendiğini fark etmiştir. Hatanın; borç ve alacakların karıştırılmasından kaynaklandığını tespit etmiştir. Hatalı işlenen muhasebe kaydının düzeltilmesi aşağıdaki gibidir.

|                   |                    |
|-------------------|--------------------|
| 09.03.2020        |                    |
| 320 SATICILAR Hs. | 14.000             |
|                   | 103 VERİLEN ÇEKLER |
|                   | Hs.                |
|                   | 14.000             |

### 1.1.3.3. Unutma Hataları

Muhasebe ilkeleri kapsamındaki ‘Dönemsellik’ kavramına göre ilgili kişiler, muhasebe kayıtlarını ilgili döneme ait olacak şekilde defterlere işlemelidir. Kurumdaki herhangi bir işlemin muhasebe kaydının yapılmaması sonucunda ortaya çıkan muhasebe hatasıdır. Unutma hataları denetçiler açısından önem arz etmektedir. Dolayısıyla denetçilerin, unutma hatası olarak yapılan kayıt hatalarının hile olma olasılığını da göz

önünde bulundurmaları gerekmektedir. Kaydedilmesi unutulmuş tutar düşük bir miktar ise hata olarak kabullenilebilir (Ercinler, 2014: 23).

#### **1.1.3.4. Tekrarlama Hataları**

Bir muhasebe işleminin birden fazla kayıtlara alınması durumu olarak tanımlanan bir kayıt hatasıdır. Örneğin; bir kurum doğalgaz faturasını ödediğinde faturayı işleyip, bir süre sonra da makbuzu kayıtlara alması durumunda aynı işlemin iki kez kaydedilmesi ile yapılan hatalardır.

#### **1.1.3.5. Bilanço Hataları**

Bilanço, kurumun belirli bir tarihteki varlıkların ve varlıklarından sağlanan kaynakları yansıtan mali bir tablodur. Bilanço genellikle hesap dönemleri sonunda düzenlenmekte olup aktif ve pasif olarak iki tarafı mevcuttur. Bilançonun aktif tarafında yer alan varlıklar likidite derecesine göre en likit kalemden en az likiditeye göre sıralanırken; pasif tarafında yer alan kaynaklar ise borçların ödenme önceliği açısından vade süresine göre kısa vadeden uzun vadeye doğru sıralanmaktadır. Aktif tarafında yer alan varlıklar likidite derecesine göre en çok likitten en az likite doğru sıralanır, pasif tarafında yer alan kaynaklar ise vade süresine göre kısa vadeden uzun vadeye doğru olacak şekilde sıralanır. 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; bir kurum belirli bir tarihte bilançoya finansal durumunu anlaşılır ve gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılmalıdır. Dolayısıyla bir kurum yapacağı işlemlerde MSUGT'un bilanço ilkelerine uymadığı takdirde hata veya hileye sebep olur (Topsak, 2009: 52). Bilanço hataları; değerlendirme ve hesapların birleşimi olarak ikiye ayrılmaktadır.

##### **1.1.3.5.1. Değerleme Hataları**

Bilanço olması gerektiği tarihte kurumun gerçek değerini göstermesi gerekmektedir. Aksi takdirde olması gereken durum ile var olan durum arasında farklılıklar oluşur. Söz konusu durumda da gerekli yasal kurallara uyulmadığı tespit edilir. Var olan kurallara aykırı şekilde yapılan işlemler değerlendirme hatası olarak kabul edilmektedir.

#### **1.1.3.5.2. Hesapların Birleşimi**

Kurumlar yaptığı kayıt ve işlemleri Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne uyacak şekilde tüm hesapları ayrı olarak işlemesi gerekmektedir. Kayıt veya işlemleri tek bir hesap altında işlemesi veya mahsup etmesi hataları meydana getirmektedir (Okay, 2011: 45).

#### **1.1.4. Muhasebe Hilelerinin Tanımı ve Özellikleri**

Hile kavramı; literatürde bir kişinin kendi çıkarları doğrultusunda birini aldatması, yanıltması, kandırması olarak yer almaktadır. Hileli yapılan işlemler kasten yapılmaktadır. Hilelerin ortaya çıkartılması oldukça güçtür. Dolayısıyla hileli yapılacak işlemlerin tespiti ilgili kişiler açısından güçtür. Hile ortaya çıkmadan önce birtakım önlemler almak gerekmektedir. Dolayısıyla hile yapıldıktan sonra hileyi ortaya çıkartmak hem maliyetli hem de zaman açısından uğraştırıcı olacaktır (Abdioğlu, 2007: 161).

Muhasebe hileleri ise, kişilerin belirli bir çıkar sağlamak amacıyla yaptıkları muhasebe bilgilerinin toplanılması, kaydedilmesi ve rapor edilmesi sürecinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne aykırı olacak şekilde belge üzerinde gerçekleştirilen ve kasıt unsurunu da barındıran hatalardır (www.bdturkey.com, 2017).

Muhasebe hataları ile muhasebe hileleri arasındaki fark, hilenin kasıt unsuru içermesidir. Muhasebe hataları bilgisizlik, dikkatsizlik ve tecrübesizlikten kaynaklanmaktadır. Muhasebe hileleri ise direkt bilinçli bir şekilde yapılmaktadır. Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde meydana gelirken; hileler belgeler üzerinde ortaya çıkmaktadır (Çatıkkaş, 2011: 19).

#### **1.1.5. Muhasebe Hilelerinin Yapılma Nedenleri**

Muhasebe hileleri genellikle çalışanlar veya yöneticiler tarafından yapılmaktadır. Çalışanlar ve yöneticiler; hak etmediği ödül veya teşvikten yararlanmak, yolsuzluk yapmak, kurumun mevcut durumunu olduğundan farklı göstermek, vergi kaçırmak, kar payını minimum seviyede dağıtmak, zimmetleri gizlemek gibi bazı amaçlar doğrultusunda hile yapmaya yönelmektedirler (Açık, 2012: 355).

### 1.1.5.1. Yöneticiler Tarafından Yapılan Muhasebe Hile Nedenleri

Yöneticiler tarafından muhasebe hilelerin yapılma nedenleri, kurumun finansal durumunu mevcut durumundan daha iyi veya daha kötü göstermektir. Yöneticilerin hile yapmalarındaki amaç; kurumun giderlerini/harcamalarını yüksek göstererek veya gelirini düşük göstererek düşük vergi ödemeyi planlaması, özel giderlerin kurum giderlerine aktarılması, arızı giderlerin gizlenmesi, kar dağıtımını minimum seviyede gerçekleştirmek istemesi, hak teşkil etmeyen devlet teşviklerden yararlanma arzusu gibi örneklendirebiliriz (Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş, 2013: 9).

Yöneticilerin hile işleme oranları kurum çalışanlarının hile işleme oranlarına göre daha düşük olduğu düşünülmektedir. Ancak kurum yöneticilerinin meydana getirdikleri hileler; kurum ortaklarını, yatırım yapanları, borç verenleri, pay sahiplerini, finans kuruluşlarını, kamu kuruluşlarını, sermaye piyasası gibi birçok kuruluşu olumsuz yönde etkilemektedir (Ercinler, 2014: 7).

Kurum yöneticileri ile kurum çalışanlarının yaptıkları hileler farklıdır. Kurum yöneticileri daha çok kendi çıkarları doğrultusunda kurumun gerçek durumunu olduğundan farklı göstererek birtakım hilelere başvurumaktadırlar. Kurum çalışanı ise kolayca zimmetine geçirebileceği hilelere başvurumaktadır (Şentürk, 2004: 17).

Bir kurumda aşağıda verilen işlemler sıklıkla görülüyor ise kurum yöneticisi tarafından hile yapılma söz konusu olabilir (Eker, 2018: 36):

- Kurum yöneticilerinin özel yaşamlarından kaynaklı parasal durumları (kumar oynaması, borçlu olması, ailesine yeterli gelemediğini düşünmesi),
- Dönem sonuna yakın normal olmayan yüksek karlı işlemler,
- Borç ve alacak kısımlarında olağan dışı artış azalışlar,
- Kurumun iç kontrol mekanizmasının olmaması veya yetersiz kalması,
- Finansal tablolarda yer alması gereken kayıt ve bilgilerin gizlenmesi, değiştirilmesi, eksik kalması veya yanlış bilgilerin yer alması, açıklamaların tam ve net olmaması ve kurum kayıtlarında bu işlemlerin sürekli olarak görülmesi,
- Alım, satım yaptığı kurumlarla olduğundan fazla finansal işlemlerinin yoğunluğundan kaynaklı olarak kurum yöneticileri birçok nedenden dolayı hileye başvurumaktadırlar.

### 1.1.5.2. Çalışanlar Tarafından Yapılan Muhasebe Hile Nedenleri

Kurum çalışanları kendi çıkarları veya üçüncü şahısların çıkarları doğrultusunda kurumun kaynak ve varlıklarını bilinçli olarak yanlış veya eksik bir şekilde kötüye kullanması itibariyle hileye başvurmaktadırlar. Günümüzde teknolojinin gelişmesi ve kurum sayılarının artmasıyla daha çok çalışana ihtiyaç duyularak kurumda yapılan hile oranları artış göstermektedir. Kurum çalışanlarının hileye başvurusu hem kurum açısından hem de diğer çalışanlar açısından olumsuz bir durum arz etmektedir.

Yapılan araştırmalarda, çalışanlar tarafından yapılan hileler öncelikle minimum seviyede başlayarak ilgili kişinin durumu benimsemesiyle hile seviyesi yükseliş gösterdiği kanısına varılmıştır. Kurum çalışanlarının yaptığı hileler iki şekilde ele alınabilir. Doğrudan yapılan hileler; çalışanların kuruma ait stoklarını, hazır değerlerini, menkul kıymetlerini direkt olarak ele geçirmesiyle yapılan hilelerdir. Bu yapılan işlemde kişi kendisine olmayan bir kurum yaratır ve ürün alışı yapmadan ürün almış gibi gösterir ve bunun da ödemesini tahsil eder. Doğrudan hilelerde üçüncü bir şahıs bulunmamakta olup ilgili kişi tüm hileden sorumlu tutulmaktadır. Hile yoluyla ele geçirdiği tüm para ona aittir. Dolaylı yapılan hilelerde ise, müşteri veya satıcı gibi bir üçüncü şahıs bulunmaktadır. Örneğin; çalışanlar, satıcılardan düşük kaliteli ürün alıp yüksek kaliteli ürün almış gibi göstererek aradaki fiyat farkını yaptığı anlaşmalara göre paylaşabilirler (Eker, 2018: 34).

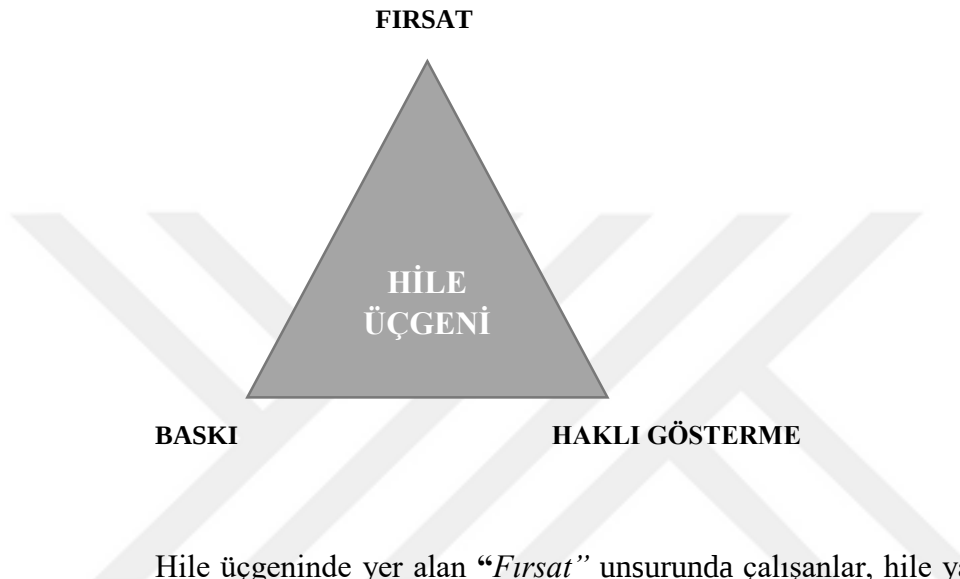
Kurum çalışanlarının sıklıkla yaptığı hileler aşağıda verilmiştir (<http://www.alomaliye.com>, 2003):

- Yapılan para tahsilatlarının kayıtlara alınmadan kişinin zimmetine geçirmesi,
- Para tahsilatının kaydı olmasına karşın kişinin zimmetine geçirmesi,
- Kuruma ait olan çeklerin değiştirilmesi veya ele geçirilmesi,
- Malların stoklarında veya hurdalarda aşırma,
- Giderlerin yüksek gösterilmesi,
- Duran varlık ya da kurum ekipmanlarını aşırma,
- Hayali ödemeler oluşturarak parayı aşırma,
- İş için yapılan seyahatlere şahsi seyahatlerini de eklemesi.

Kurumda yapılan hileleri önlemek ve bir daha bu durumlarla karşı karşıya gelmemek adına öncelikle kurum çalışanlarının hileye hangi sebeplerle başvurmak

istediklerini ele almak gerekmektedir. Kurum çalışanları ‘hile üçgeni’ adı verilen; fırsat, baskı ve kendini haklı gösterme gibi üç unsuru kapsayan nedenlerden dolayı hileye başvurmaktadır. Kurum çalışanlarının hileyi yapabilmeleri için hile üçgeni yapısına ait olan bu üç unsurun bir arada bulunması sonucunda hilenin meydana geldiğini söylemek mümkündür (Korucu, 2018:18).

**Şekil 1.1: Hile Üçgeni Unsurları**



Hile üçgeninde yer alan “*Fırsat*” unsurunda çalışanlar, hile yapma imkanının, yani fırsat unsurunun oluşması halinde hilenin yapılmasının kaçınılmaz olduğunu savunmaktadır. Bir kurumda iç kontrol ve denetimler yeterli seviyede değil ise bu durumda çalışanlar yapacağı hilenin ortaya çıkma ihtimalinin düşük olduğunu varsayarak kendilerine hile yapma fırsatı yaratmaktadırlar. Kurumlarda oluşabilecek fırsat unsurları aşağıda verilmiştir (Yıldırım, 2018: 48):

- Kişiler hileye başvurdıklarında karşılığında ceza almayacaklarının bilincinde olmaları,
- Çalışanlar arasındaki iletişimin aktif olmaması veya iletişimlerinin çok iyi olması,
- Üst yöneticilerdeki umursamazlık ve kontrolsüzlükten kaynaklı çalışanlarını gözetlememesi,
- Çalışanlara ve üst yönetime ahlaki değerlerin benimsetilememesi.

Dünya genelinde yapılan bir araştırmaya göre (www.pusulaadlimuhasebeuzmanligi.com, 2021):

- Tüm koşullarda hile yapanların oranı %10,

- Fırsatın mevcut olduğu durumlarda hile yapanların oranı %75,
- Hiçbir durumda hile yapmayanların oranı %15.

“*Baskı*” unsuru ise çalışanların özel hayatlarındaki birtakım olumsuzluklardan kaynaklanan sorunları çözmek ve üzerinde hissettiği sorumluluklardan kaçış yolu olarak hileye başvurumaktadırlar. Çalışanlar üzerinde uygulanan baskılar (Terzi, 2012: 35):

- Finansal Baskılar,
- Kişinin Hayatını Olumsuz Etkileyecek Alışkanlıkları,
- Kurumun Üst Kademedan Alt Kademe Yapılan Baskılar

Baskı türlerini açıklayacak olursak; kişileri etkileme oranı en çok olan unsurun finansal baskılar olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Kişi ailesine yetersiz geldiğini düşünebilir veya belirli bir borcun altına girerek aldığı maaşın yetersiz kalması gibi durumlardan kişi hileye başvurarak sorunlarını çözmeye çalışmaktadır. Finansal durumu iyi olmayan veya iyi olup yüksek miktarda borçları olan çalışanların haricinde yüksek bir statüye sahip müdürler, yöneticiler de daha lüks yaşama isteklerinden dolayı ihtiyaçlarını usulsüz bir şekilde kurumdan karşılayarak hilelere başvurumaktadırlar (Ercinler, 2014: 5).

Kurum çalışanlarının, baskı unsurundan kaynaklı hileye başvurumalarının bazı nedenleri aşağıda verilmektedir (Yıldırım, 2018: 47):

- Şu anki yaşam şartlarından memnun olmama ve daha lüks bir şekilde hayatını sürdürme arzusu,
- Ödemekte zorlanılan yüksek tutarlı şahsi borçlar,
- Hesapta olmayan harcamalar,
- Sağlık ile ilgili yapılan yüksek harcamalar,
- Kar edilemeyen yatırımlar,
- Kumar, alkol veya uyuşturucu bağımlılığından kaynaklanan engellenemeyen harcamalar,
- Her zaman daha fazlasını kazanmak isteğiyle ortaya çıkan açgözlülük duygusu,
- İşverenin, kişiye hak ettiği maaşı vermediği düşüncesi.

Bir diğer hile üçgeni olan “*Kendini Haklı Gösterme*” unsurunda ise çalışanlar yaptıkları hile sonucu olarak kendilerini haklı gösterecek birtakım bahaneler üretmeye başlayarak bu bahaneleri zamanla mantık çerçevelerine oturtmaktadırlar. Kişilerin

kendilerini haklı göstermek için ürettikleri bahaneler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kayıkçıoğlu, 2019: 86; Korucu, 2018: 19):

- Kurum tüm süreçlerinde, risk faktörlerini göz önünde bulundurmayıp ortaya çıkan hilelerin önlenmesinde bir mekanizma geliştirmemesi ve çalışanlara bir fırsat verme söz konusu,
- Kurumun etik değerlerinin tam olarak çalışanlara yansıtılmaması sonucunda kişilerin işvereni suçlu görmesi,
- Hileyi gerçekleştiren kişi, kuruma vermiş olduğu değerlerin karşılığını alamamasından kaynaklı olarak hileye başvurduğunu savunması,
- Kişilerin kendi çıkarları için yapmış olduğu hileler ortaya çıkarıldığında, kendisi için değil kurumun yararı için yaptığını iddia etmesi,
- Zimmetine geçirmiş olduğu nakitleri borç için aldığını ve zamanı geldiğinde geri ödeyeceğini belirtmesi.

Yukarıda açıklamalarının yer aldığı hile üçgeni unsurlarından bir tanesinin dahi kurumda etkin olması durumu o kurumda hile yapılma olasılığının olduğunu göstermektedir. Tüm unsurların ise etkin olması kurumda hilenin mevcut olduğunun bir göstergesi olmaktadır. Kurumlarda yapılacak hileleri önlemek oldukça maliyetli ve yıpratıcı olduğu için hileler çalışanlar tarafından yapılmadan önce ilgili kişilerin olası riskleri öngörebilmesi ve olası durumlara karşın tedbirler alabilmesi kurumlar için oldukça önemli bir husustur. Nitekim hilenin mevcut olduğu bir durum söz konusu ise öncelikle çalışanların mesai saatleri içerisindeki faaliyetleri ve özel yaşamındaki sorunları ile yakından ilgilenilerek olağandışı durumlar tespit edilmelidir (Dumanoğlu, 2005: 352).

#### **1.1.6. Muhasebe Hilelerinin Sınıflandırılması**

Doğan ve Nazlı yapmış oldukları çalışmada en sık karşılaşılan muhasebe hilelerini altı başlık altında ele almışlardır. Bu hileler şunlardır (Doğan ve Nazlı, 2015: 197):

- Kasti İşlemler,
- Kayıt Dışı İşlemler,
- Zamanından Önce veya Sonra Kayıt,
- Sahte/ Yanıltıcı Hesaplar Açma,

- Belge Sahtekarlığı,
- Bilanço Maskeleyesi.

#### 1.1.6.1. Kasti İşlemler

Yukarıdaki kısımlarda da açıkladığımız gibi muhasebe hatalarının meydana gelmesinde kişilerin bilgi eksilikleri, dikkatsizliği ve tecrübesizlikleri rol almaktadır. Kişiler kasıtlı bir şekilde muhasebe hatalarını meydana getiriyorsa ve muhasebe hatalarının nedenlerine sığınmıyorsa burada bir muhasebe hilesi oluşmaktadır. Yapılan işlemlerin muhasebe hatası mı yoksa hilesi mi olduğunu tespit etmek oldukça güçtür. Eğer ki yapılan işlemde kişilerin bilinçli olarak hata yaptığı kanıtlanamıyorsa, o işlemdeki yanlışlık muhasebe hatası olarak kabul edilmektedir (Özçelik, Aracı ve Keskin, 2017: 202).

#### 1.1.6.2. Kayıt Dışı İşlemler

MSUGT'a göre kurumların tüm işlem ve kayıtları belgelere dayandırılarak yapılmalı ve bu belgelerin kurumun gerçek durumunu göstermesi beklenmektedir. Yapılan işlem ve kayıtların belgelere dayandırılmaması ve defterlere kaydedilmemesi durumu kayıt dışı işlemler olarak adlandırılmaktadır. Kurumda kayıt dışı işlemlerin olması, gerçeği yansıtmadığını göstermekte olup, kendi itibarını zedelemeye sebep olmaktadır. Kayıt dışı işlemler kurumun fatura almadığını, düzenlemediğini veya elde bir fatura olsa dahi gizlendiği gibi durumlardan oluşmaktadır. Kurumların fatura düzenlememesinin en temel amacı kurum gelirlerini düşük göstererek en az vergiyi ödemektir. Kayıt dışı işlemlerde kurum yaptığı satışları gizleyerek vergi kaçırmayı amaçlamaktadır. Satılan bir ürünün satışının ve alışının kayıtlara yansıtılmadığı durumunda, matrah farkı; ürünün satış fiyatı ile alış fiyatı arasındaki fark olarak alınır. Sadece ürünün satışının kaydı yok alışının var ise matrah farkı, ürünün satış fiyatının tamamı olarak ele alınmaktadır (Bayraktar, 2007: 25).

Kurumların karlarını minimum tutarda göstermek istemelerinin nedenleri aşağıda verilmiştir (www.abdullahcavus.com.tr, 2019):

- En temel neden olan vergiden kaçınmak istemeleri,
- Kurum ortakları mevcut ise onlara minimum tutarda kar payı vermek istenilmesi,

- Kurumun belirli gelirlerini bir başka tarafa yansıtarak haksız yere gelir elde etmesi,
- Kurumun borsada mevcut olan hisse senetlerinin değerlerini minimum seviyede göstererek spekülasyon yapmak.

#### **1.1.6.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt**

Kurumlar bütün işlemleri ve kayıtlarını disiplinli ve planlı bir şekilde VUK' da belirtilen süre zarfı içerisinde ilgili defterlere yansıtılmalıdırlar. Muhasebe işlemlerinde tarih önemli bir husustur. Tüm işlemlerin yapılması gereken belirli bir tarihi vardır ve kurumların belirlenen tarihe uyulması beklenir.

İşlemlerin gerçekleştiği tarih ile kayıtlara yansıtılma tarihi arasında fark olmamalıdır. Bu durum muhasebede raporlama kısmında önemli bir husustur. Bir işlem tarihinden önce veya sonra kayıtlara yansıtılıyorsa burada amaçlanan gizli bir durum söz konusu olabilir. Yıl sonlarına doğru alınan ürünlerin stoklarının yüksek görünmemesi için ürünlerin kayıt işlemlerinin bilanço gününden sonraya bırakılması veya kurumun nakit durumunu olduğundan daha yüksek göstermek için bilanço gününden sonra kuruma girecek olan nakitlerin kaydını daha önceden kayıtlara yansıtılması gibi örnekler verilebilir (Özçelik, Aracı ve Keskin, 2017: 202).

#### **1.1.6.4. Sahte/Yanılıcı Hesaplar Açma**

Bu muhasebe hilesinde kişiler, mevcut durumundan farklı olarak kurum gelirlerini düşük göstermek veya giderlerini yüksek göstermek amacıyla sahte kişiler adına yanılıcı hesaplar açılmaktadır. Hile amacıyla açılan bu yanılıcı hesaplar daha sonra uygun bir başka hesapla denkleştirilerek kapatılmaktadır. Yanılıcı hesaplar, kurumlardaki belgesiz işlemler için veya kayıtlara yansıtılmayan işlemleri gizleyebilmek için açılmaktadır. Bu hesaplar, kurumda zaten mevcut olan bir hileyi ortaya çıkarmamak amacıyla oluşturulan hesaplardır (Bayraktar, 2007: 27).

Kurumların yanılıcı hesaplar oluşturmalarındaki amaçların bir kısmı aşağıda verilmiştir (Okay, 2011: 61):

- Kurum çalışanlarının, yöneticilerinin veya pay sahiplerinin yapmış olduğu mevcut hileyi gizlemeye yönelik bir yanılıcı hesap açmak,

- Vergi kaçırma isteği,
- Kayıtlara veya belgelere yansıtılmayan işlemleri karşılaştırma yaparak denkleştirmek,
- Kurumun mevcut durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü göstermek.

Kurumlarda en sık karşılaşılan sahte/yanıltıcı işlemlerin bir kısmı aşağıda verilmiştir (Topsak, 2009: 60-61):

- Esnafların, vergiden sorumlu olmayan kısmına harcamalar yapıldığını göstererek bir gider pusulası oluşturulması ve giderlerin yüksek gösterilmesinin amaçlanması,
- Kurum herhangi bir sektörden alım satım yaparken arada komisyoncu olmasa dahi komisyoncu olduğunu varsayarak, belirlediği harcama tutarını komisyon gideri hesabına yansıtması,
- Kurumun hissedarlarına borcu varmış gibi yansıtılarak hissedarlara bir miktar para aktarımı yapılması,
- Kurum hükmüne haiz olmayan gerçek dışı kişiler veya kurumlar kullanılarak alacak hesaplarının tanımlanması. Söz konusu alacakların şüpheli alacak olarak hesaplara yansıtılarak karşılık ayrılması,
- Gerçek dışı kişiler veya kurumlardan mal veya hizmet alınmış gibi gösterilerek kayıtlara yansıtılması,
- Bir malın yüksek bir fiyattan satışı yapılmasına rağmen faturanın daha düşük bir fiyattan ve başka kimseler adına düzenlenmesi.

### 1.1.6.5. Belge Sahtekarlığı

Belge sahtekarlığı muhasebe hileleri arasında en çok başvurulan yöntemdir. Bu yöntemi iki başlıkta incelemek mümkündür. İlk olarak sahte belge hem yapılan faaliyetin hem de kayıtlarının yansıtıldığı belgenin gerçek olmama durumudur. Bu duruma gerçekte tamire ihtiyacı olmayan bir üretim makinesini tamir edilmiş gibi göstererek gerçek dışı fatura kesilmesi örneğini verebiliriz. İkincisi ise yanıltıcı belgelerdir. Bu belgelerde yapılan faaliyet gerçektir ancak belgeye yansıtılan miktarlar ve fiyatlar gerçeği yansıtmamaktadır. Bir ürün alışı yapılırken fiyatın veya miktarın olduğundan fazla ya da az gösterilmesi, şahsi giderlerin kurum giderlerine yansıtılması (telefon faturası, elektrik faturası, benzin vb.), satılan bir ürünün satış fiyatının olduğundan daha az gösterilmesi olarak örnek verilebilir. Nitekim kayıtların yansıdığı belgeler, gerçekleştirilen faaliyeti olduğundan farklı göstermektedir. Sahte belgelerin veya yanıltıcı belgelerin varlığı durumunda yapılan hilenin, ilgili kişiler tarafından ortaya çıkarılması oldukça güçtür. Bu nedenle ilgili kişiler tarafından en çok tercih edilen hile yöntemidir (Genç, 2009: 42-43).

Hileyi gerçekleştirmek isteyen taraflar, gelirlerini düşük gösterebilmek amacıyla giderlerini yüksek göstererek sahte belgelere veya yanıltıcı belgelere başvurumaktadırlar.

Bir yazı belirli özelliklere sahip ise belge niteliğini taşımaktadır. Aksi takdirde her yazı belge olarak nitelendirilemez. Türk Ceza Kanunu'nda sahte bir belge "Taşınabilen bir şey üzerine yazılıp da bir kimliği olan ve hukuki hüküm ifade eden bir olayı ispata yarayan yazı" olarak tanımlanmaktadır. Sahte veya yanıltıcı belgeleri kasten düzenleyen kişiler, kaçakçılık suçu ile yargılanmaktadırlar ([www.archive.ismmmo.org.tr/](http://www.archive.ismmmo.org.tr/), 2021).

Günümüzde sahte belge ve yanıltıcı belgeler olarak en çok faturaların düzenlendiği görülmektedir. Bir emtianın satılması veya bir hizmetin verilmesi gerekçesi ile faturalar düzenlenebilir. Nitekim yasalar doğrultusunda bu amaçlar haricinde fatura veya fatura yerine geçecek hiçbir belge düzenlenemez. Aksi takdirde bu belgeler sahte belge veya yanıltıcı belge olarak adlandırılır (Koşar, 2020: 257). Sahte ve yanıltıcı faturalar çoğunlukla peşin ödenmiş olarak yani kapalı fatura olarak düzenlenmektedir. En sık karşılaşılan sahte belge ve yanıltıcı belge düzenleme fiilleri aşağıda verilmiştir (Irmak vd., 2002: 45):

- Gerçek dışı kişiler adına belgelerin düzenlenmesi,
- Gerçek kişiler adına kullanılan numaraların aynı olmasıyla birlikte, birden fazla belgenin düzenlenmesi,
- Gerçek kişinin normalde olmayan bir harcama yapıldığını gösteren bir belge düzenlenmesi,
- Gerçek bir kişi tarafından yapılan gerçek bir harcamanın miktar veya tutarlarını mevcut halinden farklı olacak şekilde göstererek belge düzenlenmesi,
- VUK' un şekil ve düzen koşullarına ilişkin ilkelerine itibar etmeden düzenlenen belgeler.

Kişilerin sahte belge veya yanıltıcı belge düzenlemesindeki birtakım faktörler aşağıda verilmiştir (Irmak vd., 2002: 46-47):

- Kurumların gelirlerini gizleyememesi durumunda, giderlerini veya harcamalarını olduğundan yüksek göstermesi veya gerçek dışı alış faturalarını düzenlemesi,
- Gerçek olmayan mal alış veya hiçbir şekilde alınmayan hizmetleri alınmış gibi göstererek vergi matrahını gizlemek amacıyla belgelerin düzenlenmesi,
- Fiyat olarak düşük, miktar olarak yüksek bir bedel olarak yansıtılan bir satış belgesinin düzenlenmesi (Örneğin; bir kurum elindeki 200 tane malından 20 tanesini 200.000 TL'ye satmaktadır. Ancak faturaya 200 tanesini 200.000 TL'ye satmış gibi yansıtarak kalan 180 tanesini daha yüksek fiyatlarla ileri tarihlerde satışa sunmasıdır.),
- İhracı gerçekleşen ürünlerin KDV'lerinin yüksek fiyatlarda gösterilmesi,
- Zirai stopajdan kaçınmak için sahte fatura düzenlenmesi (Çiftçilerden alınan ürünleri tüccardan alınmış gibi göstererek zirai ürünlere yapılan stopaj tutarından kaçınmak ve hakkı olmayan KDV indiriminden yararlanılması),
- Gerçek dışı aracı kurumlara kurarak mevcut faaliyetlerin gizlenmesi (Örneğin; X kurumu, Y kurumuna bir ürününü 150 TL'ye satışını yapmadan önce gerçek dışı aracı olan Z kurumuna 120 TL ile faturalandırmakta, Z kurumu da aynı olan ürünü 150 TL ile Y kurumuna faturalandırmaktadır. Bu durumda X kurumu gelirini düşük göstererek az vergi ödemeyi başarmaktadır. Z kurumunda oluşan gerçek

dışı gelir ise bir şekilde vergi dairelerinin bilgisi dahiline alınmamakta veya vergi ödenme zamanında ödenmemektedir.

VUK' un 340. maddesinin ikinci fıkrası ve aynı kanunun 359-360 maddeleri gereğince “sahte belge” düzenleyenler veya kullananlar tespit edildiğinde 3 ile 5 yıl arasında hapis cezasına çarptırılacaktır. Kişilerin veya kurumların “Yanıltıcı belge” düzenlemesi veya kullanması durumunun tespiti sonucunda 1 ile 3 yıl arasında hapis cezasını gerektirmektedir (Turanlı, 2008: 210).

#### **1.1.6.6. Bilanço Maskeleyesi**

Bilanço maskeleyesi belirli amaçlar doğrultusunda (kurumun mali yapısı, karlılığı vs.) bilançonun mevcut durumundan farklı olacak şekilde karşı taraflara lanse edilmesidir. Bilanço maskeleyesi yapılacak olan işlemler, kendisi ile alakasız başka bir hesaba devredilerek kayıtlara yansıtılmaktadır. Envanterin oluşmasındaki son aşama bilançonun hazırlanması işlemidir. Dolayısıyla bilanço maskeleye hilesi, faaliyet dönemi sonunda ve değerlendirme aşamasında gerçekleştirilmektedir. Değerleme aşamasında kurumların; varlıklarını, stoklarını veya menkul kıymetlerini olduğundan fazla veya az göstererek bilanço maskeleyesi hilesine başvurduklarından söz edilebilir (Okay, 2011: 68-69).

Günümüzde kurumların halka açılmasıyla hisse senetleri de borsada işlem görmeye başlamıştır. Dolayısıyla muhasebe hilelerini gerçekleştiren tarafların büyük bir kısmı bilanço üzerinden ilerlemeye başlamışlardır. Varlıklar ve kaynaklar üzerinden yapılan bu hile türünde amaç; kurumların gelirlerini olduğundan daha yüksek veya daha düşük göstermesidir. Nitekim bilanço maskeleymesini iki başlıkta incelemek mümkündür. İlk olarak bilanço iyileştirilmesi, kurumların mali yapısının mevcut durumundan daha iyi gösterilmesidir. Mali yapısı zararda olan kurumlar mevcut durumunu (vergi ödemesini göz önünde bulundurarak) kardaymış gibi göstererek üst yöneticilerin prim veya kar payı almalarını sağlar. Bu durum sonucunda yatırımcılara ve kredi veren kurumlara karşılık hile gerçekleştirilmiş olur. Bir diğeri ise kurumların mevcut gelirlerini olduğundan daha düşük göstermeye çalışmasıyla daha az vergi ödemeyi amaçlamaları gibi nedenlerden oluşan bilanço kötüleştirilmesidir (Kas, 2019: 30).

Bilanço iyileştirilmesi yukarıda da bahsedildiği gibi kurumların mali yapısının mevcut durumundan daha iyi gösterilmesidir. Kişilerin bilanço iyileştirilmesine başvurma amaçları aşağıdaki gibidir (Akkılıç, 2015: 42):

- Kurumların ilgili kredi kuruluşlarından, istediği miktarda kredi alma isteği,
- Kurum sahiplerinin veya ortaklarının motive olması açısından daha fazla temettü dağıtma isteği,
- Kurumun kamuoyundaki imajının en iyi duruma getirilmesi,
- Kurumun borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatlarını yükseltmek,
- Devlete olan vergi borçlarını ödeme isteği,
- Kuruma yeni ortakların katılımının teşvik edilmesi.

Bilançonun mevcut durumundan daha iyi gösterilmesi için iyileştirilme yöntemleri ise aşağıdaki gibidir (Tanç, 2004: 29):

- Kuruma ait aktif kıymetlerin mevcut değerlerinin yükselmesi,
- Kendilerine ait olmayan malları kurumun mallarıymış gibi kendi kayıtlarına yansıtması,
- Bazı dönem giderlerinin gelecek dönemlere ait bir gidermiş gibi gösterilmesi,
- Gelecek dönemlere ait olan bazı gelirlerin bu döneme ait bir gelirmiş gibi gösterilmesi,
- Kurumun şüpheli alacaklarına karşılık ayırmaması,
- Kurumun bazı gider kalemlerini defterlere hiç yansıtması,
- Kurumun amortisman ayırmaması,
- Kurumun, stoğu fazla olan satılmayan bazı mallarının satışı yapılmadığı halde satışını yapmış gibi göstermesi,
- Kredi faiz giderlerini hesaplara olduğundan daha az yansıtılması,
- Nakit sermaye artışlarını fiktif hesaplar oluşturarak yansıtmak,
- Kurum borçlarını olduğundan daha az göstermek.

Vergi inceleme görevlileri, kurumların gelirlerini mevcut durumundan farklı göstererek bilanço iyileştirilmesi işleminin oluşturulması durumunda gereken düzeltmeleri yapmalıdır. Çünkü vergi inceleme görevlilerinin temel amacı kurumların ödeyecekleri vergilerin gerçekliğini sağlayabilmektir. Ancak bilanço iyileştirilmesi

doğrultusunda yapılan her işleme düzeltme yapılması şart değildir. Nitekim vergi hukukunu incelediğimizde kurumlara amortisman ayırmalarında veya karşılık ayırmalarında opsiyon tanınmaktadır. Bir kurum karlı görünmek amacıyla 200.000 TL'lik amortisman ayırma hakkına sahip olsa bile amortisman ayırmayabilir. Vergi inceleme görevlileri, bu durumu fark ettiğinde kurum yerine geçerek amortisman ayıramaz. Ancak kurum bu döneme ait bir fatura giderini “280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı”nda yansıtması durumunda bu kaydı düzeltmeye gidebilir (Akkılıç, 2015: 43).

Bilanço maskeleyesinin diğer bir unsuru olan bilanço kötüleştirilmesinde ise, kurumlar genel amaç olarak vergiden kaçınmak için giderlerini yüksek gelirlerini olabildiğince düşük göstermesi durumudur.

Bilanço kötüleştirilmesine giden kurumların amaçları aşağıda verilmiştir (Akkılıç, 2015: 43):

- Vergiden kaçınmak veya devlete karşı minimum vergiyi ödemeyi amaçlamak,
- Kurum sahiplerine veya ortaklarına, temettü dağıtımlarının hiç yapılmaması veya minimum şekilde yapılması,
- Kuruma ait borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatlarını aşağıya çekmek ve bu amaç doğrultusunda hisse senetlerini toplamak, satmak veya spekülasyon yapmak,
- Kurum ortaklığından çekilen kişiler veya bu kişilerin varisleriyle avantajlı olacak şekilde anlaşmalar yapmak,
- Kurumun alacaklı olduğu kişi veya diğer kurumlarla daha çok avantaj sahibi olacak şekilde anlaşmalar yapmak.

## 1.2. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN BELİRTİLERİ

Muhasebe hatalarının belirtileri genellikle dönem sonlarında yürütülen faaliyetler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Muhasebe hataları bilgisizlik, tecrübesizlik, dikkatsizlik gibi unsurlardan kaynaklandığından dolayı hatayı gerçekleştiren kişilerin hata yapma risklerine karşın, işe girişi yapılmadan önce kişilere bir seminer, konferans düzenlenmelidir. Dikkatini bozacak unsurlardan kaçınılması sağlanmalıdır. Kişide dikkatsizlik fark edildiğinde bir mola verilmesi, dikkatini kişinin kendisi düzeltmesi için

zaman verilip anlayışlı olunmalıdır. İş alımlarında genellikle tecrübeli kişiler tercih edilmektedir. Kişinin tecrübesi yok ise zamanla tecrübe kazandırılmalıdır.

Muhasebe hilelerinin belirtilerinin ortaya çıkması ve tespit edilmesi muhasebe hatalarına göre oldukça güçtür.

Muhasebe hilelerinde; baskı, fırsat, kendini haklı gösterme olarak üç unsuru kapsayan hile üçgenindeki bu unsurlardan birisinin dahi kurumda yer alması hile yapılmış olma olasılığını göstermektedir. Kurumda oluşabilecek hileleri önleyebilmek için öncelikle meydana gelen hile risklerine karşın kişilerin neden hileye başvurmakta olduğunu ve bu durum altında yatan sebepleri öğrenmek gerekmektedir. Kurumlarda denetim ve kontrol yetersizliği var ise kişilere bir fırsat doğmaktadır. Fırsatın olduğu yerde hile riskinin yüksek olduğu savunulmaktadır. Kurumlarda hile risklerini ortaya çıkartan birtakım belirtiler bulunmaktadır. Denetim ve kontrol mekanizmaları sayesinde yapılan araştırmalar ve gözlemler sonucunda “Kırmızı Bayraklar” yaklaşımı ortaya çıkarılmıştır. Buradaki unsurlar ele alınarak hilenin mevcut olup olmadığı kanısına varılmaktadır. Bu hile belirtilerinin hileyi ortaya çıkaracak kişiler tarafından iyi bilinmesi gerekmektedir. Bu belirteçte yer alan faktörlerin kişilerde görülmesi tam anlamıyla hile yaptığını kanıtlamaz. Kişide söz konusu faktörlerin etkin olması durumunda kişi sürekli gözlem altında olmalıdır. Eğer davranışlarındaki süreklilik devam ediyorsa hileden söz edilebilir (Genç, 2009: 79-80). “Kırmızı Bayraklar” yaklaşımının belirtileri aşağıda açıklanmaktadır.

### **1.2.1. Muhasebe Faaliyetlerindeki Tutarsızlıklar**

Muhasebe kayıtlarına yansıtılan faaliyetlerde birtakım düzensizliklerin bulunması ve söz konusu düzensizliklerin sürekli olarak ortaya çıkması durumunda hile riskinden söz edilebilir.

Muhasebe faaliyetlerindeki tutarsızlıkları gösteren bazı belirtiler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Aytekin, 2017: 98-99):

- Kayıp veya üzerinde değişim yapılmış olan belgeler,
- Zamanında, tam ve gerçeğe uygun şekilde kayıtlara yansıtılmayan işlemler,
- Orijinalleri olmayan belgelerin bulunması ve yerine fotokopilerinin konulması,
- Gerçek dışı müşterilere veya aracı kişiler adına hesapların mevcut olması,

- Belgelerin numaralandırılmasında ve sıralanmasında yapılan yanlışlıklar,
- Yetkisi olmayan kişiler tarafından yapılan kayıtlar,
- Borçlarda, alacaklarda, gelir ve giderlerde sebebi belirtilmeyen son dakika düzeltmelerin yapılması.
- Kuruma ait kayıtların ve doğruluğunun denetlenmesi sırasında ortaya çıkan tutarsızlıklar,
- Kasada eksik veya fazla tutarda paraların bulunması,
- Kayda değer tutarlarda stok ve fiziki varlıkların kayıpları,
- Vadesi geçmiş alacaklarda artış görülmesi,
- Dönem kapandıktan sonra oluşan aşırı satış iadeleri, iskonto farklılıkları,
- Yükleme veya taşıma belgeleri olmayan satışlar, imzası veya kaşesi olmayan eksik evraklar,
- Hurda ve firelerde artışların yaşanması,
- Bütçe hesaplamaları ile gerçekleşen sonuçlar arasındaki aşırı sapmaların bulunması.

### 1.2.2. Kurumun Yapısı ile İlgili Sorunlar

Kurum yapısında mevcut olan birtakım sorunlar kurumun hata ve hile yaratmasına sebep olabilmektedir. Kurum yapısı ile ilgili ortaya çıkan hata ve hilelerin belirtileri ise aşağıdaki gibidir (Genç, 2009: 82; Akkılıç, 2015: 56):

- Kurum yapısının sistematik bir yapıya sahip olmamasından kaynaklı olarak karışık bir kurum yapısına sahip olması,
- Üst yönetimdeki kişilerin veya üst yönetime bağlı olarak oluşturulan kurum ilkelerinin sürekli olarak değişime uğraması dolayısıyla personelin bu durumu sürekli takip edememesi,
- Kurumun teknoloji bakımından geri kalması ve güncel inovasyonları takip edemeyen bir yapıya sahip olması,
- Kurumun iç denetim veya iç kontrol sisteminin etkin, etkili olmaması veya herhangi bir iç denetim veya iç kontrol prosedürüne sahip olmaması,
- Kurumun bulunduğu sektörün fazla risk barındırması,

- Kurumun üst veya alt yönetimindeki çalışanların arasında akraba- dost ilişkisinin bulunması.
- Yetkilendirmelerin yeterli olmaması,
- Belgelendirme faaliyetleri bakımından belirli bir düzen çerçevesine sahip olmayan bir sistemin mevcudiyeti,
- Üst yönetimin etkin olan iç denetim ve iç kontrol prosedürlerine gereken önemin verilmemesinden kaynaklı olarak çalışanların da bu prosedürlere uymaması,
- Muhasebe sisteminin yetersiz kalması, güncel sistemlerden yararlanılmaması,
- Görev ayrılıklarına gereken önemin verilmemesinden kaynaklı eksikliklerin ortaya çıkması,
- Varlık ve kaynakların fiziksel korunmasına yönelik önlemlerin alınmaması,
- Gözlemi gerçekleştiren kişilerin şeffaf olmaması, taraflı davranması ve birtakım olayları görmezden gelmesi gibi durumlardan kaynaklanan sorunlar.

### 1.2.3. Analitik Anormallikler

Kurumlarda meydana gelen hile belirtileri kapsamında olan analitik anormallik belirtileri aşağıdaki gibidir (Abdioğlu, 2007: 166):

- Satın almalarındaki aşırı artışın meydana gelmesi,
- Hesap bakiyelerindeki olağandışı artış veya azalışlar,
- Stok eksikliklerinde ve düzenlenmelerindeki belirsizlik,
- Ürünlerin fiziksel yapılarında meydana gelen anormallikler,
- Kurumda fazla veya eksik bir şekilde bulunan nakitler,
- Harcamalar veya ödemeler kapsamındaki giderlerin belirsizliği,
- Gelir artışı mevcut iken alacakların azalması,
- Gelir artışı mevcut iken nakit akışının durağanlaşması,
- Borçların artışı söz konusu iken stokların azalması,
- Hacim artışı mevcut iken birim maliyetlerin de artışının söz konusu olması,
- Hacim artışı mevcut iken hurda ve atıklarda düşüşün görülmesi,
- Stok artışı söz konusu iken satışların azalmasının tezatlığının mevcudiyeti.

#### 1.2.4. Kurum Çalışanlarının Kişisel Özellikleri ve Aşırı Yaşam Biçimleri

Hileyi gerçekleştiren kişiler kesin bir yargı olmamakla birlikte belirli bir karaktere sahip ve bu durumlara meyilli olan kişilerdir. Ancak kişilerin ilk hile deneyimi de olabilir. Hile yolu ile sahip olunan paraların ortaya çıkarılması oldukça güçtür ancak kişilerde birtakım belirtilerin bulunması durumunda şüphelenilmesi olasıdır. Bu belirtiler ise kişinin özel yaşamındaki harcamaları ile ortaya çıkmaktadır. Kurum çalışanlarının kişisel özellikleri açısından hileye meyilli olma durumu ve ani değişkenlik gösteren aşırı yaşam biçimleri önemli hile belirtileri olmakla birlikte kesin bir kanıt niteliği oluşturmamaktadır. Ortaya çıkarılan hile belirtileri ile bu hileyi gerçekleştirmeye meyilli kişilerin özellikleri aşağıdaki gibidir (Genç, 2009: 81; Pazarçeviren, 2005: 7).

- Lüks seyahat planları,
- Bir anda birden fazla gayrimenkul yatırımı veya özel araçlar satın alınması,
- Kişisel harcamalarının olduğundan fazla şekilde yapılması,
- Aniden lüks yaşam tarzına geçiş yapılması,
- Kişinin giyim tarzındaki ani değişiklik ve pahalı markaların tercih edilmesi,
- Sosyal aktivitelerin aniden üst düzeye çıkartılması,
- Özel yaşamına ait borçları bulunan ve mali açıdan zorluk çeken çalışanlar,
- Geçmişinde buna benzer olayları gerçekleştiren veya sabıkası olan çalışanlar,
- Ahlaki davranışlardan yoksun dürüst olmayan çalışanlar,

#### 1.2.5. Kurum Çalışanlarının Olağandışı Davranışları

Kurum çalışanlarından hileyi gerçekleştiren kişilerde birtakım psikolojik sorunlar ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan psikolojik sorunlar ise kişilerde birtakım anormal davranışlara yol açmaktadır. Ortaya çıkan bu psikolojik sorunlar ise (Bozkurt, 2009: 165):

- Korku,
- Suçluluk duygusu,
- Korku ve suçluluk duygusundan doğan stres.

Yukarıda sıralanan bu psikolojik sorunlar sonucunda kişilerde belirli anormal davranışlar oluşmaktadır. Bu ortaya çıkan anormal davranışlar ise kesin bir kanıt

olmamak koşulu ile kişilerde aşağıda verilen sonuçları doğurarak hile belirtilerini oluşturabilmektedir (Bozkurt, 2009: 165):

- Kişinin alkol ve sigaraya olan bağımlılığının oluşması veya bu unsurlarda yaşanan artış,
- Her yapılan hatayı üzerine alınma ve sürekli kendini savunma çabası,
- Suçluluk psikolojisi ile her olaya çabuk sinirlenme,
- Diğer çalışanlar veya yöneticileri ile göz kontağı kurmaktan kaçınma,
- Olaylar karşısında hoşgörü gösterememek.

#### 1.2.6. Şikayetler, Uyarılar ve İmada Bulunmalar

Mevcut bir hilenin ortaya çıkartılması söz konusu durumunda şikayetler, uyarılar ve imalar bu aşamada oldukça önem arz eden hile belirtileridir. Bu hile belirtileri ise 3 eylemi kapsamaktadır. Bu eylemler; hırsızlık eylemi, gizleme eylemi ve dönüştürme eylemidir.

*Hırsızlık eylemi;* kuruma ait nakitlerin, stokların, varlık veya kaynakların, kuruma ait olan bilgilerin bir şahıs tarafından manuel bir şekilde veya teknolojik aletler vasıtasıyla (telefon, bilgisayar vb.) kendi zimmetine geçirmesi eylemidir. Bu eylemin denetim sırasında ortaya çıkartılması oldukça güçtür. Hırsızlık eyleminin ortaya çıkabilmesi için bir şahide ihtiyaç vardır. Denetçilerin ise hırsızlık eylemi yapılırken o ortamda bulunma olasılığı yok denecek kadar azdır. Doğrusu, denetçilerin ortamda bulunmaları durumunda kişi hırsızlık eylemini durduracaktır. Dolayısıyla bu durumda hilenin ortaya çıkartılmasını sağlayacak kişiler, eylemi yapacak kişinin mesai arkadaşları veya yöneticileri olacaktır (Aytekin, 2017: 96).

*Gizleme eylemi;* kurum çalışanın mali verilerin bulunduğu kayıtlarda değişiklik yapması, kasanın ve stokların sayımının hatalı yapılması, bilhassa belgelerde ve kayıtlarda gizlemeler yapılarak kullanılan tüm delillerin ortadan kaldırılmasıdır. Denetçilerin, belge ve kayıtları denetimlemesi esnasında bu hile eylemini ortaya çıkarma olasılıkları yüksektir. Bu eylemin ortaya çıkarılmasında da kişinin mesai arkadaşlarının, yöneticilerinin ve kurum muhasebecisinin etkisi daha büyüktür. (Çelik, 2010: 68).

*Dönüştürme eylemi;* kurum çalışanlarının zimmetlerine geçirdikleri, kuruma ait varlık, kaynak, mal veya stokları satarak nakde çevrilmesi eylemidir. Dolayısıyla eylemi

gerçekleştiren kişinin harcamalarında birtakım değişiklikler meydana gelmektedir. Bu değişiklik ise kesin bir yargı oluşturmada hile belirtisi olarak ele alınabilir. Denetçilerin bu eylemi de ortaya çıkarma olasılıkları oldukça düşüktür. Çünkü kişinin harcamalarında meydana gelen değişimlerini gözetleyecek şansa sahip değildirler. Dolayısıyla hilenin ortaya çıkartılma hususunda yeniden kişinin mesai arkadaşları, yöneticileri önemli bir role sahiptirler. Bu durumda şahısların bildirecekleri uyarı, ima ve şikayetler ön planda yer almaktadır. Bu üç unsur hile belirtileri olarak ele alınmaktadır. Ancak iletilen her şikayet, uyarı ve imaların aslı olmayabilir. Dolayısıyla iletilere tedbirli yaklaşmak gerekmektedir. Kurum çalışanları şüphelenmeleri durumunda, hile yapan kişiyi ihbar etmek amacıyla uyarı, şikayet ve imalardan kaçınabilmektedir. Bunun nedenleri ise aşağıda verilmiştir (Çelik, 2010: 69):

- Kişiler yalnızca şüpheye dayanarak, emin olmadan ihbarda bulunup birilerini suçlamak istememektedirler. Örneğin, bir kişi daha lüks yaşıyor diye veya harcamalarında artış var diye o kişiyi ihbar edip etmeme kararının verilmesi zordur.
- Kişiler ihbarda bulundukları durumda kendisini veya ailesini tehlikeye atabilme ihtimalinden dolayı ihbardan kaçınmaktadırlar.
- Kişilerin ihbarda bulunmama nedenlerinden biri de işini kaybetme korkusudur. Hileyi gerçekleştiren kişi eğer yönetici ise bu durumda kurum çalışanı ihbar etmekten kaçınmaktadır.
- İhbar edecek kişi adının kötü anılmasını (gammaz, ispiyoncu vb.) istemediğinden dolayı ihbardan kaçınmaktadır.
- Kişilerin kurumda şikayet veya uyarılarını rahatça ileteceği bir ortamın veya fırsatlarının bulunmamasından kaynaklı olarak da kişiler ihbar etmekten kaçınabilirler. Dolayısıyla kurumlar kişilerin birbirlerini rahatlıkla ihbar edebileceği bir ortam hazırlamalı ve onların bu kaçınmalarını önleyerek, kişileri teşvik ederek hilenin ortaya çıkarılmasında önemli bir rol oynayabilir.

### 1.3. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİ ÖNLEME YÖNTEMLERİ

Kurumlar için önem arz eden muhasebe hata ve hilelerini önleme yöntemleri 8 başlıkta ele alınmıştır.

### 1.3.1. Hata ve Hileye Sebebiyet Veren Unsurların Ortadan Kaldırılması

Kurum çalışanlarının muhasebe hatalarını yapma nedenleri bilgisizlik, tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizlik olarak bilinmektedir. Dolayısıyla kurumun bu nedenleri doğurabilecek unsurlardan kaçınması gerekmektedir. Örneğin, işe alımlar yapılırken kişilerin tecrübelerini ölçmeye yönelik mülakatlar düzenlenebilir veya kurum içerisinde görevlendirilen tecrübeli bir çalışan tarafından kişiye kısa süreli, yüzeysel bir tecrübe kazandırılabilir. Kurum çalışanları için belirli konferanslar veya seminerler düzenlenerek gerekli eğitimler verilerek bilgisizliği azaltılabilir. Diğer taraftan kişilerin odaklanma problemlerini çözmek için gerekli etkinlik saatleri düzenlenebilir. İhmallere karşılık ise belirli caydırıcı politikalar düzenleyerek meydana gelen ihmallerin sürekliliğinin önüne geçilebilir.

Çalışanların muhasebe hilelerini yapma nedenleri ise baskı, fırsat ve kendini haklı gösterme unsurlarını içeren hile üçgeni faktörüdür. Dolayısıyla kurumlar bu unsurlardan kaçınmalıdır. Kişiler kendilerini gerek iş hayatında gerekse özel hayatında ekonomik baskı hissettiklerinde hileye başvurabilmektedirler. Bu hususta kurumun yapması gereken ise üst yönetimden gelen baskıyı kaldırmak ve çalışanlarına birtakım destek programları düzenleme düşüncesi oluşturulabilir. Diğer taraftan kurum hile yapmaya çok müsaitse kişiler bu fırsatın mevcudiyeti söz konusu olduğunda hileye yöneleceklerdir. Fırsatın bulunduğu ortamda hilenin yapılması kaçınılmazdır. Dolayısıyla kurum bu durumda iç denetim veya iç kontrolü etkin çalıştırarak bu fırsatları ortadan kaldırmalıdır. Kurum kişileri sürekli gözlemlemelidir. Kişinin kendini haklı göstereceği hiçbir unsur bulunmamalı bulunsada dahi yöneticiler tarafından bu durum tespit edilerek gerekli yaptırımlar uygulanması dahilinde hile yapılma olasılığı da minimum seviyeye gelecektir. Ayrıca çalışanlar sürekli gözlendiğini bilmesi durumunda hileye olan yönelimleri de azalacaktır (Doğan ve Nazlı, 2015: 198; Anuk, 2015: 81-82).

### 1.3.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim kavramından önce denetim kavramını açıklamak gerekmektedir. Muhasebe bağlamında denetim; bir kurumun ekonomik faaliyetlerini içeren finansal tablo ve tüm mali bilgileri kapsayan raporların daha önceden belirlenen kısıtlara uygunluğunu, doğruluğunu, şeffaflığını ve tutarlılığını makul düzeyde uygulayıp uygulamadığını inceleyerek kayıt ve belgeler üzerinden tüm kanıtları tarafsız

bir şekilde toplamak ve toplanan kanıtları raporlayarak ilgili taraflara aktaran sistematik bir süreçtir (Özgül, 2019: 3).

Bağımsız denetim, kurumların finansal tablo ve tüm finansal bilgilerini kapsayan belgeler ve kayıtların, belirlenen ilke ve standartlara uygunluğunu ve doğruluğunu kurumdan bağımsız olarak çalışan denetçiler tarafından tüm bağımsız denetim teknikleri vasıtasıyla tüm kanıtların tarafsız bir şekilde toplanmasıyla defter ve kayıtların denetlenmesi denetlenen hususların ise tarafsız bir şekilde değerlendirilerek raporlanması sürecidir (www.muhasibetr.com, 2020).

Bağımsız denetimi yapılan kurumların yapılmayan kurumlara göre avantajları aşağıdaki gibidir (Baskan, 2013: 96):

- Kurumların finansal tablolarının ve bilgilerinin bağımsız bir şekilde denetlenmesi, kurumun güvenilirliğini, doğruluğunu ve şeffaflığını olumlu yönde etkiler.
- Kurumlarda bağımsız denetimin mevcudiyeti durumunda kurumun iç denetiminin de etkin çalışması sağlanır.
- Denetime tabi olan kurumlarda çalışanların ve yöneticilerin hata ve hile yapma olasılıkları azalmaktadır.
- Kurumda yapılan bir hata veya hile mevcut ise bu unsurların doğurduğu gelir ve gider dağılımlarındaki yanlışlıklar denetim sayesinde ortaya çıkartılarak düzeltilmesi imkanı oluşur.
- Kurumların finansal tablolarının ve bilgilerinin bağımsız bir şekilde denetlenmesi doğruluğunu ve güvenilirliğini kanıtladığından kuruma yatırım yapmak isteyen yatırımcıların kararlarını olumlu yönde etkilemektedir. Dolayısıyla bağımsız denetim hem kurum dışı çevreye hem de kurum içi çevreye güven vermektedir.
- Kurumun finansal tablo ve bilgilerinin bağımsız denetim ile incelenmesi sonucunda devletin tekrardan vergi denetimi yapmasına gerek kalmayacaktır.
- Bağımsız denetim sayesinde kurumların uzun vadeli planlar yapmaları desteklenmektedir.

Verilen bilgiler doğrultusunda bağımsız denetimin kurumları nasıl olumlu yönde etkilediği görülmektedir. Dolayısıyla kurumların hata ve hileleri önlemeleri açısından bağımsız denetimden yararlanmaları fayda sağlayacaktır. Bağımsız denetimin bulunduğu kurumlarda çalışanlar ve yöneticiler hata ve hile yapmaktan kaçınacaklardır. Bağımsız

denetim aracılığıyla kurumda oluşan hata ve hilelerin düzeltilmesine de olanak sağlanır. Ancak hata ve hileleri önlemedeki temel amaç hata ve hile oluştuktan sonra düzeltmelerin yapılması değil hata ve hile oluşmadan önce onları engelleyebilecek birtakım önlemler oluşturabilmektir. Kurumların amacı her zaman bu yönde olmalıdır ki başarı elde edebilsinler.

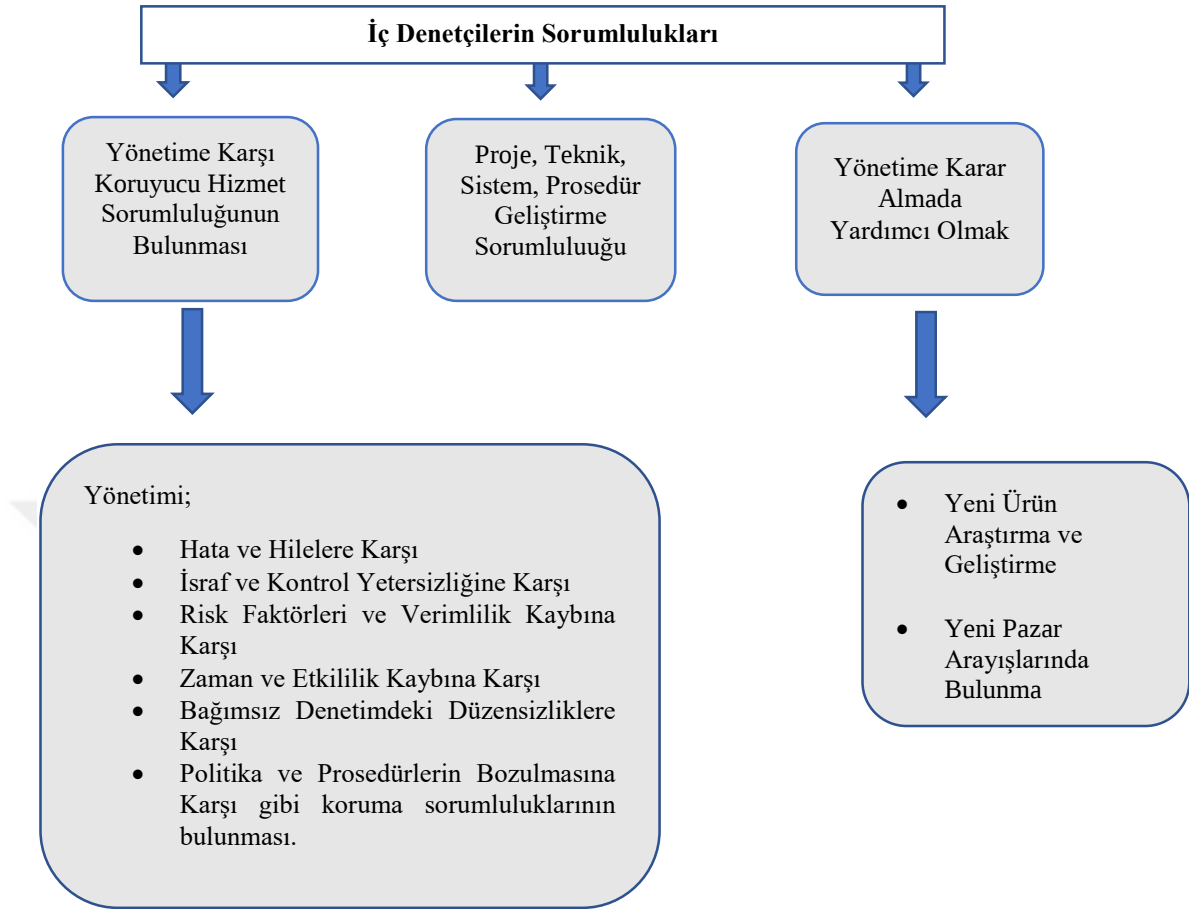
### 1.3.3. İç Denetim ve İç Denetçilerin Sorumlulukları

İç denetim bir kurum kapsamında yer alan tüm hata, hile ve kuruma katkı sağlamayan faaliyetleri minimum seviyeye indirmek için kurumun tüm faaliyetlerini ve yönetim işlemlerini inceleme, denetleme, kontrol veya değerlendirme sürecidir. İç denetim kurumun faaliyetlerine değer katmayı ve bunları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Diğer taraftan iç denetim kurum bünyesindeki yönetim kontrolünün etkin, verimli ve doğru bir şekilde işleyip işlemediğini, finansal tabloların ve bilgilerin doğru, güvenilir ve şeffaflığını, tüm birimlerin sorumlu oldukları görevleri ve planları yerine getirip getirmediği gözlemlenerek değerlendirilen yöntem ve taktikler bütünüdür. İç denetimin kurum için birçok amacı bulunmaktadır. Bu amaçlar ise aşağıdaki gibidir (Tufan ve Görün, 2013: 117-119):

- Muhasebe bilgilerinin ve kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğinin kontrol etmek.
- Kurum bünyesindeki hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önleyici birtakım unsurlar geliştirmek.
- İç kontrolün etkinlik ve verimliliğini yeterli seviyeye getirmek.
- Üst yönetim kapsamında görevler üstlenmek.
- Raporlamaya ait tüm prosedürleri uygulamak.

Kurum bünyesindeki hata ve hileleri ortaya çıkarmada iç denetçiler önemli bir role sahiptirler. İç denetçiler faaliyet ve uygunluk denetimi yaparak elde edilen bulguları ve raporları üst yönetime veya yönetim kuruluna iletmektedirler. İç denetçiler her daim kurumda meydana gelen hata ve hilelerden sorumludurlar. İç denetçiler birçok sorumluluğa sahiptirler. Bu sorumluluklar aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Doğan ve Çıtak, 2017: 50):

**Şekil 1.2: İç Denetçilerin Sorumlulukları**



**Kaynak:** Güçlü, 2007: 17.

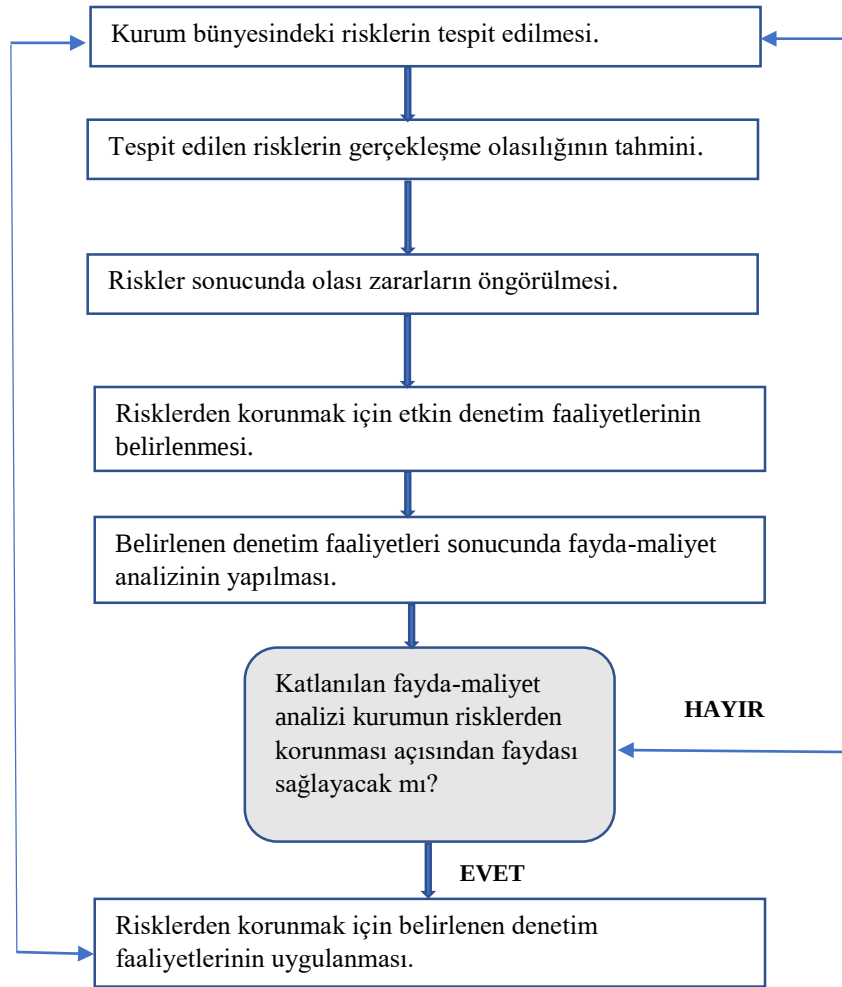
#### 1.3.4. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Kurulması

İç kontrol sistemi, kurum faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak, kurumun varlık ve kaynaklarını koruyarak her türlü kaybı önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla yönetim politikalarına bağlı kalarak yönetim tarafından belirlenen politika ve prosedürleri içeren riskleri önlemede makul güvence sağlayan bir süreçtir (Akyel, 2010: 3).

Kurumlarda etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması kurum bünyesinde oluşabilecek hata ve hileleri minimuma indirmek için önem arz etmektedir. Ancak iç kontrol sistemi her zaman tam bir güvence değil makul bir güvence sağlamaktadır. İç kontrol sisteminin etkin işleyebilmesi için kurumda nitelik ve tecrübe sahibi, eğitilmiş personeller çalıştırılmalıdır. İç kontrolün etkin çalışabilmesi için de öncelikle kurum, iç kontrol ile neyi tespit etmeye çalışıyor, buradaki gerçek amaç nedir, risk faktörleri

nelerdir gibi soruları yanıtlayarak sistemi kurmaya başlamalıdır. Daha sonra kurumda iç kontrol sistemini etkin hale getirebilmek için kuruma en etkili ve fayda- maliyet açısından en uygun faaliyetler oluşturulmalıdır. Kurumlarda etkin bir iç kontrol sistemi oluşturabilmek için aşağıdaki tabloda verilen aşamalar takip edilebilir (Tanç, 2004: 86).

**Şekil 1.3:** Etkin Bir İç Kontrol Sistemi İçin Risk Faktörlerinin Tespiti



**Kaynak:** Tanç, 2004: 87.

### 1.3.5. Veri Madenciliği

Kayıtlı olan veri yığınlarının arasından daha önce fark edilmemiş bilgileri keşfetmek, gizlenen bilgileri ortaya çıkarmak ve önceki dönemleri baz alarak gelecek dönemler için tahminde bulunarak kararlar alınmasına ve faaliyet planlarının gerçekleştirilmesine katkı sağlayan bir süreçtir. Veri madenciliği doğrudan bir çözüm üretmemektedir. Çözüm yoluna nasıl gidileceğine dair karar aşamasını desteklemekte ve

sorunların ortadan kaldırılması için bilgi ihtiyacını gideren bir süreçtir (Özmen, 2014: 2). Veri madenciliği süreci aşağıdaki gibi ilerlemektedir (Larose, 2005: 8-9):

- Verilerin tanımlanması ve hazırlanması,
- Modellerin kurulumu ve geliştirilmesi,
- Modellerin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi,
- Modellerin uygulanması.

Muhasebe hata ve hilelerinin tespitinde ve önlenmesinde veri madenciliği kavramı önemli bir rol oynamaktadır. Muhasebe hata ve hilelerinde çok fazla gizlenen bilgiler, üstü kapalı kayıtlar ve net olmayan veriler vardır. Bu hususta veri madenciliği gizlenen bilgileri, ortaya çıkarmada rol oynar. Veri madenciliği sayesinde muhasebe kayıtlarının tamamı incelenebilir ve incelenen muhasebe kayıtları veri madenciliği tarafından en az hata ile denetlenir. Nitekim veri madenciliğinin hata ve hileleri önleme veya tespiti açısından en doğru sonuçları veren yöntem olduğu söylenebilir. Dolayısıyla veri madenciliği kurum yöneticileri açısından muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilmesi ve önleme yöntemleri arasında en yoğun ilgiyi gören yöntem olarak bilinmektedir (Doğan ve Nazlı, 2015: 198).

#### **1.3.6. Benford Yasası**

Benford yasası ilk kez fizikçi olarak bilinen Frank Benford tarafından kullanılmıştır. Nigrini Benford yasanın, kurumların bünyesinde kullanımının muhasebe hilelerinin tespitinde veya önlenmesinde önemli bir yöntem olduğunu savundu. Nigri'nin bu düşüncesi sonucunda New York'taki bir servis kurumu tarafından uygulanan bu yöntem New York'ta bulunan toplam yedi kurumun muhasebe hilelerini ortaya çıkartmıştır. Benford yasasına göre muhasebe hilelerinin ortaya çıkartılmasında yasanın öngörüsü kapsamında ilk rakamların frekansları ile muhasebe kayıtlarındaki rakamların gerçek frekanslarını karşılaştırmak gerekmektedir. Bu karşılaştırmalar için belirli başlı aşamalar izlenmektedir. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir (Altıntaş, 2010: 153):

- Muhasebe evreninden örneklem seçilmesi,
- İncelenen frekansların kontrollerinin yapılması,
- Belirli bir sonuca varılması,
- Verilerin kanıtlayıcı özelliğinin tespiti.

Frekans karşılaştırmaları sonucunda Benford yasasına uygun olmadan rakamların meydana çıkma sıklıkları değişkenlik gösteriyor ise bu hususta sistematik bir dış etkenin olduğu söylenebilir. Dolayısıyla muhasebe kayıtlarında kasti bir müdahale söz konusu olmaktadır. Bu durumu açıklayan en doğru husus ise hile kavramının mevcudiyetidir (Doğan ve Kayakıran, 2017: 181).

### 1.3.7. İhbar Hatlarının Kurulması

Muhasebe hata ve hilelerinde olaylara şahit olan şahısların şüphelenmeleri durumunda belirli bir süre gözlemleyip şüphenin artmasıyla ilgili mercileri telefon, faks, e-posta, mektup gibi iletişim araçları vasıtası ile bilgilendirmesi işlemidir. Kurumlarda iletişim araçlarının çeşitlendirilmesi ne kadar fazla olursa kurumların hata veya hile yapma oranları o oranda düşmektedir. Çünkü iletişim araçlarındaki çeşitlilik arttıkça ilgili mercilerin ihbar alma durumları artmaktadır. Yapılan bir araştırmada ihbar hatlarının etkin kullanıldığı tespit edilen bir kurumun hata ve hileler sonucundaki zararı 56.500 dolardır. İhbar hattına sahip olmayan bir kurumun zararı ise 135.000 dolar olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda ihbar hattına sahip olmayan kurum 3 katı daha fazla zarara uğramıştır. İhbar hattının bu kadar öneme sahip olmasına karşılık ise kurumlar ihbar hatlarını kullanmayı tercih etmemektedirler. Çünkü ihbar hattı yönteminin diğer yöntemlere göre maliyetli olduğu düşünülmektedir. Oysa etkin bir ihbar hattının kurulması kurumun zararını oldukça düşürecektir (Kandemir C. ve Kandemir Ş. 2012: 48-49).

Muhasebe hata ve hilelerin olduğu durumlarda genellikle bu durumu ihbar eden kişiler, kurumun bilgilerine hakim olan çalışanlar olmaktadır. 2012 yılında yayınlanan ‘Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği’ raporunda %43 oranında hileler ihbar edilme yolu ile ortaya çıkarılmış ve %50’si kurum çalışanları tarafından ihbar edilmiştir. Bu araştırmaya göre yönetim ise %15 oranında hileleri fark etmektedir (Ertikin, 2017: 72). İhbar eden taraf genellikle çalışanlar olduğu için hata ve hilelere tanık olan ihbarcılar anonim kalmalıdır. Eğer kimlikleri ortaya çıkartılırsa kişiye olumsuz bir şekilde yansıyabilmektedir. Ayrıca kimliklerinin gizli olmaması durumunda kişiler ihbar etmekten kaçınacaklardır ve bu durumda dolaylı olarak hata ve hilelerin artmasına sebebiyet verecektir.

### 1.3.8. Diğer Yöntemler

*Trend Analizi;* Bir kuruma ait bilanço ve gelir tablolarında yer alan kayıtların incelenmesidir. Hata ve hilelerin tespitinde ve önlenmesinde büyük öneme sahip bir alanda verilerde tekrarlanan olayları inceleyen yöntemdir. Sürekli tekrar eden hataların hile olduğu düşünülebilir. Örneğin, bir gider kaleminin kayıtlara birden fazla işlenmesinin tespit edilmesi yöntemidir (Altıntaş, 2010:152).

*Oran Analizi;* Kurumun hesaplanan finansal oranları finansal durumu hakkında bilgi vermektedir. Dolayısıyla oran analizi sayesinde bu hesaplanan finansal oranlar incelenip değerlendirilmektedir. Belli başlı finansal oranların sonuçları kurumda hata veya hilenin mevcut olup olmadığı hakkında bilgi verebilir. Bu önemli oranlardan biri en yüksek oranın en düşük değere oranıdır. Bu hesaplama ürünün en yüksek satış fiyatının en düşük satış fiyatına bölünmesidir. Bu oranının normal şartlarda düşük olması beklenmektedir. Bir diğer oran ise en yüksek oranın ikinci en yüksek değere oranıdır. Örneğin en yüksek fiyattan alınan bir hammaddeyi ikinci olarak alınan en yüksek fiyata oranlanması ile bulunmaktadır (Altıntaş, 2010: 152).





**İKİNCİ BÖLÜM**  
**KAMU KURUMLARINDA RİSK ODAKLI İÇ KONTROL SİSTEMİ**

## **2.1. RİSK VE RİSK YÖNETİMİ**

Araştırmanın bu bölümünde iç kontrole ilişkin risk unsuru ve risk yönetimi açıklanacaktır. Ayrıca iç kontrol ile risk yönetiminin ilişkisine yer verilmiştir.

### **2.1.1. Risk Unsurunun Tanımı**

Kurumlar belirlemiş oldukları planlar çerçevesinde hedeflerine ulaşabilmek adına birtakım risklerle karşılaşabilmektedirler. Gelecekte hedeflerin gerçekleşme sürecini olumsuz şekilde etkileyen her türlü durum risk olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile zarara uğratabilecek veya kayıpları meydana getirebilecek olayların oluşma ihtimalidir (Güçlü, 2020: 2).

### **2.1.2. Risk Yönetimi**

Kurumların hedeflerine ulaşabilmeleri için her derecedeki riskleri tanımlaması, değerlendirilmesi, önlemler alınması ve gözlemlenmesi ile tüm faaliyetlere uygulanması ve kurumun karar mekanizmalarının güçlenmesine yardımcı olması ile bilinen bir yönetim sürecidir. Risk yönetiminde temel amaç, beklenmedik riskler karşısında oluşan kayıpların minimum zarar ile kapatılmasıdır (Emhan, 2009: 213).

### **2.1.3. Risk Yönetim Süreci**

Risk yönetim süreci birbiri ile bağlantılı dört aşamadan oluşmaktadır. Kurum hedeflerine ulaşılma sürecinde aşamaların bir arada kullanılması olumlu etki yaratacaktır.

#### **2.1.3.1. Risklerin Tanımlanması**

Risk yönetim sürecinin ilk ve en önemli aşaması olan risklerin tanımlanması ile olası riskler tespit edilir. Tespit edilen faktörlerin risk derecesinin yüksek olduğu durumlarda bu derece minimum seviyeye indirilmeye çalışılır. Tespiti sağlanan riskleri yönetmek kurumlar için çok fazla tehdit oluşturmaz. Ancak tespit edilemeyen riskler büyük tehditler oluşturabilir ve söz konusu durumda risk dereceleri ölçülemez. Dolayısıyla derecesini düşürmek olanaksızdır. Nitekim tanımlanma aşamasının önem ve dikkatle çalışılması gerekmektedir. Risklerin tanımlanması iki şekilde uygulanmaktadır (Bakkal, Tunç ve Kasımoğlu, 2016: 73):

*Geçmişe Yönelik:* Kurumun daha önceden karşılaşmış olduğu riskleri kapsamaktadır. En çok kullanılan ve ölçümü en basit olan yöntem olarak bilinmektedir. Dolayısıyla risk derecelerinin minimum seviyeye indirilmesi ve yönetilmesi kurum için oldukça kolaydır.

*Geleceğe Yönelik:* Kurumda daha önce tespit edilmemiş fakat gelecekte ortaya çıkması olası olan risklerin belirlenmesidir. Geleceğe yönelik, daha önceden tespit edilmeyen risklerin belirlenmesi kurumlar için oldukça güçtür. Bu hususta ekonomik, siyasal, yatırım, borsa gibi çok yönlü araştırmalar sağlanarak belirli bilgi birikimi sonrasında analizler yapılmalıdır.

#### **2.1.3.2. Risklerin Değerlendirilmesi**

Risklerin tanımlanma aşamasından sonra olası risklerin derecelerini düşürebilmek için tehditlerin ve belirsizliklerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Risklerin değerlendirilmesinde olası tehditlerin neden oluştukları ve bunların sonuçları ele alınmaktadır. Bu hususta geleceğe yönelik riskler tahmin edilmekte ve doğuracağı sonuçlar için tedbirler alınarak uygulanmaktadır. Buradaki en temel amaç risk derecelerini minimum seviyeye indirmek ve yönetilmesine yönelik kontrol faaliyetleri bulup uygulamaktır. Değerlendirme sıralamaları aşağıdaki gibidir (Emhan, 2009: 214; Bakkal vd., 2016: 98):

*Yüksek Tehdit İçeren Riskler;* Kurumun iflasa sürüklenmesine yol açan riskleri içerir.

*Tehdit İçeren Riskler;* Kurumun seviyesine göre yüksek meblağlarda borca sokacak risklerdir ancak iflasa sürükleyecek kadar tehlikeli değildir.

*Düşük Tehdit İçeren Riskler;* Günlük veya aylık ciroyu etkileyen, kurumu ödenebilecek borçlara sokma ihtimali olan riskleri içerir.

#### **2.1.3.3. Risk Düzeltme Yöntemlerinin Seçimi ve Uygulanması**

Riskler belirlenip değerlendirilmeye alındıktan sonra, riskleri minimum seviyeye indirmek için bir teknik belirlenip uygulanması gerekmektedir. Her bir risk unsuru için farklı teknikler kullanılabilir. Söz konusu teknikler; risklerden kaçınmak, risklerden uzaklaşmak, risk almak ve riskleri azaltmaktır. Bu aşamada hangi tekniğin

hangi durumda kullanılacağına kararını vermek risk yöneticisinin görevi olmakla birlikte zor bir süreçtir. Karar sürecinde her teknik için; oluşabilecek zararlar, kar marjı ve maliyet gibi faktörler detaylı bir şekilde hesaplanmalıdır. En uygun tekniğin seçimi için; risk derecesi, ekonomiklik, zamanında karar ve kaynakların kısıtlanması şeklinde dört tane kıstas mevcuttur. Uygun teknik için karar verildikten sonra uygulanma işlemine geçilmektedir. Her kullanılan teknik için birçok sonuç oluşacaktır. Bu aşama sonucunda beklenen tehditler azalacak ve oluşan fırsatlar değerlendirilecektir (Emhan, 2009: 215).

#### **2.1.3.4. Risklerin Gözden Geçirilmesi ve Raporlanması**

Riskle mücadelede karar verilen teknikler uygulandıktan sonra belirlenen teknik işe yarıyor mu, istenilen sonuçlar elde ediliyor mu gibi soruların yanıtları için gözlem yapılması gerekmektedir. Uygulanan tekniğin etkin ve verimli çalışması önemlidir. Bu durum ilerleyen zamanlarda alınacak kararlar için de zemin oluşturmaktadır. Elde edilen sonuç ile beklenen sonuçlar karşılaştırıldığında büyük farklar çıkması sonucunda risk yöneticisi, yanlış tekniği seçtiğini, yanlış kararlar aldığını fark edecektir. Bu hususta aldığı kararları gözden geçirerek düzeltecektir ve söz konusu aşama vasıtasıyla bir hata önlenecektir (Emhan, 2009: 216).

#### **2.1.4. Risk Yönetiminin Kuruma Sağladığı Faydalar**

Kurumlarda risk yönetimi uygulanmasının birçok olumlu etkisi bulunmaktadır. Sağlanan faydaların bir kısmı aşağıda verilmiştir (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014: 24):

- Kurumların ve birimlerin performanslarının artmasına, istenilen sonuçlara ulaşmalarına yardımcı olmak,
- Sunulan hizmet ve faaliyetlere yönelik devamlılığın oluşması ile verimli ve kalitenin artmasına katkı sağlamak,
- Birçok analiz tekniğinin uygulanmasıyla kaynak tahsisi konusunda etkin ve verimli çalışma stratejilerini geliştirmek,
- Oluşabilecek zararların sonuçlarını göz önünde bulundurarak yönetilmesini sağlamak ve maliyetlerinin minimum seviyeye getirilmesine yardımcı olmak,
- Yasa ve ilkelere uygun şekilde faaliyetlerini sürdürmek,
- Karar alma tekniklerinin gelişimine yardımcı olmak,

- Hesap verilebilirlik, şeffaflık ve sorumlulukların güçlenmesine katkı sağlar,
- Kamuoyu karşısında kurumsal etkinliğin artmasına ve kurumun prestijli görünmesine yardımcı olmaktadır.

### **2.1.5. Risk Yönetimi ve İç Kontrol İlişkisi**

Kurum faaliyetleri açısından iç kontrol ve risk yönetimi ayrılmaz bir bütündür. Etkin bir iç kontrol sistemi veya risk yönetiminin oluşması için iki unsurun bütüncül şekilde ele alınması ve uygulanması önemlidir.

Risk yönetiminin temel amacı, kurumların planlarını gerçekleştirme sürecinde karşılaşılabilecek riskleri tespit etmek, risk derecesini kontrol altına almak için uygun teknikler belirlemek ve uygulamaktır. Söz konusu hedef kapsamında iç kontrol ise risklerin kontrolünü sağlamak ve yönetmek ile sorumludur. Risk yönetimi ve iç kontrol beraber kullanıldığında kurumun varlıklarının, kaynaklarının korunması ve değer artışı olması mümkündür. Ayrıca riskler oluşuktan sonra değil oluşmadan önce olası risklerin tahminlerini gerçekleştirip risk derecesini asgari düzeyde tutan teknik ve prosedürler belirleyerek faaliyetlerin etkinliğini sağlarlar. Bu hususta kurumlar için birçok fırsat yaratılarak olası kayıp ve zararların minimum seviyede tutulmasına yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla kurumlar risk yönetimi ve iç kontrolü bir arada kullanmayı tercih ederler (Korga ve Aslanoğlu, 2020: 102-103; Bakkal vd., 2016: 73).

## **2.2. İÇ KONTROL SİSTEMİ**

İç kontrol sistemi kurumlar için oldukça büyük bir öneme sahiptir. Araştırmanın bu bölümünde de iç kontrol sistemine ait bilgiler detaylandırılacaktır.

### **2.2.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı, Kapsamı ve Özellikleri**

İç kontrol sistemini ele almadan önce kontrol ve iç kontrol kavramlarını açıklamakta fayda vardır.

Kontrol kavramı, üst yönetim tarafından daha önceden belirlenmiş olan amaçlara ulaşmak için alınan önlemler olarak açıklanabilir. Belirlenen bu amaçlara ulaşmak için planlanan süreçte meydana gelebilecek riskleri ve belirsizlikleri önlemek adına makul bir güvence sağlamak iç kontrol kapsamı altındadır (Candan, 2006: 45).

İç kontrol, kuruma ait kaynakların belirlenen amaçlarına uygun olacak şekilde etkin ve verimli kullanımı, varlıklarının korunması, faaliyetlerin ilkelere uygun olması koşulu ile güvenilir ve doğru bilgiler üretilmesi, meydana gelebilecek hata, hile ve yolsuzluk unsurlarını önlemeye yönelik makul güvence oluşturan yönetsel bir araçtır (Akyel, 2010: 84-85).

İç kontrol sistemi 1985 yılında özel sektörde iş ahlakı, iç kontrol ve yönetim prosedürlerine ilişkin finansal raporlama için kurulan COSO (The Committee of Sponsoring Organisations) ile gelişim göstermiştir. COSO, ulusal anlamda en çok kullanılan ve kabul edilen iç kontrol sistemi modelidir (Gönülaçar, 2008: 4). COSO; USD Muhasebe Birliği (AAA), USD Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Kurulu (AICPA), Ekonomik Yöneticiler Kurulu (FEI), Uluslararası İç Denetim Kurulu (IIA), Yönetim Muhasebecileri Kurulu (IMA) olarak ele alınan beş Amerikan kuruluşları tarafından oluşturulan bağımsız bir kuruluştur (Aksoy, 2005: 140).

COSO'ya göre iç kontrol sistemi, yönetim kurulu tarafından oluşturulan, faaliyetlerin yasalara uygun bir şekilde etkin ve verimli yürütülmesini sağlayan, finansal bilgilerin güvenilir olmasını amaçlayan, makul bir güvence veren yöntemler bütünüdür (Aksoy, 2005: 140).

Diğer bir tanım olarak iç kontrol sistemi, kuruma ait varlıkların korunması, doğru ve güvenilir bilgi üretimi ve bu üretilen bilgilerin belirlenen süre içerisinde hazır hale getirilmesi, muhasebe kayıtlarının tam ve mevzuata uygun şekilde düzenlenmesi, kurumda meydana gelebilecek hata, hile veya yolsuzluklara karşı gerekli tedbirlerin alınması ve ortaya çıkarılması gibi üst yönetimin daha önceden planlamış olduğu hedeflere ulaşılmasını sağlamak amacıyla yapılan, makul güvence sağlayan politika ve prosedürler bütünüdür (Akbulut, 2012: 175-176).

İç kontrol sistemi, kurumun belirlemiş olduğu amaçlara ulaşılabilmesi için bir araç görevindedir ancak iç kontrol sistemi hiçbir zaman tam güvence sağlamamaktadır. Bunun yanı sıra iç kontrol yalnızca yöntem ve yönetmeliklerden oluşmaz. Kurumda bulunan tüm departmanlardaki personel ile iletişim halinde oluşturulur. İç kontrol sistemi yönetim sisteminin en önemli parçalarından biri haline gelmiştir. Yönetimin faaliyetlerini yürütürken faydalandığı bir hareketler bütünüdür. Kurumun alt yapısında iç kontrol

sistemi var ise etkin ve verimli çalıştığı kanısına varılabilir (Saltık, 2007: 5). İç kontrol sisteminin özelliklerini özetleyecek olursak (Güner, 2009: 188; Bakkal vd., 2016: 27-28):

- İç kontrol sistemi bir süreçtir. Anlık bir süreci değil sürekliliği olan faaliyetlere ait süreçleri inceler.
- Kaynak kullanımlarında, etkin verimli ve ekonomik olması temel amaçlarındandır.
- İç kontrol sisteminin oluşturulması ve yönetilmesi sorumluluktur. İç kontrol sistemi, ar-ge, finans, operasyon gibi bütün departmanları ele alır. Yalnızca kurumun finans ve muhasebe departmanını incelemeyiz.
- Kurumun varlıklarını korumak, olası riskleri, hata, hile ve yolsuzluklar karşısında ilk savunma mekanizmasıdır.
- Kurumun önceden belirlemiş olduğu amaçlara ulaşabilmek için kullanılan bir araçtır.
- İç kontrol sistemi yalnızca yöntem ve yönetmeliklerden oluşmaz. Kurumun her düzeydeki çalışanları ile iletişim halindedir.
- İç kontrol sistemi hiçbir zaman tam güvence sağlamaz ancak makul bir güvence sağlamaktadır.
- İç kontrol sistemi sayesinde kurum bütünlüğü sağlanarak, kurumun etkinliği ve verimliliği artarak katma değer yaratılmaktadır.

### 2.2.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Amaçları

Kurumlar gelişen teknoloji ve ekonomi ile büyüme ve gelişme gösterdikçe, faaliyetlerin ve işlemlerin sayısı arttıkça birtakım karışıklıklar meydana gelmektedir. Dolayısıyla kurumlar faaliyetlerini etkin bir şekilde kontrol edemez ve varlıklarını koruyamaz hale gelmiştir. Bu karışıklıkların ve kurumlardaki verimsiz çalışmaların artmasıyla birlikte de iç kontrol sistemi önem kazanmıştır (Hatunoğlu vd., 2012: 174). İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması, olası riskleri önlenmektedir. Bu sayede meydana gelebilecek hata, hile ve yolsuzluklar minimum seviyeye indirilmekte ve tekrarlanmaması için gerekli tedbirler alınmaktadır. Dolayısıyla iç kontrol sayesinde kurumların, doğru ve güvenilir bilgiler üreterek verimliliği artacak, büyüme ve gelişimleri hızlanacaktır (Akbulut, 2012: 176).

Bir kurumda iç kontrol sisteminin olması yeterli değildir. O iç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir şekilde çalışıyor olması kurumlar için olumlu yönde bir etki sağlamaktadır.

Kurumlar için etkin bir iç kontrol sistemi oldukça önemlidir. Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi sayesinde kurumun önceden belirlediği amaçlara ulaşmak için planlanan kural ve prosedürlere kurum çalışanlarının uyup uymadıklarının tespiti sağlanabilir. Üst yönetimin ihtiyacı olan doğru ve güvenilir bilgilerin üretilmesine yardımcı olarak etkinlik ve verimliliğin ölçümünü sağlamada yardımcı olur. Kaynakların israfını minimum seviyede varlıkların korunmasını maksimum seviyede tutmaya çalışır (Hatunoğlu vd., 2012: 175). Bu önemli hususlar iç kontrol sisteminin etkin çalışması ile doğrudan bağlantılıdır.

İç kontrol sisteminin temelinde güven unsuru yer almaktadır. Finansal işlemlerin doğru ve güvenilir olması, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde çalışması, varlıkların ve kaynakların olası risklere karşı önlemler alınması, faaliyetlerin tüm yasa ve politika çerçevesine uygun bir şekilde işlenmesi gibi faktörler iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması ile ilgilidir (Hatunoğlu vd., 2012: 174).

İç kontrol sisteminin önemi kurumun daha önceden belirlemiş olduğu amaçlar ve hedefler doğrultusunda yer almaktadır (Dabbaoğlu, 2009: 110). İç kontrol sisteminin esas amaçlarına aşağıda yer verilmiştir (Alagöz, 2008: 100- 101);

- Kuruma ait varlıkların güvenceye alınması,
- Kuruma ait tüm bilgilerin, verilerin, raporların doğru ve güvenilir olması,
- Faaliyetlerin daha önceden yönetimin belirlemiş olduğu politika ve prosedürlere uygun şekilde işlenmesi,
- Kurum kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde kullanımının sağlanması,
- Kurum yönetimi tarafından daha önceden belirlenmiş olan amaçlara ve hedeflere en verimli şekilde ulaşmaya sağlamaktır.

İç kontrol sisteminin esas amaçları dışında bir de özel amaçları vardır. Bu amaçlara aşağıda yer verilmiştir (Doğan ve Burgazoğlu, 2015: 21-22):

- Varlıkları koruma görevi yalnızca bu iş için yetkilendirilen kişi tarafından yapılmalıdır. Bu personelin başka bir görevi olmamalıdır. Varlıkların korunması açısından gerekli önlemler alınmalı ve doğru bir şekilde uygulanmalıdır.
- Yetkilendirme faktöründe kurumda bir iş için görevlendirilen personelden başka o iş ile kimse ilgilenmemelidir. Dolayısıyla hata veya hile unsurları yaşandığında kim tarafından gerçekleştirildiği kolaylıkla tespit edilebilir.
- Gerçeklik faktöründe kurumda gerçekleşmiş tüm faaliyetlerin kayıt altına alınması gerekmektedir.
- Uygunluk faktörü, kurumda gerçekleşmiş olan tüm işlemlerin muhasebe ilke ve kurallarına uygun şekilde tutarlarının, zamanlarının, hesaplarının doğru şekilde kaydedilmesidir.
- Bütünlük ve mutabakat faktörlerinde ise kurumda gerçekleşmiş tüm faaliyetlerin belgelendirilmesi ve bunların kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir. İşlemlerin kayıt dışı bırakılması etik değildir. Belgelendirilen bu işlemlerin zaman zaman kontrolleri sağlanmalı, çıkan eksiklikler için düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

COSO' ya göre ise iç kontrol sisteminin üç tane amacı vardır. Bu amaçlar ise aşağıdaki gibidir ([www.icdenetim.net/](http://www.icdenetim.net/), 2017):

- Faaliyetlerin etkin ve verimli çalışması,
- Finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması,
- Faaliyetlerin yasalara uygun şekilde işlemesidir.

### 2.2.3. İç Kontrol Sistemi Oluşturulurken Dikkat Edilmesi Gereken Faktörler

İç kontrol sistemi oluşturulurken risk ve maliyet faktörlerine dikkat edilmelidir. Bu faktörlere açıklamalarıyla aşağıda yer verilmiştir.

#### 2.2.3.1. Risk Faktörü

Kurumlar belirlediği amaçlara ulaşabilmek için bazı risklere katlanmaktadır. Risk kavramı, kurumun amaç ve hedeflerinin planlanmış şekilde yürütülmemesi durumudur. Ortaya çıkan risklerin ivedilikle belirlenmesi ve bu risklerin minimum seviyeye indirilmesi için kurumun belirli plan ve politikalar çerçevesinde kontrol

prosedürlerini uygulamaya geçirmesi önemli bir husustur. Bu risklerin türleri ve önemlilik açısından dereceleri iç kontrol sistemi oluşturulmadan önce kurum yönetimi tarafından bilinmelidir. Yöneticilerin karşılaşacağı risk türleri ikiye ayrılmaktadır (Hatunoğlu vd. 2012:175):

*Finansal Riskler:* Kurumun finansal yönetime ait belirlenmiş plan ve prosedürlerin yanlış bir şekilde uygulanması ile hile, hata ve yolsuzluklar sonucunda varlık ve kaynakların kaybının yaşanması veya zarara uğrama ihtimalidir.

*Muhasebe Riskleri:* Muhasebe kayıtları ile mevcut kaynaklar arasında karşılaştırma yapılması sonucunda hesap verme yükümlülüğü ilkesinin yerine getirilmesi ile kayıtlarda ve raporlarda meydana gelebilecek hata ihtimalidir. Muhasebe kayıt ve raporların kasıtlı veya kasıtlı olmadan yanlış bilgiler içermesi yöneticilerin ve kurum dışındaki kişiler tarafından kararlar alınması durumunda “yanılma riskini” yaratır.

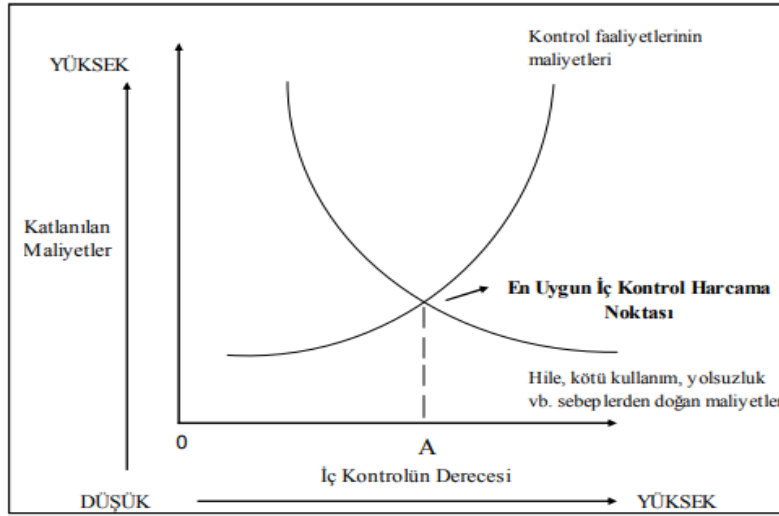
#### **2.2.3.2. Maliyet Faktörü**

İç kontrol sistemi kurum içerisinde işleyişi itibariyle çok fazla belge ve insan faktörüne ihtiyaç duymaktadır. Dolayısıyla katlanılan maliyeti de yüksek olmaktadır. İç kontrol sistemine ait prosedürler artış gösterdikçe katlanılan maliyette de artış görülecektir. İç kontrol sisteminin prosedürlerine uygun şekilde işleyiş göstermesi kurum içerisindeki bürokrasiyi arttırmaktadır (Kepekçi, 1996: 57).

Kurumlarda iç kontrol sürecinin yarattığı iş yükü ile işler gecikerek verimlilik düşmekte ve karlılık azalmaktadır. Bu doğrultuda yöneticilerin fayda-maliyet dengesini kurmaları gerekmektedir. İç kontrol sisteminin maliyeti, elde edilmesi beklenen faydayı aşmayacak düzeyde olmalıdır. Fayda, yönetimin yanlış kararlar alması durumunda hile, yolsuzluk gibi faktörlerin ortaya çıkması ve bunların önlenmesiyle engel olunan zararlardır. Diğer bir ifadeyle fayda, iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşmada başarısız olma ihtimalinin düşürülmesiyle tasarruf edilen maliyetlerdir. Fayda- maliyet dengesinin kurulması iç kontrol sisteminin işleyişi açısından önemli bir unsurdur (Yağcı, 2006: 14-15).

Fayda- maliyet dengesinin sağlanacağı iç kontrol ile fayda-maliyet ilişkisi Şekil 2.1’de gösterilmektedir.

**Şekil 2.1: İç Kontrol ile Fayda-Maliyet İlişkisi**



**Kaynak:** Uzay, 1999: 17.

Şekilde görüldüğü gibi iç kontrol derecesi arttıkça kontrol maliyetleri de artmaktadır. Fayda-maliyet ilişkisi bağlamında en uygun iç kontrol harcama noktasına kadar iç kontrol sisteminin işleyişi devam etmelidir. Bu noktadan sonrasında kontrol faaliyetlerinin getireceği maliyet, hile ve yolsuzluklar gibi sebeplerden oluşan maliyetlerden daha yüksek olacağından dolayı iç kontrolün sağlayacağı faydayı aşmaktadır (Uzay, 1999: 17).

Her ne kadar yöneticiler kurumları için iç kontrol sistemini etkin halde çalıştırsalar da tahmin edilemeyen ve önlenemeyen zararlar muhakkak olacaktır. İç kontrol sisteminin makul bir güvence sağlama kriteri de buna bağlıdır.

#### 2.2.4. İç Kontrol Sisteminin Türleri

İç kontrol sistemi kontroller bakımından yönetsel ve muhasebe kontrolleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

##### 2.2.4.1. Yönetsel Kontroller

Yönetsel kontroller, kuruma ait faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini sağlanmasında, politika ve prosedürlere uygun olacak şekilde mali kayıtlarla doğrudan ilgisi olmayan tüm kontrolleri kapsamaktadır. Yönetsel kontroller; kalite kontrol sistemleri, istatistiksel raporlamalar, çalışanlar için düzenlenen eğitici seminerler, iş akış

yöntemleri gibi kurumun hedeflerine ulaşmada kolaylık sağlayacak kontrolleri içerir (Köroğlu ve Uçma, 2006: 3).

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ve faaliyete geçmesinde yönetimin sağlayacağı birtakım faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır (Güredin, 2010: 168-169).

#### **2.2.4.1.1. Doğru ve Güvenilir Bilgi Üretilmesi**

Üst yönetimin doğru, güvenilir ve tam zamanında bilgi üretmesi sayesinde kuruma ait faaliyetler etkin ve verimli bir şekilde çalışmaktadır. Dolayısıyla etkin bir şekilde çalışan faaliyetlerin varlığı kurumlara fayda sağlamaktadır. Kurumlar ulaşmak istediği bilgilere daha kısa sürede ve daha az maliyet harcayarak ulaşabilmektedir.

#### **2.2.4.1.2. Kurum Varlıklarının ve Kayıtlarının Korunması**

Kurum içi veya kurum dışındaki tehditler karşısında kurumlara ait varlıklar, kaynaklar ve finansal kayıtlar güvence altında değildir. Yönetimsel kontroller varlık, kaynak ve kayıtların kaybını, çalınmasını önleyerek olası risklere karşı kurum faaliyetlerini koruma altına alabilmektedir.

#### **2.2.4.1.3. Etkinlik ve Verimliliğin Sağlanması**

Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi sayesinde çalışanlar üzerindeki iş yükünün azalmasıyla birlikte zamandan kar edilmektedir. Bu durum sonucunda ise üretimdeki fire minimum seviyeye inecek, süreç boyunca meydana gelen olumsuzluklar azalacaktır. Dolayısıyla varlık ve kaynaklar verimli kullanılacak amaçları dışına çıkarılmayacaktır.

#### **2.2.4.1.4. Politika ve Prosedürlere Uygunluk**

Yönetim tarafından kurumun amaç ve hedefleri belirli politika ve prosedürler çerçevesinde daha önceden belirlenmektedir. Bu amaç ve hedeflere ulaşırken kurum çalışanlarının, belirlenen politika ve prosedürlere uyup uymadığı, amaç ve hedefler doğrultusunda faaliyetlerini sürdürüp sürdürmediği mevcut olan yönetimsel kontroller ile incelenir.

#### 2.2.4.2. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolleri, kurum varlıklarının olası riskler karşısında hata, hile veya yolsuzluklara karşı koruma sağlayan tüm yöntem ve prosedürler kapsamındadır. Mali verilere ait raporların doğru ve güvenilirliği ile de doğrudan ilgilidir. Muhasebe kontrolleri; kurumdaki yetkilendirmeleri, tüm kayıtların doğruluğunu, güvenilirliğini, gerçekliğini ve zamanında kayıtlara geçirilmesini ve faaliyetlerin sınıflandırılmasını kapsamaktadır. Dolayısıyla kurumun hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamaktadır (Sabuncu, 2017: 168).

Muhasebe kontrollerinin verimli bir şekilde iç kontrole fayda sağlaması için birtakım ilkelere uyulması gerekmektedir. Bu ilkeler aşağıda sıralanmıştır (Köroğlu ve Uçma, 2006: 4):

- Kurum yönetiminin vermiş olduğu yetkilere göre faaliyetler yürütülmelidir.
- Faaliyetler muhasebe ilkeleri ve yöntemlerine uygun şekilde raporlanmalı ve kurum varlıkları hesap verme yükümlülüğüne göre kayıtlara alınmalıdır.
- Yönetimin belirlediği yetkiler doğrultusunda aktifler kullanılmalıdır.
- Aktiflerin olası risklere karşı korunması için belirlenen sorumluluklar ile varlıklar zaman zaman karşılaştırılmalıdır. Herhangi bir eksiklik durumunda gerekli işlemler yapılmalıdır.

Muhasebe kontrolleri; varlıkların korunması, mali veri kayıtlarının güvenilirliği ve kıymet hareketleri olarak üç unsur tarafından belirlenmektedir.

##### 2.2.4.2.1. Varlıkların Korunması

Kurumda elde edilen değerlerin kayıtlara geçilmesi sırasında kasti veya kasti olmayan birtakım yanlışların meydana gelmemesi için belirli tedbirler alınmalıdır. Kasti olarak yapılan yanlışlar hileler olarak bilinir. Kurum personelinin nakitleri kendi zimmetine geçirmesi durumu hileye örnektir. Kasti olmayan yanlışlıklar ise hata olarak adlandırılır. Personelin fatura kesmeyi unutması ise hataya örnektir. Kurumun aldığı birtakım tedbirler vasıtasıyla verilen örnekler muhasebe kontrolleri ile engellenebilmektedir (Tahtlı, 2019: 12).

#### **2.2.4.2.2. Finansal Kayıtların Güvenilirliği**

Finansal kayıtların güvenilir olması, kurum içi ve dışı için hazırlanan raporların doğruluğu için önem arz etmektedir. Kurum içi oluşturulan raporlar yönetime sunulduğundan dolayı kurum dışı raporlara göre daha kapsamlıdır. Kurum dışı raporlar ise hissedarlar, yatırımcılar, bağımsız denetçiler ve kamuoyu için gereklidir. Kurum dışındaki ilgililer açısından bu raporların güvenilir olması hesap verilebilir olduğunun da göstergesidir (Güredin, 2010: 320). Dolayısıyla finansal kayıtların güvenilir olması ilgi ve yatırım talebini de artıracaktır.

#### **2.2.4.2.3. Kıymet Hareketleri**

Kıymet hareketleri kurum içi ve kurum dışındaki taraflar arasında tüm alım satımları kapsamaktadır. Bununla birlikte alım satımlar sonucunda kurum içindeki kullanımları ile ilgilenmektedir. Bu faaliyetlerin tam ve doğru bir şekilde iletmek, sınıflandırmak, özetlemek ve ilgililere raporlamak önemli bir husustur. Bu süreç sonrasında kayıtlar ile aktif varlıklar karşılaştırılıp, herhangi bir eksik varsa düzeltilip muhasebe kayıtlarına olan güven sağlanmalıdır (Güredin, 2010: 320).

#### **2.2.5. İç Kontrolün Sistemindeki Sınırlamalar**

İç kontrol sistemi dikkatli bir şekilde, tüm prosedürlere uygun bir şekilde işlese dahi insanlar tarafından yönetildiği unutulmamalıdır. Dolayısıyla iç kontrol sistemi hiçbir zaman tam güvence sağlamamaktadır.

İç kontrol sistemi kurumların yöneticileri tarafından belirlenen politika ve prosedürler bütünüdür. Dolayısıyla yöneticiler belirledikleri planlar çerçevesinde görev sorumlulukların yerine getirilmesini istemektedirler. Fakat insanlar baskı, teşvik ve fırsat unsurlarının yer almış olduğu hile üçgeni faktöründen dolayı hata veya hile yapabilirler. Bu durumların meydana gelmesi ise etkin ve verimli çalışmayan bir iç kontrol sistemini oluşturur (Uğurlu ve Çukacı, 2019: 17).

İkinci bir sınırlama, iç kontrol sisteminin politika ve prosedürlerinin kurumların tüm faaliyetlerini kapsamamasından kaynaklıdır. Bu politika ve prosedürler kurumda nadiren yapılan faaliyetlerde, mali raporların işlenmesinde ve yöneticilerin şahsi tahminlerini yaparken uygulanmayabilir (Kepekçi, 2004: 70).

Bir diğer sınırlama da kurumun ilgi alanı içerisindeki birtakım değişikliklere karşın kontrol tedbirlerinin yetersiz kalmasıyla birlikte iç kontrol sistemi etkin ve verimli çalışmamaktadır. Dolayısıyla kurumlar sadece içerisinde bulundukları duruma göre hareket etmemelidir, geleceğe yönelik isabetli tahminlerde bulunup iç kontrol sistemini bu çerçevede içerisinde oluşturmalarıdır (Özşahin, 2011: 15).

İç kontrol sisteminin makul bir güvence sağlaması ile ilgili sınırlamalar aşağıdaki gibi özetlenmiştir (Reding, vd. 2009: 8);

- Yönetim tarafından sistem devre dışı bırakılabilir.
- Karar verme sürecinde personeller yanlış kararlar verebilir.
- Oluşturulan iç kontrol sistemi için fayda- maliyet analizi yapılmalıdır. Kurum aleyhine bir durum varsa sistem tekrardan gözden geçirilmelidir.
- Yasal düzenlemelerin takipsizliğinden kaynaklı olarak iç kontrol sistemi etkisiz çalışabilir.

#### **2.2.6. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri**

İç kontrol sisteminin bileşenleri Uluslararası Denetim Standartları 400' e göre; “muhasabe sistemi”, “kontrol ortamı” ve “kontrol prosedürleri” olarak ele alınmıştır. Daha sonra bu bileşenler COSO tarafından daha geniş bir şekilde ele alınmış ve iç kontrol sisteminin bileşenleri kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, gözlem/izleme olarak belirlenmiştir (Kaval, 2005:125). Bileşenlerin tümü birbiri ile ilişkilidir. Herhangi bir bileşende olumsuzluk olması diğer bileşenlerin işleyişini de etkilemektedir. Aksine tüm bileşenlerin sorunsuz bir şekilde işlemesi durumunda, bileşenler etkili ve verimli faaliyet gösterecektir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir şekilde çalışması için bu beş bileşenin de dahil olduğu bir sistem kurmak gerekmektedir (Acar ve Akçakanat, 2012: 3).

5018 Sayılı Kanun'un oluşturduğu iç kontrol bileşenleri ile COSO' nun oluşturmuş olduğu iç kontrol bileşenleri aynıdır. Nitekim 5018 Sayılı Kanun da ülkemiz için COSO' nun bileşenlerini benimsemiştir (Acar ve Akçakanat, 2012: 3).

**Şekil 2.2: COSO Küpü**



**Kaynak:** www.strateji.ikcu.edu.tr, 2016.

COSO bileşenlerini 3 boyutlu bir modelde ele almıştır. Üst kısımda COSO'nun benimsemiş olduğu iç kontrol sisteminin amaçları yer almaktadır.

#### 2.2.6.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrol bileşenlerinin temelini oluşturan, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini sağlamaya yardımcı olan, iç kontrolün amaçlarına ulaşmada rol alan ve disiplin sağlayan bir unsurdur. Kontrol bileşenleri, kontrol ortamının verimliliğine göre şekil almaktadır (Akyel, 2010: 86-87).

Kontrol ortamının doğru kurulmuş bir şekilde iç kontrol sisteminde yer alması kurum faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini de artırmaktadır. Dolayısıyla yönetsel başarı elde edilmektedir. Kuruma olan bir diğer katkısı ise hata ve hilelerin önlenmesi yönündedir. Böylelikle kuruma ait bilgilerin doğru, güvenilir ve şeffaf olmasına da yarar sağlamaktadır. İç kontrolün başarılı ya da başarısız olması güçlü bir kontrol ortamından geçer. Kontrol ortamı tüm bileşenlerin temelidir ve onları da etkisi altına almaktadır. Kontrol ortamı kısaca faaliyetlerin yürütülme şeklidir. (Güner, 2009: 188).

Güçlü bir kontrol ortamının oluşmasında yer alan birtakım faktörler vardır (Kızılboga ve Özşahin, 2013: 223-224):

- Dürüstlük ve etik değerler,
- Yönetim felsefesi,

- Organizasyon yapısı,
- Yetki ve sorumlulukların devri,
- Personelin yetkinliği,
- Yönetimin uzmanlığa olan bağlılığı,
- İnsan kaynakları yönetimidir.

#### 2.2.6.2. Risk Değerleme

Kurumlar amaçlarına ulaşmayı planlarken birtakım risklerle karşılaşmaktadır. Risk, kurumların amaçlarına ulaşmak için belirlemiş olduğu plan ve prosedürleri uygulama sürecine engel teşkil eden durumlardır (Akbulut, 2012: 178).

Risk değerlemesi ise, kurumun belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşma yolunda karşılaşması olası risklerin tespitinin nasıl yapılacağı ve tespit edilen risklerin analizi ile belirlenen bu risklerin nasıl yönetilmesi gerektiği ve ne tür öneriler sunacağı ile ilgilidir. (Graham, 2008: 28-29).

Her kurum iç veya dış kaynaklardan gelebilecek risklerle karşılaşmaktadır. Kurum içinden gelebilecek riskler, personellerin kasıtlı veya kasıtlı olmadan yapacakları yanlışlıklardır. Bu yanlışlıklar bilgi eksikliği, dikkatsizlik, tecrübesizlik gibi daha birçok nedene bağlıdır. Ekonomik gelişmeler, artan rekabet, kanunen yapılan değişiklikler gibi unsurlardan kaynaklanan yanlışlıklar ise dış riskler olarak bilinmektedir. Bu riskler kurumların verimli çalışmasını, gelişmesini olumsuz etkileyebilmektedir (Atmaca, 2012: 197). Riskleri tamamen ortadan kaldırmak söz konusu değildir. Dolayısıyla kurumlar risk değerlemeye başvurarak olası riskleri yönetmeyi öğrenmektedirler.

Risk değerlendirme yapmak için öncelikle belirlenen amaçların ve hedeflerin anlaşılır, net ve kesin olması gerekmektedir. Amaç ve hedefler bu şekilde belirlendiği takdirde amaç ve hedeflere ulaşma yolunda karşılaşılabilecek olası riskleri tespit etmek ve yönetmek daha mümkün olacaktır (Güner, 2009: 189).

Risk değerlendirmesi, COSO'ya göre birbirleriyle bağlantılı olacak şekilde farklı düzeylerde amaçların ve hedeflerin belirlenmesidir. Belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma yolunda karşılaşılabilecek olası risklerin yönetilmesini, bu risklerin belirlenmesini ve analiz etmesini ele almaktadır (Reding vd., 2009: 6-11). COSO'ya göre risk değerlendirme süreci aşağıdaki gibidir (Moeller, 2009: 39):

1. Riskin önem derecesinin önceden bilinmesi,
2. Olası riskleri ortaya çıkarması ve sıklık derecelerinin ele alınması,
3. Riskin yönetilmesi hususunda faaliyetlerin belirlenmesinin önemidir.

### **2.2.6.3. Kontrol Faaliyetleri**

Kontrol faaliyetleri kurum yöneticileri tarafından sağlanmaktadır. Yönetimin belirlemiş olduğu amaçlara ulaşma yolunda başarı sağlamak için yönetimin talimatlarının yerine getirilmesine destek sağlayan politika ve prosedürler bütünüdür (Sabuncu, 2017: 169). Politika; kurumda neler yapılması gerektiği ile ilgilidir. Prosedür ise belirlenen politikaların uygulanması ile bilinmektedir (Demirbaş, 2005: 170).

Kontrol faaliyetleri, görev ayrımı, yetki devri, bilgi işleme, kontroller, izleme, performans göstergeleri gibi kurumun tüm fonksiyonlarında ve aşamalarında görülmektedir (Sabuncu, 2017: 169). Kontrol faaliyetleri, risklerin önlenmesine ve ortadan kaldırılmasına yönelik stratejilere yer vererek kurumun belirlemiş olduğu amaçlara paralel şekilde uygulanmalıdır. Kontrol faaliyetlerinin etkin bir iç kontrol sistemi oluşturması için riskleri azaltmaya yardımcı olacak dört tane kontrol türü bulunmaktadır. Bunlar (Saltık, 2007: 16):

- Önleyici kontroller,
- Tespit edici kontroller,
- Düzeltici kontroller
- Yönlendirici kontrollerdir.

#### **2.2.6.3.1. Önleyici Kontroller**

Kurumda istenilmeyen durumların ortaya çıkmasını engellemek için alınan tedbirlerdir. Bu kontroller, görev ayrılığı, yetki devri, erişim sınırlandırılması, onay ve doğrulamaları içermektedir (Acar ve Akçakanat, 2012: 5).

#### **2.2.6.3.2. Tespit Edici Kontroller**

Kurumda istenilmeyen durumlar oluştuğundan sonra bu sorunların ortaya çıkarılmasını sağlayan unsurdur. Bu kontroller, hata ve hilelerin hangi çalışan tarafından

ne sebeple ve ne zaman yapıldığıyla ilgilidir. Dolayısıyla kurumun performans değerlendirmesi, varlıklar ile veri kayıtları arasındaki uyumsuzluklar ve genel kontrolleri ile ilgilidir. Kurumlar için risklerin ortaya çıkmadan önce tahmin edilip önlenmesi daha önemlidir. Kontrol faaliyetlerinin hangi amaçlarla, hangi ölçütlere göre ve hangi yöntemlerle uygulanacağı kurum yöneticileri tarafından oluşturulacaktır (Acar ve Akçakanat, 2012: 5).

#### **2.2.6.3.3. Düzeltici Kontroller**

Riskler ortaya çıktıktan sonra istenmeyen sorunların etkisinin yok edilmesine yönelik kontrollerdir. Bu kontrol; oluşan zarar ve kayıpları tekrar yerine koymak, raporlara ait hataları düzenlemek, çalışanların rotasyonunu gerçekleştirmek, belirlenen politika ve prosedürleri gözden geçirerek eksiklikleri tamamlamak üzerine fayda sağlamaktadır (www.ktu.edu.tr, 2021).

#### **2.2.6.3.4. Yönlendirici Kontroller**

Kurum çalışanlarına yönelik bilgilendirme, belirli bir amaca yönelme, koruma gibi faaliyetlerle risklerin kontrol altına alınması metodudur. Bu kontrolde, çalışanlara eğitimler verilmesi, riskleri azaltmaya yönelik prosedürlerin belirlenip çalışanlara iletilmesi, her personele ait görev tanımlarının olması, önemli karar ve yönergelerin tüm kuruma iletilmesi, belirlenen amaçlara yönelik planlardan tüm kurumun bilgilendirilmesi ve uygun şekilde faaliyetlere devam edilmesi gibi önemli unsurlar sağlanmaktadır (www.ktu.edu.tr, 2021).

#### **2.2.6.4. Bilgi ve İletişim**

Kurumların belirlenen amaçlarına ulaşabilmesi ve iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde faaliyet göstermesi için tüm süreçlerde bilginin varlığı önemlidir. İç kontrol sistemine ait bilgilerin zamanında kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve personellere o esnada duyurulması onların görevlerini tam anlamıyla yerine getirebilmeleri için önemlidir (Güner, 2009: 189). Üst yöneticilerin, kurum hakkında doğru kararlar alabilmesi için bilgilerin doğru, aktif, güvenilir, zamanında, uygun ve ulaşılabilir olması gerekmektedir. Ancak kurum içinde üretilen ve toplanan bilgi ve

raporlar hem kurumun iç çevresi için hem de dış çevre için kullanıma uygun olmalıdır. (Akyel, 2010: 88).

İç kontrol sisteminin belirlenen politika ve prosedürlerinin açıkça beyan edilmesi ile ilgili ve personellerin görevleri ile ilgili olan unsur ise iletişimdir. Kurumların büyüklüklerine göre iletişim, yazılı veya sözlü şekilde gerçekleştirilebilir. Tersine bilgi akışının mevcut olması da iletişim kapsamındadır. Tersine bilgi akışı mevcut ise iletişim kanalları açık olmalı ve yönetime ait sorunların ilerlemeden çözülmesi gerekmektedir (Güner, 2009: 189).

Etkin bir iç kontrol sistemi için bilgi ve iletişim önemli unsurlardır. Kurumun faaliyetleri, olası riskleri, faaliyet planları, performans değerlendirmeleri ile ilgili bilgiler yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya ve departmanlar arasında karşılıklı olarak bilgi alışverişinde olunmalıdır (Acar ve Akçakanat, 2012: 5).

Etkin bir iç kontrol sistemi için bilgi ve iletişim unsurları aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır (Moeller, 2004: 139):

- Tüm faaliyetler doğru bir şekilde tanımlanmalı ve kayıt altına alınmalıdır,
- Finansal raporlamalara ilişkin bilgiler etkin ve ayrıntılı bir biçimde zamanında elde edilmelidir.
- Finansal tablolara ait açıklamalar her zaman güncel ve ulaşılabilir olmalıdır.
- Doğru bilgiler elde etmek için faaliyetlerin işlenmiş olduğu döneme kaydedilmesi gerekmektedir.

#### **2.2.6.5. Gözlem/ İzleme**

Kurumda meydana gelen değişikliklere ve olası risklere karşı iç kontrol sistemi sürekli gelişim göstermesiyle dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrol sistemini değişkenlik gösteren amaçlara, kaynaklara, olası risklere uyum sağlaması bakımından sürekli izlemek gerekmektedir (Doğu, 2011: 82).

Söz konusu unsur organizasyonun performans kalitesini değerlendirmesi açısından önemlidir. Organizasyonun olumsuz tarafları iç kontrol sisteminin izlenmesiyle ortaya çıkar ve bu husus sistemin etkin çalışması için önemlidir. İç kontrol sistemi belirli zaman aralıklarıyla bir değişim gösterir. Dolayısıyla uygulanacak olan politika ve prosedürler de gelişmektedir. Üst yönetim tarafından koşulların değişmesiyle

organizasyonda nasıl değişikliklerin olacağı konusunda izleme unsuru yardımcı olacaktır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 225).

İç kontrol sisteminin izlenmesi hem devamlı izleme faaliyetleri hem de bağımsız (ayrı ayrı) izleme faaliyetlerini kapsadığı gibi her iki metot beraber de uygulanabilir (Demirbaş, 2005: 172).

Devamlı izleme, faaliyetlerin normal gidişatında iç kontrolün etkinliğini ölçmeyi amaçlar. Kontrolün her bir unsurunu içermektedir. Veriler ile varlıkların tutarlılığı, kontrol prosedürleri, üst yöneticilerin hesap özetlerindeki değişimleri gözden geçirmesi, raporların kullanıcılar tarafından değerlendirilmesi gibi faaliyetler devamlı izleme kapsamındadır (Akbulut, 2012: 180).

Bağımsız izleme, yönetim tarafından, belirli zaman aralıklarında iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirme amacıyla yapılır. Zaman aralıkları risklerin kontrolüne ve değerlendirme sonuçlarına göre değişmektedir. Yönetimin yapmış olduğu kontrol öz değerlendirmelerinin iç veya dış denetçiler tarafından izlenmesi faaliyetlerini kapsamaktadır (Akbulut, 2012: 180).

İç kontrol sisteminin bileşenleri kurumda mevcutsa ve etkin bir şekilde çalışıyorsa; kurumun hedeflenen planları gerçekleştirmiş, finansal raporları doğruluk ve güvenilirlik sağlamış, mevzuatlara uygun şekilde faaliyetler yürütölmüş ise sistem makul seviyede yarar sağlamış anlamına gelmektedir (Saltık,2006:8).

## **2.3. TÜRKİYE’DE İÇ KONTROL KAPSAMINDA YAPILAN DÜZENLEMELER**

Ülkemizde iç kontrole ilişkin düzenlemelerin oluşturulmasında uluslararası düzenlemeler örnek alınmıştır. Ülkemizin iç kontrol sisteminin kurallı bir şekilde yönetmelikleri olması kurumlar tarafından değerli bir kılavuz olarak görölmektedir.

### **2.3.1. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol Düzenlemeleri**

TBMM Genel Kurulu’na 13.01.2011 tarihinde kabul edilen, 6102 sayılı Yeni TTK 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmî Gazete ’de yayımlanmış olup 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Türk Ticaret Kanunu, 2011:10976).

TTK kapsamında yönetim kurulu, faaliyetlerin işlenme sürecini gözlemlemek, alınan kararları faaliyete geçirmek veya raporları hazırlamak açısından komiteler ve

komisyonlar kurabilir. Bunların içerisinde yönetim kurulu üyeleri de yer alabilir. Kurumların iç kontrol sistemlerinin formel tanımlarının mevcut olduğu, risklerin önceden tahmin edilmesine yönelik ve yönetmelikle ilgili düzenlemeler de bulunmaktadır. Dolayısıyla kurum yönetiminin yetki devri ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemelerin formel olarak yapılması ve sorumlu pozisyonundaki çalışanlara ait görev ve sorumluluklarının tanımlamalarının yapılması gerektiği önem arz etmektedir (Cömert, 2008:26).

Günümüzde iç kontrol sistemi kurumlar için esas faaliyetlerden biri haline gelmiştir. İç kontrol sistemi kurum faaliyetlerinin etkin ve verimli olmasını, finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini, işlemlerin kanun ve mevzuatlara uygun ilerlemesini sağlamaya yardımcı olan kurum içinde işleyen ve kurumun bütün personelleri açısından önem arz eden bir plan ve prosedürler bütünüdür (Arıkan, 2010:7-10).

Yeni TTK tasarısında, hukuki anlamda tasarının gerekçelerine yer verilmesine karşılık, yasaya ait denetim başlığı altında yer alan açıklamalarda iç kontrol sisteminden, bu sistemin etkinlik ve verimliliğine ilişkin bir gözlem yapılmasının gerekli olduğuna dair bir bilgi verilmemiştir. Çağdaş denetimin ilkelerini uygulamak, uluslararası ve ulusal düzenlemelere uyum sağlamak açısından, yeni TTK metninde iç kontrol sistemine yer vermek ve bu sistemin etkin ve verimliliğine ilişkin kurum yöneticileri veya dış denetçiler açısından ele alınması ve tasarı metninde yer verilmesi katkı sağlayacaktır (Aksoy, 2005: 159).

### **2.3.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve İç Kontrol Düzenlemeleri**

BDDK 2002 yılında, finansal tabloların doğru ve güvenilir olması için, hata ve hile riskini minimum düzeye indirmek için yönetmeliğe, iç kontrol sistemin etkin olması yönünde bir zorunluluk getirmiştir. 2005 yılında bankacılık kanununun çıkması ile iç kontrol sistemine yönelik değişimler olmuştur (Uyar, 2010: 43)

5411 sayılı Bankacılık Kanunu 19.10.2005 tarihinde kabul edilmiş olup 01.11.2005 tarihinde 25983 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanuna göre bankalar, olası risklere karşılık onların gözlenmesi, kontrollerinin yapılması, faaliyetlerin işleyişine uygun bir şekilde etkin bir iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim

sistemlerini kurmakla görevlidirler. Yöneticilerin sorumlulukları ve kurum raporlamalarına yönelik politika ve prosedürler yönetim kuruluna bağlı olarak çalışmaktadır. İç kontrol faaliyetleri yönetim kuruluna göre faaliyet gösterecek ancak iç kontrol birimi ve çalışanları vasıtasıyla yürütülmesi öngörülmüştür (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 2005: 9547-9548).

Bankaların iç kontrol ve denetimleri hususunda faaliyetler sürdüren kuruluşlar içinde en önemlisi Basel Bankacılık Gözetim ve Denetim Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision) çalışmalarıdır. Ülkemizde de BDDK tarafından uyarlanan BASEL' in çalışmaları örnek alınmıştır. Komite'nin 1998 yılında yayımlamış olduğu "Bankalarda İç Kontrol Sisteminin Çerçevesi" adlı çalışmada bankada etkin bir iç kontrol sisteminin önemi ile ilgili hususlara yer verilmiştir. Bu hususlar (Yavuz, 2002: 40):

- Banka faaliyetlerinin ve yönetiminin düzgün bir şekilde yürütülmesi için iç kontrol sisteminin etkin olması en önemli hususlardan biridir,
- Tüm finansal yapıların ve bankanın güvenilirliği açısından iç kontrol sisteminin etkinliği diğer bir önemli husustur.
- İç kontrol sistemi oluşturulurken, her bankanın faaliyet yapılarına, olası risklerine, işleyişlerine bakılarak uygun bir sistem oluşturulması önemlidir.

### **2.3.3. Sermaye Piyasası Kurulu İç Denetim Tebliği Kapsamında İç Kontrol Düzenlemeleri**

Ulusal anlamda iç kontrole ilişkin esas SPK düzenlemeleri 1996 yılında yayımlanan X, 16 no.lu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" ile oluşmuştur. Amerika Birleşik Devletleri'nde meydana gelen muhasebe hile ve yolsuzluklar sebebiyle düzenlenen 2002 yılında "Sarbanes Oxley (SOX)" yasası ile SPK tebliğine birtakım düzenlemeler getirilmiştir. Düzenlemeler sonucunda SOX yasasına benzerlik açısından paralel olan X,19 tebliği düzenlenmiştir. Düzenlenen tebliğin ülkemizdeki düzenlemenin bir çeşidi olduğu söylenebilir. Daha sonra 2006 yılında "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" (X,22)' e aktarılmış ve uygulanmaya başlanmıştır. Bu tebliğde değişiklikler kapsamında ek tebliğler de yayımlanmıştır (Aksoy, 2005:159; Uyar, 2010: 42-43).

22 no.lu tebliğin 10. kısmında iç kontrole dair değerlendirmeler yer almaktadır. Bu değerlendirme kapsamında, uygulanan denetim yöntemleri, kapsamı ve uygulanacak doğru zamanı bulmak için, kurumun etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmadığını bağımsız dış denetçi incelemektedir. Aynı zamanda denetim teknik ve programlarını inceler. SPK düzenlemeleri kapsamında, İKS, faaliyetlerin verimli işlemesi, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve engellenmesi, varlık ve kaynakların korunması, mali kayıtların tam ve zamanında olması, bilgilerin doğru ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla yönetim kuralları çerçevesindeki tüm yöntemlerdir (Aksoy, 2005: 160).

Tebliğ ile denetimden sorumlu komite kurma gerekliliği maddesi eklenmiştir. Komite en az iki kişiden oluşmaktadır. Denetimden sorumlu olan komite; paydaşlığın iç kontrol sistemine yönelik işleyişini ve etkin çalışıp çalışmamasını izlemektedir. Paydaşlığın mali raporları, muhasebe sistemi, halka açıklanan yıllık ve ara finansal raporları, bağımsız denetimi, kuruluşu, her süreçteki işlemleri denetim komitesi tarafından gerçekleştirilir. Paydaşığa gelen olumsuzlukların değerlendirilmesi, çözüme ulaştırılması, bağımsız denetim ve muhasebe alanındaki açıklamaların metot ve ölçütlerin gizlilik ilkesi kapsamında oluşturulması görevleri de denetim komitesi kapsamındadır (Aksoy, 2005: 161).

SPK' de etkin bir İKS' ye ait zorunluluklar yer almaktadır. Yönetim kuruluna ait görev ve sorumluluklara da açıkça yer verilmiştir. Dolayısıyla iç kontrol kapsamında TTK ile SPK düzenlemeleri kıyaslamasında SPK düzenlemelerinin daha detaylı olduğunu söylemek mümkündür (Tipi, 2018: 51).

#### **2.3.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Kontrol Düzenlemeleri**

Kamu mali yönetim sistemi ülkemizde önemli değişikliklere uğramıştır. 1927 yılında yürürlükte olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kaldırılmış yerine 24.12.2003 tarihinde Resmî Gazete' de yayımlanarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu getirilmiştir. Ülkemizde geçerli olacak bu kanun uluslararası standartlara uygun şekilde ve AB modeline uyumlu bir şekilde tekrar düzenlenmiştir (Başpınar, 2006: 28).

Kanun bir iç kontrol sisteminin kurulmasını amaçlamaktadır. Kurulması istenilen kontrol sisteminin COSO modelini temel alması amaçlanmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun beşinci kısmında iç kontrol sistemi düzenlenmiştir. Bu kısımda iç kontrol sistemi kapsamında; iç kontrolün tanımı, amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçilerin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu, iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri unsurları yer almaktadır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2003: 8680-8685).

Kanun, mali yönetim ve iç kontrol sisteminin yapı ve işleyişine yeni anlam bütünlükler katmak üzere iç kontrol sisteminin başlıca esasları değiştirmekte; kamu bütçelerine ait hazırlık, uygulama ve kontrol faaliyetlerinin ne şekilde yapılacağı, finansal faaliyetlerin muhasebe kayıtlarına alınması ve rapor halinde sunmaktadır. Dolayısıyla kamu kurumlarına ait kaynakların etkin bir şekilde kullanılması, strateji geliştirme birimlerinin kurulması, uzun süreli performansa yönelik bütçe faaliyetlerine geçiş yapılması, mali yönetimin ve kontrol sistemine ait sorumlulukların ilgili birimlere açıkça aktarılması, mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin yönetim sisteminde kullanılması, kamu harcamaları esnasında iç ve dış denetime yönelik düzenlemeler yapılması ile bütçe ve muhasebe alanında bütünlük sağlanmasına yönelik faaliyetler düzenlenmiştir (Kesik, 2005: 95-96). 5018 sayılı kanunda, iç kontrol standartları, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip yayımlanmaktadır (Candan, 2006: 9).

## **2.4. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ KAPSAMINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ**

### **2.4.1. Kamu Sektörü Kapsamında Büyükşehir Belediyelerine İlişkin Bilgiler**

Kamu sektörü ve kamu kurumu kavramlarına ilişkin açıklamalardan önce kamu kavramını ifade etmek, iki kavramı anlaşabilir kılacaktır.

Kamu kavramına ait literatürü incelediğimiz de birçok tanımla karşılaşmaktayız. Kamu kavramı TDK'ye göre; halkın hizmetine yönelik görevleri olan devlet organlarının

bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bir başka tanımı ise bir ülkede bulunan tüm halk, topluluk, ammedir (www.sozluk.gov.tr, 2021).

Uluslararası literatürleri incelediğimiz de kamu kavramı özel sektör dışında kalan kar amacı gütmeyen halka açık bir kurum olarak ele alınmaktadır. Bir başka deyişle halka ve halk adına yapılan hizmetlerdir (Martin, 2004: 1).

Sektör olarak ulusal ekonomi iki şekilde incelenmektedir. Bu sınıflandırma kamu ve özel sektör olarak ele alınmıştır. Kamu sektörü literatürde açık bir tanıma sahip değildir. Ekonomik faaliyetlerin, devlet tarafından yönetilmesi olarak tanımlamak en sade şeklidir. Kamu sektörü çerçevesinde genel yönetim sektörü ile finansal ve finansal olmayan kamu kurumlarının kontrolüne bağlı bir şekilde yürütülen ekonomik kurumlar ve kar amacı olmayan kurumlar yer almaktadır (Sevim vd., 2009: 47).

Kamu sektörü bir başka deyişle kamu kesimi, kar amacı olmayan kurumlar veya özel girişimleri de kapsayan yalnızca devlet ile sınırlandırılmayan bir birimdir. Özünde çekirdek devleti barındıran ve bu çerçevede kamu tüzel kişileri ve devlet dairelerini de kapsayan sürekli büyüyen ve gelişen kurumlar zinciridir (TIDE Ek Rehber Kamu Sektörü Tanımı, 2011: 3).

#### **2.4.1.1. Büyükşehir Belediyesi Tanımı**

Büyükşehir belediyesi ise, il mülki sınırları içerisinde yer alan ve ilçelerin belediyeleri arasını koordine eden, mali ve idari faaliyetlere sahip olan yasalar kapsamında yetkilerini kullanarak görevlerini yerine getiren ve seçmenler tarafından karar organlarının belirlenmesiyle oluşturulan kamu tüzel kişiliğidir (5216 Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 2004: 8901).

#### **2.4.1.2. Büyükşehir Belediyelerinin Özellikleri**

Bir devletin işleyişi ve yönetiminden sorumlu olan kurumlar kamu kurumu olarak adlandırılmaktadır (www.tr.wikipedia.org, 2021). Kamu kurumları çerçevesinde Büyükşehir belediyelerine ait beş tane özellik bulunmaktadır. Bu özellikler (Bozdoğan, 2007: 14):

- Kamu kurumları faaliyetlerini kar gütmeye amacıyla yürütmezler fakat faaliyetlerini sürdürebilmek amacıyla maliyetler vasıtasıyla gelir sağlayabilirler.

- Topluma ve toplum üyelerine hizmet etmek temel amaçları arasında en öncelikli olanıdır.
- Vergilerden elde edilen gelirler kamu kurumlarının esas gelir kaynağıdır.
- Kamu kurumları için tasarlanan yasal sınırlılıklar mevcuttur. Tüm Belediyeler bu sınırlılıklar çerçevesinde faaliyet göstermektedir.
- Toplum vasıtasıyla oluşan kaynakların en doğru şekilde kullanılması BB' lerinin en mühim görevlerindendir.

#### **2.4.2. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sisteminin Mimarisi**

Bu bölümde iç kontrol sisteminin büyükşehir belediyelerinde nasıl işlediğine dair açıklamalar yapılacaktır.

##### **2.4.2.1. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sisteminin Tanımı**

Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemi; kurum faaliyetlerinin hedeflere yönelik şekilde belirlenmiş plan ve ilkelere uygun, etkin, verimli ve iktisadi olarak yönetilmesi ile muhasebe bilgilerinin güvenilir ve eksiksiz olması, kurum varlık ve kaynaklarının korunması, usulsüzlük ve yolsuzluk ile meydana gelebilecek kayıpların yaşanmaması, bilgilerin tam zamanında ve doğru bir şekilde oluşturulmasını sağlamak amacıyla yönetim vasıtasıyla meydana gelen, iç denetimi de içinde bulunduran kontroller bütünüdür (Candan, 2006: 38).

Belediyelerin stratejik planları, daha önceden belirlenen kurum hedeflerini ve politikaları kapsamaktadır. Tanıma göre iç kontrol sistemi, kurum hedeflerine ulaşmak amacıyla yapılan tüm politika ve prosedürler bütünüdür. Dolayısıyla bu süreç finansal ve finansal olmayan faaliyetleri kapsamaktadır. Nitekim kanun kapsamında iç kontrol sistemi sadece finansal anlamla kısıtlı değildir (Uğurlu ve Çukacı, 2019: 21-22).

##### **2.4.2.2. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri**

Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemi kapsamında birtakım ilkeler bulunmaktadır. Söz konusu ilkeler altı madde olarak aşağıda yer almaktadır (Aksoy, 2008: 7):

- Kurum yönetimi kapsamında iç kontrol işlemleri yönetilmektedir.
- İç kontrol faaliyetlerinin yürütülmesinde ilk incelenecek alan riskli alanlardır.
- İç kontrol sürecinden tüm çalışanlar sorumluluk sahibidir.
- Finansal ve finansal olmayan bütün faaliyetler iç kontrol kapsamındadır.
- İç kontrol sistemi için alınacak tedbirler belirlenmeli ve yıl içinde minimum bir kez değerlendirilmelidir.
- Finansal yönetim kapsamın altında, iç kontrol yönetiminde, hesap verilebilirlik, şeffaflık, etkin ve verimlilik, ilkelere uygun yönetim, ekonomik olması gibi ilkeler yer almaktadır.

İç kontrol sistemi büyükşehir belediyeleri kapsamında ilk olarak risk faktörü ile ilgilenmektedir. Finansal olan ve olmayan bütün işlemleri içermektedir. Yıl içerisinde en az bir kez değerlendirilmesi gereken denetim faaliyetlerinin tamamını içeren bir süreç olarak özetlemek mümkündür.

#### **2.4.2.3. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sisteminin Amaçları**

Büyükşehir belediyelerinde oluşturulan ve uygulanan iç kontrolün amaçları aşağıda sıralanmıştır almaktadır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2003: 8680):

- Belediyelere ait varlık, kaynak, gelir ve giderlerin etkili, verimli ve ekonomik şekilde yürütülmesini sağlamak,
- Tüm mevzuat ve yasal düzenlemelere uygun bir şekilde faaliyetlerini sürdürmesini sağlamak,
- Tüm finansal işlemlerde meydana gelebilecek hata, hile ve yolsuzluklar için tedbirler almak,
- Bilgi ve raporların tam, doğru, zamanına uygun ve güvenilir bir şekilde oluşturulmasını sağlayarak yatırımcıların kararlarını oluşturmalarına yardımcı olmak,
- Varlık ve kaynaklara ilişkin koruma sağlayarak kayıp ve zararların oluşma riskini ortadan kaldırmak.

#### 2.4.2.4. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sistemi Bileşenleri ve Standartları

Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminin bileşenleri “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların” 7’nci maddesine göre düzenlenmiştir. COSO’nun belirlemiş olduğu beş iç kontrol bileşenini içeren modeli, 5018 sayılı kanun da bileşenleri benimsemiş ve yönetmeliğe sunmuştur. Nitekim COSO bileşenleri ile ülkemizde geçerli olan 5018 sayılı kanun bileşenleri aynıdır. İç kontrol standartları ise, merkezi uyumlaştırma sorumluluğu ile Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir ve yayımlanır.

İç kontrol sistemine ait beş bileşene daha önceki bölümlerde ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu bölümde ise “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin” 7. Maddesine ve “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre bileşenlerin açıklamalarına yer verilecektir. Daha sonra iç kontrol bileşenlerine ait standartlar tabloda sunulacaktır.

*Kontrol ortamı:* “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin” 7. Maddesine göre, “İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir” şeklinde açıklanmaktadır. Bu tanım ile kontrol ortamının kurumlar için önemi belirtilmiştir. “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre, “İç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar.”

*Risk değerlendirmesi:* “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin” 7. Maddesine göre, “Mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir” şeklinde açıklanmaktadır. “Kamu İç

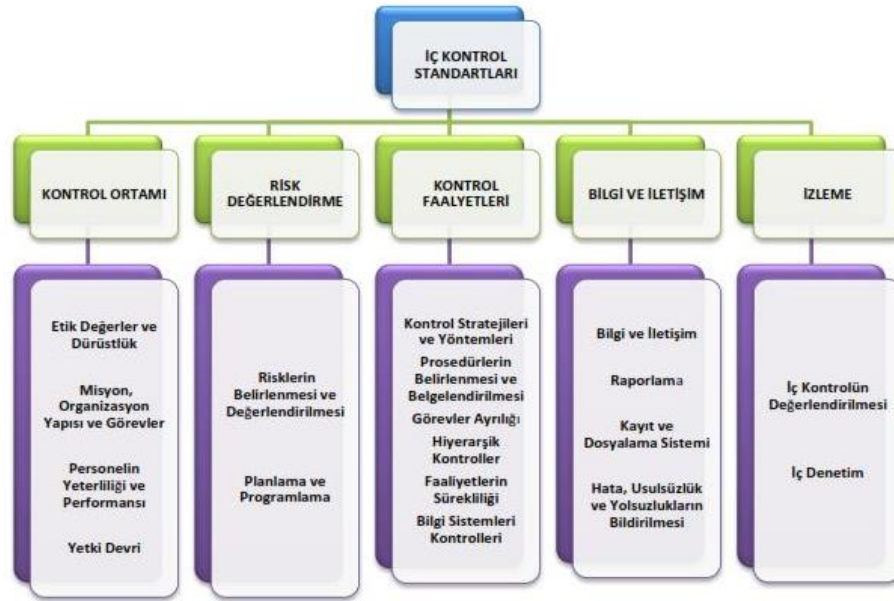
Kontrol Standartları” na göre, *“İdarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir.”*

**Kontrol faaliyetleri:** “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin” 7. Maddesine göre, *“Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır”* şeklinde açıklanmıştır. “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre, *“İdarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir.”*

**Bilgi ve iletişim:** “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin” 7. Maddesine göre, *“İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir”* şeklinde açıklanmaktadır. “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre, *“Gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.”*

**İzleme:** “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin” 7. Maddesine göre, *“İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir.”* şeklinde açıklanmıştır. “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre, *“İç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar.”*

**Şekil 2.3: İç Kontrol Standartları**



**Kaynak:** [www.usakism.saglik.gov.tr](http://www.usakism.saglik.gov.tr), 2021.

#### 2.4.2.5. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrole İlişkin Sorumlular

İç kontrol sisteminin temelinde sorumluluk esası bulunmaktadır. “5018 sayılı Kanun kapsamında görev ve sorumluluklar kamu kurumları başkanlarına ve yetki sahiplerine bağlı olarak yürütülür.”

##### 2.4.2.5.1. Üst Yönetici

5018 sayılı kanun kapsamında; “Bakanlıklarda müsteşar ve diğer kamu kurumlarında en üst yönetici, belediyelerde belediye başkanı, il özel idarelerinde ise vali üst yönetici” kabul edilmiştir (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003: 8663).

Üst yöneticiler, kurumların belirlemiş olduğu stratejik ve performans ölçütlerine göre; stratejik ve bütçe planlarının, yıllık ve kalkınma planlarının belirlenmesi ve uygulanması, varlık ve kaynakların etkin, verimli ve ekonomik şekilde kullanımının sağlanması ve kayıp ve çalıntılara karşı önlemler alınması, finansal yönetimin ve kontrol süreçlerinin takip edilmesi, gözlemlenmesi, verilen görev ve sorumluluklarını yerine

getirilmesi ile Bakan'a karşı sorumluluk sahibidirler. Bu görev sorumluluklar; harcama yetkilileri, iç denetçiler ve mali hizmetler birimi vasıtasıyla gerçekleşmektedir (Bozkurt, 2009: 36).

Öte yandan üst yöneticiler; İKS'nin planlanması, kurulup geliştirilmesi ve gözlemlenmesi ile yükümlüdürler. Bu görev vasıtasıyla İKS'nin kurulup uygulamaya konulması ve gözlemlenerek değerlendirilmeye alınması gelişimi yönünden olumlu etkiye sahiptir. Dolayısıyla yöneticilerin İKS'yi devamlı gözlemlemesi ve olası risklere karşı gereken birtakım önlemler planlaması gelişimi için doğru bir yöntem olacaktır (Özel, 2008: 5).

#### **2.4.2.5.2. Harcama Yetkilisi**

Kamu kurumları bütçesinde ödenek ayrılan ve harcamak için yetkili olan idare; harcama birimi olarak tanımlanır. Bütçe ile ödenek ayrılan harcama birimine ait en üst yönetici ise harcama yetkilisi olarak tanımlanmaktadır. Harcama yetkililerinin en önemli sorumluluklarından biri finansal alanda alınan kararlara ilişkin iç kontrolün işleyişidir. Bütçe ile ödenek ayrılan harcama yetkilileri iç kontrolün güvence bildirisini hazırlar, her yıl düzenler ve faaliyet raporlarına işler. Daha sonra üst yöneticiye sunumu yapılır (Bozkurt, 2009: 38).

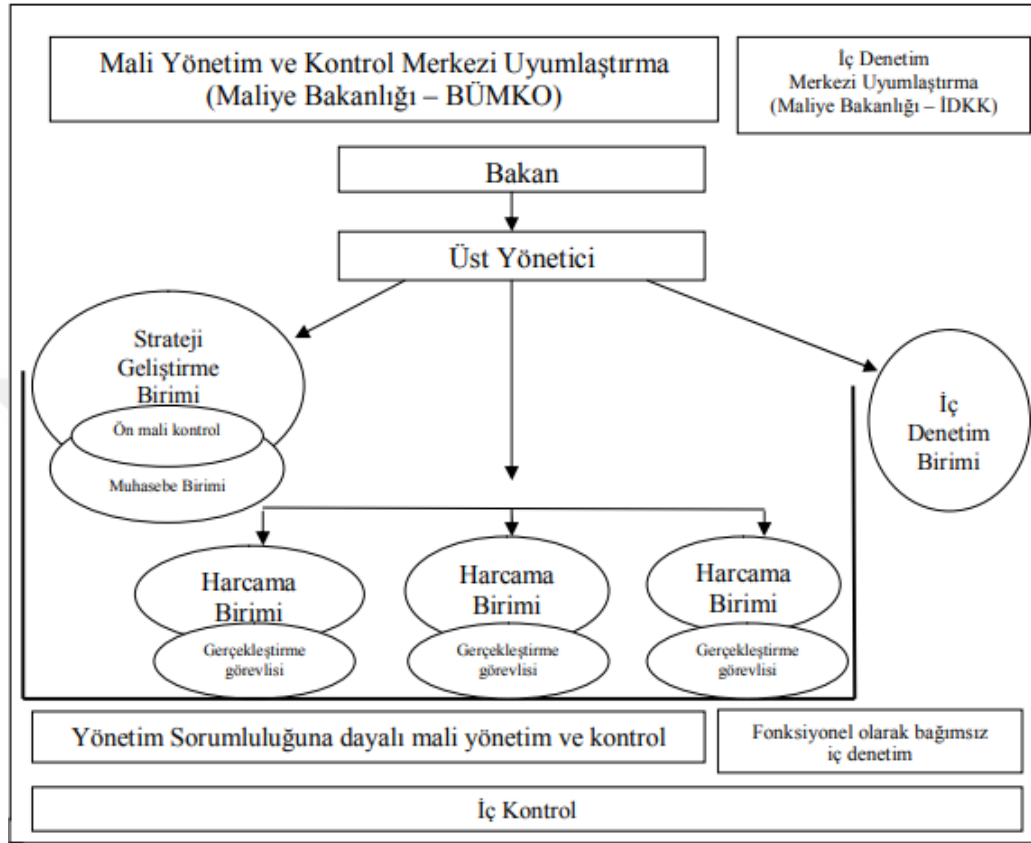
Aynı zamanda harcama yetkililerinin, üst ve diğer yöneticilerin; finansal bağlamda yetki ve görevlerinin, bilgi sahibi olan yöneticiler ile çalışana devredilmesi, doğru ve gerçekçi yönetim biçiminin benimsenmesi, kurumun belirlemiş olduğu plan ve politikalara uygun şekilde faaliyetlerin yürütülmesi, yasalara ve ilkelere uygun çalışmayan faaliyetlerin durdurulması, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerin uygun bir faaliyet ortamı oluşturması yetki ve görevlerinin arasındadır (Bozkurt, 2009: 33).

#### **2.4.2.5.3. Strateji Geliştirme Birimleri**

Strateji geliştirme biriminde mali hizmet faaliyetleri yerine getirilmektedir. Mali hizmet yöneticileri, birimlere verilen sorumlulukların, tam zamanında ve doğru bir şekilde yapılması bakımından üst yöneticiye karşı hesap vermek ile yükümlüdürler. İç kontrol sistemine yönelik hazırlıkların yapılması, politika ve prosedürlerin uygulamaya konulması, sürekli gelişim için araştırmalar yapılması ve ön mali kontrol faaliyetlerinin

yürütülmesi strateji geliştirme birimleri çatısı altındadır (Özel, 2008:5; Bozkurt, 2009:38).

**Şekil 2.4:** Kamu İç Mali Kontrol Yapısı



**Kaynak:** Özşahin, 2011: 51.

Kamu iç mali kontrol yapısı şeklini incelediğimizde iç kontrolün yönetim faaliyeti olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim üst yönetici, iç kontrolün planlanmasından, hazırlanmasından, değerlendirilmesinden sorumludur. Üst yönetici görevlerini yerine getirirken; harcama birimi, strateji geliştirme birimi ve iç denetim birimi ile çalışmaktadır. İç denetim kapsamındaki ilkeler İDKK tarafından belirlenecektir. İç kontrol sistemine ilişkin faaliyetler, mali yönetim ve ön mali kontrol ilkeleri ise Maliye Bakanlığı tarafından yürütülecektir (Özşahin, 2011: 51).

#### 2.4.2.6. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sisteminin Hata ve Hileleri Belirleme ve Önlemedeki Etkinliği

İç kontrol sisteminin doğru kurulması, yönetilmesi ve etkin bir şekilde çalışması, kurumların varlık ve kaynaklarını korumaları adına en önemli süreçlerden biridir. Kamu

kurumlarında da büyük bir öneme sahip olan iç kontrol sistemi doğru çalıştığında hata ve hileleri belirleme ve önlemedeki etkinliği ile aşağıdaki durumları sağlayabilmektedir (www.hmb.gov.tr , 2021):

- Kamunun varlık ve kaynaklarının israf edilmesini, kötü amaçlar için aracı olarak kullanılmasını ve oluşabilecek zayıfları önler,
- Kamu gelirlerinin, harcamalarının ve varlıklarının verimli, ekonomik bir şekilde yürütülmesini sağlar,
- Mevzuata uygun ve güvenilir şekilde faaliyetlerinin yürütülmesini sağlar,
- Oluşabilecek her türlü hile ve yolsuzluklara karşı önlemler alınmasını sağlar,
- Yatırım kararları için tam, doğru, güvenilir ve zamanında bilgiler elde edilmesini sağlar,
- Kamuda görev alan tüm yönetici ve çalışanların görev ve sorumluluklarını benimsemesini sağlayarak faaliyetlerin etkin yürütülmesini sağlar,
- Risklerin yönetilmesine ve değerlendirilmesine yönelik amaçları gerçekleştirmek için oluşabilecek tehditlerin minimum seviyeye indirilmesine yardımcı olur.



## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI KAPSAMINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNDEN KAYNAKLI HATA VE HİLE ANALİZİ**

### 3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Günümüzde kurumlar sürdürülebilirlik gösterebilmek adına iç kontrol sisteminin önemli bir faktör olduğunun bilincindedirler. Her geçen gün değişen ve gelişen kurumlar olumlu bir sürdürülebilirlik açısından iç kontrol sisteminin etkin çalışması için faaliyet göstermektedirler. Ancak kurumlarda birtakım etkenler iç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalışmasını önlemektedir. Söz konusu durumda ortaya çıkan engelleyiciler, kurumu; karlılık, rekabet, sürdürülebilir bir şekilde büyüme, verimli çalışma gibi birçok yönden olumsuz etkilemektedir.

Araştırma ile amaçlanan, büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminin etkin çalışmamasından kaynaklı olarak ortaya çıkan söz konusu engelleyiciler olan hata ve hileleri tespit ederek sınıflandırmaktır. Tespiti sağlanan unsurların sıklıklarına göre analizleri yapılmaktadır. Daha sonrasında analiz edilen hata ve hileler iç kontrol bileşenleri ile ilişkilendirilmektedir. Buradaki amaç iç kontrol sisteminin hangi bileşeninin eksikliğinden kaynaklı olarak ne tür hata ve hilelere yol açtığını belirlemektir.

Yapılan analizlerin, kamu kurumlarında, iç denetçilere yol gösterici bir nitelik taşıyacağı ve incelenen büyükşehir belediyelerine ait herhangi bir akademik çalışma bulunmaması da bu eksikliğin giderilmesi açısından araştırmamızı önemli kıldığı düşünülmektedir.

### 3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI

Araştırma, Sayıştay Başkanlığı sitesinde bulunan “Kamu İdareleri Denetim Raporları” nda yer alan 6 büyükşehir belediyesinin 2019 yılına ait toplam 29 adet bulgusunu kapsamaktadır.

Araştırmamız çerçevesinde Sayıştay denetim raporlarında yer alan tüm illeri incelemek mümkün olmayıp ele almış olduğumuz raporlar 6 büyükşehir belediyeyi kapsamaktadır. Söz konusu belediyeler işlem yoğunluğuna ve nüfus büyüklüğüne göre seçilmiştir. Büyükşehir belediyelerine ait raporlardan “Denetim Görüşü Kapsamında” ele alınan bulgular araştırmamızın kısıtlarından ilki olarak açıklanmaktadır.

Araştırmamıza ait ikinci kısıt ise incelemiş olduğumuz büyükşehir belediyelerine ait raporlar yalnızca 2019 yılı ele alınarak değerlendirilmiştir.

### 3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE MODELİ

Araştırmada kullanılan yöntem içerik analizi yöntemidir. İçerik analizi, birçok sayıda içeriğin analizi için mevcut verileri standardize eden bunları karşılaştıran ve başka bir boyuta taşıyan sosyal bilimlerde oldukça önemli bir yöntemdir. Analiz, söz konusu içeriklerde bulunan verilerin sıklıklarına, tekrarlanma sayılarına, kategorilerine, değerlendirme analizlerine göre karşılaştırma yapmada kolaylık sağlayan bir yöntem olarak bilinmektedir.

Söz konusu yöntemin kullanılmasının nedeni bir tablo oluşturabilmek ve ele almış olduğumuz Sayıştay denetim raporlarına ilişkin olarak muhasebe hata ve hile sınıflandırması yapabilmektir. Yapılan sınıflandırma sonrasında hata ve hileler iç kontrol bileşenleri ile ilişkilendirilmektedir. Böylelikle aynı yıl içinde kategorize edilen bulguların, hangi belediyelerin ne kadar sıklıkla hangi hata ve hileyi meydana getirdiğini görmek mümkündür. Tekrarlanan bulguların ise hangi iç kontrol bileşeni eksikliğinden meydana geldiği analiz edilmektedir. Dolayısıyla aynı zaman diliminde belediyeler arasında karşılaştırma yapabilmek mümkündür. Söz konusu sebeplerden dolayı en uygun yöntemin içerik analizi olduğuna karar verilmiştir.

**Şekil 3.1:** Araştırmanın Modeli



Araştırma modeli 6 adet büyükşehir belediyesinin Sayıştay denetim raporları kapsamında yer alan 29 adet bulguya ait iç kontrol sisteminin eksikliğinden kaynaklı olarak tespit edilen muhasebe hata ve hilelerini analiz etmektir. Analizi yapılan muhasebe

hata ve hilelerinin hangi iç kontrol sistemi bileşeninin eksikliğinden meydana geldiği tespit edilerek ilişkilendirilmesi yapılmıştır.

### **3.4. SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI KAPSAMINDA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNE İLİŞKİN BULGULAR**

Araştırmanın bu bölümünde 6 büyükşehir belediyesine ait Sayıştay denetim raporlarından olan denetim görüşü kapsamındaki bulgular incelenmiştir. İncelenen bulgular en anlaşılır ve sade bir biçimde anlatılmıştır.

#### **3.4.1. A Büyükşehir Belediyesi' ne İlişkin Bulgular**

A Büyükşehir Belediyesi' ne ait toplamda 6 adet bulgu araştırmamıza konu olmuştur.

##### **3.4.1.1. Bulgu 1: Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtları ile Taşınmaz İcmal Cetvelinde Bulunan Kayıtlar Arasında Uyuşmazlık Olması**

A Büyükşehir Belediyesi'nin 2019 yılına ait denetim görüşü kapsamında olan Sayıştay raporları incelediğinde Bulgu 1' de taşınmazlara ait hesaplarda uyumsuzluklar olduğunu saptanmıştır. Yönetmeliğe göre taşınmazların muhasebe kaydı ile taşınmaz icmal cetvelindeki kayıtların birbiri ile eşit olması gerekmektedir. Kayıtlar incelendiğinde, icmal cetveline ait toplam değer 1.701.046.268,62 TL görünmekte iken kurumun muhasebe kayıtlarında bu değer 2.347.361.219,92 TL görünmektedir. Dolayısıyla kurumun 2019 yılına ait mali tablolarında Maddi Duran Varlıklar hesabının 646.314.951,30 TL fazla görüldüğü tespit edilmiştir.

##### **3.4.1.2. Bulgu 2: Belediye Tarafından Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Gerçeği Yansıtması**

Yönetmeliğe göre; taşınmazlara sahip olan kamu kurumu, bir başka kuruma taşınmazın tahsisini gerçekleştirdiğinde yardımcı hesaplarda izlenmesi gerektiğine yer vermiştir.

A Büyükşehir Belediyesi tarafından 5 farklı kuruma taşınmaz tahsis edilmiştir. Taşınmazların toplam değeri 5.541.496,52 TL'dir. Ancak taşınmazların kaydedilmesi

gereken yardımcı hesaplarda söz konusu değer 395.133,44 TL'dir. Maddi duran varlıkların yardımcı hesapları olan; 250 Arazi ve Arsalar, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri ve 252 Binalar hesaplarının bakiyesi görünmemektedir. Söz konusu hesapların bakiyelerinin olmaması durumu, muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtmadığını göstermektedir. Bununla birlikte taşınmazlara ait amortisman ayrılması gerekirken 257 Birikmiş Amortismanlar ve 500 Net Değer hesaplarının kayıtlarda yer almadığı tespit edilmiştir.

Sonuç itibarıyla taşınmazlara ait ilgili işlemlerin kayıtlara hatalı bir şekilde yansıtılması sebebiyle 250, 251, 252, 257 ve 500 no.lu hesaplara ilişkin kayıtlar, şeffaf ve güvenilir bilgi içermemektedir.

#### **3.4.1.3. Bulgu 3: Devlet İhale Kanunu'na Bağlı Olarak Yap-İşlet-Devret İşleyişine Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması**

A BB' ye ait 2019 yılı kayıtlarında yap-işlet-devret usulünde gerçekleştirilen faaliyetlerin 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında kayıtlarının bulunması gerekirken yer almadığı tespit edilmiştir ve bahsi geçen varlıklar için amortisman ayrılmamıştır.

Denetimler sonucunda kurum tarafından 12 tane yap-işlet-devret projelerinin yer aldığı ve tebliğin içeriğine göre 10 tane projenin kurum tarafına geçtiği tespit edilmiştir. Söz konusu durumda ilgili birimlerce:

- Taahhüdü edilen faaliyetlerin gözlemlenebilmesi için taahhüt tutarlarının ilgili hesaplara (922 ve 923) kaydedilmediği,
- Taahhütlerin ne kadarının yerine getirilmiş olduğunun hesaplara yansıtılmadığı,
- Hizmet imtiyaz varlığına ait bulunması gereken 256 no.lu hesaba ait kayıtların olmaması,
- Faaliyet ve cari döneme ait edinilmesi muhtemel olan ve vazgeçilen gelirlerine ilişkin amortisman kayıtlarının bulunmadığı,
- Söz konusu kurum tarafından yer alan projelerin hizmet imtiyaz varlıkları toplamı 66.967.180,99 TL olarak yer aldığı görülmüştür.

Yukarıda belirtilen yanlışlıklar 2020 yılına ait hesap döneminde düzeltilmiştir. Ancak aynı dönem içerisinde düzeltme kaydı yapılmadığından 2019 yılı mali tabloları incelendiğinde 256 no.lu varlık hesabının 66.967.180,99 TL kadar eksik görüldüğü

saptanmıştır. Dolayısıyla 2019 yılına ait mali tablolarda yer alan yap-işlet-devret modeli doğru ve güvenilir bilgiyi yansıtmamaktadır.

#### **3.4.1.4. Bulgu 4: Varlık Envanteri Hesabının Yanlış Kullanımı**

Kurumun mali tablolarına ait kayıtların incelenmesi sonucunda taşınmazlara ait kayıt değişiklikleri yapılması işlemi sonucunda 500.02 Varlık Envanteri Hesabının yanlış kullanıldığı tespit edilmiştir.

Kuruma ait 5.237.638 TL değerinde bulunan taşınmazların devir işlemlerinde 630 Giderler Hesabının borçlandırılması gerekirken 500.02 Hesabının borçlandırıldığı görülmektedir. Aynı zamanda taşınmazların satış işlemlerinde, bedel ile kayıtlı değerler arasında bulunan olumlu fark ise 600 Gelirler Hesabı alacaklandırılması gerekirken tekrar 500.02 no.lu varlık hesabı alacaklandırılmıştır. Kayıt değişikliği işlemleri kapsamında faaliyet fişleri ile muhasebe kayıtları arasında uyumsuzluk tespit edilmiş olup 38.015.598 TL tutarında çıkış işleminde kullanılmış olan muhasebe programından kaynaklandığı söylenen ilgili MDV ve Net Değer Hesaplarına yansıtılmadığı görülmüştür. Dolayısıyla ortaya çıkan söz konusu yanlışlıklar sonucunda 2019 yılı mali tabloda

- 500 no.lu hesapta 32.777.960 TL'lik fazlalık,
- MDV hesabında 38.015.598 TL' lik fazlalık ve
- 630 Giderler Hesabında ise 5.237.638 TL' lik noksanlık tespit edilmiştir.

Tespit edilen yanlışlıklar sonucunda kurum tarafından gerekli düzenlemelerin yapılacağı bildirilmiştir. Söz konusu yanlışlıklar devam eden denetimlerce takip edilecektir.

#### **3.4.1.5. Bulgu 5: Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Kayıtlara Yanlış Yansıtılması**

A BB'nde gerçekleştirilmiş olan denetim sonucunda personellere ayrılmış olan kıdem tazminatı tutarlarının doğru ve güvenilir bilgi içermediği ve hatalı muhasebe kaydının yapıldığı tespit edilmiştir. 2019 yılında belediyenin dönem sonunda kurum tarafından 32.250.243,60 TL değerinde kıdem tazminatı karşılığı hesaplanmıştır. Ancak bu değer kayda 630 Giderler hesabı borç olarak kaydedilmesi gerekirken 500 Net Değer hesabı borçlandırılmış, 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı alacak kaydedilmiştir. Söz konusu tutarın 12.065,288,00 TL değerindeki kısmı 2018 yılına ait kıdem tazminatları

karşılığıdır. Dolayısıyla 2019 yılında güncel tutarlar üzerinden kaydı yapılması gerekirken, kayıt tekrarlanarak aynı tutar üzerinden 472 no.lu hesap alacak kaydedilmiş, 500 no.lu hesap ise borçlandırılmıştır. Söz konusu durumun düzeltilmesi için 472 no.lu hesap borçlandırılıp, 372 no.lu hesap alacak kaydedilmesi gerekirken güncelleme yapılmamıştır.

Aynı yıl içinde ödenecek tazminatların karşılık ayrılmış olan kısmı 372 no.lu hesaba, ayrılmamış kısmı 630 no.lu hesaba borçlandırılıp, ödenecek tutar ise 103 no.lu hesap veya ilgili hesaplar için alacak ve toplam tutar 830 no.lu hesaba borç, 835 no.lu hesaba ise alacak kaydedilmesi gerekirken, ödemeler sırasında 103,835,830,472,630,372 no.lu hesaplar birlikte kullanılarak kayıtlara geçilmiştir. Yukarıda ifade edilen hatalı işlemler sonucunda;

- 630 no.lu hesap 20.454.955,60 TL tutarında eksik,
- 500 no.lu hesap 32.250.243,60 TL tutarında eksik,
- 472 no.lu hesap 12.065.288,00 TL tutarında fazla tespit edilmiştir.

#### **3.4.1.6. Bulgu 6: Taşınır Mallara Ait Hatalı Muhasebe Kayıtları**

Kurumun elden çıkarılmış olan taşınmazlara ait gerekli muhasebe kayıtları yönetmeliğe uygun olarak yapılmadığı tespit edilmiştir. Yönetmeliğe göre, taşınır mallar kamu kurumu tarafından kullanmak için alındığında girişi yapılmalı; tüketilmesi için verildiğinde, devredildiğinde, hurdaya ayrıldığında, satıldığında gibi sebepler olduğu zaman hesaplardan çıkışı yapılmalıdır.

Kurumun denetlenmesi sonucunda, hurdaya çıkarılması gereken ve kullanıma imkânı olmayan varlıkların mali değere sahip ilgili hesaplara aktarımı doğru bir şekilde gerçekleşmiştir. Ancak satışı yapılan varlıklara ait sadece gelir kaydı yapılmasından kaynaklı olarak 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve MDV hesabında artık kurumun bünyesinde yer almayan taşınırların muhasebe kayıtlarının bulunduğu ve aynı sebepten dolayı 299 Birikmiş Amortismanlar hesabında da aslında var olmayan bir taşınır için amortisman ayrıldığı tespit edilmiştir.

Tespiti yapılan bulgulara kurum da iştirak etmiş olup 2020 yılı hesap döneminde de düzeltmelerinin devam ettiğini bildirmiştir. Ancak ilgili yıla ait mali tablolar doğru ve

güvenilir bilgiyi yansıtmamakta olup 294 no.lu ve 299 no.lu hesaplara ilişkin şeffaf bilgiler sunulması gereklidir.

### **3.4.2. B Büyükşehir Belediyesi'ne İlişkin Bulgular**

B Büyükşehir Belediyesi' ne ait toplamda 5 adet bulgu araştırmamıza konu olmuştur.

#### **3.4.2.1. Bulgu 1: Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarına Yer Verilmemesi**

Tahsis edilen taşınmazlara ait muhasebe kaydı 500 Net Değer hesabında izlenmelidir. Ancak B Büyükşehir Belediyesi'ne ait taşınmazların; kurum tarafından tahsisli kullanılması sonucunda 500.11. Tahsis Edilen Taşınmazlar hesabında veya başka kurumlara tahsis edilen taşınmazların 500.12. Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar hesabında izlenilmediği tespit edilmiştir. Tespiti yapılmış olan bulguları kamu kurumu da onaylamış olup, söz konusu durumun bir sonraki denetimlerde izlenmesi kararı alınmıştır.

#### **3.4.2.2. Bulgu 2: Taşınmaz Hesabına Ait Mali Tablolar ile Envanter Arasında Tespit Edilen Uyuşmazlığın Net Değer Hesabına Kayıt Edilmesi ile Düzeltilmesi**

B Büyükşehir Belediyesi'ne ait mali tablolar ve muhasebe kayıtları incelendiğinde, geçici mizanda bulunan taşınmazlara ait kayıtlar ile dönem sonu envanteri arasında uyumsuzluklar tespit edilmiş olup, söz konusu uyumsuzluğun 500 Net Değer Hesabı ile düzeltilmiş olduğu ve hesaplara bu şekilde geçirilmiştir. Ancak 500 Net Değer Hesabı enflasyon düzenlemelerinde, önceden kaydı bulunmayan varlık ve kaynaklarda ve tahsise konu olan taşınmazlar için kullanılan bir hesaptır.

B Büyükşehir Belediyesi'nin taşınmaz envanterinde yer alan değer in geçici mizandaki değerden fazla olması durumunda 500 Net Değer Hesabı borç ve ilgili MDV hesabına alacak, az olması durumunda ise 500 hesabına alacak ve MDV hesabına borç kaydı yaparak düzeltme yapıldığı görülmüştür. Sonuç olarak düzeltme için 500 no.lu hesabın kullanılması yapılan en büyük hatadır. Mali tablolar ile envanter arasındaki uyumsuzluğun düzeltilmesi için 600 ve 630'lu hesapların kullanması gerekmektedir. Dolayısıyla taşınmaz envanteri baz alınarak kayıtları düzeltmek hatalara sebep olmaktadır.

Yapılan düzeltme sonucunda, 500 Net Değer Hesabının borç kısmında 936.913.325,37 TL, alacak kısmında ise 26.173.064,51 TL kayıt bulunarak hesap olduğundan fazla gösterilmiştir. Söz konusu durumda kayıtların gerçeği yansıtmadığı saptanmıştır.

#### **3.4.2.3. Bulgu 3: Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Emlak Vergi Değeri ile Yansıtılması**

Yönetmeliklere göre kamu kurumlarına ait tapuda kayıtlı taşınmazların maliyet bedeli ele alınır. Maliyet bedeli olmayan taşınmazlar da ise rayiç bedel alınır. Rayiç ve maliyet bedeli de yok ise iz bedel olarak kayıtlara yansıtılmaktadır. Taşınmazlar hiçbir şekilde emlak vergi değeri ile kayıtlara yansıtılmamalıdır.

B Büyükşehir Belediyesi'nin 2019 yılı kayıtları incelendiğinde envantere en çok arsa ve arazi olarak bulunan taşınmaz kayıtlarının emlak vergi değeri ile yansıtıldığı tespit edilmiştir. Genel hizmet parseli olarak bilinen rekreasyon kısmı, otopark, piknik alanları, mezarlıklar gibi yerlere ait kayıtlar incelendiğinde envanter kayıtları ile mali tablolar arasındaki kayıtların birbiri ile uyuşmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla taşınmazların mali tabloları ve envantere yer alan kayıtları gerçeği yansıtmamaktadır.

Taşınmazların emlak vergi değeri en düşük birimlere göre belirlenir ve emlak vergi matrahını oluşturur. Dolayısıyla gerçek değerinden veya rayiç değerinden daha düşük olacaktır. Nitekim 2019 yılına ait mali tabloların taşınmaz hesapları doğru ve güvenilir bilgiyi yansıtmamaktadır.

#### **3.4.2.4. Bulgu 4: Taşınmazlara Cins Tashihi Yapılmaması ve Taşınmazların Fiili Kullanımı ile Kaydının Farklı Olması**

Emlak Yönetimi Dairesi'nden alınan taşınmazların envanteri incelendiğinde; bazı taşınmazlara ait tapu bilgilerinin ve şu anki kullanım şekillerinin farklı olduğu tespit edilmiştir. Tarla, bahçe niteliğinde tapuda yer alan taşınmazların kullanılma biçimi arsadır. Buna ek olarak fiili olarak kullanımı ve kayıtlarda olan kullanım şeklinde de farklılıklar tespit edilmiştir. Örnek olarak tarla ve bahçe olarak kaydı olan taşınmazların fiili kullanımlarına bakıldığında piknik alanı, otopark veya yeşil alan olarak kullanıldığı görülmüştür.

Yönetmeliğe göre tapuya kayıtlı taşınmazların kullanım şekli ile kayıtlara geçen şekli birbiri ile uyumlu ve cins tahsislerinin yapılması uygun görülmüştür.

#### **3.4.2.5. Bulgu 5: Taşınmaz Değerinde Etkisi Olan Harcamalara Ait Bilgilerin Güncel Olmaması**

Yönetmeliğe göre, MDV için sonradan yapılan varlık değeri, kullanma zamanı, ürünün kalitesi ve faydayı artırmak için katlanılan maliyet ilgili MDV' nin kaydedilmiş olan değerine eklenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte faaliyetleri yürüten birimlerce taşınmaz envanterinde de doğru değerlendirilmelidir.

Yapılan denetimler sonucunda kuruma ait taşınmaz bilgilerinin Emlak Yönetim Dairesi Başkanlığına eksik bildirildiği veya hiçbir bilgilendirmenin yapılmadığı tespit edilmiştir. Yapı Kontrol ve Park Bahçeler Dairesi Başkanlığından elde edilen verilerde 2019 yılı kapsamında yapım inşa ve imalleri yapılan taşınmazların ve bu taşınmazlara ait değer artırıcı harcamaların envantere yer almadığı saptanmıştır. Dolayısıyla taşınmazlara ait yapılan değer artırıcı harcamalar envantere yer almadığından kayıtlar gerçek değeri yansıtmamaktadır.

Kamu kurumu ise elde edilen bulgulara iştirak etmiş olup gerekli düzenlemeleri yapacağını bildirmiştir. Söz konusu durum sonraki denetimlerde tekrar incelenecektir.

#### **3.4.3. C Büyükşehir Belediyesi'ne İlişkin Bulgular**

C Büyükşehir Belediyesi' ne ait toplamda 2 adet bulgu araştırmamıza konu olmuştur.

##### **3.4.3.1. Bulgu 1: İndirim Konusu Yapılmaması Gereken KDV'nin İndirim Konusu Yapılması**

Yönetmeliğe göre, ticari faaliyet kapsamı dışında olan mal ve hizmet alımları açısından ödenen KDV'nin indirim konusu yapılmaması gerekirken kurumun, ilgili faaliyetleri 191 İndirilecek KDV hesabına yansıtip indirim konusu yapıldığı tespit edilmiştir.

2019 yılında C BB'nde yapılan denetimler sonucunda, 2.329.09,22 TL'lik tutarın indirim konu edilmesi gerekirken, kurumun KDV hesabında 36.408.652,35 TL'lik

bir kayıt söz konusudur. Yönetmeliğe uygun olmayan şekilde kaydı yapılan 34.079.559,13 TL 191 no.lu hesaba kaydının yapılmaması gerekliydi.

Kurumun ticari, zirai, mesleki ve sınai faaliyetler kapsamında bulunmayan hizmetleri için KDV'nin indirim konusu yapılması sonucunda;

- Hatalı kaydın ay sonunda 191 no.lu hesap ile 391 Hesaplanan KDV hesabı ile mahsup edilmesi sonucunda, 190 Devreden KDV hesabına devrinin gerçekleşmesiyle söz konusu hesaba ilişkin tutarın normalinden daha fazla tutarda görünmesine,
- 15 Stoklar hesap grubunda yer alan tutarın olması gerekenden daha düşük ve 25 MDV hesap grubunda geri ödenmeyen tutarların olduğundan daha düşük görünmesine,
- 630 Giderler hesabına ait faaliyet sonuçları tablosunda olduğundan daha düşük görünmesine,
- En mühim olanı ise ödenmesi gereken KDV tutarının oluşmamasına veya olduğundan daha düşük görünmesine sebep olmuştur.

#### **3.4.3.2. Bulgu 2: Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Varlık Hesaplarına Yansıtılmaması**

Belediyenin mülkiyetine ait taşınmazların kamu kurumları tarafından Belediyeye tahsisli kullanılmış olan taşınmazlar ile diğer kuruluşlara tahsis edilen taşınmazların C BB' ye ait kayıtlarda varlık hesaplarında yer almadığı görülmüştür.

Yapılan incelemelerde BB' ye ait 61 adet taşınmaz farklı kamu kuruluşlarına tahsisli olarak kullanılmıştır. Söz konusu taşınmazların rayiç bedeli ise 251.539.287,96 TL'dir. Bunun yanı sıra Belediyeye ait olup farklı kamu kuruluşlarına tahsis edilen 42 adet taşınmaz bulunmaktadır. Söz konusu taşınmazlara ait rayiç bedel ise 188.794.574,32 TL'dir. İncelemeler sonucunda bahsi geçen 42 taşınmazın, kurumun muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı görülmüştür.

Yapılan incelemeler sonucu kurum tarafından söz konusu duruma ait düzeltmeler yapılması gerektiği bildirilmesine rağmen düzeltmelere ait belgeler ulaştırılmamıştır. Söz konusu yanlışlığın kaynağı tespit edildikten sonra düzeltilmesine dair kayıtlara yansıtılacak olsa da 2020 yılında yapılacak düzenlemenin 2019 yılındaki

kayıtlarda meydana gelen yanlışlığı düzeltici etkisi yoktur. Dolayısıyla tahsis edilen ve tahsisli olarak kullanılan taşınmazlara ait BB' nin 2019 yılı bilançosundaki 257 Birikmiş Amortismanlar ile 500 Net Değer hesapları şeffaf ve güvenilir olmadığı için doğru bilgiyi yansıtmamaktadır.

#### **3.4.4. D Büyükşehir Belediyesi'ne İlişkin Bulgular**

D Büyükşehir Belediyesi' ne ait toplamda 6 adet bulgu araştırmamıza konu olmuştur.

##### **3.4.4.1. Bulgu 1: Amortisman Tabi Duran Varlıklara Ait Hatalı Muhasebe Kaydı**

Amortisman uygulanması gerekçesiyle satın alınmış olduğu tarih itibariyle duran varlık maliyetlerinin gider kaydedilmesi, söz konusu duran varlığın bazı nedenlerden dolayı elden çıkartılması sürecinde tekrardan gider olarak kaydedilmesi ve birkaç duran varlık için amortisman ayrılması gerektiği halde ayrılmadığı tespit edilmiştir. Kurumda yapılan denetimler sonucunda,

- 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve MDV hesabından düşülmüş olan 473 Milyon TL tutarında hurdanın tümü faaliyet gideri olarak kayıtlara yansıtılmıştır. Bahsi geçen hurdalara ait geçmiş yıllarda da gider kaydedilen 108 Milyon TL civarında amortisman karşında varlık olmadan kayıtlarda yer aldığı ve yıl sonunda geçmiş yıllara ait bir gelirmiş gibi gösterilerek kayıtlardan çıkartıldığı görülmüştür. Yapılan işlem sonucunda mali tablolarla faaliyet gideri hesabı 108 Milyon TL tutarında fazla yansımış olduğu tespit edilmiştir.
- Yevmiye kaydında belirli sayılı yevmiyelerde kayıtlı olan değerlerin hepsi amortisman olarak gider kaydedilmiş, kayıtlarda yer alan araçlar hibe yoluyla devredilmiş ve değerler tekrardan gider olarak kaydedilerek karşısında olmayan varlıklar için 299 Birikmiş Amortismanlar hesabı kullanılmıştır. Ancak taşıtların kayıtlı değeri üzerinden Taşıtlar hesabı alacak kaydedilir, 257 Birikmiş amortismanlar hesabı borç kaydedilmelidir. Lakin tutar kalırsa 630 Giderler hesabı borçlandırılır. Söz konusu yapılan işlemde kalan bir tutar bulunmadığı ve bütün kayıtlı değerler gider kaydedildiği açıkça görünmesine rağmen 630 Giderler ve 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı fazladan kullanılmış olmasından kaynaklı olarak yapılan muhasebe işlemi hatalı olup doğru bilgi içermemektedir.

- Yukarıda bahsedilen örnek olaylar gibi birçok olayın yaşanması sonucunda faaliyetler tablosunda giderlerin yaklaşık 110 Milyar TL fazla görüldüğü tespit edilmiştir.

#### **3.4.4.2. Bulgu 2: Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Geçmiş Yıllara Ait Faaliyet Gelir ve Giderlerinin Kayıtlara Yansıtılması**

Kayıtların ait oldukları dönemlere yansıtılması yerine, geçmiş yıllara ait olan gelir ve giderlerin 2019 yılında muhasebe kayıtlarına yansıtıldığı görülmüştür. Mevzuat hükümleri çerçevesinde belediyeye yapılmış olan denetimler sonucunda,

- Kalkınma Ajansı ve Belediye arasında imzalanmış olan protokol ile geçmiş dönemlerde belediyenin ajansa ödemesi gereken 95 Milyon TL taksitlendirilmiştir. Ancak bahsi geçen tutar geçmiş yıllara ait olmasına rağmen 2019 yılında gider olarak kaydedilmiştir. Dolayısıyla dönemsellik ilkesine uygun olmayan bir işlem gerçekleştirilerek Gider Hesabının 95 Milyon TL fazla görüldüğü tespit edilmiştir.
- 2018 yılında eğlence vergisinden Verem Savaş Derneği payı 605 Bin TL olarak hesaplanan tutar söz konusu yıl içinde gider olarak kaydedilmesi gerekirken, 2019 yılında ödeme emri belgesi ile gider olarak kaydedildiği saptanmıştır. Dolayısıyla Gider Hesabı 605 Bin TL fazla görünmektedir.
- Geçmiş dönemleri ait hurdaya ayrılmış taşınırın kayıtlı olan değeri ile satış değerleri arasında farklılıklar saptanmıştır. Söz konusu farklılıkların ilgili yıllarda gider olarak kayıtlara geçilmesi gerekirken tekrardan ödeme emri ile 2019 yılında gider olarak kaydedilmiştir ve kayıtlarda 630 no.lu hesabın 22 Milyon TL tutarında fazla görünmesine sebep olmuştur.

#### **3.4.4.3. Bulgu 3: Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması**

Yönetmeliğe göre tahsis edilen taşınmazlara ait muhasebe kaydı 500 Net Değer hesabında izlenmelidir. Ancak D Büyükşehir Belediyesi'ne ait kurum tarafından başka kurumlara tahsis edilen taşınmazların 500.12. Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar hesabında izlenilmediği tespit edilmiştir. Bununla birlikte taşınmazlara ait amortisman ayrılması

gerekirken 257 Birikmiş Amortismanlar ve 500 Net Değer hesaplarının kayıtlarda yer almadığı tespit edilmiştir.

Tespiti yapılmış olan bulguları kamu kurumu da onaylamış olup, söz konusu durumun bir sonraki denetimlerde izlenmesi kararı alınmıştır.

#### **3.4.4.4. Bulgu 4: Kalkınma Ajansı Payına İlişkin Yapılan Hesaplamalarda Eksiklik Olması**

Kalkınma ajanslarına aktarılabacak olan pay 2011 yılından itibaren binde 5 olarak karar verilmiştir. Söz konusu pay bir önceki yıl elde edilen bütçe gelirleri üzerinden hesaplanmaktadır. Yapılan incelemeler sonucunda ise belediyenin 2017 yılındaki net tahsilat tutarı 6 Milyar TL'den, gelir kalemleri toplamı 69 Milyon TL'nin hariç tutulmasıyla yaklaşık 5 Milyar TL üzerinden binde 5'i alınarak hesaplama yapılarak aktarım sağlanmaktadır ve söz konusu tutar ise yaklaşık 29 Milyon TL'dir. Ancak hesaplar incelendiğinde aktarılan tutarın 1 Milyon TL olduğu ve yaklaşık 28 Milyon TL eksik aktarım sağlandığı görülmektedir. Dolayısıyla 2019 yıl sonu bilançosunda 363 Kamu İdareleri Payları Hesabı ile Faaliyet Sonuçları Tablosunda yer alan 630 Giderler Hesaplarında eksik tutarlar yer almaktadır. Dolayısıyla söz konusu hesaplar tam, doğru ve güvenilir bilgiyi yansıtmamaktadır.

#### **3.4.4.5. Bulgu 5: Banka Kredi Faiz Tutarlarının Tümünün İlk Yıl Gider Olarak Kaydedilmesi**

Kurumun bankalardan kullanmış olduğu kredilere ait faiz tutarlarının tümü, dönemsellik ilkesine uygun olmayan şekilde kredinin aldığı yıl gider olarak kaydedildiği saptanmıştır.

Belediyeye yapılmış olan denetimler sonucunda yönetmelik kapsamında 2019 yılında imzalanmış olan kredi sözleşmesinde hesaplanmış olan tüm faiz giderleri aynı yıl içerisinde faaliyet gideri olarak kayıtlara yansıtılmıştır.

Yapılan işlemler faaliyet giderleri hesabının yaklaşık 28 Milyon TL fazla çıkmasına sebep olmuştur. Bunun yanı sıra geçmiş dönemlerde kullanılmış olan kredilere ilişkin 2019 yılına ait olan 154 Milyon TL tutarındaki faizin, kullanılmış olduğu yıl gider kaydedilmesi bahsi geçen tutar kadar eksik saptanmasına yol açmıştır. Dolayısıyla

kredinin kullanılmış olduğu yıl içinde gider kaydedilmesi ile faaliyet sonuçları tablosunda gider kaleminin 126 Milyon TL kadar eksik olduğu saptanmıştır.

#### **3.4.4.6. Bulgu 6: Ticari Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere Ait KDV'nin İndirim Konusu Olmadığı Halde İndirim Konusu Yapılması**

Yönetmeliğe göre, ticari faaliyet kapsamı dışında olan mal ve hizmet alımları açısından yapmış olduğu giderlere ilişkin KDV'nin aktifleştirilmesi veya gider kaydedilmesi yerine indirim konusu yapıldığı görülmüştür. Söz konusu KDV'nin 191 no.lu hesaba yansıtılması sonucunda,

- Hatalı kaydın ay sonunda 191 no.lu hesap ile 391 Hesaplanan KDV hesabı ile mahsup edilmesi sonucunda, 190 Devreden KDV hesabına devrinin gerçekleştirilmesiyle söz konusu hesaba ilişkin tutarın %43 ü oranında yani 4.007.547.928,63 TL daha yüksek tutarda görünmesine,
- 630 Giderler hesabına ait faaliyet sonuçları tablosunda olduğundan daha düşük görünmesine,
- 15 Stoklar hesap grubunda yer alan tutarın olması gerekenden daha düşük ve 25 MDV hesap grubunda geri ödenmeyen tutarların olduğundan daha düşük görünmesine sebep olmuştur.

#### **3.4.5. E Büyükşehir Belediyesine İlişkin Bulgular**

E Büyükşehir Belediyesi' ne ait toplamda 4 adet bulgu araştırmamıza konu olmuştur.

##### **3.4.5.1. Bulgu 1: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Kullanılmaması**

E Büyükşehir Belediyesi'ne ait 2019 yılına ait yapılan denetimler sonucunda;

- Kullanılma zamanı dolmuş taşınırların hurdaya çıkarılmış olmasına rağmen kayıtlara yansıtılmadığı ve söz konusu duran varlık hesaplarından çıkış yapılmadığı,

- Aynı zamanda 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının ilgili yıl içinde kullanılmamasıyla birlikte söz konusu hesaptan yıl sonunda toplu bir şekilde borç ve alacak kayıtlarının yapılması,
- MDV için ayrılan amortismanlar ise ilgili hesapta görülmediği tespit edilmiştir.

2019 yevmiye kayıtlarında 255.99 Demirbaşlar hesabına ilişkin taşınırların satışına ait 1.183.777 TL gelir elde edilmiş, 294 no.lu hesap yıl sonunda kullanılmış ve 299 Birikmiş Amortismanları hesabı ise hiç kullanılmamış olup, 255.01 no.lu hesaptan çıkış yapılarak gelir kaydı düzenlenmiştir.

Hurda satışlarına ait tablodaki değerler ise şu şekildedir:

|                        |               |
|------------------------|---------------|
| Tesis, Makine ve Cihaz | 74.507,55 TL  |
| Demirbaş               | 758.618,69 TL |
| Taşıt                  | 46.421,54 TL  |

Yukarıdaki tabloda yer alan tutarlar yevmiye kayıtlarıyla uyuşmamakta ve ilgili hesaplardan çıkışlarının yapılmadığı tespit edilmiştir. Satışı yapılan hurdaya ayrılmış olan MDV'lerin hurdaya ayrılmış olduğu zaman düşülmemesinden ve yıl sonunda toptan düşülmesinden kaynaklı olarak 253/254/255 no.lu hesaplar doğru bilgiyi yansıtmamaktadır. Bahsi geçen yanlışlık önceki yıllarda da yapılmasına rağmen 2019 yılında da aynı yanlışlık devam etmektedir. Dolayısıyla E BB' ye ait mali tablolarda yer alan söz konusu bilgiler tam, doğru ve güvenilir bilgiyi yansıtmamaktadır.

#### **3.4.5.2. Bulgu 2: Satış Gerçekleşen Taşınmazların Satış Bedelleri Üzerinden Kayıtlardan Çıkartılması**

Kurum tarafından taşınmaz satış ihalelerine göre yapılan taşınmazların satışlarına ait muhasebe kayıtları, ihale sonuçlarındaki teklif tutarı baz alınarak yapılmıştır. Ancak söz konusu kaydın, taşınmazlara ait kayıtlı değer üzerinden yapılması gerekmektedir.

Yönetmelik'te yer alan 189. maddeye göre; satışı yapılan taşınmazların kayıtlı olduğu değer üstünden kayıtlardan silinmesi ve satış bedel ile kayıtlı olan bedeli arasındaki pozitif yönde veya negatif yönde olan farklılıkların 600 veya 630' lu hesaplarda görülmesi gerekmektedir. Satış bedellerine ait tutarların ise 100 Kasa veya 102 Bankalar hesabına kaydının yansıtılması gerekmektedir.

E Büyükşehir Belediyesi' ne ait muhasebe hesapları incelendiğinde, 2019 yılı verilerine bakıldığında toplam arsa satış tutarı 16.002.000 TL'dir. Ancak söz konusu arsaların envanter değeri ise 21.357.028 TL görünmektedir. Arada oluşan 5.355.028 TL'lik negatif yönde oluşan bu farkın 630 Giderler hesabında da yer almadığı görülmektedir. Söz konusu durum mali tabloları güvenilir ve doğru kılmamaktadır. Dolayısıyla bu tablolara bakarak analiz yapmak sağlıklı sonuçlar vermeyecektir.

#### **3.4.5.3. Bulgu 3: Birtakım Alacakların Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Hesaplara Yansıtılması**

Belediyenin mali tabloları incelendiğinde alacak hesabına ait birtakım alacakların dönemsellik ilkesin açısından doğru ve güvenilir bilgi vermediği saptanmıştır. Saptanan bulguların neticesinde:

- 2018 yılında X isimli bir kurum kazanmış olduğu karın 2019 yılında temettü kar dağıtımına karar vermiştir. 2016 yılında 670 Bin TL'lik ve 2018 yılında ise 318 Bin TL temettü karı olmak üzere toplamda 989 Bin TL tutarında olduğu hesaplanmıştır. Ancak kurumun başvuru yapmamasından kaynaklı olarak 2019 yılında kurum hesaplarına aktarım yapılmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla 2019 yılına ait gelir hesabı doğru ve güvenilir bilgi içermemektedir. Söz konusu tutar ise 2020 yılında muhasebe kayıtlarına yansıtılmıştır. X kurumu 2020 Yılında söz konusu geçmiş döneme ait olan temettü karlarının tahsil edildiğini belirtmiştir.
- 2006 yılında teleferik sistemi terminal binası belediye tarafından, 30 yıl kalacak şekilde ihaleyi kazanan kuruma devri yapılmıştır. Bahsi geçen kurum ise yıl içerisinde yapmış olduğu hasılatın %2'sini üçer aylık taksitlerle her ayın 10. Gününde ödemeyi taahhüt etmiştir. Ödeme yapılmadığı taktirde yasa da belirlenmiş olan gecikme faizi işlenecektir. Yapılan denetimler sonucunda kurumun 4 yıl boyunca ödeme yapmadığı tespit edilmiş ve kurum tarafından da kayıtlara yansıtılmadığı görülmüştür. Söz konusu durumdan dolayı ortaya çıkan ödeme, gecikme faizi dahil 1.812.841,79 TL'dir. Ancak bu tutarın 2019 yılında da alacak kaydı yapılmamıştır. Dolayısıyla 2019 yılına ait gelir hesabı doğru ve güvenilir bilgiyi içermemektedir. Durum tekrar kuruma iletilmiş ve kurum da söz konusu bulgulara iştirak etmiş olup 2020 yılında düzeltmeye gittiğini bildirmiştir. 2020 yılında düzeltilmiş olan yanlışlıklar 2019 yılı mali tabloları etkilemediği için

2019 yılına ait olan mali tabloların içermiş olduğu gelir hesabı tam, doğru ve güvenilir bilgi içermediği ve hatalara sebep olabileceğine dair incelemeleri sürdürülmektedir.

#### **3.4.5.4. Bulgu 4: Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabının Yanlış Kullanımı**

- Vergi ve otopark gelirlerine ait repo ve vadeli işlemlerin 102 Banka hesabında izlenmesi gerekmektedir. Ancak incelemeler sonucunda 111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabına yansıtıldığı tespit edilmiştir. Tebliğe göre, kurumun 2019 yılına ait 111 no.lu hesabının bakiyesinde kalan 38.533.966,68 TL tutarı repo ve vadeli işlemler 102 no.lu hesapta izlenmesi gerekmektedir.
- Kurum, tespit edilen bulgulara iştirak etmiş olup 2020 yılına ait tablolarda düzeltme yaptığını bildirmiştir. Ancak yapılan düzeltme 2019 yılına bir yarar sağlamayacağından söz konusu yıla ait kayıtlar hatalı olarak değerlendirilmeye devam etmektedir.

#### **3.4.6. F Büyükşehir Belediyesine İlişkin Bulgular**

F Büyükşehir Belediyesi' ne ait toplamda 6 adet bulgu araştırmamıza konu olmuştur.

##### **3.4.6.1. Bulgu 1: Taşınmazların Tapuda Olan Kaydı ile Kurumun İlgili Birimlerinde Bulunan Taşınmazlara Ait Bilgilerin Birbiri ile Uyuşmaması**

Kuruma ait olan taşınmazların mevcut sayısı ile mevcut kullanım biçimleri tapu kayıtları ile örtüşmediği saptanmıştır.

Yapılan incelemelerde yönetmeliğe göre, her taşınmaz için dosyalara ayırma, cins tashihi, numara koyma işlemleri tapudaki envanter kayıtlarına göre yapılmalıdır. Söz konusu işlemler belirlenen süre içerisinde tamamlanmalıdır. Ayrıca tapuya kayıtlı olan her bir taşınmaz için il, ilçe, pafta, parsel, yüzölçümü gibi bilgiler kaydedilmeli ve bu taşınmazlar için müstakil bir zemin numarası belirlenmektedir. Bu taşınmazlar belirlenen numaralar ile takip edilmektedir. Tapu sicilinde bazı taşınmazlar eşit şekilde bölünmemiş ve farklı paydalar oluşmuştur. Dolayısıyla taşınmazın sahibi tek olsa bile tapuda başka pay sahibi gösterebilmek için aynı zemin numarasına ve söz konusu taşınmaza ait birçok

satırdan oluşan veriler oluşmaktadır. Ancak taşınmazlara ait tek bir zemin numarası ve bu zemin numarasına ait tek verilerin bulunması önemlidir.

F Büyükşehir Belediyesi'ne ait taşınmazlar ile tapu siciline ait taşınmazlar karşılaştırıldığında, belediyeye ait 30517 satırlık veri; tapuya ait 29461 satırlık veri bulunduğu tespit edilmiş ve verilerin birbiri ile uyuşmadığı belirtilmiştir. Taşınmazlar için atanan zemin numarasında ise belediyeye ait 27.989 satırlık olan veri tapu sicilinde 28058 satır olarak yer almaktadır.

Tapu sicilinde ve belediye kayıtlarında 26521 sayılı aynı zemin numarası bulunmasına rağmen belediye kayıtlarında belediye hissesine ait toplam yüzölçümü 33 milyon metrekare olduğu, tapu sicilinde ise belediye hissesi için düşen toplam yüzölçümü 159 milyon metrekare olarak görünmektedir. Dolayısıyla belediyeye ait kayıtlarda 126 milyon metrekare eksik yüzölçümü tespit edilmiştir.

Taşınmazlara ait tespiti yapılmış yukarıdaki hususlara ait sistematik bir düzen oluşturulmalı ve hataların oluşması önlenmelidir. Denetimler sonucunda taşınmaz kayıtlarına ilişkin takibin yapılacağı, tapuda kayıtların hatalı olmasından dolayı adli süreçlerin başlatılarak düzeltilmesi ve tapu ile belediye kayıtlarının örtüşmesi talep edilmiştir. İdare, talep sonucunda söz konusu hususlara ilişkin düzeltme çalışmalarına başladığını ve en kısa sürede tamamlayacağını bildirmiştir. Ancak düzenlemeleri aynı yıl içerisinde gerçekleştirmemiştir. Bu nedenle F BB' ye ait 2019 yılı için mali tablolarda yer alan MDV hesapları doğru ve güvenilir bilgi içermemektedir.

#### **3.4.6.2. Bulgu 2: Kuruma Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması**

F BB' nin 2019 yılına ait kayıtları incelendiğinde, kuruma tahsis edilen 73 tane arsa ve bina olarak bulunan taşınmazların muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu tespit sonrasında kurum, yapılan hatanın düzeltildiğini ve muhasebe kayıtlarına yansıtıldığını bildirmiştir. Ancak söz konusu düzeltmenin aynı yıl içerisinde yapılmamasından kaynaklı olarak 250 Arazi ve Arsalar, 600 Gelirler ve 252 Binalar hesabına ait kayıtlar doğru ve güvenilir bilgiyi yansıtmamaktadır.

#### **3.4.6.3. Bulgu 3: Diğer Kamu Kurumları Tarafından Belediyeye Tahsis Edilmiş Taşınmazlara Ait Yapılan İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması**

Yapılan incelemeler sonucunda 2019 yılında belediyeye tahsis edilmiş olan 2 tane bina ve 6 tane arsa niteliğindeki taşınmazların muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla mali tablolar incelendiğinde taşınmazlara ait hiçbir bilgi bulunmadığı görülmüştür.

Yönetmeliğe göre, tahsise konu edilen binalar hesabı tahsis edilen kurum tarafından 252 Binalar hesabı taşınmazın kayıtlı değeri alınarak borçlandırılıp, 500 Net Değer hesabı alacak kaydedilecektir. Ayrılmış amortisman ise 500 no'lu hesabı borçlandırılıp 257 no'lu hesabı alacak kaydedilir.

Yukarıda bahsedilen hususa ait denetimlerin sonucunda muhasebe kayıtları aynı yıl içerisinde yapılmadığından 250, 252, 257 ve 500 no'lu hesaplar doğru ve güvenilir bilgiyi içermemektedir.

#### **3.4.6.4. Bulgu 4: Kuruma Ait Taşınmazların Diğer Kamu Kurumlarına Tahsis Edilmesine Ait İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması**

Yapılan incelemeler sonucunda 2019 yılında diğer kamu kurumlarına tahsis edilen 3 tane arsa niteliğindeki taşınmazların muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla mali tablolar incelendiğinde taşınmazlara ait hiçbir bilgi bulunmadığı görülmüştür.

Yönetmeliğe göre, tahsis edilen arsa ve araziler tahsis eden kamu kurumu tarafınca kayıtlı değeri alınarak 250 no'lu hesabı alacaklandırılıp 500 no'lu hesabı borç olarak kaydı yapılmalıdır.

Yapılan denetimler sonucunda kurum tespiti yapılan yanlışlıkların düzeltilerek muhasebe kayıtlarına yansıtıldığını belirtmiştir. Ancak söz konusu düzeltmeler 2019 yılı içerisinde yapılmadığından, ilgili kuruma ait mali tablolardaki 250 ve 500 no'lu hesaplar doğru ve güvenilir bilgi içermemektedir.

#### **3.4.6.5. Bulgu 5: Kurum Tarafından Yapılan Mal ve Hizmet Alımları İçin Ödenen KDV Tutarlarının İndirim Konusu Yapılması**

Kuruma yapılan denetimler sonucunda, kurum bünyesinde yer alan 23 Müdürlüğünün içinde bulunduğu, yıl içerisinde satın alınan tüm mal ve hizmetlerini indirim konusu yaparak 191 no'lu hesaba yansıttığı tespit edilmiştir. Başka bir ifadeyle, kurum tarafından nihai tüketici olarak kullanmak üzere satışa konu olmayan mal veya hizmet alımları indirim konusu yapılmıştır. Dolayısıyla 2019 yılı için 23 müdürlük tarafından tüm mal ve hizmet alımlarında indirim konusu olmamasına rağmen indirim konusu yapılarak muhasebe kayıtlarına yansıtılmasıyla; 191, 630 190 ve 360 no'lu hesaplar doğru ve güvenilir bilgiyi yansıtmamaktadır.

#### **3.4.6.6. Bulgu 6: Kurumun Direkt Hizmet Alımı Bünyesinde Çalıştırılan İşçiler İçin Kıdem Tazminat Karşılıklarının Ayrılması**

Hizmet alımı ihalesi bünyesinde belediyenin geçmiş yıllarına ait alt işverenler tarafından çalıştırılan işçiler ve 696 sayılı KHK ile belediyenin kurumlarından direkt hizmet alımı ile temini sağlanan işçiler için kıdem tazminatı karşılığı ayrıldığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla kurum tarafından yapılmamış olan kıdem tazminatı karşılık ayırma işlemleri, karşılık hesaplarının, bilançoda karşılık gideri tutarı kadar noksan görünmesine sebep olmaktadır. Sonuç olarak 2019 yılında F BB'ne ait bilanço doğru ve güvenilir bilgiyi sunmamaktadır.

### **3.5. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE SAYIŞTAY RAPORLARINDAKİ BULGULARA GÖRE MUHASEBE HATA VE HİLE ANALİZİ**

Araştırmanın bu bölümünde yukarıda incelenen bulgulara ait muhasebe hata ve hile analizi yapılmıştır.

#### **3.5.1. Matematiksel Hataların Analizi**

Belediyelere ait bulgular incelendikten sonra matematiksel hatalara ilişkin analizler yapılarak açıklamalarına yer verilmiştir.

C Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 1' de KDV tutarının yanlış hesaplanıp daha fazla tutarın indirim konusu yapılması “Matematiksel Hatalar” dan kaynaklandığı söylenebilir.

D Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 4'te kalkınma ajanslarına ait aktarılması gereken payın yanlış hesaplanması sonucunda daha düşük aktarım gerçekleşmesiyle “Matematiksel Hatalar” meydana gelmiştir.

### **3.5.2. Kayıt Hatalarının Analizi**

İncelenen bulgularda tespiti sağlanan kayıt hatalarının türlerine göre analizi yapılmıştır.

#### **3.5.2.1. Rakamsal Hatalar**

Rakamsal hatalara ilişkin analizler yapılarak açıklamalarına yer verilmiştir.

A Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 1' de personelin yanlış kayda geçmesiyle “Kayıt Hataları” na ait “Rakamsal Hatalar” dan kaynaklı olarak söz konusu yanlışlıkların olduğu söylenebilir.

E Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 2'de satışı yapılmış olan taşınmazlara ait satış bedelleri üzerinden kayıtlara yansıtılmıştır. Dolayısıyla “Kayıt Hataları” ndan olan “Rakamsal Hatalar” dan kaynaklı olarak yanlış değerler yansıtılmıştır.

F Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 1'de belediyeye ait taşınmaz kayıtları ile tapu siciline kayıtlı taşınmazlar arasında farklılıkların olması personelin bilgisizliği ve tecrübesizliği sebebiyle kayıt ve sınıflandırma işlemlerini doğru yapmadığından “Kayıt Hataları” na ait olan “Rakamsal Hatalar” dan kaynaklanmaktadır.

#### **3.5.2.2. Yanlış Hesap Kullanımı**

Yanlış hesap kullanımı hatasına ilişkin analizler yapılarak açıklamalarına yer verilmiştir.

A Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 4'te kullanılması gereken hesap yerine başka bir hesap kullanılmasından dolayı “Kayıt Hataları” meydana gelmiştir. Söz konusu yanlışlık oluşan kayıt hatalarının alt başlıklarından olan “Yanlış Hesap Kullanımı” ile

ilişkilendirilmiştir. Bulgu 5’te de kullanılması gereken hesap yerine başka bir hesap kullanılmıştır. Dolayısıyla “Kayıt Hataları” başlığı altında “Yanlış Hesap Kullanımı” ile ilişkilendirmek mümkündür.

B Büyükşehir Belediyesi’ne ait bulgu 2’ de meydana gelen bir uyuşmazlığı düzeltmek için yapılan işlemde yanlış hesaplar kullanılmıştır. Dolayısıyla “Kayıt Hataları” na sebep olmuştur. Söz konusu durumu kayıt hatalarına ait “Yanlış Hesap Kullanımı” unsuru ile ilişkilendirmek doğru olacaktır.

D Büyükşehir Belediyesi raporlarına ait bulgu 1’ de giderler hesabının kullanılmasına gerek olmadığı takdirde kullanılmasından dolayı “Kayıt Hataları” başlığı altında bulunan “Yanlış Hesap Kullanımı” oluşmuştur. Bulgu 6’da indirim konusu olmayan KDV’nin indirim konusu yapılarak kaydedilmemesi gereken hesaba kaydının yapılmasından dolayı “Kayıt Hataları” ndan olan “Yanlış Hesap Kullanımı” hatasından kaynaklı olarak oluşmuştur.

E Büyükşehir Belediye’sinin bulgu 4’üne ait tablolar incelendiğinde gerekli hesapta izlenmesi gereken işlemlerin başka bir hesapta izlenmesiyle “Kayıt Hataları” oluşmuştur. Kayıt hatalarının alt başlıklarından olan “Yanlış Hesap Kullanımı” söz konusu hata için en uygun kategoridir.

F Büyükşehir Belediyesi’ne ait bulgu 5’te KDV’nin kaydedilmesi gereken hesaba kaydının yapılmayıp başka hesaba yansıtılması “Kayıt Hataları” ndan olan “Yanlış Hesap Kullanımı” hatasından kaynaklı olarak oluşmuştur.

### **3.5.2.3. Hesaplarda Borç ve Alacak Tarafının Karıştırılması**

Hesaplarda borç ve alacak tarafının karıştırılması hususuna herhangi bir bulguda rastlanmadığından analizi yapılmamıştır.

### **3.5.3. Unutma Hatalarının Analizi**

Unutma hatasına ilişkin analizler yapılarak açıklamalarına yer verilmiştir.

A Büyükşehir Belediyesi’ne ait bulgu 2’ de bakiyesi görünmesi gerekirken görünmeyen hesaplar kayıtlara yansıtılmamıştır. Bunun yanı sıra aynı hesaplara ilişkin kayıtların olmamasından kaynaklı olarak amortisman da ayrılamamıştır. Dolayısıyla söz konusu durum personelin kayıt yapmayı gözden kaçırmaması sebebiyle “Unutma Hataları”

ile ilişkilendirilmiştir. Bulgu 3’te de kaydı yapılması gereken işlemin kayıtlara yansıtılmaması sebebiyle “Unutma Hataları” meydana gelmiştir.

C Büyükşehir Belediyesi’nin raporlarına ait bulgu 2’ de taşınmazların kayıtlarının hesaplara yansıtılmaması personel ile ilgili yapılan bir yanlışlık olabilir. Dolayısıyla “Unutma Hataları” ile ilişkilendirmek mümkündür.

D Büyükşehir Belediyesi’nin bulgu 3’ünde taşınmazlara ait gerekli muhasebe kaydının yapılmaması gerekçesiyle ve ilgili taşınmaza ait amortisman ayrılmaması nedeniyle personelden kaynaklı olarak “Unutma Hataları” meydana gelmiştir.

E Büyükşehir Belediyesi’ne ait bulgu 1’de ilgili hesaplar kullanılarak kayıtlara yansıtılması gerekirken hesaplar kullanılmayarak kayıtları yapılmamıştır. Dolayısıyla personelden kaynaklı olarak “Unutma Hataları” söz konusudur. Bulgu 3’te 2019 faaliyet yılı içerisinde kayıtlara yansıtılmayan işlemler için “Unutma Hataları”nın olduğu söylenebilir.

F Büyükşehir Belediyesi raporlarında bulgu 2 ve 3’te taşınmazlara ait kayıtların yapılmaması, personel tarafından “Unutma Hataları” sebebiyle meydana gelmiş olabilir. Bulgu 4’te taşınmazlara ait personel tarafından yapılması gereken kayıtların yapılmamasından kaynaklı olarak, “Unutma Hataları” oluşmuştur. Bulgu 6’da personellere ait ayrılması gereken kıdem tazminat karşılıklarının ayrılmamasından kaynaklı olarak ilgili birimin “Unutma Hataları” sebebiyle ayırmaması söz konusu olabilir

#### **3.5.4. Tekrarlama Hatalarının Analizi**

D Büyükşehir Belediyesi’nin raporlarına ait bulgu 1’ de yevmiye kaydında yer alan değerler için iki kez gider kaydedilmesinden kaynaklı olarak “Tekrarlama Hataları” meydana gelmiştir.

#### **3.5.5. Bilanço Hatalarının Analizi**

Bilanço hataları incelenen bulgulara göre analiz edilmiş olup türlerine göre aşağıda sınıflandırılmıştır.

### 3.5.5.1. Değerleme Hataları

Değerleme hatasına ilişkin analizler yapılarak açıklamalarına yer verilmiştir.

A Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 1' de taşınmazlar ile ilgili uyumsuzluklar “Bilanço Hataları” ndan kaynaklanmaktadır. Bunun yanı sıra olması gereken durum ile var olan durum arasında farklılıklar meydana geldiği için bilanço hatalarının alt başlıklarında yer alan “Değerleme Hataları” bulgu 1' deki uyumsuzluklarla örtüşmektedir.

B Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 3' te kayıtlara yansıtılması gereken değer yerine başka bir değer üzerinden kayıt yapıldığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla “Bilanço Hataları” na ait olan “Değerleme Hataları” ndan kaynaklandığı söylenebilir. Bulgu 5'te taşınmazlara ait değerlerin güncel olmaması tekrardan “Değerleme Hataları” ndan kaynaklanmaktadır.

### 3.5.5.2. Hesapların Birleşimi

Bu bilanço hatası ile ilgili herhangi bir bulgu eşleşmeyerek analizine yer verilmemiştir.

### 3.5.6. Kasti İşlemlerin Analizi

Kasti işlemlere ilişkin analizler yapılarak açıklamalarına yer verilmiştir.

C Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 1'de KDV tutarına ait yanlış hesaplama “Kasti İşlemler” den da kaynaklanabilir. Söz konusu yanlışlık matematiksel hata olarak gösterilerek İndirilecek KDV'nin fazla görünmesini sağlayıp vergiden kaçınmak veya olduğundan daha az ödemek amaçlanmış olabilir.

D Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 6'da indirim konusu yapılmaması gerekirken yapılan İndirilecek KDV tutarı olması gerekenden daha yüksek çıkmıştır. Dolayısıyla o ay için ödenecek KDV'nin olduğundan düşük görünmesine, devreden KDV'nin de olduğundan yüksek görünmesine sebep olmuştur. Ayrıca söz konusu fark giderler veya stoklar hesaplarına kaydedilmesi gerektiği için bu hesaplarda olduğundan düşük görünmektedir. KDV'nin indirim konusu yapılmaması gerekirken yapılması “Kasti İşlemler” den dolayıdır. Çünkü KDV' yi fazla göstererek vergiden kaçınmak veya olduğundan daha az ödemek amaçlanmış olabilir.

F Büyükşehir Belediyesi' ne ait bulgu 5'te indirim konusu olmadığı halde indirim konusunun yapılması indirilecek KDV tutarı olması gerekenden daha yüksek çıkmasına sebep olmuştur. Söz konusu durum "Kasti İşlemler" den kaynaklanmıştır. Çünkü KDV' yi fazla göstererek vergiden kaçınmak amaçlanmış olabilir

### 3.5.7. Kayıt Dışı İşlemlerin Analizi

Kayıt dışı işlemlere ilişkin analizler yapılarak açıklamalarına yer verilmiştir.

A Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 2' de yapılması gereken kayıtlar yapılmadığından dolayı muhasebe hilelerine ait "Kayıt Dışı İşlemler" in yer aldığı söylenebilir. Bulgu 3'te de ilgili hesaplara ilişkin kayıtların yapılmamasından kaynaklı olarak "Kayıt Dışı İşlemler" in yapıldığını söyleyebiliriz.

B Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 1'de kayıtlara yansıtılması gereken hesaba dair kayıtların bulunmaması "Kayıt Dışı İşlemler" e sebep olduğunu göstermektedir.

D Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 3'te taşınmazlara ait hesabın kaydının gerekli olduğu halde bilinçli bir şekilde kayıtlara yansıtılmama durumunda ise "Kayıt Dışı İşlemler" den bahsedilebilir.

F Büyükşehir Belediyesi' ne ait bulgu 2 ve 3'te taşınmazlara ait kaydın yapılması gerektiği halde kayıtlara geçilmemesi "Kayıt Dışı İşlemler" le de alakalıdır. Bulgu 4 'te de kaydının yapılması gerekirken yapılmaması kayıt dışı işlemlere sebep olmuştur.

### 3.5.8. Zamanından Önce veya Sonra Kayıtların Analizi

Zamanından önce veya sonra kayıtlara ilişkin analizler yapılarak açıklamalarına yer verilmiştir.

A Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 5' te kayıtlara yansıtılmış olan tutarlar 1 yıl öncesine ait olduğu için "Zamanından Sonra Kayıt" unsuru ile ilişkilendirmek de doğru olacaktır.

D Büyükşehir Belediyesi'nin raporlarına ait bulgu 1' de geçmiş yıllara ait gelirin 2019 yılında kayıtlara yansıtılması "Zamanından Sonra Kayıt" hilesini oluşturur. Bulgu 2'de ise geçmiş yıla ait olan giderler 2019 yılı içinde kayıtlara yansıtılmıştır. Dolayısıyla "Zamanından Sonra Kayıt" söz konusudur. Bulgu 5'te bankalardan kullanılan kredilere

ait faiz tutarlarının hepsinin tek seferde 2019 yılında kayıtlara yansıtılması “Zamanından Önce Kayıt” hilesine sebep olmuştur. Daha sonrasında geçmiş yıllarda kullanılmış faiz giderlerinin tekrar 2019 yılında yansıtılması ile “Zamanından Sonra Kayıt” hilesine başvurulmuştur.

E Büyükşehir Belediyesi’ ne ait bulgu 1’de hurdaya ayrıldığı halde zamanında çıkış yapılmamasından ve yıl sonunda toplu şekilde kayıt yapılmasından kaynaklı olarak “Zamanından Sonra Kayıt” söz konusudur. Bulgu 3’te yapılan işlemlere ait kayıtlar 2019 yılında yapılmayıp 2020 yılında kayıtlara yansıtılmasıyla “Zamanından Sonra Kayıt” hilesi meydana gelmiştir.

F Büyükşehir Belediyesi’ ne ait bulgu 2, 3 ve 4’te unutma hataları ve kayıt dışı işlemlerin meydana gelmesi sonucunda yapılan yanlışlıklar kuruma bildirildikten sonra kurum da iştirak ederek söz konusu kayıtlara ait düzeltmeleri 2020 yılında yapması sebebiyle “Zamanından Sonra Kayıt” unsuruna sebep olmuştur.

### **3.5.9. Sahte/ Yanıltıcı Hesaplar Açma Analizi**

Büyükşehir belediyelerinin Sayıştay denetim raporlarına ait bulgularda sahte/yanıltıcı hesaplar açma bağlamında hileli bir işleme rastlanmamış olup analizine yer verilmemiştir.

### **3.5.10. Belge Sahtekarlığının Analizi**

B Büyükşehir Belediyesi’ne ait bulgu 4’te tapu bilgileri ile kullanım şekilleri arasında farklar olan taşınmazlarda “Belge Sahtekarlığı”na başvurulmuştur. Söz konusu başlık altında yer alan “Yanıltıcı Belgeler” bu durum için en uygun analiz olacaktır.

### **3.5.11. Bilanço Maskeleyesinin Analizi**

Bilanço maskeleyesine ilişkin analizler yapılarak açıklamalarına yer verilmiştir.

A Büyükşehir Belediyesi’ne ait bulgu 6’ da elde bulunmayan taşınmazlara ait gider kaydının yapılmasından dolayı “Bilanço Maskeleyesi” yapılmıştır. Amaç gider kalemini yüksek gösterip gelir vergisini ödemekten kaçınmak ya da daha az ödemek olabilir.

D Büyükşehir Belediyesi'nin raporlarına ait bulgu 1' de yevmiye kaydında yer alan değerler için iki kez gider kaydının yapılmasıyla giderler fazla gösterilerek yani bilanço kötüleştirilmesi yapılarak "Bilanço Maskelemesi" ne başvurulmuştur. Bulgu 2'de ise geçmiş yıla ait olan giderlerin 2019 yılı içerisinde kayıtlara yansıtılmasıyla gider kalemi olması gerekenden fazla görünmektedir. Dolayısıyla bilanço kötüleştirilerek "Bilanço Maskelemesi" ne başvurulmuştur. Bulgu 4'te kalkınma ajanslarına ait aktarılması gereken tutarın hatalı işlemler sonucu matematiksel hatalardan dolayı yanlış aktarıldığı düşünülse de gider hesabının olduğundan daha iyi görünmesi amaçlanmış olabilir. Söz konusu durum sonucunda bilanço iyileştirilmesine gidilerek "Bilanço Maskelemesi" ne başvurulduğu söylenebilir. Bulgu 5'te ise zamanından sonra kayıt yapılması sebebiyle giderler olması gerektiğinden daha yüksek görünmektedir. Bu durumda da bilanço kötüleştirilmesi amaçlanmıştır.

E Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 2'de yapılan işlemler neticesinde kaydının yapılması gereken gider hesabına ait kayıt yapılmayarak giderlerin düşük gösterilmesi amaçlanmıştır. Dolayısıyla "Bilanço Maskelemesi" meydana gelmiştir.

F Büyükşehir Belediyesi'ne ait bulgu 6'da kıdem tazminat karşılıklarının ayrılmamasıyla bilanço iyileştirilmesi amaçlanarak "Bilanço Maskelemesi" ne başvurulmuştur.

Sayıştay denetim raporlarından ele aldığımız 6 büyükşehir belediyesine ait bulgular muhasebe hata ve hile türlerine göre sınıflandırılıp analiz edilmiştir. Analizlere ait sınıflandırmalar tablo şeklinde düzenlenmiştir.

**Tablo 3.1:** Büyükşehir Belediyelerinde Sayıştay Raporlarındaki Bulgulara Göre Muhasebe Hata ve Hile Analizi

| MUHASEBE HATALARI          |                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| BÜYÜKŞEHİR<br>BELEDİYELERİ | Matematiksel Hatalar                                                             | Kayıt Hataları                                                                                                                                                                                                                                                 |
| A                          |                                                                                  | <b>B1:</b> Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtları ile Taşınmaz İcmal Cetvelinde Bulunan Kayıtlar Arasında Uyuşmazlık Olması<br><b>B4:</b> Varlık Envanteri Hesabının Yanlış Kullanımı<br><b>B5:</b> Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Kayıtlara Yanlış Yansıtılması |
| B                          |                                                                                  | <b>B2:</b> Taşınmaz Hesabına Ait Mali Tablolar ile Envanter Arasında Tespit Edilen Uyuşmazlığın Net Değer Hesabına Kayıt Edilmesi ile Düzeltilmesi                                                                                                             |
| C                          | <b>B1:</b> İndirim Konusu Yapılmaması Gereken KDV'nin İndirim Konusu Yapılması   |                                                                                                                                                                                                                                                                |
| D                          | <b>B4:</b> Kalkınma Ajansı Payına İlişkin Yapılan Hesaplamalarda Eksiklik Olması | <b>B1:</b> Amortismanlara Tabi Duran Varlıklara Ait Hatalı Muhasebe Kaydı<br><b>B6:</b> Ticari Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere Ait KDV'nin İndirim Konusu Olmadığı Halde İndirim Konusu Yapılması                                                            |
| E                          |                                                                                  | <b>B2:</b> Satışı Gerçekleşen Taşınmazların Satış Bedelleri Üzerinden Kayıtlardan Çıkartılması<br><b>B4:</b> Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabının Yanlış Kullanımı                                                                                   |
| F                          |                                                                                  | <b>B1:</b> Taşınmazların Tapuda Olan Kaydı ile Kurumun İlgili Birimlerinde Bulunan Taşınmazlara Ait Bilgilerin Birbiri ile Uyuşmaması<br><b>B5:</b> Kurum Tarafından Yapılan Mal ve Hizmet Alımları İçin Ödenen KDV Tutarlarının İndirim Konusu Yapılması      |

**Tablo 3.1:** (Devam) Büyükşehir Belediyelerinde Sayıştay Raporlarındaki Bulgulara Göre Muhasebe Hata ve Hile Analizi

| MUHASEBE HATALARI          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                         |                                                                                                                                                                               |
|----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| BÜYÜKŞEHİR<br>BELEDİYELERİ | Unutma Hataları                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Tekrarlama<br>Hataları                                                  | Bilanço Hataları                                                                                                                                                              |
| A                          | <b>B2:</b> Belediye Tarafından Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Gerçeği Yansıtılmaması<br><b>B3:</b> Devlet İhale Kanunu'na Bağlı Olarak Yap-İşlet-Devret İşleyişine Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                         | <b>B1:</b> Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtları ile Taşınmaz İcmal Cetvelinde Bulunan Kayıtlar Arasında Uyuşmazlık Olması                                                      |
|                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                         | <b>B3:</b> Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Emlak Vergi Değeri ile Yansıtılması<br><b>B5:</b> Taşınmaz Değerinde Etkisi Olan Harcamalara Ait Bilgilerin Güncel Olmaması |
| C                          | <b>B2:</b> Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Varlık Hesaplarına Yansıtılmaması                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                         |                                                                                                                                                                               |
| D                          | <b>B3:</b> Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <b>B1:</b> Amortismanla Tabi Duran Varlıklara Ait Hatalı Muhasebe Kaydı |                                                                                                                                                                               |
|                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                         |                                                                                                                                                                               |
| E                          | <b>B1:</b> Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Kullanılmaması<br><b>B3:</b> Birtakım Alacakların Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Hesaplara Yansıtılması                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                         |                                                                                                                                                                               |
|                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                         |                                                                                                                                                                               |
| F                          | <b>B2:</b> Kuruma Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması<br><b>B3:</b> Diğer Kamu Kurumları Tarafından Belediyeye Tahsis Edilmiş Taşınmazlara Ait Yapılan İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması<br><b>B4:</b> Kuruma Ait Taşınmazların Diğer Kamu Kurumlarına Tahsis Edilmesine Ait İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması<br><b>B6:</b> Kurumun Direkt Hizmet Alımı Bünyesinde Çalıştırılan İşçiler İçin Kıdem Tazminat Karşılıklarının Ayrılmaması |                                                                         |                                                                                                                                                                               |
|                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                         |                                                                                                                                                                               |

**Tablo 3.1:** (Devam) Büyükşehir Belediyelerinde Sayıştay Raporlarındaki Bulgulara Göre Muhasebe Hata ve Hile Analizi

| MUHASEBE HİLELERİ          |                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| BÜYÜKŞEHİR<br>BELEDİYELERİ | Kasti İşlemler                                                                                                         | Kayıt Dışı İşlemler                                                                                                                                                                                                                | Zamanından Önce veya<br>Sonra Kayıt                                                                                                                                                                                                                                                   |
| A                          |                                                                                                                        | <b>B2:</b> Belediye Tarafından Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Gerçeği Yansıtılmaması<br><b>B3:</b> Devlet İhale Kanunu'na Bağlı Olarak Yap-İşlet-Devret İşleyişine Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması     | <b>B5:</b> Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Kayıtlara Yanlış Yansıtılması                                                                                                                                                                                                              |
|                            |                                                                                                                        | <b>B1:</b> Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarına Yer Verilmemesi                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| C                          | <b>B1:</b> İndirim Konusu Yapılmaması Gereken KDV'nin İndirim Konusu Yapılması                                         |                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| D                          | <b>B6:</b> Ticari Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere Ait KDV'nin İndirim Konusu Olmadığı Halde İndirim Konusu Yapılması | <b>B3:</b> Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması                                                                                                                                                        | <b>B1:</b> Amortisman Tabi Duran Varlıklara Ait Hatalı Muhasebe Kaydı<br><b>B2:</b> Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Geçmiş Yıllara Ait Faaliyet Gelir ve Giderlerinin Kayıtlara Yansıtılması<br><b>B5:</b> Banka Kredi Faiz Tutarlarının Tümünün İlk Yıl Gider Olarak Kaydedilmesi |
|                            |                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                    | <b>B1:</b> Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Kullanılmaması<br><b>B3:</b> Birtakım Alacakların Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Hesaplara Yansıtılması                                                                                                   |
| E                          |                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| F                          | <b>B5:</b> Kurum Tarafından Yapılan Mal ve Hizmet Alımları İçin Ödenen KDV Tutarlarının İndirim Konusu Yapılması       | <b>B2:</b> Kuruma Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması<br><b>B3:</b> Diğer Kamu Kurumları Tarafından Belediyeye Tahsis Edilmiş Taşınmazlara Ait Yapılan İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması | <b>B2:</b> Kuruma Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması<br><b>B3:</b> Diğer Kamu Kurumları Tarafından Belediyeye Tahsis Edilmiş Taşınmazlara Ait Yapılan İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması                                                    |
|                            |                                                                                                                        | <b>B4:</b> Kuruma Ait Taşınmazların Diğer Kamu Kurumlarına Tahsis Edilmesine Ait İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması                                                                                                    | <b>B4:</b> Kuruma Ait Taşınmazların Diğer Kamu Kurumlarına Tahsis Edilmesine Ait İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması                                                                                                                                                       |

**Tablo 3.1:** (Devam) Büyükşehir Belediyelerinde Sayıştay Raporlarındaki Bulgulara Göre Muhasebe Hata ve Hile Analizi

| BÜYÜKŞEHİR<br>BELEDİYELERİ | MUHASEBE HİLELERİ                       |                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|----------------------------|-----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                            | Sahte/<br>Yanıltıcı<br>Hesaplar<br>Açma | Belge Sahtekarlığı                                                                                           | Bilanço Maskelemesi                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| A                          |                                         |                                                                                                              | <b>B6:</b> Taşınır Mallara Ait Hatalı Muhasebe Kayıtları                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| B                          |                                         | <b>B4:</b> Taşınmazlara Cins Tashihi Yapılmaması ve Taşınmazların Fiili Kullanımı ile Kaydının Farklı Olması |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| C                          |                                         |                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| D                          |                                         |                                                                                                              | <b>B1:</b> Amortismanına Tabi Duran Varlıklara Ait Hatalı Muhasebe Kaydı<br><b>B2:</b> Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Geçmiş Yıllara Ait Faaliyet Gelir ve Giderlerinin Kayıtlara Yansıtılması<br><b>B4:</b> Kalkınma Ajansı Payına İlişkin Yapılan Hesaplamalarda Eksiklik Olması<br><b>B5:</b> Banka Kredi Faiz Tutarlarının Tümünün İlk Yıl Gider Olarak Kaydedilmesi |
| E                          |                                         |                                                                                                              | <b>B2:</b> Satışı Gerçekleşen Taşınmazların Satış Bedelleri Üzerinden Kayıtlardan Çıkartılması                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| F                          |                                         |                                                                                                              | <b>B6:</b> Kurumun Direkt Hizmet Alımı Bünyesinde Çalıştırılan İşçiler İçin Kıdem Tazminat Karşılıklarının Ayrılmaması                                                                                                                                                                                                                                                       |

**Tablo 3.2:** Kayıt Hatalarının Sınıflandırılması

| <b>KAYIT HATALARI</b>              |                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                    |                                                                          |
|------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| <b>BÜYÜKŞEHİR<br/>BELEDİYELERİ</b> | <b>Rakamsal Hatalar</b>                                                                                                               | <b>Yanlış Hesap Kullanımı</b>                                                                                                                                                                      | <b>Hesaplarda<br/>Borç ve Alacak<br/>Taraflarının<br/>Karıştırılması</b> |
| <b>A</b>                           | <b>B1:</b> Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtları ile Taşınmaz İcmal Cetvelinde Bulunan Kayıtlar Arasında Uyuşmazlık Olması              | <b>B4:</b> Varlık Envanteri Hesabının Yanlış Kullanımı<br><b>B5:</b> Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Kayıtlara Yanlış Yansıtılması                                                                 |                                                                          |
| <b>B</b>                           |                                                                                                                                       | <b>B2:</b> Taşınmaz Hesabına Ait Mali Tablolar ile Envanter Arasında Tespit Edilen Uyuşmazlığın Net Değer Hesabına Kayıt Edilmesi ile Düzeltilmesi                                                 |                                                                          |
| <b>C</b>                           |                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                    |                                                                          |
| <b>D</b>                           |                                                                                                                                       | <b>B1:</b> Amortismanına Tabi Duran Varlıklara Ait Hatalı Muhasebe Kaydı<br><b>B6:</b> Ticari Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere Ait KDV'nin İndirim Konusu Olmadığı Halde İndirim Konusu Yapılması |                                                                          |
| <b>E</b>                           | <b>B2:</b> Satışı Gerçekleşen Taşınmazların Satış Bedelleri Üzerinden Kayıtlardan Çıkartılması                                        | <b>B4:</b> Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabının Yanlış Kullanımı                                                                                                                         |                                                                          |
| <b>F</b>                           | <b>B1:</b> Taşınmazların Tapuda Olan Kaydı ile Kurumun İlgili Birimlerinde Bulunan Taşınmazlara Ait Bilgilerin Birbiri ile Uyuşmaması | <b>B5:</b> Kurum Tarafından Yapılan Mal ve Hizmet Alımları İçin Ödenen KDV Tutarlarının İndirim Konusu Yapılması                                                                                   |                                                                          |

**Tablo 3.3:** Bilanço Hatalarının Sınıflandırılması

| <b>BİLANÇO HATALARI</b>            |                                                                                                                                                                               |                             |
|------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| <b>BÜYÜKŞEHİR<br/>BELEDİYELERİ</b> | <b>Değerleme Hataları</b>                                                                                                                                                     | <b>Hesapların Birleşimi</b> |
| <b>A</b>                           | <b>B1:</b> Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtları ile Taşınmaz İcmal Cetvelinde Bulunan Kayıtlar Arasında Uyuşmazlık Olması                                                      |                             |
| <b>B</b>                           | <b>B3:</b> Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Emlak Vergi Değeri ile Yansıtılması<br><b>B5:</b> Taşınmaz Değerinde Etkisi Olan Harcamalara Ait Bilgilerin Güncel Olmaması |                             |
| <b>C</b>                           |                                                                                                                                                                               |                             |
| <b>D</b>                           |                                                                                                                                                                               |                             |
| <b>E</b>                           |                                                                                                                                                                               |                             |
| <b>F</b>                           |                                                                                                                                                                               |                             |

Sayıştay denetim raporları çerçevesinde 6 büyükşehir belediyesini içeren muhasebe hata ve hile analizi toplamda 29 bulguyu kapsayacak şekilde yapılmıştır. Analizler yapılırken tek bulguda birden fazla hata ve hileye rastlanmıştır. İncelenen bulgularda tespit edilen hata sayısı toplamda 26’dır. Yapılan analizlerin sonucunda kurumlarda en sık rastlanılan 10 bulguda görülen muhasebe hatası “Kayıt Hataları” ve “Unutma Hataları” ndan oluşmaktadır. Kayıt hatalarından ise en çok 7 belediye ile “Yanlış Hesabın Kullanılması” hatası meydana gelmiştir. Bunun sebebi ise personelin bilgisizliği, tecrübesizliği veya yanlış yönlendirilmesi ile ilgilidir. Dolayısıyla personeller için daha fazla denetimler yapılmalı, iç kontrol sisteminin de etkin çalıştırılması için gerekenler yapılmalıdır. Aynı zamanda personellere gerekli eğitimler verilmelidir. Yapılan hata veya hilelerin sürekli tekrarlanması sonucunda gerekli yaptırımlar uygulanmalıdır. En sık tekrarlanan hatalardan sonra sırasıyla; 3 bulguda rastlanan “Bilanço Hataları”, 2 bulgu ile “Matematiksel Hatalar” ve 1 bulguda rastlanan “Tekrarlama Hatalar” ı meydana gelmiştir. Bilanço hataları da kendi içerisinde ayrılmaktadır. “Değerleme Hataları” ise en sık rastlanan hata türüdür.

Analizler sonucunda toplamda 27 adet hile tespit edilmiştir. En sık tekrarlanan hile türü; 9 bulguda rastlanan “Zamanından Önce veya Sonra Kayıt” unsurudur. Kurumlar birtakım sebeplerden dolayı kendi çıkarları için kasıtlı olarak bazı kayıtlarını zamanında yapmamaktadır. Bu durum da muhasebe hilelerini meydana getirmektedir. Aynı zamanda muhasebe kayıtlarını şeffaf ve güvenilir kılmamaktadır. En sık rastlanan muhasebe

hilesinden sonra sırasıyla; 7 bulgu ile “Bilanço Maskeleyesi”, “Kayıt Dışı İşlemler” 3 bulgu ile rastlanan “Kasti İşlemler” görülmüştür. En son olarak 1 bulguda görünen “Belge Sahtekarlığı” gelmektedir. Bilanço maskeleyesi ve kayıt dışı işlemler aynı ölçüde görülmüştür.

### **3.6. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE TESPİT EDİLEN HATA VE HİLELERİN İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİYLE İLİŞKİLENDİRİLMESİ**

Araştırmamızın bu bölümünde bir önceki başlıkta yer alan bulgulara ait tespiti yapılan hata ve hileler ile iç kontrol sistemi bileşenleri ilişkilendirilecektir. Bulgularda tespit edilen hata ve hilelerin hangi iç kontrol sistemi bileşeninin eksikliğinden kaynaklandığı analiz edilmiştir.

#### **3.6.1. Kontrol Ortamı ile İlişkilendirme**

Kontrol ortamı bileşenine ait ilişkilendirmeler yapılmış olup açıklamalarına yer verilmiştir.

A Büyükşehir Belediyesi’nin bulgu 1’ne ait söz konusu uyumsuzluk, hata ve hile tespitlerine göre personelin yeterliliği ve performansı ile ilişkili olduğundan dolayı “Kontrol Ortamı”nın eksikliğinden kaynaklı olarak hata ve hilelerin meydana geldiği söylenebilir. Bulgu 2’de taşınmazlara ait kayıtların gerçeği yansıtmaması personelle ilişkili olabileceği için “Kontrol Ortamı”ndan; kayıt ve dosyalama ile ilgili sorunlar olduğu için “Bilgi ve İletişim” eksikliğinden kaynaklı olarak hata ve hileler meydana gelmiştir. Bulgu 3’te personelin bilgi ve tecrübesizliğine dayalı olarak kayıtların eksikliği “Kontrol Ortamı” nı yetersiz kılmıştır. Bulgu 4’te yanlış hesap kullanımı neticesiyle personelden kaynaklı bir hatanın oluştuğunu söyleyebiliriz. Personelin yetkinliği ve performansı standardının mevcut olmasıyla “Kontrol Ortamı” bileşeninin eksikliğinden meydana geldiğini söylemek mümkündür. Bulgu 5’te tazminat karşılıklarının yanlış ayrılması personelin yeterliliğiyle ilişkili bir durumdur. Dolayısıyla söz konusu durumun “Kontrol Ortamı” nın eksikliğinden kaynaklandığını söylemek mümkündür. Nitekim A belediyesine ait 6 bulgunun 5’inde kontrol ortamı yetersizliğinden kaynaklı olarak hata ve hileler oluştuğunu söylemek mümkündür.

B Büyükşehir Belediyesi’ nin bulgu 1’inde taşınmazlara ait kayıtların yapılmamasından dolayı personelin yeterliliği ve performansı standardına sahip olan “Kontrol Ortamı” bileşeninin eksikliğinden kaynaklı olarak meydana gelmiştir. Bulgu 2’de personelden kaynaklı olarak yanlış hesap kullanılmış olma ihtimali ile kontrol ortamının yetersiz kaldığı söylenebilir. Bulgu 3’te muhasebe kayıtlarının yanlış değer üzerinden yapılması personelin performansı ile ilgili olan “Kontrol Ortamı” nın eksikliğinden oluşmuştur.

C Büyükşehir Belediyesi’ne ait bulgu 1’de KDV’nin indirim konusunun olması gerekenden fazla yapılması hem etik değerler ve dürüstlük açısından hem de personelden kaynaklı olarak “Kontrol Ortamı” nın eksikliğinden meydana gelmiştir. Bulgu 2’de taşınmazlara ait hesapların kayıtlara yansıtılmamasının nedeni personelin yeterliliği ve performansı standardına sahip olan “Kontrol Ortamı” nın eksikliğidir.

D Büyükşehir Belediyesi’ nde bulgu 1’in yapılan işlemlere ait yanlış kayıtlar personelle ilgili olduğundan “Kontrol Ortamı” yetersiz kalmıştır. Bulgu 3’te personelin taşınmazlara ait hesapları kayıtlara yansıtılmamasından kaynaklı olan hatanın “Kontrol Ortamı” bileşeninin etkin çalışmamasından kaynaklandığını söylemek mümkündür. Bulgu 4’te personelin bilgi ve tecrübesi ile ilgili oluşan eksik hesaplamanın personel yeterliliği ve performansı standardıyla ilişkili olmasından dolayı “Kontrol Ortamı” nın etkin çalışmamasından kaynaklı olarak meydana geldiği söylenebilir. Bulgu 5 için personelin bilgisizliğinden meydana geldiği düşünülen faiz tutarlarına ilişkin tutarların tümünün ilk yıl gider olarak kayıtlara yansıtılmasıyla “Kontrol Ortamı” nın eksikliğini söylemek mümkündür. Bulgu 6’da personelin KDV’yi indirim konusu olmadığı halde indirim konusu yapması onun bilgisizliği, tecrübesizliği ve performansı ile alakalıdır. Dolayısıyla söz konusu işlemin personelle ilgili olan “Kontrol Ortamı” bileşeninin eksikliğinden kaynaklı olarak meydana geldiği söylenebilir.

E Büyükşehir Belediyesi’ ne ait bulgu 1 için ilgili hesaplara ait kayıtların yapılmaması personelin yeterliliği ve performansı standardına bağlı olarak “Kontrol Ortamı” nın eksikliğinden kaynaklandığı söylenebilir.

F Büyükşehir Belediyesi’ ne ait bulgu 2 için taşınmazlara ait hesapların kayıtlara yansıtılmaması personelin bilgisi ve tecrübesine bağlı olduğundan “Kontrol Ortamı” nın yetersiz kalmasıyla ilişkilendirilebilir. Bulgu 3’te taşınmazlara ait işlemlerin kayıtlara

yansıtılmaması “Kontrol Ortamı”nın yetersizliğinden kaynaklanmış olabilir. Bulgu 4’te taşınmazlara ait bazı kayıtların yapılmaması personellerin unutma hatalarından kaynaklandığı düşünülerek “Kontrol Ortamı”nın yetersiz kaldığı düşünülmektedir. Bulgu 5’te ödenecek KDV’ye ilişkin tutarların indirim konusu yapılmasıyla personelin yanlışlık yaptığı düşünülebilir. Bunun sonucunda etik değerler ve dürüstlüğü uyulmadığından iç kontrol sisteminin bileşenlerinden olan “Kontrol Ortamı”nın etkili çalışmadığını söylemek mümkündür.

### **3.6.2. Risk Değerleme ile İlişkilendirme**

İncelenen bulgularda risk değerlendirme faktörü ile ilgili kesin bir yargı bulunamadığından ilişkilendirilme yapılmamıştır.

### **3.6.3. Kontrol Faaliyetleri ile İlişkilendirme**

İncelenen bulgularda kontrol faaliyetlerine ilişkin birçok ilişkilendirme yapılmıştır. Belediyelerin bulguları bağlamında söz konusu ilişkilendirmeler çeşitlerine göre aşağıdaki kontrol faaliyetlerine ait alt bölümlerde açıklanmıştır.

#### **3.6.3.1. Önleyici Kontroller**

İncelenen belediyelerin bulgularına ait önleyici kontroller ile ilgili bir tespit yapılamadığı için ilişkilendirme söz konusu değildir.

#### **3.6.3.2. Tespit Edici Kontroller**

Tespit edici kontrol bileşenine ait ilişkilendirmeler yapılmış olup açıklamalarına yer verilmiştir.

B Büyükşehir Belediyesi’ nin bulgu 4’ünde tapu bilgileri ile kullanım amaçları farklı olan taşınmazların muhasebe kayıtlarına yansıtılması “Kontrol Faaliyetleri” başlığı altında olan “Tespit Edici Kontroller” in eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Tapuda tarla olarak görünen yer otopark olarak kullanılması tespit etmenin yetersiz kaldığının göstergesidir.

### 3.6.3.3. Düzeltici Kontroller

Düzeltici kontroller bileşenine ait ilişkilendirmeler yapılmış olup açıklamalarına yer verilmiştir.

A Büyükşehir Belediyesi’ nin bulgu 3’ünde yanlış yapılan işlemler sonucunda yapılması gereken düzeltme kaydının aynı yıl içerisinde yapılamaması “Düzeltici Kontroller” in eksikliğinden oluşmuştur.

B Büyükşehir Belediyesi’ nin bulgu 2’sine ait söz konusu uyumsuzluk için düzeltme yapılırken kullanılan hesabın yanlış olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla “Kontrol Faaliyetleri” ne ait olan “Düzeltici Kontroller” in eksikliğinden kaynaklı olarak yanlış hesap kullanımı oluşmuştur. Bulgu 5’te harcamalara ait bilgilerin güncel olmaması bilgi sistemi kontrollerinin eksikliğini içeren “Kontrol Faaliyetleri” nden kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda yanlış değerlendirme yapıldıktan sonra herhangi bir düzeltmenin olmaması da “Düzeltici Kontroller” in eksikliğinden kaynaklanmaktadır.

D Büyükşehir Belediyesi’nin bulgu 2’sine ait ilgili dönemde kayıtlarının yapılmamasıyla zamanından önce veya sonra kayıt unsurunun meydana gelmesinden kaynaklı olarak “Kontrol Faaliyetleri” nden olan “Düzeltici Kontroller” in eksikliğinden oluştuğu söylenebilir.

E Büyükşehir Belediyesi’ nin bulgu 1’ inde ilgili hesapların kayıtlara yansıtılmaması sebebiyle yapılacak olan düzeltmenin ilgili yıl içinde yapılmaması “Düzeltici Kontroller” inin etkin çalışmamasından kaynaklıdır. Bulgu 4’te yapılan yanlışlıkların revize edilmesi aynı yıl içerisinde yapılmadığından dolayı “Kontrol Faaliyetleri” nin alt başlıklarından olan “Düzeltici Kontroller” in yetersiz kalmasından meydana gelmiştir.

F Büyükşehir Belediyesi’nin bulgu 2’sine ait tespit edilen yanlışlığın aynı yıl içerisinde düzeltilmemesinden kaynaklı olarak “Kontrol Faaliyetleri” ne ait olan “Düzeltici Kontroller” in yetersiz kalmasından meydana geldiği söylenebilir. Bulgu 3’te de denetimler sonucundaki kayıtlar aynı yıl içinde düzeltilmediğinden “Düzeltici Kontroller” bileşeninin yetersiz kaldığı söylenebilir.

#### 3.6.3.4. Yönlendirici Kontroller

Yönlendirici kontroller bileşenine ait ilişkilendirmeler yapılmış olup açıklamalarına yer verilmiştir.

B Büyükşehir Belediyesi’ nin bulgu 3’ünde yanlış değerler üzerinden kayıtların yapılması personele ilgili bilginin aktarılmamasından dolayı “Kontrol Faaliyetleri” içinde yer alan “Yönlendirici Kontroller” in yetersiz kalmasından meydana geldiği söylenebilir.

D Büyükşehir Belediyesi’nin bulgu 5’ine ait faiz tutarlarına ilişkin tutarlarının tümünün ilk yıl gider kaydedilmesiyle, prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi standartlarına uyulmadığından “Yönlendirici Kontroller” in eksik kaldığı düşünülmektedir.

E Büyükşehir Belediyesi’nin bulgu 3’ünde dönemsellik ilkesine uygun olmadan yapılan kayıtlar, prosedürlerin belirlenmesi, belgelendirilmesi ile ilişkili olup bunlara uyulmaması veya eksik kalmasından kaynaklı olarak doğru yönlendirmelerin yapılmamasıyla “Kontrol Faaliyetleri” nden olan “Yönlendirici Kontrollerin” yetersiz kalmasından kaynaklanmaktadır.

F Büyükşehir Belediyesi’ne ait bulgu 6’da kıdem tazminatlarının karşılık ayrılmasına ilişkin birtakım prosedürler belirlenmiştir ve belgelendirmeleri yapılmıştır. Ancak F belediyesinde karşılık ayrılmadığından söz konusu unsurların eksik olması düşünülmektedir. Bunun sonucunda ise “Kontrol Faaliyetleri” nin belediyede yetersiz kaldığı söylenebilir. Bu durumu kontrol faaliyetlerinden olan “Yönlendirici Kontroller” ile ilişkilendirmek doğru olacaktır.

#### 3.6.4. Bilgi ve İletişim ile İlişkilendirme

Bilgi ve iletişim bileşenine ait ilişkilendirmeler yapılmış olup açıklamalarına yer verilmiştir.

A Büyükşehir Belediyesi’nin bulgu 2’sine bağlı olarak kayıt ve dosyalama ile alakalı sorunlar tespit edildiği için “Bilgi ve İletişim” eksikliğinden kaynaklı olarak meydana geldiği düşünülmektedir. Bulgu 3’te ilgili muhasebe kayıtlarının yapılmamasından kaynaklı olarak meydana gelen hata ve hileler; kayıt ve dosyalama hatalarından dolayı “Bilgi ve İletişim” eksikliğinden oluşmuştur. Bulgu 5’te tazminat

karşılıklarının yanlış ayrılması kayıt ve dosyalamadan kaynaklı olarak meydana geldiği düşünülerek “Bilgi ve İletişim” unsurunun yetersiz kaldığı söylenebilir. Bulgu 6’da elde bulunmayan bir taşınmaza ait kayıt yapıp amortisman ayrılmasında kaynaklı yanlışlık kayıt ve dosyalamadan ile alakalı olarak “Bilgi ve İletişim” eksikliğinden meydana gelmiştir.

B Büyükşehir Belediyesi’ne ait bulgu 4’te tapu bilgileri ile kullanım amaçları farklı olan taşınmazların kayıt ve dosyalama işlemlerinin yanlış olması “Bilgi ve İletişim” bileşeninin yetersiz kalmasıyla ilişkilendirilmektedir.

D Büyükşehir Belediyesi’ ne ait bulgu 1’de yapılan yanlış kayıtların kayıt-dosyalama ile hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi standardına sahip olan “Bilgi ve İletişim” bileşeninin eksikliğinden kaynaklı olarak meydana geldiği söylenebilir. Bulgu 2’de geçmiş yıllara ait gelir ve giderlerin hepsinin tek yıl içerisinde kaydının yapılması, kayıt-dosyalama ve hata, usulsüzlük ve yolsuzluk standartlarına uygun olduğu düşünülerek “Bilgi ve İletişim” bileşeninin eksikliğinden kaynaklandığı söylenebilir.

E Büyükşehir Belediyesi’ne ait bulgu 2’de satış bedelleri üzerinden kayıtlardan çıkarılan taşınmazların kayıt-dosyalama işlemlerinin yetersizliğinden kaynaklı olarak “Bilgi ve İletişim” bileşeninden kaynaklandığı söylenebilir. Bulgu 4’te söz konusu hesaplara ilişkin kayıtların yanlış yapılmasından kaynaklı olarak kayıt-dosyalama standardını içeren “Bilgi ve İletişim” bileşeninin yetersizliğinden kaynaklandığı söylenebilir.

F Büyükşehir Belediyesi’ne ait bulgu 1’de tapu kaydı ile kuruma ait kayıtların birbiri ile uyuşmaması kayıt-dosyalama standardına sahip olan “Bilgi ve İletişim” bileşeninden kaynaklanmaktadır. Bulgu 3’te de kayıt-dosyalama yanlışlığından meydana geldiği düşünülerek “Bilgi ve İletişim” bileşeninin eksikliğinden bilinçli veya bilinçsiz hatalar meydana gelmiştir. Bulgu 4’te kayıt-dosyalama standardından kaynaklı olarak “Bilgi ve İletişim” bileşeninin eksikliğinden hatalı kayıtların ortaya çıktığı söylenebilir.

### 3.6.5. Gözlem/İzleme ile İlişkilendirme

Gözlem/ İzleme bileşeni için kesin bir yargı bulunamadığından ilişkilendirme yapılması oldukça zordur. Dolayısıyla incelenen bulgular için bir ilişkilendirme yapılamamıştır.

Büyükşehir belediyelerinin bulgularına ait iç kontrol bileşenlerinin ilişkilendirilmesi yapılmıştır. Söz konusu incelemeye ait tablo aşağıda verilmiştir.



**Tablo 3.4:** Büyükşehir Belediyelerinde Analiz Edilen Hata ve Hilelerin İç Kontrol Sistemi Bileşenleriyle İlişkilendirilmesi

| <b>İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİ</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                       |
|---------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| <b>BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ</b>        | <b>Kontrol Ortamı</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <b>Risk Değerleme</b> |
| <b>A</b>                              | <b>B1:</b> Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtları ile Taşınmaz İcmal Cetvelinde Bulunan Kayıtlar Arasında Uyuşmazlık Olması<br><b>B2:</b> Belediye Tarafından Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Gerçeği Yansıtması<br><b>B3:</b> Devlet İhale Kanunu'na Bağlı Olarak Yap-İşlet-Devret İşleyişine Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması<br><b>B4:</b> Varlık Envanteri Hesabının Yanlış Kullanımı<br><b>B5:</b> Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Kayıtlara Yanlış Yansıtılması |                       |
| <b>B</b>                              | <b>B1:</b> Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarına Yer Verilmemesi<br><b>B2:</b> Taşınmaz Hesabına Ait Mali Tablolar ile Envanter Arasında Tespit Edilen Uyuşmazlığın Net Değer Hesabına Kayıt Edilmesi ile Düzeltilmesi<br><b>B3:</b> Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Emlak Vergi Değeri ile Yansıtılması                                                                                                                                                                |                       |
| <b>C</b>                              | <b>B1:</b> İndirim Konusu Yapılmaması Gereken KDV'nin İndirim Konusu Yapılması<br><b>B2:</b> Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Varlık Hesaplarına Yansıtılmaması                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                       |
| <b>D</b>                              | <b>B1:</b> Amortisman Tabi Duran Varlıklara Ait Hatalı Muhasebe Kaydı<br><b>B3:</b> Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması<br><b>B4:</b> Kalkınma Ajansı Payına İlişkin Yapılan Hesaplamalarda Eksiklik Olması<br><b>B5:</b> Banka Kredi Faiz Tutarlarının Tümünün İlk Yıl Gider Olarak Kaydedilmesi<br><b>B6:</b> Ticari Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere Ait KDV'nin İndirim Konusu Olmadığı Halde İndirim Konusu Yapılması                                     |                       |
| <b>E</b>                              | <b>B1:</b> Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Kullanılmaması                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                       |
| <b>F</b>                              | <b>B2:</b> Kuruma Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması<br><b>B3:</b> Diğer Kamu Kurumları Tarafından Belediyeye Tahsis Edilmiş Taşınmazlara Ait Yapılan İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması<br><b>B4:</b> Kuruma Ait Taşınmazların Diğer Kamu Kurumlarına Tahsis Edilmesine Ait İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması<br><b>B5:</b> Kurum Tarafından Yapılan Mal ve Hizmet Alımları İçin Ödenen KDV Tutarlarının İndirim Konusu Yapılması    |                       |

**Tablo 3.4:** (Devam) Büyükşehir Belediyelerinde Analiz Edilen Hata ve Hilelerin İç Kontrol Sistemi Bileşenleriyle İlişkilendirilmesi

| İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİ |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |               |
|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ        | Kontrol Faaliyetleri                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Bilgi ve İletişim                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Gözlem/İzleme |
| A                              | <b>B3:</b> Devlet İhale Kanunu'na Bağlı Olarak Yap-İşlet-Devret İşleyişine Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | <b>B2:</b> Belediye Tarafından Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Gerçeği Yansıtmaması<br><b>B3:</b> Devlet İhale Kanunu'na Bağlı Olarak Yap-İşlet-Devret İşleyişine Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması<br><b>B5:</b> Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Kayıtlara Yanlış Yansıtılması<br><b>B6:</b> Taşınır Mallara Ait Hatalı Muhasebe Kayıtları |               |
|                                | <b>B2:</b> Taşınmaz Hesabına Ait Mali Tablolar ile Envanter Arasında Tespit Edilen Uyuşmazlığın Net Değer Hesabına Kayıt Edilmesi ile Düzeltilmesi<br><b>B3:</b> Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Emlak Vergi Değeri ile Yansıtılması<br><b>B4:</b> Taşınmazlara Cins Tashihi Yapılmaması ve Taşınmazların Fiili Kullanımı ile Kaydının Farklı Olması<br><b>B5:</b> Taşınmaz Değerinde Etkisi Olan Harcamalara Ait Bilgilerin Güncel Olmaması | <b>B4:</b> Taşınmazlara Cins Tashihi Yapılmaması ve Taşınmazların Fiili Kullanımı ile Kaydının Farklı Olması                                                                                                                                                                                                                                                         |               |
| C                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |               |
| D                              | <b>B2:</b> Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Geçmiş Yıllara Ait Faaliyet Gelir ve Giderlerinin Kayıtlara Yansıtılması<br><b>B5:</b> Banka Kredi Faiz Tutarlarının Tümünün İlk Yıl Gider Olarak Kaydedilmesi                                                                                                                                                                                                                                        | <b>B1:</b> Amortisman Tabi Duran Varlıklara Ait Hatalı Muhasebe Kaydı<br><b>B2:</b> Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Geçmiş Yıllara Ait Faaliyet Gelir ve Giderlerinin Kayıtlara Yansıtılması                                                                                                                                                                      |               |

**Tablo 3.4:** (Devam) Büyükşehir Belediyelerinde Analiz Edilen Hata ve Hilelerin İç Kontrol Sistemi Bileşenleriyle İlişkilendirilmesi

| İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİ |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |               |
|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ        | Kontrol Faaliyetleri                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Bilgi ve İletişim                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Gözlem/İzleme |
| E                              | <b>B1:</b> Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Kullanılmaması<br><b>B3:</b> Birtakım Alacakların Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Hesaplara Yansıtılması<br><b>B4:</b> Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabının Yanlış Kullanımı                                                                                            | <b>B2:</b> Satışı Gerçekleşen Taşınmazların Satış Bedelleri Üzerinden Kayıtlardan Çıkartılması<br><b>B4:</b> Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabının Yanlış Kullanımı                                                                                                                                                                                                                                             |               |
|                                | <b>B2:</b> Kuruma Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması<br><b>B3:</b> Diğer Kamu Kurumları Tarafından Belediyeye Tahsis Edilmiş Taşınmazlara Ait Yapılan İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması<br><b>B6:</b> Kurumun Direkt Hizmet Alımı Bünyesinde Çalıştırılan İşçiler İçin Kıdem Tazminat Karşılıklarının Ayrılmaması | <b>B1:</b> Taşınmazların Tapuda Olan Kaydı ile Kurumun İlgili Birimlerinde Bulunan Taşınmazlara Ait Bilgilerin Birbiri ile Uyuşmaması<br><b>B3:</b> Diğer Kamu Kurumları Tarafından Belediyeye Tahsis Edilmiş Taşınmazlara Ait Yapılan İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması<br><b>B4:</b> Kuruma Ait Taşınmazların Diğer Kamu Kurumlarına Tahsis Edilmesine Ait İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması |               |

**Tablo 3.5:** Kontrol Faaliyetlerinin Sınıflandırılması

| <b>KONTROL FAALİYETLERİ</b>        |                                |                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                        |
|------------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>BÜYÜKŞEHİR<br/>BELEDİYELERİ</b> | <b>Önleyici<br/>Kontroller</b> | <b>Tespit Edici<br/>Kontroller</b>                                                                           | <b>Düzeltilici Kontroller</b>                                                                                                                                                                                                              | <b>Yönlendirici<br/>Kontroller</b>                                                                                     |
| <b>A</b>                           |                                |                                                                                                              | <b>B3:</b> Devlet İhale Kanunu'na Bağlı Olarak Yap-İşlet-Devret İşleyişine Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması                                                                                                                           |                                                                                                                        |
| <b>B</b>                           |                                | <b>B4:</b> Taşınmazlara Cins Tashihi Yapılmaması ve Taşınmazların Fiili Kullanımı ile Kaydının Farklı Olması | <b>B2:</b> Taşınmaz Hesabına Ait Mali Tablolar ile Envanter Arasında Tespit Edilen Uyuşmazlığın Net Değer Hesabına Kayıt Edilmesi ile Düzeltilmesi<br><b>B5:</b> Taşınmaz Değerinde Etkisi Olan Harcamalara Ait Bilgilerin Güncel Olmaması | <b>B3:</b> Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Emlak Vergi Değeri ile Yansıtılması                                  |
| <b>C</b>                           |                                |                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                        |
| <b>D</b>                           |                                |                                                                                                              | <b>B2:</b> Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Geçmiş Yıllara Ait Faaliyet Gelir ve Giderlerinin Kayıtlara Yansıtılması                                                                                                                     | <b>B5:</b> Banka Kredi Faiz Tutarlarının Tümünün İlk Yıl Gider Olarak Kaydedilmesi                                     |
| <b>E</b>                           |                                |                                                                                                              | <b>B1:</b> Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Kullanılmaması<br><b>B4:</b> Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabının Yanlış Kullanımı                                                                       | <b>B3:</b> Birtakım Alacakların Dönemsellik İlkesine Uygun Olmadan Hesaplara Yansıtılması                              |
| <b>F</b>                           |                                |                                                                                                              | <b>B2:</b> Kuruma Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Muhasebe Kayıtlarının Bulunmaması<br><b>B3:</b> Diğer Kamu Kurumları Tarafından Belediyeye Tahsis Edilmiş Taşınmazlara Ait Yapılan İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması         | <b>B6:</b> Kurumun Direkt Hizmet Alımı Bünyesinde Çalıştırılan İşçiler İçin Kıdem Tazminat Karşılıklarının Ayrılmaması |

Kurumlarda iç kontrol sisteminin etkin çalışması muhasebe hata ve hilelerini önlemede makul bir güvence sağlamaktadır. İç kontrol sistemine ait 5 adet bileşen bulunmaktadır. İç kontrol sisteminin etkin çalışması söz konusu bileşenlerin mevcut olup olmamasıyla alakalıdır.

Büyükşehir belediyelerinde analizleri yapılmış olan bulgulara ait tespit edilen hata ve hileler, hangi iç kontrol sistemi bileşeninin eksikliğinden meydana geldiği ile ilişkilendirilmiştir. Söz konusu bileşenlerden “Kontrol Ortamı” en sık ilişkilendirilen unsurlardandır. 20 adet bulguya ait hata ve hileler, söz konusu bileşenin eksikliğinden kaynaklandığı düşünülmektedir. 13 bulgu ile ilişkilendirilmiş olan “Kontrol Faaliyetleri” bileşeni ikinci olarak en çok tespit edilendir. En son olarak da “Bilgi ve İletişim” bileşeninin 12 bulguda yetersiz olmasından dolayı hata ve hilelerin meydana geldiği düşünülmektedir. Risk değerlendirme ve gözlem bileşenlerine dair ise herhangi bir bulgu ilişkilendirilmemiştir. Kontrol faaliyetlerine ait “Düzeltilici Kontroller” ile 8 adet bulgu ilişkilendirilmiştir. “Yönlendirici Kontroller” ile 4 adet; “Tespit Edici Kontroller” ile 1 adet bulgu ilişkilendirilmiştir. Önleyici kontroller için ise herhangi bir bulgu eşleştirilmemiştir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Küresel anlamda yaşanan teknolojik ve finansal gelişmelerin beraberinde kurumlarda karmaşık yapılar oluşarak riskler artış göstermektedir. Araştırmada bu riskler hata ve hile açısından ele alınmaktadır. Söz konusu riskler kurumlar için büyük bir tehdit oluşturmaktadır. Muhasebe hata ve hileleri, muhasebe ilkelerine ve yönetmeliklere uyulmadan yapılan işlemlerdir. Hata ve hileyi birbirinden ayıran en önemli unsur yapılan işlemlerde kasıt unsurunun bulunup bulunmadığıdır. Sürdürülebilir bir büyüme ve karlılık hedefi olan kurumlar, riskleri minimum seviyeye indirmek için uğraş gösterirler. Dolayısıyla bu risklerin doğru bir şekilde yönetilebilmesi için küresel anlamda birtakım metotlar üretmek kritik nokta haline gelmiştir. Kurumlarda hata ve hilelerin önlenmesi için oluşturulan ve ülkemizin de buna paralel olarak işleyiş göstermiş olduğu “COSO” uluslararası anlamda kabul gören önemli bir modeldir. İç kontrol faaliyetleri yürütülürken düzgün işleyen bir sistem sayesinde olası riskler tespit edilebilir. Doğru şekilde çalışan sistem, kurumlar için hatalı ve hileli işlemler karşısında makul bir güvence sağlayabilmektedir. İç kontrol sistemi sayesinde faaliyetler etkin çalışmakta, yönetmeliğe ve düzenlemelere uygunluk ile mali raporlara olan güven artmakta ve şeffaf güvenilir bir tablo sergilenmektedir. Aynı zamanda varlıklar korunarak, karlılık hedefine ulaşılmaktadır.

Kar elde amacı gütmeyen kuruluşlar olarak bilinen kamu kurumları her ne kadar öyle görünse de maliyetleri üzerinden bir gelir sağlamayı amaçlamışlardır. Bununla birlikte özel sektörde meydana gelebilecek olan hata ve hile risklerinin kamu kurumlarında da görülmesi mümkündür. Dolayısıyla kamu kurumlarında da iç kontrol sistemi gereksinim haline gelmiştir. Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminde 5018 sayılı KMYK Kanun’ u esas alınmaktadır. Kanun, kurumların sistemlerini koordine etmesine yardımcı olarak, kaynaklarını verimli kullanabilmesi amacıyla değer katarak, kamu idarelerine rehberlik sağlamaktadır. Kamu kurumlarının esas amacı, kanunlara uyarak verilen sorumlulukları yerine getirmek ve faaliyetlerini etkin, verimli ve iktisadi bir şekilde işleyişini devam ettirmektir. Faaliyetlerin sürdürülmesinde hata ve hilelerin oluşmasına dikkat edilmelidir. Dolayısıyla kamu kurumlarında söz konusu görevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesi için en etkili yöntem iç kontrol sisteminin kurulmasıdır.

Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminden kaynaklı hata ve hilelerin analizine yönelik olan bu çalışmada 2019 yılına ait toplamda 6 adet belediye incelenmiştir. Sayıştay raporlarında yer alan belediyelerin tümünü incelemek mümkün olmadığından incelenen belediyeler, Sayıştay denetim raporlarında yer alan bulgularda meydana gelen hata ve hilelerin oluşma sıklığına göre seçilmiştir. Söz konusu belediyelere ait toplamda 29 adet bulgu incelenerek içerik analizi yapılmıştır. 29 adet bulgunun her biri muhasebe hata ve hilelerine göre analiz edilmiştir. Yapılan analiz; hangi belediyenin, hangi bulgusunda ne tür muhasebe hatası veya hilesi tespit edilmiştir yönündedir. Tespiti sağlanan hata ve hileler bir tabloda gösterilip hangi ölçüde rastlandığı sonucuna değinilmiştir. Söz konusu analiz sonrasında tespiti sağlanmış olan hata ve hileler hangi iç kontrol sistemi bileşeninin yetersiz kalmasıyla ilişkili olduğu saptanmıştır. Dolayısıyla büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminin etkin çalışmaması sonucunda ne tür hata ve hilelerin meydana geldiği görülmektedir.

Araştırmanın 2019 yılına ait Sayıştay denetim raporları kapsamında belediyelerde incelenen bulguların muhasebe hata ve hile analizi sonucunda kayıt hatalarının ve unutma hatalarının tekrarlandığı tespit edilmiştir. Söz konusu hatalara 10 bulguda rastlanılmıştır. Genellikle personelin bilgisizliği, tecrübesizliği veya dikkatsizliği ile meydana gelmektedir. Bununla birlikte üst yöneticilerin gerekli kontrol ortamını sağlamaması, gerekli eğitimleri, seminerleri veya aktarımları yapmaması, görev ayrılığı ve yetkilendirmenin yanlış yapılması sonucunda da bu hataların oluşması mümkündür. Kayıt hataları başlığı altında en sık rastlanan hata türü ise 7 bulgu ile yanlış hesap kullanımıdır. 3 bulguda da rakamsal hatalara rastlanılmıştır. Hesaplarda borç ve alacak tarafının karıştırılmasıyla ilgili herhangi bir bulguya rastlanmamıştır. Söz konusu hatalardan sonra en sık karşılaşılan 3 bulguda görülen bilanço hatasıdır. 3 bulgu da bilanço hatalarına ait değerlendirme hatalarından dolayı oluşmuştur. Bilanço hatalarından olan hesapların birleşimi hatasına ait herhangi bir bulgu bulunamamıştır. Muhasebe hatalarına ait tekrarlama hatalarına ise 1 bulguda rastlanmıştır. Analizler sonucunda muhasebe hilelerinden zamanından önce veya sonra kayıt unsuru 9 adet bulguda tespit edilmiştir. Daha sonra 7 bulguda bilanço maskeleymesi ve kayıt dışı işlemlere rastlanılmıştır. 3 bulguda da kasti işlemler ve son olarak 1 bulguda belge sahtekarlığına rastlanılmıştır. Hileli işlemler genellikle denetim ve kontrol eksikliğinden, görev, yetki ve sorumluluk dağılımlarının açıkça yapılmamasından, kendi çıkarına olan sonuçlardan,

rüşvetlerden, üst yönetimin eksikliğinden, kontrol mekanizmalarının etkin çalışmamasından, birimlerin birbirlerinden bağımsız olmamasından, kişilerin özel yaşamlarındaki problemlerinden, daha çok para kazanma hırsından, meşrulaştırılmalardan gibi birçok sebeplerden dolayı meydana gelmektedir.

Hata ve hileli işlemler kurumların finansal raporlarını etkilemektedir. Bunun sonucunda mali tablolarda doğru, güvenilir ve eksiksiz bilgiye ulaşmak mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla güvenilirlik ve sorumluluk ilkeleri gereğince, hatalı ve hileli yapılan işlemlerin tespiti ve düzeltilmesi üst yönetime aittir. Üst yönetimin sorumluluğu; kurum bütçesini sarsmayacak bir maliyetle sürekli gözlem sağlayarak etkin bir iç kontrol sistemi kurmaktır. Düzgün işleyen bir organizasyona sahip iç kontrol sistemi hatalı ve hileli işlemleri önlemeye yardımcı olacaktır.

İç kontrol sisteminin etkin çalışması bileşenlerine bağlıdır. Bir kurumda iç kontrol sistemi bileşenlerinin tümünün eksiksiz ve etkin bir şekilde var olması hatalı ve hileli işlemleri önleyebilir. 6 belediyeye ait bulgularda muhasebe hata ve hile analizi yapılarak türlerine göre sınıflandırılma yapılmıştır. Bir sonraki analiz de ise söz konusu hatalı ve hileli işlemler hangi iç kontrol sistemi bileşeninin eksikliğinden meydana geldiğine yöneliktir. 20 adet bulguda görülen kontrol ortamı en sık rastlanılan bileşendir. Daha sonra 13 bulguda kontrol faaliyetlerinin yetersizliğinden dolayı hatalı ve hileli işlemler görülmüştür. Söz konusu bileşene ait 8 bulgu düzeltici kontrollere aittir. 4 bulgu yönlendirici ve 1 bulgu da tespit edici kontroller ile ilişkilendirilmiştir. 12 bulgu ile de bilgi ve iletişim bileşeninin eksikliğinden hata ve hileler oluştuğunu söylemek mümkündür. Risk değerlendirme ve gözlem bileşenlerine ait kesin bir yargı bulunamadığından herhangi bir bulguda rastlanılmamıştır.

Araştırmanın sonucunda belediyelerde iç kontrol sistemleri kurulurken her bir bileşenini dikkate alarak çalışmak hata ve hilelerin önlenmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Günümüzde iç denetim ve iç kontrol faaliyetleri risk odaklı yürütülmektedir. Araştırmadaki muhasebe hata ve hile riskleriyle, iç kontrol sistemi bileşenleri birlikte analiz edildiğinde büyükşehir belediyelerinde bu konuların risk odaklı olması temel önerimizdir. Risk odaklı iç denetimin sağlanması için iç denetim biriminin, örgütsel bağımsızlığını sağlamak önemlidir. Bu bağımsızlığın sağlanması için Büyükşehir Belediye Meclisi'ne bağlı işlev görececek bir risk yönetim komitesi

oluşturulması ve iç denetim biriminin de buna bağlı olması önerilmektedir. Meclise bağlı olarak çalışacak olan risk yönetim komitesinin çoğunluk üyelerinin; bağımsız denetim, iç denetim ve iç kontrol alanında uluslararası geçerli sertifikalara sahip olmaları gerekmektedir. Böylece işlemlerin liyakat çerçevesinde yapılması sağlanabilir. Aynı zamanda kurumların mali tabloları doğru, güvenilir ve şeffaf bilgiyi yansıtarak vatandaşın ve yatırımcıların güvenini kazanmasına da katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Uygulama için yapılan araştırmalar sonucunda, çalışmada ele alınan muhasebe hata ve hilelerinin birçok belediyede meydana geldiği ancak bu husustaki çalışmaların sınırlı kaldığı düşünülmektedir. Çalışmaların artmasıyla toplum bilinçlenerek belediyelerin ve içinde bulunan ilgili birimlerin görevlerini liyakat çerçevesinde gerçekleştirmelerinin sağlanacağı düşünülmektedir. Farklı belediyeler üzerinden ve farklı yıllar arasında yapılacak çalışmalarla, literatürdeki eksiklik giderilecek ve i denetçilere de farklı bir görüş açısı kazandırılacağı düşünülmektedir.

### KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 35, 160-172.
- Abdioğlu, H. (2007). Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 36, 161-172.
- Acar, D. ve Akçakanat, Ö. (2012). Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri ile Mevcut Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28, 2-17.
- Açık, S. (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 351-366.
- Aksoy, M. (2008). Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 17(1), 83-98.
- Akyel, R. (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-22.
- Akbulut, E. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 2(1), 174-187.
- Akkılıç, C. (2015). *Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından değerlendirilmesi ile örnek bir uygulama* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 72, 138-164.

- Alagöz, A. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*. (Ed. Z. Doğan ve M. E. İnal). Konya: Tablet Kitapevi.
- Alptürk, E. (2017). *Bilanço Oyunları ve Muhasebe Hileleri Nasıl Oluyor?* Erişim Adresi: <http://www.bdturkey.com/bilanco-oyunlari-ve-muhasebe-hileleri-nasil-oluyor-makale,92.html> (12.03.2020).
- Altıntaş, N. N. (2010). Denetimde Hata ve Hile. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 151-161.
- Anuk, S. A. (2015). *Muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Arıkan, Y. (2010). Yaşanan Ekonomik Gelişmelerin, Yeni TTK ve Yapılan Yasal Düzenlemelerin Işığında, Muhasebe Mesleğinde Yeni İş Alanları. *Mali Çözüm*, 20(102), 7-17.
- Artar, Y. (2006). Türkiye’de Yasal Boşluk ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları. *Vergi Dünyası*, 418, 36-47.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 19(1), 191-205.
- Aytekin, İ. (2017). *SMMM ve YMM mesleklerinde etik algısı ve bunun muhasebe hata ve hilelerine etkisi: TRC 1 Bölgesi Analizi* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bakkal, H., Tunç, İ. ve Kasımoğlu, A. (2016). *İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi*. İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık.
- Bankacılık Kanunu, (2005, 10). *T.C. Resmî Gazete*, 45, 25983ç. 5411
- Başkan, T. D. (2013). *Muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde bağımsız denetimin rolü ve etkinliği: Bir uygulama* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Başpınar, A. (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu. *Maliye Dergisi*, 151, 23-42.

- Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de muhasebe hileleri tarihi* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A. ve Gümüş, U. T. (2013). İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59, 1-16.
- Bozdoğan, T. (2007). *Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları perspektifinden kamu sektöründe finansal raporlama ve belediyelere yönelik bir model önerisi* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Bozkurt, C. (2009). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi. *Denetışim Dergisi*, 3, 29-40.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliğı Hile, Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Büyükşehir Belediyesi Kanunu, (2004, 07). *T.C Resmî Gazete*, 43, 25531.
- Candan, E. (2006). Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, 38, 1-23.
- Çavuş, A. (2019). *Hileli Finansal Tablo Düzenleme Nedenleri*. Erişim Adresi: <https://abdullahcavus.com.tr/hileli-finansal-tablo-duzenleme-nedenleri/>, (23.03.2020).
- Çatıkkaş, Ö. (2011). İşletmelerde Mali Tablo Hileleri. *Denetışim*, 8, 18-30.
- Cömert, N. (2008). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol. *İç Denetim Dergisi*, 21, 23-28.
- Çelik, T. (2010). *Muhasebede hata ve hileler ile ilgili muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Dabbağoglu, K. (2009). *İç Kontrol Sistemi*. Journal of Qafqaz University, Number 26.

- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol e İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 167-188.
- Doğan, S. ve Burgazlıoğlu, E. (2015). İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir Hastanede Uygulaması. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 18-33.
- Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. *Maliye Finans Yazıları*, 108, 167-188.
- Doğan, Z. ve Nazlı, E. (2015). Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 195-212.
- Doğan, Z. ve Çıtak, F. (2017). Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma. *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 5(2), 49-62.
- Doğu, A. H. (2011). Kamu İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Bilgi ve İletişimin Önemi. *Akademik Bilişim'11- XIII. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri 2- 4 Şubat 2011 İnönü Üniversitesi*, Malatya, 81-86.
- Dumanoğlu, S. (2005). Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi. *Marmara Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(1), 347-358.
- Eker, G. (2018). *Muhasebe denetiminde yapılan hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin önemi* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Emhan, A. (2009). Risk Yönetim Süreci ve Risk Yönetmekte Kullanılan Teknikler. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(3), 209-220.
- Ercinler, S. (2014). *Muhasebe hile ve hatalarının engellenmesinde bağımsız denetim faaliyetleri ve bir anket uygulaması* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Erol, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 229-237.
- Ertikin, K. (2017). Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti için Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 75, 71-94.
- Ertürk, A. (2010). *İşletmelerde hata ve hileyi önlemede iç kontrol sisteminin etkililiği ve bir uygulama* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Genç, G. (2009). *Hileli finansal raporlama* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Graham, L. (2008). *Internal Controls: Guidance for Private, Government and Nonprofit Entities*. USA: Wiley.
- Güçlü, F. (2007). *Muhasebe Denetimi- İlkeler ve Teknikler*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Güçlü, F. C. (2020). 10 Soruda Risk Yönetimi. *Vergi Port*, 1-7.
- Güner, F. M. (2009). Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü. *Maliye Dergisi*, 157, 183-195.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. 13. Basım. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N. ve Kılılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- Hüvez, İ. (1996). *Sahte ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi*. Erişim Adresi: [https://archive.ismmmo.org.tr/yayinlar/mali\\_cozum/malicozum36.pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/yayinlar/mali_cozum/malicozum36.pdf) (01.02.2022).
- Irmak, R. vd. (2002). *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*. 1. Baskı, Ankara: Şafak Matbaacılık.

- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, (2003). *T.C Resmî Gazete*.
- Kamu İç Kontrol Rehberi, (2014, 02). T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı:13.
- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, (2007, 12). *T.C Resmî Gazete*, 26738.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 5018, (2003). Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği. *T.C. Resmî Gazete*, 42, 25326.
- Kandemir, C. ve Şenol, K. (2012). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Çağdaş Araç ve Yöntemler. *Mali Çözüm Dergisi*, 22(113), 39-77.
- Karahan, M. ve Medet, İ. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde İç Kontrolün Rolü. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7, 143-158.
- Kas, V. (2019). *Muhasebede hata ve hileler, bunların önlenmesinde kullanılan araç ve yöntemler: Afyonkarahisar’da bir hizmet işletmesi örneği* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle*. 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kayıkçıoğlu, S. (2019). Bağımsız Denetimde Hile Müzakeresi ve İç Kontrole İlişkin Tespitler. *TİDE Academia Research*, 1(1), 77-107.
- Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 94-114.
- Kızılboğa, R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 220-236.
- Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız Denetim*. 2. Baskı, Ankara: Cem Web Ofset.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara: Avcı Ofset Matbaacılık.

- Koca, N. (2010). *Muhasebe denetiminde iç kontrolün hata ve hileleri önlemedeki rolü ve bir alan çalışması* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Korga, S. ve Aslanoğlu, S. (2020). İç Kontrol Sisteminin Unsurları İle Risk Yönetimi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(60), 95-116.
- Korucu, E. (2018). *Muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Koşar, M. (2020). Vergi Suçları, Cezaları ve SMMM'in Sorumluluğu (I). *Mali Çözüm Dergisi*, 30, 243-264.
- Köroğlu, Ç. ve Uçma, T. (2006). İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi. *Mevzuat Dergisi*, 103, 1-14.
- Larose, D. T. (2005). *Discovering Knowledge in Data: An Introduction to Data Mining*. John and Wiley Sons Incorporated, USA.
- Martin, B. (2004). *What is Public About Public Services*. Public World, London.
- Moeller, R. R. (2004). *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*, New Jersey: John Wiley&Sons.
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge (Seventh edition)*. United States of America: John Willey&Sons Inc.
- Okay, S. (2011). *Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından irdelenmesi* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Özçelik, H., Karataş Aracı, Ö. N. ve Keskin, S. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29(4), 197-214.
- Özel, K. (2008). Kamu İç Mali Kontrolü Alanında Yapılan Düzenlemeler. *İç Kontrol Bülteni*, 1, 1-18.

- Özşahin, F. (2011). *Kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemi ve bir kamu kurumunda iç kontrol sisteminin oluşturulması süreci: Üniversite örneği* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Özgül, T. (2019). *Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmaların denetim kalitesi algılarının incelenmesi ve Türkiye genelinde bir uygulama* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 1(2), 1-19.
- Reding, K. F., Sobel, P. J. Anderson, U. L. et Al. (2009). *Internal Auditing: Assurance & Consulting Services* (Second edition). The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- Saltık, N. (2006). *İç Kontrol Özdeğerlendirme*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi.
- Saltık, N. (2007). *İç Kontrol Standartları*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi.
- Sevim, Ş., Bozdoğan, T. ve Toprakkaya, A. (2009). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler. *MUFAD Dergisi*, 42, 43-57.
- Şentürk, S. (2004). *İşletmelerde muhasebe sisteminde hata ve hilelere karşı bir iç kontrol mekanizması olarak bilgi işlem teknolojilerinin kullanılması* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Söyler, H. (2003). *İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler*. Erişim Adresi: <http://www.alomaliye.com/2003/08/30/isletme-calisanlari-tarafindan-yapilan-hileler/> (23.03.2020).

- Tanç, A. (2004). *Muhasebede yapılan yolsuzluklar ve hileli finansal raporlama: Vak'a analizleri* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Tahtlı, F. (2019). *Etkin bir iç kontrol sisteminin işletmedeki hileleri önlemedeki rolü ve perakende sektöründe bir araştırma* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tipi, O. (2018). *İşletmelerde hilelerin önlenmesine yönelik iç kontroller ve BIST imalat sektöründe bir araştırma* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Topsak, F. (2009). *Muhasebe hile ve hatalarının engellenmesinde bağımsız denetim faaliyetleri ve bir anket uygulaması* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Tufan, M. ve Görün, M. (2013). Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi. *Sayıştay Dergisi*, 89, 115-135.
- Turanlı, D. A. (2008). Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge (Naylon Fatura) Kullanımı Sonucu Oluşan Vergi Suçları ve Cezaları. *Mali Çözüm Dergisi*, 90, 203-216.
- Türk Ticaret Kanunu, (2011, 02). *T.C. Resmî Gazete*, 50, 27846.
- Uğurlu, F. ve Çukacı, C. Y. (2019). Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Yapısı, İşleyişi: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 10(1), 13-38.
- Uyar, S. (2010). UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi. *Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2(2), 37-60.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.
- Yağcı, S. (2006). *İşletmelerde iç kontrol sisteminin incelenmesi* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Yavuz, S. T. (2002). İç Kontrol Fonksiyonun Bileşenleri İç Kontrol Merkezi Teftiştten (İç Denetimden) Farklı Bir Mekanizma mıdır?. *Bankacılar Dergisi*, 13(42), 39-56.
- Yıldırım, N. (2018). *Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin önemi ve Kocaeli'nde bağımsız denetçiler üzerinde bir araştırma* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Wolfe, D. T. & Hermanson, D. R. (2004). *The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud*. The CPA Journal.

### **Elektronik Kaynaklar**

- <https://strateji.ikcu.edu.tr/UserFiles/1019/kazim.ozcan/E%C4%9Fitimler/364ba597-5337-44ac-afa9-6f4f8f075968.pdf> (15.01.2021).
- [https://www.ktu.edu.tr/dosyalar/16\\_00\\_00\\_b4af1.pdf](https://www.ktu.edu.tr/dosyalar/16_00_00_b4af1.pdf) (19.01.2021).
- <https://www.pusulaadlimuhasebeuzmanligi.com/hizmet/kimler-hile-yapar-1932> (01.02.2022).
- <http://www.muhasibetr.com/bagimsiz-denetim/> (08.05.2020).
- <https://www.icdenetim.net/turk-bankaciliginda-uyum-faaliyetleri/> (15.01.2021).
- <https://sozluk.gov.tr/> (15.02.2021).
- [https://tr.wikipedia.org/wiki/Kamu\\_kurumu](https://tr.wikipedia.org/wiki/Kamu_kurumu) (15.02.2021).
- [https://www.tide.org.tr/uploads/SG\\_Kamu\\_Sektoru\\_Tanimi.pdf](https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Kamu_Sektoru_Tanimi.pdf) (15.02.2021).
- <https://usakism.saglik.gov.tr/TR-65190/ic-kontrol-standartlari.html#> (22.02.2021).
- <https://www.hmb.gov.tr/kamuda-ic-kontrol> (07.03.2021).

## DİZİN

**-B-**

Belediye, 74, 76, 85, 95, 102, 103, 114, 115

Bilanço maskelemesi, 22, 24, 107

Bilgi ve İletişim, 57, 107, 111, 112, 115, 116, 118, 126

Bulgu, xvi, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 107, 108, 110, 111, 112

Büyükşehir, v, xiv, xvi, 1, 2, 3, 63, 64, 65, 66, 67, 69, 71, 74, 75, 76, 80, 81, 82, 84, 85, 87, 89, 90, 91, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 118, 120, 125

**-C-**

COSO, xvi, 3, 44, 47, 53, 54, 55, 63, 67, 119

**-İ-**

İç Kontrol, v, xiv, xvi, 34, 35, 42, 43, 45, 47, 49, 52, 53, 59, 60, 61, 62, 63, 65, 66, 67, 68, 69, 71, 114, 115, 116, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132

İç Kontrol Sistemi, v, xiv, xvi, 34, 35, 43, 45, 47, 49, 53, 61, 65, 66, 67, 71, 114, 115, 116, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132

**-K-**

Kamu, v, 1, 2, 42, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 74, 82, 86, 92, 102, 103, 114, 116, 117, 119, 123, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132

Kamu kurumu, 82

Kayıt Hataları, xiv, 6, 7, 94, 95, 101, 105, 106

Kontrol faaliyetleri, 56, 57, 68, 118

Kontrol ortamı, 54, 67

Kurum, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 19, 23, 24, 26, 28, 30, 31, 33, 40, 43, 46, 50, 51, 52, 53, 55, 57, 66, 88, 90, 93, 101, 103, 105, 114

**-M-**

Muhasebe Hataları, v, 5, 6

Muhasebe Hileleri, v, 11, 16, 125, 128

**-U-**

Unutma hataları, 9

