

KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNDEN KAYNAKLANAN HATA VE HİLE ANALİZİ: BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE BİR İNCELEME¹

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 27.04.2022
Makale Kabul Tarihi : 28.09.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1106197

Prof. Dr. Şerafettin SEVİM*
Büşra ÖNCÜ GÜVEN**
Doç. Dr. Tunga BOZDOĞAN***

Bibliyografik Bilgiler

Sevim, Ş., Öncü Güven, B. & Bozdağın, T. (2023). “Kamu Sektöründe İç Kontrol Sisteminden Kaynaklanan Hata ve Hile Analizi: Büyükşehir Belediyelerinde Bir İnceleme” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 23-42) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1106197>

ÖZ

Küresel anlamda yaşanan teknolojik ve finansal gelişmeler beraberinde karmaşık yapılar oluşturarak birçok boyutta risk taşımakta ve bu riskler artarak kurumlar için büyük bir tehdit oluşturmaktadır. Mali açıdan söz konusu riskler, muhasebe hata ve hileleri başlığında ele alınmaktadır. Muhasebe hata ve hileleri, muhasebe ilkelerine, standartlara ve yönetmeliklere uyulmadan yapılan işlemlerdir. Hatalı ve hileli işlemler, kurumların finansal raporlarının doğruluğu ve güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Çalışmanın temel amacı, kamu kaynaklarını önemli düzeyde kullanan kurumlardan biri olan büyükşehir belediyelerinde muhasebe sisteminden kaynaklanan hata ve hileleri belirlemek ve bunların iç kontrol sisteminin bileşenleriyle ilişkisini ortaya çıkarmaktır. Çalışmada, altı büyükşehir belediyesinin 2019 yılına ait Sayıştay denetim raporlarına içerik analizi tekniği uygulanarak muhasebe sisteminden kaynaklanan hata ve hileler belirlenmiştir. Belirlenen hata ve hilelerin sıklıklarına

1 Bu çalışma, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, Büşra ÖNCÜ GÜVEN 'nin “Kamu Sektöründe İç Kontrol Sisteminden Kaynaklanan Hata ve Hile Analizi: Büyükşehir Belediyelerinde İnceleme” adlı (2022) Yüksek Lisans Tezinden üretilmiştir.

* Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ORCID: 0000-0002-6925-5648,

** Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, ORCID: 0000-0002-5047-551X

*** Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ORCID: 0000-0002-1651-986

göre değerlendirilmeler yapılarak iç kontrol sisteminin bileşenleriyle ilişkilendirilmiştir. Böylece büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sisteminin hangi bileşenin yetersizliğinden kaynaklı olarak ne tür hata ve hilelerin gerçekleştiği ilişkisel olarak belirlenmiştir. Büyükşehir belediyelerinde muhasebe sisteminden kaynaklanan hata ve hilelere sırasıyla kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim bileşenlerindeki yetersizliklerin neden olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Hataları, Muhasebe Hileleri, Belediye, İç Kontrol Sistemi

Jel Kodlar: H70, M40, M41, M42, M48

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

ABSTRACT

Technological and financial developments experienced globally carry risks in many dimensions by forming complex structures, and these risks increase and pose a great threat to institutions. These risks are handled in the financial terms under the heading of accounting errors and frauds. Accounting errors and tricks; These are transactions made without complying with accounting principles, standards and regulations. Erroneous and fraudulent transactions negatively affect the accuracy and reliability of financial reports of institutions. The main purpose of the study is to determine the errors and frauds arising from the accounting system in Metropolitan Municipalities, as institutions that use significant public resources, and to reveal their relationship with the components of the internal control system. In the study, errors and frauds arising from the accounting system were determined by applying the content analysis technique to the audit reports of the Court of Accounts of 6 Metropolitan Municipalities for 2019. Evaluations were made according to the frequency of the identified errors and frauds, and they were associated with the components of the internal control system. Thus, it was determined relationally what kind of errors and frauds occurred due to the inadequacy of which component of the internal control system of the Metropolitan Municipalities. Errors and frauds arising from the accounting system in Metropolitan Municipalities are caused by inadequacies in the internal control environment, control activities, information and communication components, respectively.

Keywords: Accounting Errors, Accounting Fraud, Municipality, Internal Control System

Jel Codes: H70, M40, M41, M42, M48

1. GİRİŞ

Günümüzde yaşanan sürekli gelişmeler ve değişen teknoloji yeni beliren riskleri ve belirsizlikleri doğurmaktadır. Bu yeni riskler ve belirsizlikler de kurumların faaliyetlerini doğrudan etkilemekte ve gerekli önlem ve tedbirlerin alınmasını gerekli kılmaktadır. Kurumların amaçlarına arzu edilen düzeyde ulaşabilmeleri, faaliyetlerini başarıyla yürütebilmeleri ve performanslarını sürekli arttırabilmeleri için kurumsal olarak etkin bir biçimde çalışan iç kontrol sistemine günümüzde daha da çok ihtiyaç duyulmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi ile ancak oluşabilecek hata ve hile risklerine karşı makul bir güvence sağlanabilmektedir. Makul bir düzeyde güvencenin sağlanabilmesi de oluşabilecek hata ve hilelerin meydana gelmeden önce önleyici prosedürlerin ve kontrol ortamının doğru ve güvenilir bir biçimde oluşturulması ile mümkündür.

Dünyada iç kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik en önemli modellerden biri COSO (The Committee of Sponsoring Organization) tarafından oluşturulmuştur. Genel kabul gören bu iç kontrol modeli, işletme etkinliğinin sağlanması adına yürütülecek faaliyetlerin düzenli ve sistematik bir şekilde kontrolünün yapılabilmesi için gerekli bileşenleri beş başlıkta (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) ele alan bir modeldir. Ülkemizde büyükşehir belediyeleri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'na göre işleyiş göstermektedir. Söz konusu Kanun, büyükşehir belediyelerinde, COSO iç kontrol modeli ile bağlantılı işleyen bir mekanizmadır. Önemli düzeyde kamu kaynaklarını kullanan kurumlar olarak belediyelerin, sunacakları finansal raporlarının doğruluğu ve güvenilirliği iç kontrol sisteminin ancak tüm bileşenleriyle etkin bir biçimde çalışması ile mümkündür. Bu anlamda etkinliğin sağlanamaması önemli derecede hata ve hilelerin oluşmasına neden olabilecektir.

Çalışmanın temel amacı, büyükşehir belediyelerinde muhasebe sisteminden kaynaklanan hata ve hileleri belirlemek ve bunların iç kontrol sisteminin bileşenleriyle ilişkisini ortaya çıkarmaktır. Bu amaç doğrultusunda aşağıdaki soruların yanıtı aranacaktır;

1. Büyükşehir belediyelerinde muhasebe sisteminden kaynaklanan hata ve hileler nelerdir?
2. Hata ve hileler ile iç kontrol sisteminin hangi bileşenleri arasında ilişki vardır?
3. Büyükşehir belediyelerinde iç denetim işlevi etkin midir?
4. Risk odaklı iç denetim sisteminin yapılandırılması için neler yapılabilir?

Çalışmada içerik analizi yöntemi kullanılarak 2019 yılı altı büyükşehir belediyesinin Sayıştay denetim raporlarında toplam 29 adet hata ve hile bulgusuna ulaşılmıştır. Tespit edilen hata ve hilelerin hangi tür muhasebe hata ve hilesi kapsamına girdiği analiz edilmeye çalışılmıştır. Analizi yapılan muhasebe hata ve hilelerinin iç kontrol sistemi bileşenleriyle ilişkisi kurularak hangi bileşenlerin hata ve hileler üzerinde etkili olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma büyükşehir belediyelerinin risk odaklı iç denetim sisteminin etkin bir biçimde işlemesine yönelik önerilerle tamamlanmıştır.

2. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

Hata kavramı, sözlüklerde 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 yapılan yanlışlıklar olarak açıklanmaktadır (Özçelik, Aracı ve Keskin, 2017: 199).

2.1. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması

Kurumlarda yapılan hatalar beş başlıkta incelenmektedir (Karahan ve İğde, 2017: 148):

2.1.1. Matematiksel Hatalar

Matematiksel hatalar özellikle muhasebe kayıtlarının tutulması esnasında ve genellikle amortismanların hatalı hesaplanması, KDV hesaplamalarında yanlışlık, envanter cetvellerinde yanlışlık gibi durumların meydana gelmesiyle defterlerdeki ya da belgeler üzerindeki dört işlem hatalarının yapılması şeklinde olmaktadır (Korucu, 2018: 7-8). Fişlerin girişinin yapıldığı esnada belgelerin toplamalarında, reeskont, karşılık, faiz gibi hesaplarda oluşan hatalar bu hatalara örnek verilebilir (Erol, 2008: 231).

2.1.2. Kayıt Hataları

Kayıt hataları, muhasebe kayıtları yapılırken meydana gelen hatalardır. Kayıt hataları, rakamsal hatalar, yanlış hesap kullanma hataları ve hesaplarda borç ve alacak tarafını karıştırma hataları olarak üçe ayrılmaktadır.

2.1.2.1. Rakamsal Hatalar

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

2.1.2.2. Yanlış Hesap Kullanımı

Kayıt hataları içerisinde yer alan yanlış hesap kullanımı personelin bilgisizlik ve dikkatsizlik sonucunda kayıtlar üzerinde yaptığı hatalardır. Aynı zamanda muhasebe personelinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine hâkim olmamasından kaynaklı hesapları yanlış kaydetme hatası olarak da bilinmektedir (Ercinler, 2014: 21).

2.1.2.3. Hesaplarda Borç ve Alacak Tarafını Karıştırma

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

2.1.3. Unutma Hataları

Unutma hataları herhangi bir işlemin muhasebe kaydının yapılmaması sonucunda ortaya çıkan muhasebe hatalarıdır. Unutma hataları denetçiler açısından önem arz etmektedir, nitekim denetçilerin, unutma hatası olarak yapılan kayıt hatalarının hile olma olasılığını da göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

dir. Kaydedilmesi unutulmuş tutar düşük bir miktar ise hata olarak kabullenilebilmektedir (Ercinler, 2014: 23). Yapılan işlemler “Dönemsellik” kavramına göre sorumlu kişilerce ilgili döneme kaydedilmelidir, aksine bir durumun yaşanması, unutmaya hatasına örnek olarak verilebilir.

2.1.4. Tekrarlama Hataları

Bir muhasebe işleminin birden fazla kayıtlara alınması durumu olarak tanımlanan bir kayıt hatasıdır. Örneğin bir kurumun doğalgaz faturasını hem ödediğinde, hem de bir süre sonra makbuzun kayıtlara alması esnasında aynı işlemin iki kez yapılmasından kaynaklanan hatalardır.

2.1.5. Bilanço Hataları

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre bir kurum, bilançoda belirli bir tarihte finansal durumunu anlaşılır ve gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmalı ve sunmalıdır. İşlemlerin, MSUGT ’nin bilanço ilkelerine uygun yapılmaması halinde bu durum hata veya hileye sebep olmaktadır (Topsak, 2009: 52). Bilanço hataları; değerlendirme ve hesapların birleşimi olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.1.5.1. Değerleme Hataları

Bilançonun düzenlendiği tarihte kurumun gerçek değerini göstermesi gerekmektedir. Aksi takdirde olması gereken durum ile var olan durum arasında farklılıklar oluşmaktadır. Mevcut düzenlemelere aykırı şekilde yapılan tüm bu işlemler değerlendirme hatası olarak kabul edilmektedir.

2.1.5.2. Hesapların Birleşimi

Kurumların MSUGT’ ne uygun bir biçimde yaptığı kayıt ve işlemleri ayrı hesaplara işlemesi gerekmektedir. Kayıt veya işlemlerin tek bir hesap altında işlenmesi veya mahsup edilmesi bu hataların meydana gelmesine sebep olmaktadır (Okay, 2011: 45).

2.2. Muhasebe Hilelerinin Sınıflandırılması

Muhasebe hileleri, kişilerin belirli bir çıkar sağlamak amacıyla yaptıkları muhasebe bilgilerinin toplanılması, kaydedilmesi ve rapor edilmesi sürecinde muhasebe ilkelerine aykırı olacak şekilde belge üzerinde gerçekleştirilen ve kasıt unsurunu da barındıran işlemlerdir (Alptürk, 2017:2). Muhasebe hataları ile muhasebe hileleri arasındaki fark hilenin kasıt unsuru içermesidir. Muhasebe hataları temelde bilgisizlik, dikkatsizlik ve tecrübesizlikten kaynaklanmaktadır. Muhasebe hileleri ise direkt bilinçli bir şekilde yapılmaktadır. Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde meydana gelirken, özellikle hileler belgeler üzerinde ortaya çıkmaktadır (Çatıkkaş, 2011: 19). En sık karşılaşılan muhasebe hilelerini altı başlık altında toplamak mümkündür (Doğan ve Nazlı, 2015: 197).

2.2.1. Kasti İşlemler

Muhasebe hatalarının meydana gelmesinde kişilerin bilgi eksiklikleri, dikkatsizliği ve tecrübesizlikleri rol almaktadır. Bununla birlikte 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 yapılan işlemde

kişilerin bilinçli olarak hata yaptığı kanıtlanamıyorsa o işlemdeki yanlışlık muhasebe hatası olarak kabul edilmektedir (Özçelik, Aracı ve Keskin, 2017: 202).

2.2.2. Kayıt Dışı İşlemler

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre kurumların tüm işlem ve kayıtları belgelere dayandırılarak yapılmalı ve bu belgelerin gerçek durumu göstermesi beklenmektedir. Yapılan işlem ve kayıtların belgelere dayandırılmaması ve defterlere kaydedilmemesi durumu kayıt dışı işlemler olarak adlandırılmaktadır. Kayıt dışı işlemlerin olması kurumun, gerçeği yansıtmadığını göstermekte ve kurumun itibarının zedelenecek bilgi kullanıcıların güveninin temelden sarsılmasına sebep olmaktadır (Bayraktar, 2007: 25).

2.2.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

Bir işlem, tarihinden önce veya sonra kayıtlara alınıyorsa burada amaçlanan gizli bir durumun söz konusu olabileceği ifade edilebilir. Yıl sonlarında alınan ürünlerin stokları yükseltmemesi için kayıtlara alınmaması ve bilanço gününden sonraya bırakılması veya kurumun nakit durumunu olduğundan daha iyi göstermek için bilanço gününden sonra tahsil edilecek nakitlerin kaydının daha önceden kayıtlara yansıtılması gibi işlemler bu hilelere örnekler olarak verilebilir (Özçelik, Aracı ve Keskin, 2017: 202).

2.2.4. Sahte ve Yanıltıcı Hesaplar Açma

Yanıltıcı 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).

2.2.5. Belge Sahtekârlığı

Belge sahtekârlığı muhasebe hileleri arasında en çok başvurulan yöntemdir denebilir. Bu yöntemi iki başlıkta ele almak mümkündür. İlki sahte belge düzenlenmesidir, burada hem yapılan faaliyetin hem de kayıtlarının yansıtıldığı belgenin gerçek olmama durumu söz konusudur. Bu duruma gerçekte tamire ihtiyacı olmayan bir makinanın tamir edilmiş gibi gösterilerek gerçek dışı fatura kesilmesi örneği verilebilir. İkincisi ise yanıltıcı belgelerdir. Bu belgelerde yapılan faaliyet gerçektir ancak belgeye yansıtılan miktarlar ve fiyatlar gerçeği yansıtmamaktadır. Bir ürün alışı yapılırken fiyatının veya miktarının olduğundan fazla ya da az gösterilmesi, şahsi giderlerin kurum giderlerine yansıtılması, satılan bir ürünün satış fiyatının olduğundan daha az gösterilmesi gibi durumlar bu hilelere örnekler olarak 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 denebilir (Genç, 2009: 42-43).

2.2.6. Bilanço Maskeleyesi

Varlıklar ve kaynaklar üzerinden yapılan bu hile, kurumların mali durumunun olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterilmesi ile gerçekleştirilmektedir. Bilanço maskeleyesini iki başlıkta incelemek mümkündür. Birincisi, bilanço iyileştirilmesidir. Bu işlemle kurumların mali yapısının mevcut durumundan

daha iyi gösterilmesi amaçlanmaktadır. Özellikle yatırımcılara ve kredi veren kurumlara karşı hile yapılmaya çalışılmaktadır. Bir diğeri ise devlete daha az vergi verilmesinin amaçlanması gibi nedenlerle kurumların mevcut gelirlerinin olduğundan daha düşük gösterilerek bilanço kötüleştirilmesinin yapılmasıdır (Kas, 2019: 30).

3. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

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 işlevini de içinde bulunduran kontroller bütünüdür (Candan, 2006: 38).

3.1. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sisteminin Yeri

Büyükşehir belediyelerinde oluşturulan ve uygulanan iç kontrolün amaçları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 'inde (2003);

- 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 olarak sayılmıştır.

3.2. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sistemi Bileşenleri

Amerika'da beş bağımsız meslek kuruluşundan oluşan COSO, iç kontrolün işletmelerde standartlaşan bir yapı haline gelmesinde öncülük etmiştir. COSO iç kontrol modeli, işletme etkinliğinin sağlanabilmesi adına yürütülecek faaliyetlerin düzenli ve sistematik bir şekilde kontrolünün yapılabilmesi için gerekli şartları (kontrol ortamını oluşturma, risk değerlendirme vb.) sağlayan bir model olarak değerlendirilmektedir (Türedi ve Karakaya, 2015: 68).

İç kontrol sisteminin bileşenleri, önce muhasebe sistemi, kontrol ortamı ve kontrol prosedürleri olarak ele alınmış, daha sonra bu bileşenler COSO tarafından geliştirilerek kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme (gözlem) olarak beş başlıkta belirlenmiştir (Kaval, 2005:125). Bileşenlerin tümü birbiri ile ilişkilidir. Herhangi bir bileşende olumsuzluk olması diğer bileşenlerin işleyişini de etkilemektedir. Ancak 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 dahil olduğu bir sistemin kurulması gerekmektedir (Acar ve Akçakanat, 2012:3).

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 Yönetim ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde geçerli olan 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 Kanun’un 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 yer almaktadır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2003: 8680-8685). COSO modelinde belirlenen beş iç kontrol bileşeni, benzer şekilde 5018 sayılı Kanun’da benimsenmiş ve yönetmeliğe sunulmuştur. Dolayısıyla COSO bileşenleri ile ülkemizde geçerli olan 5018 sayılı Kanun’da sunulan bileşenler aynıdır. Büyükşehir belediyelerinde, iç kontrol sisteminin bileşenleri ise “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların” 7’nci maddesine göre düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanun’da, iç kontrol standartları, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip yayımlanmaktadır (Candan, 2006:9). Ülkemizde, COSO paralelinde “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin” 7’nci maddesine ve “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre oluşturulan beş bileşen şunlardır.

3.2.1. Kontrol ortamı

Yönetmelikte bu bileşen, “*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 açıklanmıştır. Bu tanım ile kontrol ortamının kurumlar için önemi belirtilmiştir. “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre ise bu bileşen, “*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*” biçiminde açıklanmıştır.

3.2.2. Risk değerlendirmesi

Yönetmelikte bu bileşen, “*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 ise bu bileşen, “*İdarenin hedeflerinin*

gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir” biçiminde açıklanmaktadır.

3.2.3. Kontrol faaliyetleri

Yönetmelikte bu bileşen, “*Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır*” şeklinde açıklanmıştır. “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre ise bu bileşen, “*İdarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir*” biçiminde açıklanmıştır.

3.2.4. Bilgi ve iletişim

Yönetmelikte bu bileşen, “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 ise bu bileşen, “*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*” biçiminde açıklanmaktadır.

3.2.5. İzleme

Yönetmelikte, izleme, “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*” biçiminde açıklanmıştır.

4. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNDEN KAYNAKLANAN HATA VE HİLE ANALİZİ

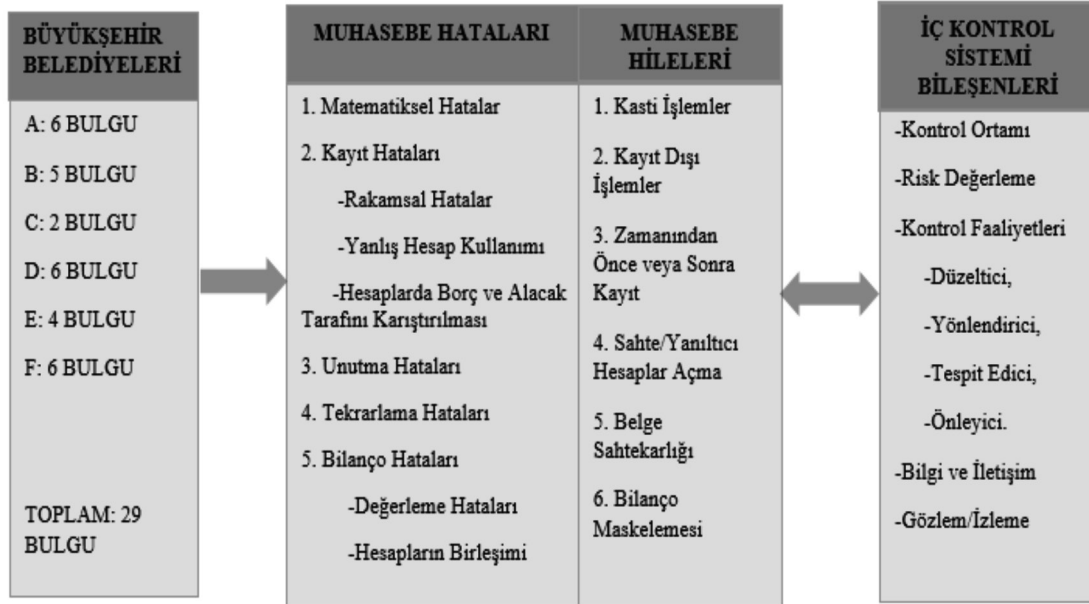
Çalışmanın ana problemi büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminin etkin çalışmamasından veya eksikliğinden kaynaklı olarak ortaya çıkan birtakım risklerdir. Söz konusu riskler, hata veya hile kavramlarıyla belirtilmiş ve bu hata ve hilelerin meydana gelmesiyle iç kontrol sistemi ilişkilendirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmada öncelikle amaçlanan büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminin etkin çalışmamasından kaynaklı olarak ortaya çıkan hata ve hileleri tespit ederek sınıflandırmaktır. Daha sonra sınıflandırılmış olan hata ve hileler iç kontrol bileşenleri ile ilişkilendirilerek elde edilen sonuçlar belirli kategorilere göre analiz edilmeye çalışılmıştır. Buradaki amaç iç kontrol sisteminin hangi bileşeninin eksikliğinin ne tür hata ve hilelere yol açtığını belirlemektir.

4.1. Araştırmanın Kısıtları, Yöntemi ve Modeli

Araştırma kapsamında Sayıştay denetim raporlarında yer alan tüm illeri incelemek mümkün olmadığından, raporlarda yeterli bulgulara ulaşılabilen ve kuruluş tarihi 2000 yılından önce olan altı büyükşehir belediyesi ele alınmıştır. Büyükşehir belediyelerine ait raporlardan “Denetim Görüşü Kapsamında” elde edilen bulgular araştırmanın ilk kısıtını oluşturmaktadır. Araştırmanın ikinci kısıtı ise sadece 2019 yılına ait raporlar incelemeye alınmıştır. Araştırmada içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Söz konusu

yöntemin kullanılmasının nedeni konuya ilişkin sınıflandırmaları yaparak kategorize edilen bulguların bir model dahilinde hangi yönde ve ne sıklıkta meydana geldiğini belirleyerek ulaşılan sonuçları karşılaştırmalı olarak analiz edebilmektir. Örneğin böyle bir yaklaşımla aynı zaman dilimi içinde belediyeler arasında karşılaştırmalar yapabilmek mümkündür. Söz konusu değerlendirmelerden dolayı en uygun yöntemin içerik analizi olduğuna karar verilmiştir.



Şekil 1: Araştırmanın Modeli

4.2. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular

Çalışmada, Sayıştay denetim raporlarından elde edilen bulgular her bir belediye bazında aşağıda sunulmaktadır;

A Büyükşehir Belediyesi 'ne ilişkin bulgular

A1: Taşınmazlara ait muhasebe kayıtları ile taşınmaz icmal cetvelinde bulunan kayıtlar arasında uyumsuzluk olması

A2: Belediye tarafından tahsis edilen taşınmazlara ait muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtmaması

A3: Devlet İhale Kanunu 'na bağlı olarak yap-işlet-devret işleyişine ait muhasebe kayıtlarının bulunmaması

A4: Varlık envanteri hesabının yanlış kullanımı

A5: Kıdem tazminatı karşılıklarının kayıtlara yanlış yansıtılması

A6: Taşınır mallara ait hatalı muhasebe kayıtları

B Büyükşehir Belediyesi 'ne ilişkin bulgular

B1: Tahsis edilen taşınmazlara ait muhasebe kayıtlarına yer verilmemesi

B2: Taşınmaz hesabına ait mali tablolar ile envanter arasında tespit edilen uyumsuzluğun net değer hesabına kayıt edilmesi ile düzeltilmesi

B3: Taşınmazlara ait muhasebe kayıtlarının emlak vergi değeri ile yansıtılması

B4: Taşınmazlara cins tashihi yapılmaması ve taşınmazların fiili kullanımı ile kaydının farklı olması

B5: Taşınmaz değerinde etkisi olan harcamalara ait bilgilerin güncel olmaması

C Büyükşehir Belediyesi'ne ilişkin bulgular

C1: İndirim konusu yapılmaması gereken KDV'nin indirim konusu yapılması

C2: Tahsis edilen ve tahsisli kullanılan taşınmazların varlık hesaplarına yansıtılmaması

D Büyükşehir Belediyesi'ne ilişkin bulgular

D1: Amortisman tabi duran varlıklara ait hatalı muhasebe kaydı

D2: Dönemsellik ilkesine uygun olmadan geçmiş yıllara ait faaliyet gelir ve giderlerinin kayıtlara yansıtılması

D3: Tahsis edilen taşınmazlara ait muhasebe kayıtlarının bulunmaması

D4: Kalkınma ajansı payına ilişkin yapılan hesaplamalarda eksiklik olması

D5: Banka kredi faiz tutarlarının tümünün ilk yıl gider olarak kaydedilmesi

D6: Ticari faaliyet konusu olmayan giderlere ait KDV'nin indirim konusu olmadığı halde indirim konusu yapılması

E Büyükşehir Belediyesi'ne ilişkin bulgular

E1: Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabının kullanılmaması

E2: Satışı gerçekleşen taşınmazların satış bedelleri üzerinden kayıtlardan çıkartılması

E3: Birtakım alacakların dönemsellik ilkesine uygun olmadan hesaplara yansıtılması

E4: Özel kesim tahvil, senet ve bonoları hesabının yanlış kullanımı

F Büyükşehir Belediyesi'ne ilişkin bulgular

F1: Taşınmazların tapuda olan kaydı ile kurumun ilgili birimlerinde bulunan taşınmazlara ait bilgilerin birbiri ile uyumsuz olması

F2: Kuruma tahsis edilen taşınmazlara ait muhasebe kayıtlarının bulunmaması

F3: Diğer kamu kurumları tarafından belediyeye tahsis edilmiş taşınmazlara ait yapılan işlemlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması

F4: Kuruma ait taşınmazların diğer kamu kurumlarına tahsis edilmesine ait işlemlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması

F5: Kurum tarafından yapılan mal ve hizmet alımları için ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapılması

F6: Kurumun direkt hizmet alımı bünyesinde çalıştırılan işçiler için kıdem tazminat karşılıklarının ayrılması

4.3. Büyükşehir Belediyelerinde Muhasebe Hata ve Hilelerin Analizi

Çalışmada, aşağıda Tablo 1 'de büyükşehir belediyelerinin 2019 yılına ilişkin raporlarından elde edilen bulgular, iç kontrol sistemi bileşenleri ile ilişkilendirilerek sunulmuştur.

Tablo 1: Muhasebe Hata ve Hilelerin Analizi

Nu.	Bulgular	MUHASEBE HATALARI VE HİLELER*	İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİ
A1	A1	Kayıt Hataları: Rakamsal Hatalar+ Bilanço Hataları: Değerleme Hataları	Kontrol Ortamı
A2	A2	Unutma Hataları+ Kayıt Dışı İşlemler	Kontrol Ortamı + Bilgi ve İletişim
A3	A3	Unutma Hataları+ Kayıt Dışı İşlemler	Kontrol Ortamı + Kontrol Faaliyetleri: Düzeltilici Kontroller+ Bilgi ve İletişim
A4	A4	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı	Kontrol Ortamı
A5	A5	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	Kontrol Ortamı+ Bilgi ve İletişim
A6	A6	Bilanço Maskeleyesi	Bilgi ve İletişim
B7	B1	Kayıt Dışı İşlemler	Kontrol Ortamı
B8	B2	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı	Kontrol Ortamı + Kontrol Faaliyetleri: Düzeltilici Kontroller
B9	B3	Bilanço Hataları: Değerleme Hataları	Kontrol Ortamı + Kontrol Faaliyetleri: Yönlendirici Kontroller
B10	B4	Belge Sahtekarlığı	Kontrol Faaliyetleri: Tespit Edici Kontroller+ Bilgi ve İletişim
B11	B5	Bilanço Hataları: Değerleme Hataları	Kontrol Faaliyetleri: Düzeltilici Kontroller

C12	C1	Matematiksel Hatalar+ Kasti İşlemler	Kontrol Ortamı
C13	C2	Unutma Hataları	Kontrol Ortamı
D14	D1	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı+ Tekrarlama Hataları+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt + Bilanço Maskelemesi	Kontrol Ortamı+ Bilgi ve İletişim
D15	D2	Zamanından Önce veya Sonra Kayıt + Bilanço Maskelemesi	Kontrol Faaliyetleri: Düzeltici Kontroller + Bilgi ve İletişim
D16	D3	Unutma Hataları+ Kayıt Dışı İşlemler	Kontrol Ortamı
D17	D4	Matematiksel Hatalar+ Bilanço Maskelemesi	Kontrol Ortamı
D18	D5	Zamanından Önce ve Sonra Kayıt + Bilanço Maskelemesi	Kontrol Ortamı+ Kontrol Faaliyetleri: Yönlendirici Kontroller
D19	D6	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı+ Kasti İşlemler	Kontrol Ortamı
E20	E1	Unutma Hataları+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	Kontrol Ortamı+ Kontrol Faaliyetleri: Düzeltici Kontroller
E21	E2	Kayıt Hataları: Rakamsal Hatalar+ Bilanço Maskelemesi	Bilgi ve İletişim
E22	E3	Unutma Hataları+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	Kontrol Faaliyetleri: Yönlendirici Kontroller
E23	E4	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı	Kontrol Faaliyetleri: Düzeltici Kontroller+ Bilgi ve İletişim
F24	F1	Kayıt Hataları: Rakamsal Hatalar	Bilgi ve İletişim
F25	F2	Unutma Hataları+ Kayıt Dışı İşlemler+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	Kontrol Ortamı + Kontrol Faaliyetleri: Düzeltici Kontroller
F26	F3	Unutma Hataları+ Kayıt Dışı İşlemler+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	Kontrol Ortamı + Kontrol Faaliyetleri: Düzeltici Kontroller+ Bilgi ve İletişim
F27	F4	Unutma Hataları+ Kayıt Dışı İşlemler+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	Kontrol Ortamı+ Bilgi ve İletişim
F28	F5	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı+ Kasti İşlemler	Kontrol Ortamı
F29	F6	Unutma Hataları+ Bilanço Maskelemesi	Kontrol Faaliyetleri: Yönlendirici Kontroller

* Hileler koyu renkte sunulmuştur.

Her bir belediyeye ait ulaşılan bulguların değerlendirilmesi aşağıda sunulmaktadır.

- A1 bulgusunda taşınmazlar ile ilgili uyumsuzluklar “Bilanço Hataları” ndan olan “Değerleme Hataları” ile örtüşebilir. Ayrıca personelin yanlış kayda geçmesinden dolayı “Kayıt Hataları” na ait olan “Rakamsal Hatalar” dan da kaynaklı bir hata söz konusu olabilir. Hatalı işlemlerin, “Kontrol Ortamı” bileşeni yetersizliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- A2 bulgusunda bakiyesi olduğu halde kayıtlara yansıtılmayan hesaplar mevcuttur. Bu kayıtlara ilişkin amortisman ayrılmamıştır. Dolayısıyla bu durum “Unutma Hataları” ve “Kayıt Dışı İşlemler” den kaynaklı olabilir. Hatalı ve hileli işlemlerin “Kontrol Ortamı” ve “Bilgi ve İletişim” bileşenlerinin eksikliğinden meydana geldiği ifade edilebilir.
- A3 bulgusunda ilgili hesaplara ilişkin kayıtların yapılmaması nedeniyle “Unutma Hataları” ve “Kayıt Dışı İşlemler” meydana geldiği söylenebilir. Söz konusu işlemler kayıt ve dosyalama yanlışlıklarından dolayı “Bilgi ve İletişim” bileşeni eksikliğinden oluştuğu söylenebilir. Ayrıca bu bulguda “Kontrol Faaliyetleri” bileşenine ait olan “Düzeltilici Kontroller” in ve “Kontrol Ortamı” bileşenlerinin yetersizliğinden kaynaklı eksikliklerin meydana geldiği ifade edilebilir.
- A4 bulgusu farklı hesap kullanımından dolayı “Kayıt Hataları” ndan olan “Yanlış Hesap Kullanımı” ile ilişkilendirilebilir. Söz konusu durumun “Kontrol Ortamı” bileşeni yetersizliğinden kaynaklandığı ifade edilebilir.
- A5 bulgusu farklı hesap kullanımından dolayı “Kayıt Hataları” ndan olan “Yanlış Hesap Kullanımı” ile ilişkilendirilebilir. Bunun yanı sıra kayıtlara yansıtılan tutarlar bir yıl öncesine ait olduğu için “Zamanından Sonra Kayıt” yapmanın oluştuğu söylenebilir. Söz konusu durumun “Kontrol Ortamı” ve “Bilgi ve İletişim” bileşenlerinin eksikliğinden kaynaklandığı söylenebilir.
- A6 bulgusunda elde bulunmayan taşınmazlara ait gider kaydının yapılmasından dolayı “Bilanço Maskaemesi” yapıldığı söylenebilir. Buradaki amaç gider kalemini yüksek gösterip vergiden kaçınmak olabilir. Söz konusu durumun “Bilgi ve İletişim” bileşeni eksikliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- B1’ de kayıtlara yansıtılması gereken hesapların bulunmamasıyla “Kayıt Dışı İşlemler” oluştuğu söylenebilir. Yapılan işlem ise “Kontrol Ortamı” bileşeninin eksikliğinden kaynaklı olarak meydana geldiği söylenebilir.
- B2’ de düzeltme amacıyla yapılan işlemde yanlış hesaplar kullanılmıştır. Dolayısıyla “Kayıt Hataları” ndan “Yanlış Hesap Kullanımı” na sebep olunmuştur. Hatalı işlem “Kontrol Faaliyetleri” bileşenine ait olan “Düzeltilici Kontroller” in ve “Kontrol Ortamı” nın yetersizliğinden kaynaklı meydana geldiği söylenebilir.
- B3’ te kayıtların yanlış değer üzerinden yapılması “Bilanço Hataları” na ait olan “Değerleme Hataları” nı oluşturduğu söylenebilir. Söz konusu durumun “Kontrol Ortamı” bileşeninin ve “Kontrol Faaliyetleri” bileşeninde bulunan “Yönlendirici Kontroller” in yetersizliğinden meydana geldiği ifade edilebilir.

- B4'te taşınmazlarda tapu bilgileri ile kullanım şekilleri arasındaki farklılıklar nedeniyle "Belge Sah-tekarlığı" na başvurulduğu söylenebilir. Söz konusu işlemin "Kontrol Faaliyetleri" bileşeni başlığı altında olan "Tespit Edici Kontroller" ve "Bilgi ve İletişim" bileşenlerinin yetersizliğinden kaynak-landığı söylenebilir.
- B5'te taşınmazlara ait değerlerin güncel olmaması "Bilanço Hataları" na ait olan "Değerleme Hata-ları" ndan kaynaklandığı söylenebilir. Hatalı işlemin "Kontrol Faaliyetleri" bileşeninden "Düzeltilici Kontroller" in eksikliğinden kaynaklandığı ifade edilebilir.
- C1' de KDV tutarının yanlış hesaplanarak daha fazla tutarın indirim konusu yapılmasının "Matema-tiksel Hatalar" dan ve "Kasti İşlemler" den kaynaklandığı söylenebilir. Söz konusu durum "Kontrol Ortamı" bileşeni eksikliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- C2' de taşınmazlara ait kayıtların hesaplara yansıtılmamasıyla "Unutma Hataları" oluştuğu ifade edilebilir. Söz konusu durum "Kontrol Ortamı" bileşeni eksikliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- D1' de giderler hesabının kullanılması "Kayıt Hataları" ndan "Yanlış Hesap Kullanımı" ile ilgili ola-bilir. Giderin iki kez kaydedilmesinden kaynaklı olarak "Tekrarlama Hataları" meydana gelmiştir. Aynı sebeple gider olduğundan fazla gösterildiğinden "Bilanço Maskeleyesi" amaçlanmış olabilir. Geçmiş yıllara ait gelir kaydı 2019 yılında yapıldığından "Zamanından Sonra Kayıt" oluştuğu söy-lenebilir. Yanlış işlemlerin "Kontrol Ortamı" bileşeni ve "Bilgi ve İletişim" bileşeni eksikliğinden kaynaklandığı söylenebilir.
- D2'de geçmiş yıllara ait gelir kaydı 2019 yılında yapıldığından "Zamanından Sonra Kayıt" söz ko-nusudur. Bu durum 2019 yılına ait giderlerin olduğundan daha fazla gösterilmesine sebep olduğun-dan "Bilanço Maskeleyesi" yapıldığı söylenebilir. Söz konusu işlemler "Bilgi ve İletişim" bileşeni ve "Kontrol Faaliyetleri" bileşeni olan "Düzeltilici Kontroller" in eksikliğinden oluştuğu söylenebilir.
- D3'te taşınmazlara ait gerekli muhasebe kaydının yapılmaması ve amortisman ayrılmaması "Unut-ma Hataları" nı ve "Kayıt Dışı İşlemler" i oluşturduğu söylenebilir. Söz konusu işlemler "Kontrol Ortamı" bileşeni yetersizliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- D4'te kalkınma ajanslarına ait aktarılması gereken payın yanlış hesaplanması sonucunda "Mate-matiksel Hatalar" meydana geldiği ifade edilebilir. Bu doğrultuda gider hesabı olduğundan daha düşük gösterilmektedir. Burada "Bilanço Maskeleyesi" amaçlanmış olabilir. Söz konusu işlemlerin "Kontrol Ortamı" bileşeni yetersizliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- D5'te bankalardan kullanılan kredilere ait faiz tutarlarının hepsinin tek seferde 2019 yılında ka-yıtlara yansıtılması "Zamanından Önce Kayıt" hilesini oluşturduğu söylenebilir. Geçmiş yıllarda kullanılan faiz giderlerinin tekrar 2019 yılında yansıtılması ile "Zamanından Sonra Kayıt" hilesine başvurulduğu ifade edilebilir. Giderler olduğundan daha yüksek gösterilmesi nedeniyle "Bilanço Maskeleyesi" amaçlanmış olabilir. Hileli işlemler "Kontrol Ortamı" bileşeni ve "Kontrol Faaliyet-leri" bileşeni olan "Yönlendirici Kontroller" in yetersizliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- D6'da KDV'nin indirim konusu yapılmaması gerekirken indirim konusu yapılması "Kasti İşlem-ler"i oluşturduğu söylenebilir. KDV'nin kaydedilmesi gereken hesaba kaydının yapılmamasından

dolayı “Kayıt Hataları” ndan olan “Yanlış Hesap Kullanımı” hatasının meydana geldiği söylenebilir. Yapılan işlemlerin “Kontrol Ortamı” bileşeninin yetersizliğinden oluştuğu söylenebilir.

- E1’de ilgili hesaplar kullanılmayıp, farklı hesaplar kullanılması nedeniyle “Unutma Hataları” oluşmuş; hurdaya ayrılan malların kaydının zamanında yapılmamasından ve yıl sonunda toplu şekilde kaydedilmesi nedeniyle “Zamanından Sonra Kayıt” oluştuğu söylenebilir. Söz konusu işlemler “Kontrol Ortamı” bileşeni ve “Kontrol Faaliyetleri” bileşeni olan “Düzeltilici Kontroller” in yetersizliğinden kaynaklandığı söylenebilir.
- E2’de satışı yapılan mallara ait kayıtların yanlış tutarlar üzerinden yapılması “Kayıt Hataları” ndan olan “Rakamsal Hatalar” ı oluşturduğu söylenebilir. Gider hesabına ait kayıt yapılmaması durumu “Bilanço Maskeleyesi” ni oluşturabilir. Söz konusu işlemlerin “Bilgi ve İletişim” bileşeni yetersizliğinden kaynaklandığı söylenebilir.
- E3’te 2019 yılında yapılması gereken kayıtların 2020 yılında yapılmış olması “Zamanından Sonra Kayıt” hilesiyle ilgili olabilir. Ayrıca kayıtlara yansıtılmayan işlemler için “Unutma Hataları” nın olduğu söylenebilir. Söz konusu durumun “Kontrol Faaliyetleri” bileşeni olan “Yönlendirici Kontrollerin” yetersiz kalmasından kaynaklandığı söylenebilir.
- E4’e ait ilgili hesapta izlenmesi gereken işlemlerin başka bir hesapta izlenmesiyle “Kayıt Hataları” ndan “Yanlış Hesap Kullanımı” söz konusu olabilir. Hatalı işlem “Bilgi ve İletişim” bileşeni ve “Kontrol Faaliyetleri” bileşeni olan “Düzeltilici Kontroller” in yetersiz kalmasından meydana geldiği söylenebilir.
- F1’de taşınmaz kayıtları ile tapu siciline kayıtlı taşınmazlar arasında farklılıkların olması “Kayıt Hataları” na ait olan “Rakamsal Hatalar” ile ilgili olabilir. Hatalı işlemin “Bilgi ve İletişim” bileşeninden kaynaklandığı söylenebilir.
- F2’de taşınmazlara ait kayıtların yapılmaması “Unutma Hataları” nı ve “Kayıt Dışı İşlemler” i oluşturabilir. İlgili kayıtların bir sonraki yıl içinde düzeltilmesi “Zamanından Sonra Kayıt” ı meydana getirebilir. Söz konusu işlemler “Kontrol Ortamı” bileşeni ve “Kontrol Faaliyetleri” bileşenine ait olan “Düzeltilici Kontroller” in yetersiz kalmasıyla ilişkilendirilebilir.
- F3 bulgusunda taşınmazlara ait kayıtların yapılmaması “Unutma Hataları” nı ve “Kayıt Dışı İşlemler” i oluşturabilir. İlgili kayıtların bir sonraki yıl içinde düzeltilmesi “Zamanından Sonra Kayıt” ı meydana getirebilir. Söz konusu işlemler “Kontrol Ortamı” bileşeni ve “Kontrol Faaliyetleri” bileşenine ait olan “Düzeltilici Kontroller” in ve “Bilgi ve İletişim” bileşeninin yetersiz kalmasıyla ilişkilendirilebilir.
- F4’te taşınmazlara ait kayıtların yapılmamasından kaynaklı olarak, “Unutma Hataları” ve “Kayıt Dışı İşlemler” söz konusu olabilir. Gereken düzeltme işlemlerinin bir sonraki yıl yapılması “Zamanından Sonra Kayıt” ı oluşturabilir. Yapılan işlemler sonucu “Kontrol Ortamı” bileşeni ve “Bilgi ve İletişim” bileşeninin yetersiz kaldığını düşündürmektedir.
- F5’te KDV’ nin indirim konusu olmadığı halde indirim konusu yapılması “Kasti İşlemler” i oluşturabilir. Kaydedilmesi gereken hesaba kaydının yapılmayıp başka hesaba yapılması “Kayıt Hataları”

ndan olan “Yanlış Hesap Kullanımı” hatasını oluşturmaktadır. Söz konusu işlemlerin “Kontrol Ortamı” bileşeni yetersizliğinden olduğu söylenebilir.

- F6’da ayrılması gereken kıdem tazminat karşılıklarının ayrılmamasından kaynaklı “Unutma Hataları” ve ayrıca “Bilanço Maskeleyesi” olabilir. Yapılan işlemlerin “Kontrol Faaliyetleri” bileşenine ait “Yönlendirici Kontroller” in yetersiz kaldığından meydana geldiği söylenebilir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminden kaynaklı hata ve hilelerin analizine yönelik yapılan çalışmada 2019 yılına ait toplamda altı büyükşehir belediyesinin Sayıştay denetim raporları incelenmiştir. Söz konusu belediyelere ait toplamda 29 adet hata ve hile bulgusuna ulaşılmış ve elde edilen bulguların öncelikle her biri muhasebe hata ve hileleri grubuna göre analiz edilmiştir. Yapılan analiz, *hangi belediyenin, hangi bulgusunda ne tür muhasebe hatası veya hilesi tespit edilmiştir*, sorusunun yanıtını vermektedir. Analiz sonucunda ulaşılan hata ve hilelerin hangi iç kontrol sistemi bileşeninin yetersiz kalmasıyla ilişkili olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminin etkin çalışmaması sonucunda ne tür hata ve hilelerin meydana geldiği karşılaştırmalı olarak görülebilmektedir.

Çalışmada, Sayıştay denetim raporları kapsamında belediyelerde incelenen bulgularda özellikle kayıt hatalarının ve unutma hatalarının tekrarlandığı tespit edilmiştir. Söz konusu hatalara toplamda 10 bulguda rastlanılmıştır. Temelde bu hataların personelin bilgisizliği, tecrübesizliği veya dikkatsizliği sonucunda yapıldığı ve ayrıca üst yönetimin gerekli kontrol ortamını sağlayamaması, görev ayrılığı ve yetkilendirmenin yanlış yapılması ve personele sürekli eğitimler ve seminerler aracılığıyla gerekli bilgi aktarımlarının yapılmaması sonucunda doğduğu ifade edilebilir. Hatalar arasında en sık karşılaşılan hata türü 7 bulgu ile kayıt hataları başlığında yanlış hesap kullanımınıdır, bu hataları 3 bulgu ile rakamsal hatalar izlemektedir. Bu başlıkta hesaplarda borç ve alacak tarafının karıştırılmasıyla ilgili herhangi bir bulguya rastlanılmamıştır. Bu karşılaşılan hatalardan sonra en sık hata 3 bulguda görülen bilanço hatasıdır. Söz konusu olan 3 bulgunun tamamı da değerlendirme hatalarından dolayı oluşmuştur. Bilanço hatalarından hesapların birleşimi hatasına ise herhangi bir bulguda rastlanılmamıştır. Muhasebe hatalarından tekrarlama hatasına 1 bulguda rastlanılmıştır. Analizler sonucunda muhasebe hilelerinden en sık karşılaşılan başlık 9 bulgu ile zamanından önce veya sonra kayıt başlığıdır. Daha sonra 7 bulguda bilanço maskeleyesi ve kayıt dışı işlemlere rastlanılmıştır. 3 bulguda ise kasti işlemler ve son olarak da 1 bulguda belge sahtekârlığına rastlanılmıştır. Hileli işlemlerin genellikle denetim ve kontrol eksikliğinden, görev, yetki ve sorumluluk dağılımlarının açıkça yapılmamasından, kendi çıkarına yönelik amaçla davranılmasından, rüşvetlerden, üst yönetimin ve kontrol mekanizmalarının etkin çalışmamasından, birimlerin birbirlerinden bağımsız olmamasından, kişilerin daha çok para kazanma hırslarından ve özel yaşamlarındaki problemler gibi birçok sebepten dolayı meydana geldiği ifade edilebilir.

Çalışmaya konu olan analizin bir sonraki aşaması ise söz konusu hatalı ve hileli işlemlerin, hangi iç kontrol sistemi bileşeninin eksikliğinden meydana geldiğine yöneliktir. Yapılan çalışmada en sık karşılaşılan iç kontrol sistemi bileşeni 20 bulguda görülen kontrol ortamı bileşenidir. Bu bileşeni toplamda 13 bulguda rastlanılan kontrol faaliyetleri bileşeni izlemektedir. Kontrol faaliyetleri bileşeni ise kendi içerisinde 8 bulguda düzeltici, 4 bulguda yönlendirici ve 1 bulguda tespit edici kontroller ile ilişkilendi-

rilmiştir. 12 bulguda ise bilgi ve iletişim bileşeninin eksikliğinden hata ve hilelerin oluştuğunu söylemek mümkündür. Risk değerlendirme ve gözlem bileşenlerine ait kesin bir yargı bulunmadığından herhangi bir bulguda rastlanılmamıştır.

Günümüzde iç denetim ve iç kontrol faaliyetleri risk odaklı yürütülmektedir. Çalışmadaki muhasebe hata ve hile riskleriyle, iç kontrol sistemi bileşenleri birlikte analiz edildiğinde büyükşehir belediyelerinde bu konuların risk odaklı olması en temel öneri olarak ortaya çıkmaktadır. 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. Belediye Meclisi'ne bağlı olarak çalışacak olan risk yönetim komitesinin çoğunluk üyelerinin; bağımsız denetim, iç denetim ve iç kontrol alanında uluslararası düzeyde geçerli sertifikalara sahip olmaları gerekmektedir. Böylece işlemlerin liyakat çerçevesinde yapılması sağlanabilir. Aynı zamanda kurumların, mali tablolarında doğru, güvenilir ve şeffaf bilgiyi yansıtarak vatandaşın ve yatırımcıların güvenini kazanmasına da doğrudan katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

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

KAYNAKÇA

- Acar, D. ve Akçakanat, Ö. (2012). Devlet üniversitelerinin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine ilişkin algı düzeyleri ile mevcut uygulamalarının karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28, 2-17.
- Alptürk, E. (2017). *Bilanço oyunları ve muhasebe hileleri nasıl oluyor?* Erişim Adresi: <http://www.bdturkey.com/bilanço-oyunlari-ve-muhasebe-hileleri-nasil-oluyor-makale.92.html> (12.03.2020).
- Başpınar, A. (2006). Kamuda iç 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.
- Candan, E. (2006). Kamu idarelerinde iç kontrol sistem ve süreçlerinin tasarlanması, uygulanması ve geliştirilmesinde uyulacak usul ve esaslar. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, 38, 1-23.
- Çatıkkaş, Ö. (2011). İşletmelerde mali tablo hileleri. *Denetçim*, 8, 18-30.
- Doğan, Z. ve Nazlı, E. (2015). Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğunun tespitiye yönelik bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 195-212.
- 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.
- 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.
- 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.
- Genç, G. (2009). *Hileli finansal raporlama* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2005).
- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği. *T.C. Resmî Gazete*, 42, 25326.
- Karahan, M. ve Medet, İ. (2017). Muhasebe hata ve hileleri üzerinde iç 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, Gazi Kitabevi.
- Korucu, E. (2018). *Muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Kamu İç Kontrol Rehberi (2014)
- 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.
- 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.

Türedi, H. ve Karakaya, G. (2015). COSO iç kontrol modeli ve kontrol ortamı. *Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 52(602), 68.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003).

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu (2004).

5411 sayılı Bankacılık Kanunu (2005).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (2012).