

# MUHASEBE HATALARI: SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI ÜZERİNDEN İL BELEDİYELERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

## Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 28.08.2022  
Kabul Tarihi : 14.11.2022  
Türü : Araştırma Makalesi  
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1167538

**Dr. Kaan Ramazan ÇAKALI\***  
**Dr. Gürol BALOĞLU\*\***

## Bibliyografik Bilgiler

Çakalı, K.,R, & Baloğlu, G. (2023). “Muhasebe Hataları: Sayıştay Denetim Raporları Üzerinden İl Belediyelerine Yönelik Bir Araştırma” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 229-252) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1167538>

## ÖZ

Muhasebe hataları, işletmelerin mali tablolarının ve raporlamaların doğru ve güvenilir olmasını engellemekte ve bu verilerden faydalanan ilgili tarafların karar alma süreçlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Muhasebe hatalarından işletmelerin ortak, yönetici ve hissedarlarının yanı sıra finansal tablo kullanıcıları da zarar görmektedir. Türkiye’de en önemli yerel yönetim idarelerinden olan il belediyelerin muhasebe kayıtlarının ve mali tablolarının doğru olması kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımının takibi açısından son derece önemlidir. Bu amaçla, belediyelerde Sayıştay Başkanlığı tarafından denetim çalışmaları yürütülmektedir. Bu çalışmalarda, mali verilerin ve muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği gözden geçirilmekte ve denetlenen kamu idaresine bir denetim görüşü verilmektedir. Bu çalışmada, Sayıştay Başkanlığı tarafından 2015-2020 yılları arasında gerçekleştirilen denetimler sonucu düzenlenen raporlardan hareketle Türkiye’deki il belediyelerinde karşılaşılan muhasebe hatalarının analizi gerçekleştirilmiştir. Ulaşılan sonuçlar özellikle taşınmazlar, katma değer vergisi, mali duran varlıklar ve kıdem tazminatlarına ilişkin

\* Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası, Teftiş Kurulu Başkanı, SMMM, kaanramazanc@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-4186-2291>.

\*\* Süzer Grubu, Denetim Grubu Başkanı, SMMM, gurol@live.com, <https://orcid.org/0000-0003-1093-2664>.

farklı tespitlerin il belediyelerinde yoğun şekilde eleştiri konusu yapılan uygulamalar olduğunu göstermektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Muhasebe Hataları, Belediyeler, Sayıştay Başkanlığı.

**JEL Sınıflandırması:** M41, M42.

## ACCOUNTING ERRORS: A RESEARCH FOR PROVINCIAL MUNICIPALITIES THROUGH THE AUDIT REPORTS OF THE TÜRKİYE COURT OF ACCOUNTS

### ABSTRACT

Accounting errors prevent the financial statements and reporting of businesses from being accurate and reliable, and adversely affect the decision-making processes of the relevant parties who benefit from these data. Financial statement users suffer from accounting errors, as well as common managers and shareholders of enterprises. The accuracy of the accounting records and financial statements of the provincial municipalities, which are among the most important local government administrations in our country, is extremely important in terms of monitoring the effective and efficient use of public resources. For this purpose, audit studies are carried out by the Türkiye Court of Accounts in municipalities. In these studies, the accuracy and reliability of financial data and accounting records are reviewed and an audit opinion is given to the audited public administration. In this study, based on the reports prepared as a result of the audits carried out by the Türkiye Court of Accounts between the years 2015-2020, the analysis of the accounting errors encountered in the provincial municipalities in Turkey is carried out. The results show that the different determinations regarding immovables, value added tax, financial fixed assets and severance pay are the practices that are the subject of intense criticism in the provincial municipalities.

**Keywords:** Accounting, Accounting Errors, Municipalities, Türkiye Court of Accounts.

**JEL Classification:** M41, M42.

## 1. GİRİŞ

**M**ali tablolar ve raporlamalar karar alıcıların karar alma süreçlerinde dikkate aldıkları, işletmeye yönelik en önemli çıktılar olarak değerlendirilmektedir. Bu çıktıların doğru ve güvenilir olması ve işletmenin gerçek finansal durumunu göstermesi, alınan kararların sağlıklı olmasına katkı sağlamaktadır.

Muhasebe kayıt, işlem ve raporlamaları gerçekleştirilirken çeşitli hatalarla karşılaşılabilir. Bu hataların bir kısmı ilgili dönem içerisinde tespit edilip düzeltilebilirken diğer bir kısmı ise tespit edilemeyebilir. Muhasebe hatalarının en temel özelliği bu hataların kasit unsurlarını taşımadan sehven gerçekleştirilen işlemlerden ibaret olmasıdır. Aksi takdirde bu tarz yanlışlıklar muhasebe hilesi olarak nitelendirilmektedir.

Muhasebe işlemlerinde karşılaşılan söz konusu hatalar sebebiyle işletmenin varlıkları olduğundan farklı raporlanabilmekte ve mali veriler işletmenin mevcut durumunu sağlıklı bir şekilde yansıtamayabilmektedir. Bu sebeple, muhtemel hataların önüne geçilmesi ve bu hataların oluşumunun asgari seviyeye indirilmesi doğru ve güvenilir raporlama açısından önem taşımaktadır.

Kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarının doğruluğu diğer işletmelerde olduğu gibi son derece önemlidir. Ancak, kamu idarelerinde işin içine kamu yararının girmesi ve kamuya ait kaynakların etkin ve verimli kullanımının izlenebilmesi açısından finansal verilerin doğruluğu bir kat daha önemli hale gelmektedir.

Türkiye’de öne çıkan yerel yönetim idarelerinden birisi de belediyelerdir. Belediyeler, diğer kamu idarelerinde olduğu gibi Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen denetim çalışmaları ile denetime tâbi tutulmaktadır. Düzenlilik denetimi kapsamında gerçekleştirilen bu çalışmalarda, belediyelerin muhasebe hesap ve işlemleri ile finansal yönetim, faaliyet ve iç kontrol mekanizmaları gözden geçirilmektedir. Ayrıca, bu çalışmalarda, belediyelerin mali tablo ve raporlarının doğruluğu ve güvenilirliğine yönelik olarak bir denetim görüşü verilmektedir.

Çalışmanın temel amacı, Sayıştay Başkanlığı denetim raporlarının analiz edilmesi suretiyle Türkiye’de il belediyelerinde ortaya çıkan muhasebe hatalarının analizlerinin yapılması olarak belirlenmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde muhasebe hata ve hilelerine yönelik literatürde yer alan çalışmalardan elde edilen bilgilere yer verilmiştir. Sonrasında, muhasebe hatası ve hilesi kavramları açıklanmıştır. Sayıştay Başkanlığı denetimlerine yönelik bilgilerin verilmesinin ardından araştırma ve sonuç bölümleriyle çalışma sonlandırılmıştır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe hata ve hilelerine yönelik olarak literatürde yer alan bazı çalışmaların özet bilgilerine aşağıda yer verilmektedir.

Açık (2013), vergi hukuku açısından muhasebe hata ve hilelerinin incelenmesine yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, muhasebe hata ve hileleri örneklerle açıklanmış ve vergi hukuku açısından analizine yer verilmiştir.

Hatunoğlu vd. (2013), muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde iç kontrol mekanizmalarının rolüne yönelik bir araştırma gerçekleştirmiştir. İç kontrol sistemi mevcut olan 45 kurumda gerçekleştirilen anket çalışması neticesinde, işletmelerde etkin olarak tesis edilmiş iç kontrol mekanizmalarının muhasebe sistemlerinde ortaya çıkabilecek hata ve hilelerin önlenmesinde önemli düzeyde etkili olduğu tespitine varılmıştır.

Laffin & Gomes (2013), muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesine yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, muhasebe hata ve hile riskini artıran en önemli etkenlerin iç ve dış denetim çalışmalarının mevcut olmaması, piyasaların istikrarsızlığı ve rekabet sonucu ortaya çıkan baskı ortamının olduğu sonucuna varılmıştır.

Yıldız & Başkan (2014), BİST endeksinde yer alan kurumlar özelinde muhasebe hilelerinin önlenmesi amacıyla yararlanılabilecek araçlar üzerine bir araştırma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, söz konusu araçların en öne çıkanları bağımsız denetim, iç denetim, iç kontrol, bu amaçla oluşturulmuş özel inceleme

birimleri ve ihbar hatları olarak sıralanmış olup inceleme kapsamına alınan işletmelerde bu araçların uygulanma seviyeleri analiz edilmiştir.

Doğan & Nazlı (2015), şirket yöneticilerinin muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi kapsamındaki sorumluluklarını araştırmıştır. Mersin ilindeki işletme yöneticileri ile yapılan anket çalışmasında, kurum yöneticilerinin muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi ve tespit edilmesinde sorumluluklarının bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Othman vd. (2015), kamu sektöründe gerçekleşen muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi ve tespitinde faydalanılan yöntemlere yönelik bir araştırma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, muhasebe hilelerinin önlenmesinde en fazla etkili olan araçların iç denetim çalışmaları, denetim komiteleri, hile politika ve prosedürleri, adli muhasebeciler, personel rotasyonu ve ihbar hatlarının olduğu tespit edilmiştir.

Karcıoğlu & Öztürk (2016), kontrol öz değerlendirme tekniğinin muhasebe hilelerinin önlenmesi çalışmalarında kullanımına yönelik bir araştırma gerçekleştirmiştir. İstanbul Sanayi Odası 500 listesindeki kurumlar özelinde anket yöntemi kullanmak suretiyle gerçekleştirilen çalışmada, kurumların büyük bir çoğunluğunun kontrol öz değerlendirme yöntemine başvurduğu ve bu yöntemden fayda sağladığı tespit edilmiştir.

Halbouni vd. (2016), kurumsal şirketlerin ve bilgi sistemlerinin muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesindeki rolü üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Meslek mensuplarına uygulanan anket yöntemi neticesinde, bilgi sistemlerinin ve kurumsal işletmelerin hata ve hilelerin engellenmesinde orta seviyede etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

Segal (2016), teknolojik gelişmelerin muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilmesi ve önlenmesindeki rolü üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, veri madenciliği ve bilgisayar destekli denetim çalışmalarının bu açıdan önemine vurgu yapılmakla birlikte veri madenciliğinin hileli işlemlerin tespitinde etkili bir araç olduğu sonucuna varılmıştır.

Karabayır & Cengiz (2016), bağımsız denetim elemanlarının muhasebe hata ve hilelerinin tespitindeki rollerine yönelik olarak bağımsız denetçiler üzerinde anket yöntemiyle bir araştırma gerçekleştirmiştir. Araştırma neticesinde, bağımsız denetçilerin, muhasebe hata ve hilelerinden kısmen sorumlu olduklarını düşündükleri ve bu sorumluluğun kendileriyle birlikte denetçiler, çalışanlar ve işletme yöneticileriyle paylaşılması gerektiği kanaatinde oldukları yönünde tespitlere ulaşılmıştır.

İşgüden Kılıç & Anadolu (2018), muhasebesel hilelerin engellenmesinde dijital muhasebe uygulamalarının rolüne yönelik muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Araştırma neticesinde geleneksel araçların yanında, bilgi sistemleri denetim çalışmalarının ve XBRL raporlama dilinin muhasebe hilelerinin engellenmesi ve tespit edilmesi aşamalarında katkı sağlayacağı görüşlerine ulaşılmıştır.

Jafarlı & Gahramanlı (2018), muhasebe hilelerinin amaçları, sebepleri, hileler gerçekleştirilirken başvurulan yöntemler, hileleri tespit etme teknikleri, hilelerin sonuçları ve engellenmesine yönelik alınması gereken aksiyonlar üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, hilelerin olası etkilerini en düşük

seviyede tutabilmek amacıyla hilelerin ortaya çıkarılmasından ziyade önlenmesi yönünde çalışmalar yapılmasının önemine vurgu yapılmıştır.

Katkat Özçelik (2018), vergi kaçırma maksadıyla gerçekleştirilen muhasebe hilelerini konu alan bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada muhasebe hilelerinin yöntemlerine ve vergi kaçırma maksadıyla yapılan muhasebe hilelerine yer verilmiştir. Ayrıca, Vergi İdaresi'nin bu konuda etkin denetim çalışmaları yürütmek maksadıyla risk odaklı bir bakış açısı uyguladığı, denetim yöntemlerini değiştirdiği ve bu amaçla farklı projelerin gerçekleştirildiği belirtilmiştir.

Ömürbek & Durgunböcü (2018), muhasebe hata ve hilelerine yönelik olarak meslek mensuplarının algılarını araştıran bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışmada, en önemli muhasebe hatası sebebinin dikkatsizlik olduğu, en sık karşılaşılan hata türünün ise fatura almamak veya vermemek olduğu tespit edilmiştir. En sık rastlanan muhasebe hilelerinin ise bilanço makyajlaması veya vergiyi düşürücü yöntemlere başvurulmasının talep edilmesi olduğu belirlenmiştir.

Uslu & Özbay (2020), muhasebe hata ve hilelerinde vergisel düzenlemelerin etkisine yönelik muhasebe meslek mensupları özelinde bir araştırma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, vergi mevzuatı ve vergi baskısı, hata ve hilelerin tespitindeki en önemli faktörler olduğu ve muhasebe meslek mensuplarının temel anlayışının vergiyi ön planda tutma yönünde olduğu tespitlerine ulaşılmıştır.

Yiğitler vd. (2020), en fazla gerçekleştirilen muhasebe hilesi olan sahte belgelerle yapılan hilelerin olası olumsuz etkileri ve söz konusu hilelerin denetim faaliyetleri kapsamında nasıl tespit edilebileceklerine yönelik yöntemleri araştırmak amacıyla bir örnek olay çalışması gerçekleştirmiştir.

Gökoğlan vd. (2021), muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hatalarına yönelik bakış açılarını analiz eden bir çalışma gerçekleştirmiştir. Ulaşılan sonuçlar, muhasebe hatalarının öne çıkan sebeplerinin meslek mensuplarının iş yükü artışı ve güncel yasal mevzuatın takip edilmemesi olduğunu ortaya koymaktadır.

Kıllı & Kutlu (2021), muhasebe meslek mensuplarının hata ve hilelere yönelik algılarının araştırılması amacıyla bir çalışma gerçekleştirmiştir. Meslek mensuplarına uygulanan anket yöntemi sonucunda, sorulara verilen yanıtların benzer olduğu ve mensupların tecrübe, statü ve demografik özelliklerinin algıları üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Özcan & Bilen (2021), farklı konumlarda görev yapan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hilelerine yönelik algılarını ölçmek maksadıyla, meslek mensuplarına anket çalışması uygulamıştır. Yapılan analiz neticesinde, gerçekleştirilen hilenin türü, tutarı, dönemi ve amacı ile meslek mensuplarının algılarının anlamlı bir şekilde farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

### **3. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ VE SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI TARAFINDAN GERÇEKLEŞTİRİLEN ÇALIŞMALAR**

Aşağıda, öncelikle muhasebe hata ve hilelerine yönelik bilgilere yer verilecek, ardından Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülen denetim çalışmaları açıklanacaktır.

### 3.1. Muhasebe Hata ve Hileleri

Hata kavramı “yanlış, yanılma, yanılığ veya istenmeyerek yapılan yanlış” olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). Muhasebe hataları, muhasebe kayıt, işlem ve hesaplarında meydana gelen ve kasit unsuru taşımayan yanlışlıklar olarak tanımlanabilir (Kepekçi, 1994: 9). Hataların en temel özelliği kasıtlı ve bilinçli bir şekilde yapılmamalarıdır. İlgili hesap dönemi içerisinde yapılan hatalar bazı durumlarda fark edilmeyebilir. Ancak, bu hatalar mali tabloların oluşturulması esnasında ortaya çıkabilmektedir (Karabayır ve Cengiz, 2016: 600). Muhasebe hatalarının en öne çıkan sebepleri, yeterli bilgiye sahip olmama, dikkatsizlik, tecrübesizlik, unutkanlık ve yanılsama olarak sıralanabilir (Durmuş ve Taş, 2008, s.133).

Türkiye Muhasebe Standardı-8’e (TMS-8) göre “*hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS’ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir*” (TMS-8, 2005, s.12).

Bağımsız denetim standartlarında (BDS) hataya yanlışlık kavramı içerisinde yer verilmektedir. Standartlarda, mali tablolarda bulunan bir kalemin raporlanan meblağı, açıklaması, sunumu ve sınıflandırması ile olması gereken arasındaki fark yanlışlık olarak belirtilmiştir. Hile de hataya benzer bir şekilde bir yanlışlığı ifade etmektedir. BDS 450 kapsamında, hata kaynaklı meydana gelen bir yanlışlığın hileden ayırt edilebilmesi için yanlışlığın:

- Mali tabloların düzenlenmesi esnasında faydalanılan verilerin temin edilmesi veya işlenmesi süreçlerindeki bir hatadan,
- Eksik tutar veya açıklamaya yer verilmesi sonucu ve gerekli açıklamaların yapılmamasından,
- Bir durumun dikkate alınmaması veya hatalı yorumlanması neticesinde ortaya çıkan yanlış muhasebe tahmininden,
- İşletme yönetiminin denetçi tarafından makul olarak değerlendirilmeyen muhakemelerinden veya uygun bulunmayan muhasebe politikalarının benimsenip uygulamaya konulmasından,
- Bilgilerin uygun olmayan bir şekilde sınıflandırılması, birleştirilmesi veya belirli alt bölümlere ayrılmasından,
- Mali tabloların gerçeğe uygun sunulmasına yönelik olarak gerçeğe uygun sunum çerçevesinde zorunlu tutulanlar haricinde herhangi bir açıklamaya yer verilmemesinden

kaynaklanabileceği ifade edilmektedir (BDS 450, s.8).

Hile kavramının tanımına bakıldığında ise “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun” anlamına geldiği görülmektedir (www.tdk.gov.tr). Hilenin hatadan en önemli farkı hileyi gerçekleştiren

şahısların bu eylemlerini bilinçli ve kasıtlı bir şekilde gerçekleştiriyor olmalarıdır. Muhasebe açısından değerlendirildiğinde ise muhasebe hileleri, ilgili şahıslar tarafından bilinçli olarak gerçekleştirilen ve bir menfaat elde etmeye yönelik olan aldatıcı kayıt veya işlemler olarak değerlendirilebilir.

Hile eylemi genel olarak aşağıda belirtilen unsurları taşımaktadır (Bozkurt, 2009, s.60):

- Hile, gizli bir şekilde gerçekleştirilen bir faaliyettir.
- Hileyi gerçekleştiren kişi kendisine bir menfaat sağlamaktadır.
- Kasıtlı olarak yapılan bir eylemdir.
- Bir aldatma söz konusudur.
- Hile sonucunda, hilenin gerçekleştirildiği kurumun veya aldatılan kişinin zararı söz konusudur.

Muhasebe hileleri gerçekleştirilirken ilgili kurumun türü ve yapısına bağlı olarak farklı metotlar kullanılabilir. Hile yapanlar, amaçları doğrultusunda bu yöntemlerden faydalanmak suretiyle muhasebe hilelerini gerçekleştirirler. En genel anlamda muhasebe hilelerinde temel amaç ilgili işletmenin mevcut durumundan daha iyi veya daha kötü gösterilmesidir. Muhasebe hilelerinin ülke ekonomilerine, karar alıcıların karar alma süreçlerine, vergi gelirlerine ve işletmenin kendisine olumsuz birçok etkisi bulunmaktadır. Kasti hatalar, bilanço maskeleyme, kayıt dışı işlemler, işlemlerin öncesinde veya sonrasında yapılan kayıtlar, uydurma hesaplar, sahte belgeler muhasebe hilelerine örnek olarak gösterilebilir (Açık, 2013, ss.356-357).

### **3.2. Sayıştay Başkanlığı Tarafından Gerçekleştirilen Denetim Çalışmaları**

Sayıştay Başkanlığı tarafından iki tür denetim gerçekleştirilmektedir. Bunlar, düzenlilik ve performans denetimleridir. Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen bahse konu denetim çalışmalarına yönelik bilgilere aşağıda yer verilmektedir.

#### **3.2.1. Düzenlilik Denetimi**

Düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetimi olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Mali denetim, Sayıştay Başkanlığı tarafından kamu idarelerinin işlem, hesap, finansal faaliyet, finansal yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ile birlikte finansal tablo ve raporlarının doğruluğuna yönelik güvence verilmesi çalışmasıdır. Uygunluk denetimi ise kamu idarelerinin malları ile gelir ve giderlerine ilişkin hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi maksadıyla gerçekleştirilen denetim çalışmasıdır (Sayıştay Kanunu, 2010, s.10.707).

Düzenlilik denetimlerinin temel amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Sayıştay Başkanlığı, 2018, s.3):

- Denetim çalışmalarının yürütüldüğü kamu idaresinin finansal tablo ve raporlarının ilgili idarenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve güvenilir bir şekilde yansıttığına yönelik olarak denetim görüşü verilmesi,
- Denetlenen kamu idaresinin hesap, işlem, gelir ve giderlerinin yürürlükteki yasal düzenlemelere uygunluğunun tespiti,

- İlgili kamu idaresinin iç kontrol mekanizmalarının ve finansal yönetiminin değerlendirilmesi,
- Yasal mevzuat hükümleriyle bağdaşmayan işlemler sebebiyle ortaya çıkan kamu zararının belirlenmesi.

Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetim çalışmaları sonucunda düzenlenen raporlarda aşağıda belirtilen görüş türlerine yer verilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2018):

#### **a. Olumlu Denetim Görüşü**

Denetim kapsamında yer alan ilgili kamu idaresinin finansal rapor ve tablolarının idarenin faaliyet sonuçları ile finansal durumunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde göstermesi durumunda denetçi tarafından verilen denetim görüşüdür. Denetçinin böyle bir görüşe ulaşması durumunda yeterli ve uygun denetim kanıtları ile bu görüşünü destekleyebiliyor olması gerekmektedir.

#### **b. Şartlı Denetim Görüşü**

Denetim raporunun “denetim görüşünün dayanakları” bölümünde yer verilen istisnaların hariç tutulması kaydıyla ilgili kamu idaresinin finansal tablo ve raporlarının idarenin faaliyet sonuçları ile finansal durumunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde göstermesi durumunda denetçi tarafından verilen denetim görüşüdür.

#### **c. Olumsuz Denetim Görüşü**

Denetim kapsamında yer alan ilgili kamu idaresinin finansal rapor ve tablolarının idarenin faaliyet sonuçları ile finansal durumunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde göstermemesi durumunda denetçi tarafından verilen denetim görüşüdür. Denetim raporunun “denetim görüşünün dayanakları” kısmında denetçinin olumsuz görüş vermesine sebep olan husus ve tespitlere yer verilmelidir.

#### **d. Görüş Bildirmekten Kaçınma**

Kapsam kısıtlaması sebebiyle, denetim kapsamında yer alan kamu idaresinin finansal tablo ve raporları ile bunların dayanağı olan işlem ve hesaplara ilişkin olarak denetçi tarafından uygun ve yeterli denetim kanıtlarının temin edilmemesi durumunda görüş bildirmekten kaçınılabılır.

#### **3.2.2. Performans Denetimi**

İdarelerce belirlenen hedeflerle ilgili gerçekleştirmelerin hesap verebilirlik prensibi çerçevesinde ölçülmesi amacıyla gerçekleştirilen denetimlerdir (Sayıştay Kanunu, 2010, s.1). Performans denetimleri hukuki ve mali sorumluluk doğurmamaktadır (Sayıştay Kanunu, 2010, s.10.710).

Performans denetimlerinin temel amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s.6):

- Şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla kamu idareleri tarafından performans verilerinin faaliyet raporlarında yer almasının sağlanması,
- Raporlanan verilerin faydalı ve kaliteli olmalarına destek olmak,



- Kamu idarelerinin performans anlamında gerçekleştirdikleri ilerlemelerin izlenip raporlandığı faaliyet raporlarındaki verilerin güvenilirliği konusunda bilgi vermek.

#### **4. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI DENETİM RAPORLARI ÜZERİNDEN İL BELEDİYELERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

##### **4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı**

Çalışmanın amacı Sayıştay Başkanlığı denetim raporlarının Türkiye’deki il belediyelerinin denetimlerinde tespit edilen muhasebe hataları açısından analiz edilmesidir. Araştırma kapsamını Sayıştay Başkanlığı tarafından 2015-2020 yılları arasında il belediyelerinde gerçekleştirilen denetim çalışmaları sonucunda düzenlenen denetim raporları oluşturmaktadır. Çalışmada, söz konusu raporlardan hareketle il belediyelerinde karşılaşılan muhasebe hatalarının analizlerinin yapılması, yıllar itibarıyla hataların seyirlerinin belirlenmesi ve il belediyeleri bazında yoğunlaşma alanlarının tespit edilmesi hedeflenmiştir.

##### **4.2. Araştırmanın Yöntemi**

Bu çalışma kapsamında nitel analiz metotlarından içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. 2015-2020 yılları arasında düzenlenen Sayıştay Başkanlığı denetim raporları gözden geçirilmiş ve bu raporlarda yer alan verilerin derlenmesi suretiyle analizler gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, Sayıştay Başkanlığı tarafından il belediyeleri özelinde düzenlenen tüm raporlar Sayıştay Başkanlığı’nın web sitesinden temin edilmek suretiyle analiz edilmiştir. Herhangi bir sebepten ötürü çalışma kapsamına dâhil edilmeyen bir rapor bulunmamaktadır. 5 yıllık zaman dilimine toplam 367 adet rapor incelenerek çalışma sonuçlarına ulaşılmıştır.

##### **4.3. Araştırmanın Kısıtları**

Araştırmanın en önemli kısıtı yalnızca Sayıştay Başkanlığı denetim raporlarının baz alınması sebebiyle Başkanlık tarafından çalışma döneminin herhangi bir yılında denetlenmeyen il belediyelerinin doğal olarak kapsam dışında bırakılması gerekliliği olmuştur. Ayrıca, seçilen döneme ilişkin denetim raporlarında yer alan bulgulardan yalnızca muhasebe hatalarına yönelik olanlar kapsama dâhil edilmiş olup, diğer bulgulara analizlerde yer verilmemiştir. Bunun yanında erişilebilen raporlar son olarak 2020 yılı denetimlerini içerdiğinden daha güncel bilginin temin edilmesi imkânı bulunmamaktadır. Ayrıca, 2015 yılı öncesinde yayınlanan denetim raporları da çalışma kapsamına alınmamıştır.

##### **4.4. Araştırma Bulguları**

İl belediyelerinin 2015-2020 dönemine ilişkin Sayıştay Başkanlığı denetim raporlarının incelenmesi sonucunda ulaşılan temel hususlara aşağıda yer verilmektedir.

##### **4.4.1. İl Belediyelerine İlişkin Sayıştay Başkanlığı Denetim Raporları ve Muhasebe Hataları Kaynaklı Bulgu Sayıları**

Tablo 1, yıllar itibarıyla denetlenen il belediyelerinin ve denetimler sonucunda tespit edilen muhasebe hatası kaynaklı bulguların adetlerini göstermektedir. 2015-2020 yılları arasında gerçekleştirilen 367 adet denetim çalışması sonucunda muhasebe hatası kaynaklı toplam 1.175 bulgu raporlanmıştır. Bu

dönem için denetim başına ortalama bulgu adedi 3,12 olarak gerçekleşmiştir. İlgili dönemdeki tüm yılların ortalamaları değerlendirildiğinde 2015 ve 2019 yılı ortalamalarının genel ortalamanın altında, diğer yılların ortalamalarının ise genel ortalamanın üzerinde olduğu görülmektedir. En düşük ortalama bulgu adedine sahip yıl 2015 iken, ortalamada en yüksek sayıda bulgunun raporlandığı yıl ise 2017 yılı olarak karşımıza çıkmaktadır.

**Tablo 1. Yıllar İtibarıyla Denetlenen İl Belediyesi ve Muhasebe Hatası Kaynaklı Bulgu Adetleri**

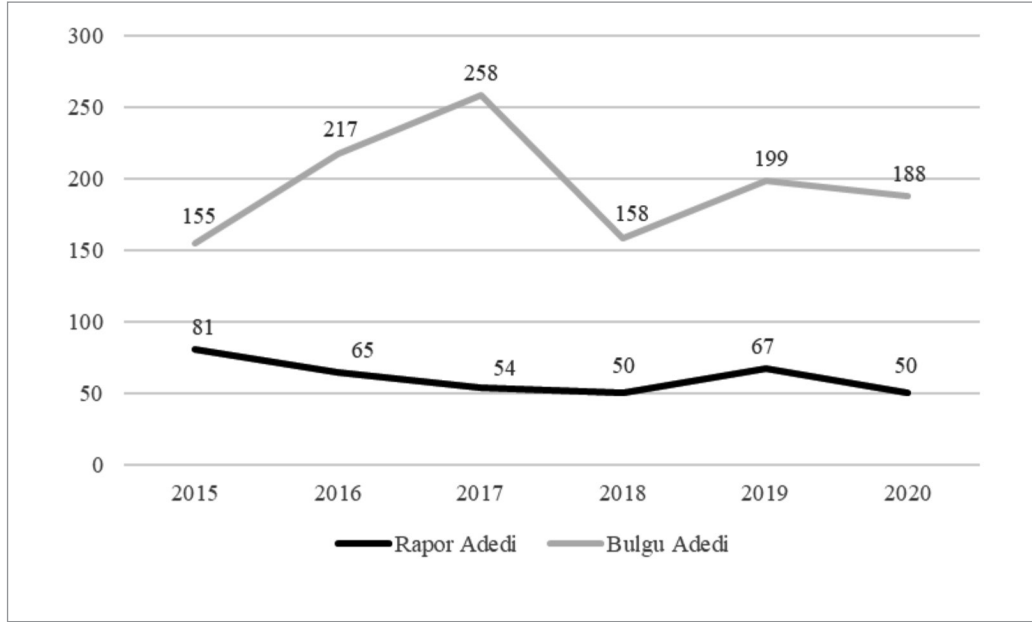
Yıl	Denetlenen İl Belediyesi Sayısı	Toplam Bulgu Adedi	Ortalama Bulgu Adedi
2015	81	155	1,91
2016	65	217	3,33
2017	54	258	4,77
2018	50	158	3,16
2019	67	199	2,97
2020	50	188	3,76
<b>TOPLAM</b>	<b>367</b>	<b>1.175</b>	<b>3,12</b>

Tablo 2’de, muhasebe hatası kaynaklı bulgu adetleri bazında denetim raporlarının sayılarına ilişkin verilere yer verilmektedir. Tabloda yer alan veriler incelendiğinde muhasebe hatası kaynaklı bulgu raporlanmayan toplam 79 raporun mevcut olduğu ve bu raporların toplam içerisindeki payının %21,5 olduğu görülmektedir. En fazla sayıda muhasebe hatası kaynaklı bulgu raporlanan (10 ve üzeri) toplam 14 (%3,8) denetim raporu bulunmaktadır. Tüm raporlar analiz edildiğinde en fazla raporlanan bulgu sayısının 1-3 arası adette raporların %42,9’unda mevcut olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 2. Muhasebe Hatası Kaynaklı Bulgu Adetleri Bazında Denetim Raporu Sayıları**

Bulgu Adedi	Rapor Sayısı	Yüzde
0	79	21,53
1-3	158	43,05
4-6	83	22,62
7-9	33	8,99
10 ve üzeri	14	3,81
<b>TOPLAM</b>	<b>367</b>	<b>100,00</b>

Rapor ve bulgu adetleri Şekil 1’de gösterilmiştir.



**Şekil 1. Yıllar İtibariyle Rapor ve Bulgu Adetleri**

İl belediyesi bazında yıllara göre rapor ve bulgu adetleri Tablo 3'te gösterilmiş olup tablodan bazı sonuçlar elde edilmiştir.

**Tablo 3: İl Belediyesi Bazında Yıllara Göre Rapor ve Muhasebe Hatası Kaynaklı Bulgu Adetleri**

Belediye	2015		2016		2017		2018		2019		2020		Toplam	
	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu
<b>Toplam</b>	81	155	65	217	54	258	50	158	67	199	50	188	367	1.175
Adana B.şehir	1	1	1	4	1	13	1	5	1	2	1	2	6	27
Adıyaman	1	1							1	0	1	1	3	2
Afyonkarahisar	1	2	1	3	1	30					1	9	4	44
Ağrı	1	1	1	7	1	9							3	17
Aksaray	1	0							1	2			2	2
Amasya	1	2											1	2
Ankara B.şehir	1	5	1	4	1	4	1	3	1	9	1	9	6	34
Antalya B.şehir	1	0	1	6	1	9	1	4	1	6	1	2	6	27
Ardahan	1	0	1	6	1	11							3	17
Artvin	1	1							1	1			2	2
Aydın B.şehir	1	0	1	1	1	1	1	2	1	1	1	3	6	8

Belediye	2015		2016		2017		2018		2019		2020		Toplam	
	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu
<b>Toplam</b>	81	155	65	217	54	258	50	158	67	199	50	188	367	1.175
Balıkesir B.şehir	1	0	1	2	1	3	1	3	1	2	1	2	6	12
Bartın	1	0	1	10			1	0	1	4	1	8	5	22
Batman	1	2	1	7	1	2			1	6	1	2	5	19
Bayburt	1	5									1	2	2	7
Bilecik	1	0	1	0			1	0	1	6			4	6
Bingöl	1	0							1	3			2	3
Bitlis	1	2	1	3	1	0			1	0			4	5
Bolu	1	0							1	1	1	3	3	4
Burdur	1	1	1	5					1	2	1	5	4	13
Bursa B.şehir	1	6	1	11	1	9	1	2	1	4	1	0	6	32
Çanakkale	1	0	1	0	1	4	1	0	1	1	1	2	6	7
Çankırı	1	1	1	2					1	3			3	6
Çorum	1	1	1	3			1	8	1	5	1	4	5	21
Denizli B.şehir	1	1	1	3	1	2	1	6	1	4	1	3	6	19
Diyarbakır B.şehir	1	2	1	4	1	2	1	10	1	2	1	3	6	23
Düzce	1	0	1	3	1	3			1	5			4	11
Edirne	1	1					1	3			1	0	3	4
Elazığ	1	1	1	4					1	3	1	5	4	13
Erzincan	1	4	1	7	1	7			1	1			4	19
Erzurum B.şehir	1	0	1	1	1	1	1	5	1	3	1	1	6	11
Eskişehir B.şehir	1	0	1	3	1	9	1	3	1	6	1	4	6	25
Gaziantep B.şehir	1	1	1	3	1	2	1	1	1	0	1	5	6	12
Giresun	1	0	1	3	1	0	1	1	1	1			5	5
Gümüşhane	1	8							1	7			2	15
Hakkari	1	9	1	0	1	2	1	0					4	11
Hatay B.şehir	1	1	1	2	1	11	1	4	1	3	1	7	6	28
Iğdır	1	1	1	1					1	8			3	10
İsparta	1	3	1	1	1	1	1	4	1	4	1	9	6	22
İstanbul B.şehir	1	4	1	7	1	8	1	6	1	6	1	7	6	38

Belediye	2015		2016		2017		2018		2019		2020		Toplam	
	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu
<b>Toplam</b>	81	155	65	217	54	258	50	158	67	199	50	188	367	1.175
İzmir B.şehir	1	0	1	17	1	13	1	5	1	0	1	0	6	35
Kahramanmaraş B.şehir	1	0	1	0	1	3	1	0	1	2	1	3	6	8
Karabük	1	4	1	4	1	0			1	2			4	10
Karaman	1	0	1	3									2	3
Kars	1	8	1	6			1	6	1	3			4	23
Kastamonu	1	6					1	0	1	0			3	6
Kayseri B.şehir	1	0	1	0	1	6	1	6	1	0	1	1	6	13
Kilis	1	0			1	2							2	2
Kırıkkale	1	3							1	5	1	4	3	12
Kırklareli	1	2	1	0	1	1			1	3	1	3	5	9
Kırşehir	1	0	1	1	1	3	1	2	1	9			5	15
Kocaeli B.şehir	1	2	1	4	1	2	1	0	1	1	1	3	6	12
Konya B.şehir	1	2	1	6	1	5	1	5	1	3	1	2	6	23
Kütahya	1	2	1	1	1	4	1	3			1	3	5	13
Malatya B.şehir	1	11	1	1	1	0	1	3	1	1	1	3	6	19
Manisa B.şehir	1	2	1	0	1	3	1	0	1	3	1	7	6	15
Mardin B.şehir	1	1	1	3	1	2	1	1	1	2	1	0	6	9
Mersin B.şehir	1	0	1	11	1	6	1	3	1	2	1	4	6	26
Muğla B.şehir	1	0	1	0	1	3	1	3	1	0	1	1	6	7
Muş	1	7									1	8	2	15
Nevşehir	1	2	1	0	1	2	1	3	1	3			5	10
Niğde	1	0					1	4			1	6	3	10
Ordu B.şehir	1	6	1	2	1	3	1	2	1	6	1	3	6	22
Osmaniye	1	3	1	4	1	0	1	0	1	0			5	7
Rize	1	1	1	2	1	3	1	5	1	0			5	11
Sakarya B.şehir	1	4	1	0	1	5	1	4	1	4	1	5	6	22
Samsun B.şehir	1	4	1	4	1	2	1	6	1	3	1	8	6	27
Şanlıurfa B.şehir	1	0	1	0	1	6	1	1	1	3	1	5	6	15
Siirt	1	4	1	4	1	8			1	4			4	20

Belediye	2015		2016		2017		2018		2019		2020		Toplam	
	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu
<b>Toplam</b>	81	155	65	217	54	258	50	158	67	199	50	188	367	1.175
Sinop	1	2	1	9	1	8	1	11	1	5			5	35
Şırnak	1	0	1	0	1	0	1	0	1	5			5	5
Sivas	1	1	1	3					1	3	1	5	4	12
Tekirdağ B.şehir	1	0	1	0	1	3	1	0	1	0	1	0	6	3
Tokat	1	0									1	5	2	5
Trabzon B.şehir	1	2	1	3	1	7	1	2	1	1	1	4	6	19
Tunceli	1	2	1	0	1	6	1	0			1	4	5	12
Uşak	1	0	1	0					1	1			3	1
Van B.şehir	1	4	1	10	1	9	1	2	1	5	1	3	6	33
Yalova	1	2	1	0	1	0	1	11	1	2			5	15
Yozgat	1	1							1	1			2	2
Zonguldak	1	0	1	3					1	6			3	9

Tablodan belediyelerle ilgili elde edilen temel bilgiler şunlardır:

- 81 ilin 32'sine 6 yıllık dönemde her yıl denetim gerçekleştirilmiştir. Bunlardan 30 adedi büyükşehirdir. 6 yılın 14 il için 5'inde, 12 il için 4'ünde, 12 il için 3'ünde, 10 il için 2'sinde, 1 il için 1'inde rapor düzenlenmiştir.
- Muhasebe hatası kaynaklı toplam bulgu adedi olarak bakıldığında en yüksek bulgu sayılarına Afyonkarahisar (44), İstanbul Büyükşehir (38), İzmir Büyükşehir (35) ve Sinop (35) belediyelerinin ulaştığı görülmektedir.
- En fazla denetim başına ortalama muhasebe hatası kaynaklı bulgu sayısına ulaşan il belediyeleri Afyonkarahisar (11), Gümüşhane (7,5) ve Muş (7,5)'tur. En az sayıda denetim başına ortalama bulguya ulaşan belediyeler ise Uşak (0,33), Tekirdağ Büyükşehir (0,5) ve Adıyaman (0,67)'dir.
- Tekirdağ Büyükşehir ve Osmaniye Belediyelerinin son üç yıla ait denetim raporunda muhasebe hatası kaynaklı herhangi bir bulgu raporlanmamıştır. İzmir Büyükşehir, Kastamonu ve Bitlis Belediyelerinin de son iki denetim raporunda muhasebe hatası kaynaklı bulgu yer almamıştır.
- Araştırma döneminin başlangıç yılı olan 2015'te tüm illerde denetim faaliyeti gerçekleştirilmiş ve 81 adet rapor hazırlanmıştır. Takip eden beş yıllık dönemde il bazında raporlara yansıyan muhasebe hatası kaynaklı denetim bulgu adetlerinin gelişimi incelenmiş 138 adet rapordaki bulgu adedinin aynı il belediyesi için düzenlenen bir önceki raporda yer alan bulgu adedinden fazla olduğu görül-

müştür. Aynı dönemde 46 adet raporda muhasebe hatası kaynaklı bulgu sayıları bir önceki rapordaki bulgu sayısı ile aynıyken, 100 adet raporda bulgu sayıları bir önceki rapora göre azalmıştır.

#### 4.4.2. İl Belediyelerine İlişkin Sayıştay Başkanlığı Denetim Raporlarında Yer Alan **Muhasebe Hatası Kaynaklı Bulguların İçerikleri**

Sayıştay Başkanlığı denetim raporlarında bulgu içerikleri açısından birbirinden farklı çok sayıda kritik konusu mevcut olmakla birlikte il belediyelerinde muhasebe hatası kaynaklı bazı bulguların sıklıkla görüldüğü tespit edilmiştir. Raporlarda sıklıkla tekrarlanan bu hatalar özetle şu şekildedir:

- **Taşınmazların muhasebe kayıtlarında takip edilmemesi:** En yoğun eleştiri konusudur. Raporlar üzerinde yapılan incelemede taşınmaz vasfına haiz olup 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 75/1 maddesi uyarınca kamu kurum ve kuruluşlarına devredilenler ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından belediyelere tahsis edilenlerin mali tablolara kaydedilmesi gerekmektedir kayıt altına alma işlemlerinin gerçekleştirilmemesi hususunun eleştiri konusu edildiği görülmüştür. Kayıt için ilgili varlık hesabının altında uygun tali hesapların kullanımının gerektiği ifade edilmektedir. Buna göre tahsis eden ve taşınmazı tahsisli kullanan idarelere ait muhasebe kayıtları şu şekilde gerçekleştirilmelidir:

Tahsis Eden İdarede;

500 – Net Değer Hesabı	XXX	
11. Tahsis Edilen Taşınmazlar		
257 – Birikmiş Amortismanlar	YYY	
25X – İlgili Taşınmaz Hesabı		XXX
02. Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar		
500 – Net Değer Hesabı		YYY
13. Tahsis Edilen Taşınmazlar İçin Ayrılmış Amortisman		

Tahsisli Taşınmaz Kullanan İdarede;

25X – İlgili Taşınmaz Hesabı	XXX	
03. Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar		
500 – Net Değer Hesabı	YYY	
13. Tahsis Edilen Taşınmazlar İçin Ayrılmış Amortisman		
500 – Net Değer Hesabı		XXX
12. Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar		
257 – Birikmiş Amortismanlar		YYY

Denetim tespitlerinden kayıtların yukarıdaki usule göre gerçekleştirilmesinin atlandığı ve bu nedenle taşınmazlar hesabının gerçekte olması gereken bakiyeyi göstermediği anlaşılmaktadır.

Denetim raporlarında tahsisli işlemler kadar yer bulmamakla birlikte belediyelerin bağış yoluyla edindiği taşınmazlar için de kayıt işlemlerinin tamamlanmadığı örnekler olduğu görülmüştür. Belediyelerce bağış yoluyla bir taşınmaz elde edildiğinde, taşınmazın değeri tespit ettirilerek aşağıdaki muhasebe kaydının oluşturulması gerekmektedir.

25X – İlgili Taşınmaz Hesabı	XXX
600 – Gelirler Hesabı	XXX

Denetim tespitleri, yukarıda yer verilen muhasebe kaydının bağış yoluyla taşınmaz edinimi üzerine gerçekleştirilmediğini göstermektedir.

- **Taşınmazların ilk kez muhasebeleştirilmeleri esnasında doğru tutardan kayıt altına alınmaları:** İl belediye denetim raporlarında sıklıkla kritik edilen hususlardan biridir. Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 5. maddesi hükmünce taşınmazların ilk edinimi sırasında maliyet bedelleri ile, maliyet bedelleri belirlenemeyen taşınmazların ise rayiç bedelleri ile kayıt altına alınmaları gerekmektedir. Bu yolla kayıt altına alınan taşınmazlar ilerleyen dönemlerde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği düzenlemeleri çerçevesinde değerlemeye tabi tutulmalıdır. Buna karşın denetim raporlarından ilk edinimde taşınmazların ancak iz bedelle takibe imkân verecek şekilde mali tablolara kaydedildiği, bu nedenle ilgili taşınmaz hesapları ile buna ilişkin amortisman hesaplarının ve net değer hesabının doğru şekilde bakiye vermediği ifade edilmektedir.
- **Satışı yapılan varlıkların usulüne uygun şekilde kayıtlardan çıkılmaması:** Varlıkların satış yoluyla elden çıkarılmasında özellik arz eden konunun öncelikle bu taşınmazların usulü çerçevesinde kayıtların gerçekleştirilmiş olması olduğu görülmektedir. Bu konuda il belediyelerinin uygulamalarına eleştiriler içeren Sayıştay Başkanlığı denetim raporlarında öncelikle bu taşınmazların edinim bedelleri ya da rayiç değerleri üzerinden ilgili varlık hesabına aktarılmadıkları, ancak satış işleminde varlıklar arasında kaydı olmayan taşınmazlar için çıkış işlemi gerçekleştirilebildiği, bu nedenle de ilgili varlık hesap bakiyesinin olması gerekenden daha düşük bir bakiye verebildiği anlaşılmaktadır. Bu husus daha önce bahsi geçen ilk kayıt esnasında gerekli muhasebe işleminin doğru şekilde yapılmayışının bir uzantısıdır.

Bununla birlikte, ilk kayıt esnasında muhasebe girişi yapılan taşınmazlar için de muhasebe uygulamalarının hatalı olabildiği anlaşılmaktadır. Düzenlemelere göre, alış bedeli üzerinden kaydolun taşınmazlar ileriki bir tarihte satıldıklarında ilgili duran varlık hesabından çıkışları gerçekleşirken satış işlem bedeli kadar bir tutarın da eğer ödeme için bir vade belirlendiyse alacak hesaplarına kaydedilmesi gerekmektedir. Taşınmazın elde tutulduğu süre boyunca amortisman tabi tutulduğu hususu da göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle taşınmazlar hesabı altında izlenen net defter değeri satış bedelinin altındaysa aradaki fark kadar bir geliş olduğu, aksi durumda ise gider olduğu hususları da gerçekleştirilen muhasebe kayıtlarında dikkate alınmalıdır. Buradan yola çıkılarak ilgili hesaplar yoluyla gerçekleştirilecek muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.



Kayıtlı net defter değerinin üzerinde satış:

127 – Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	XXX	
257 – Birikmiş Amortismanlar Hesabı	YYY	
25X – İlgili Taşınmaz Hesabı		ZZZ
600 – Gelirler Hesabı		WWW

Kayıtlı net defter değerinin altında satış:

127 – Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	XXX	
257 – Birikmiş Amortismanlar Hesabı	YYY	
630 – Giderler Hesabı	WWW	
25X – İlgili Taşınmaz Hesabı		ZZZ

Yukarıdaki işlemler bazı il belediyelerinde belirtilen şekilde yapılmamış, ilgili tutarlar doğrudan ilgili taşınmaz hesabından düşülmüştür. Herhangi bir gelir/gider kaydı yaratmadan gerçekleşen bu işlemler taşınmazın aktiflerden düşümünün kayıtlı değeri üzerinden değil, satış bedeli üzerinden gerçekleşmesine ve bu yolla taşınmazlar bakiyesinin de olması gerekenden düşük raporlanmasına yol açmaktadır.

- **Yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanılmaması, hesap bakiyesinin mevcut durumu yansıtması:** Yoğun şekilde eleştiri konusu yapılan aksaklıklar arasındadır. Farklı eleştiri konularına yer verilmekle birlikte, bu hesapla ilgili en yoğun eleştiriye maruz kalan konu geçici kabulü yapılmakla birlikte ilgili duran varlık hesaplarına aktarılmayan bakiyelerdir. Buna göre yatırım sürecince yapılan harcamalar 258 – Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenecek, geçici kabulün yapılması ile aşağıdaki muhasebe kaydı gerçekleştirilecektir.

25X – İlgili Taşınmaz Hesabı	XXX	
258 – Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		XXX

Sayıştay Başkanlığı raporlarında yer verilen kritiklerde geçici kabul yapılmasına karşın yukarıdaki kayıt yapılmaksızın ilgili bakiyelerin 258 no.'lu hesapta takibe devam edildiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle ilgili bakiyeler hatalı hesap altında raporlanmaktadır.

Bunun dışında yapılmakta olan yatırımlarla ilişkili olarak kritiğe maruz kalan uygulamalar geçici kabulü yapılmadan ilgili duran varlık hesaplarına aktarılan bakiyeler, yapımı devam eden yatırım harcamaları arasında olup yapılmakta olan yatırımlar arasında takip edilmeyen bakiyeler ve yatırım harcaması niteliğinde olmayıp yapılmakta olan yatırımlar hesabının altında takip edilen bakiyelerdir.

- **Mevzuata göre indirim konusu yapılamayacak katma değer vergisinin indirim konusu yapılması:** Yoğun bir şekilde eleştiriye maruz kalmış bir konudur. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin ilgili hükümlerine göre katma değer vergisi indirime tabi olamayacak işlemlere ilişkin gerçekleştirilen indirimler eleştiri konusu

edilmektedir. Buna göre, bedel karşılığı satılmak yerine kamu hizmeti üretiminde kullanmak üzere satın alınmış mal ve hizmetlerde ödenen katma değer vergisinin indirimine konu edilmesi mümkün değildir. Bu tutarlar ancak giderleştirilebilir ya da aktifleştirilmesi halinde maliyet bedeline eklenir. Buna göre mahallî idarelerce hatalı şekilde gerçekleştirilen ve gerçekleştirilmesi gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

İlk işlem sırasında yapılan hatalı muhasebe kaydı;

191 – İndirilecek KDV Hesabı	XXX	
İlgili Varlık Hesabı ya da 630 Giderler Hesabı	YYY	
İlgili Ödeme / Borç Hesabı		ZZZ

İlk işlem sırasında yapılması gereken doğru muhasebe kaydı;

İlgili Varlık Hesabı ya da 630 Giderler Hesabı	ZZZ	
İlgili Ödeme / Borç Hesabı		ZZZ

Görüleceği üzere, indirim konusu yapılmaması gereken bir katma değer vergisi tutarının indirimine konu edilerek 191 no.lu hesaba kaydedilmesi neticesinde ilgili varlık hesabının maliyet bedeli ya da ilgili gider hesabı olması gereken daha düşük bir bakiye olarak raporlanacaktır. Ayrıca ay sonunda 191 no.lu hesap 391 Hesaplanan KDV Hesabı ile karşılıklı çalıştırılacağından ve fark 190 Devreden KDV hesabına aktarılacağından 191 no.lu hesaptaki bakiyenin hatalı hesaplanması 190 no.lu hesabın bakiyesinin hatalı raporlanmasına neden olacaktır. Tüm bunların yanında vergi hesaplamaları da hatalı yapılmış olacaktır.

– **Mali duran varlıklar bakiyesinin gerçeği yansıtılmaması:** Farklı şekillerde raporlanmakla birlikte sıklıkla kritiğe maruz kalan bir konudur. 240 - Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermaye Hesabı, 241 - Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı, İller Bankası ortaklık payı, doğal-gaz dağıtım şirketlerindeki ortaklık payları vb. isimlerle raporlarda kendine yer bulmaktadır.

İl belediyelerinin sermayesine iştirak ettiği kuruluşların kayıtlı sermaye tutarları ile ilgili il belediyesinde bu sermaye paylarını temsil eden hesap bakiyelerinin tutarsızlığı eleştirisi konusu yapılmaktadır.

4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu kapsamında belediyelerin sermaye koyma şartı aranmaksızın doğalgaz dağıtım şirketlerinden elde ettikleri %10 oranındaki ortaklık paylarının il belediyesi nezdinde kayıt altına alınmasında yaşanan aksaklıklar da bu tespitler kapsamında yer almaktadır.

Ayrıca, 6107 sayılı İller Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanununun 4/1 maddesi kapsamında banka ortaklarından olan belediyeler Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanuna göre kesilen tutarları banka sermayesine eklemektedirler. Bu tutarların 240 – Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler hesabına kaydedilmesi gerekmekte iken belirtilen kaydın gerçekleştirilmediği anlaşılmıştır.

Buna ilave olarak, sermaye artırımları nedeniyle ödenmesi gereken bedellerin 247 – Sermaye Taahhütleri hesabında muhasebeleştirilmemesi yönünde kritiklere de rastlanmaktadır.

- **Amortisman işlemlerinin usulünce yapılmaması:** İl belediyelerine ait varlık gruplarına uygulanacak amortisman işlemlerine dair hatalar Sayıştay Başkanlığı raporlarında sıklıkla kritik konusu yapılan konuların başındadır. 47 Sıra Numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği uyarınca maliyet bedeli üzerinde yapılacak amortisman ayırma işlemlerinde yine bu tebliğde belirtilen süreler dikkate alınarak normal amortisman yöntemi kullanılacaktır. Bu hesaplama yöntemine göre belirlenecek tutarlar şu şekilde kaydedilecektir:

630 – Giderler Hesabı	XXX
İlgili Birikmiş Amortismanlar Hesabı	XXX

İlişkili olduğu duran varlık sınıfına göre seçilecek birikmiş amortismanlar hesabı 257, 268, 275 ya da 299 hesap kodunu alacaktır.

İl belediyelerinin amortisman uygulamalarına ilişkin Sayıştay Başkanlığı denetimlerinde rastlanan tespitler bazı varlıklara hiç amortisman uygulanmaması, bazı varlıklara deftere kayıtlı değerinin üzerinde amortisman uygulanması ve amortisman tabi olmayan varlıklara amortisman ayrılması şeklindedir. Belirtilen durum il belediyelerinin faaliyet sonuçları tablosunda amortisman giderleri hesabını etkilediği gibi bilançoda duran varlıklar hesapları altında izlenen kıymetlerin net defter değerlerini de etkilemektedir.

- **Kıdem tazminat karşılıklarının muhasebeleştirilmemesi/ hatalı muhasebeleştirilmesi:** İlgili mevzuat hükümleri çerçevesinde kıdem tazminatı hesaplanması gereken personel için aşağıdaki muhasebe kaydı yaratılarak gereğince işlem yapılmalıdır:

630 – Giderler Hesabı	XXX
372/472 – Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	XXX

Buna karşın, Sayıştay Başkanlığı raporlarından kadrolu işçiler için hesaplanan kıdem tazminatlarında hesaplama hataları bulunduğu anlaşılmakla birlikte 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile belediye şirketlerine geçen personel için kıdem tazminatlarının hesaplanmasının atlandığı anlaşılmaktadır.

## 5. SONUÇ

Muhasebe hataları içerisinde kasıt unsuru bulundurmamakla birlikte finansal tablolarda, bu tablolardan faydalanmak isteyen kullanıcıların kararları üzerinde etkiye sebep olabilecekler de dâhil, sunum yanlışlıklarına neden olabilecek istenmeyen uygulamalardır. Bu hatalar çeşitli türlerde ve çeşitli kök nedenler sonucunda ortaya çıkabilmektedirler.

Bu hataların tespit edilmesine yönelik farklı denetim çalışmaları yürütülebilmektedir. Farklı güvence hizmeti sunanlar tarafından yürütülebilen denetimlerde muhasebe hatalarının tespitine ve düzeltilmesine yönelik amaçlar taşınabilmektedir. Temelde finansal tablo kullanıcıları açısından raporlama risklerinin yönetilebilmesi amacını taşıyan bu denetimler söz konusu kamu görev alanı olduğunda kaynakların verimli kullanımı konusunu da gündeme getirmektedir.

Türkiye’de il belediyelerinin muhasebe uygulamalarına ilişkin denetim çalışmaları Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Denetlenen il belediyesine göre farklı denetim sıklıklarında yürütülen çalışmalarda muhasebe işlemlerine yönelik tespitler raporlanmakta il belediyelerinden bunların düzeltilmesi yönünde aksiyonlar alınması beklenmektedir. Sayıştay Başkanlığı’nın bu yöndeki denetimlerinin son yıllarda pandemi koşullarında hız kesmeden devam ettiği görülmüştür. İlgili denetim yılına ait denetimlerin takip eden yılda yürütüldüğü göz önüne alındığında 2019 ve 2020 yıllarına ait il belediyelerindeki işlemlerin denetimlerinin başarılı bir şekilde tamamlandığı anlaşılmaktadır.

Bu çalışmada Sayıştay Başkanlığı’nın il belediyelerinde 2015-2020 faaliyetleri ile ilişkili olacak şekilde gerçekleştirdiği denetimlere ilişkin raporlar incelenmiş, denetim raporlarının ve bulgularının zaman içerisindeki seyri analiz edilmiştir. Diğer taraftan denetimler sonucu elde edilen muhasebe kökenli konular incelenmiş ve Sayıştay Başkanlığı tarafından çok çeşitli denetim tespitlerinde bulunmakla birlikte bazı kritik konuları uygulamaların farklı il belediyelerinde görüldüğü anlaşılmıştır. Çalışmada bu uygulamalara ilişkin açıklamalarda bulunulmuş, kritik konuları uygulamalara ilişkin doğru muhasebe kayıtlarına da yer verilmiştir.

Sayıştay Başkanlığı tarafından il belediyelerinde 2015-2020 döneminde gerçekleştirilen denetimlerin incelenmesi neticesinde ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

- Bu dönemde gerçekleştirilen 367 adet denetim çalışması sonucunda muhasebe hatası kaynaklı toplam 1.175 bulgu raporlanmıştır. Denetim başına muhasebe hatası kaynaklı ortalama bulgu adedi 3,12 olarak gerçekleşmiştir.
- Muhasebe hatası kaynaklı bulgu sayısı açısından 2015 ve 2019 yılı ortalamalarının genel ortalamasının altında, diğer yılların ortalamalarının ise genel ortalamasının üzerinde olduğu belirlenmiştir.
- En düşük ortalama bulgu adedine sahip yıl 2015, ortalamada en yüksek sayıda bulgunun raporlandığı yıl ise 2017 yılıdır.
- İlgili dönemde en yüksek toplam bulgu sayılarına Afyonkarahisar, İstanbul Büyükşehir, İzmir Büyükşehir ve Sinop belediyelerinde gerçekleştirilen denetimlerde yer verilmiştir.
- Denetim başına ortalama muhasebe hatası kaynaklı bulgu sayısı en yüksek olan il belediyeleri Afyonkarahisar, Gümüşhane ve Muş belediyeleridir. Denetim başına ortalamada en düşük sayıda bulgusu mevcut olan belediyeler ise Uşak, Tekirdağ Büyükşehir ve Adıyaman belediyeleridir.
- Tekirdağ Büyükşehir ve Osmaniye Belediyelerinin son üç yıla ait denetim raporlarında muhasebe hatası kaynaklı bulgu yer almamaktadır. İzmir Büyükşehir, Kastamonu ve Bitlis Belediyelerinin ise son iki denetim raporlarında muhasebe hatası kaynaklı bulgu bulunmamaktadır.
- Muhasebe hatası kaynaklı bulgu raporlanmayan toplam 79 denetim raporu mevcut olup, bu raporların toplam içerisindeki payı %21,5 seviyesindedir.
- Raporlarda yer alan muhasebe hatası kaynaklı bulgular incelendiğinde özellikle taşınmazlar, katma değer vergisi, mali duran varlıklar ve kıdem tazminatlarına ilişkin farklı tespitlerin il belediyelerinde yoğun şekilde eleştiri konusu yapılan uygulamalar olduğu görülmektedir.

Sayıştay Başkanlığı, il belediyeleri açısından bakıldığında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından oluşturulan Üçlü Hat modeline göre dış güvence sağlayıcı bir kurum olarak hizmet vermektedir. Bunun yanı sıra, belediyelerin bünyesinde iç denetim birimleri bulunmakta ve bu birimler üçüncü hat rolleri kapsamında bağımsız ve tarafsız güvence ve tavsiye verme yükümlülüklerini taşımaktadırlar. Bu açıdan değerlendirildiğinde, gerek muhasebe hatalarının asgari seviyeye indirilmesi gerekse denetim raporları neticesinde Sayıştay Başkanlığı tarafından verilen denetim görüşlerinin olumlu olması amacıyla, muhasebe hatalarına yönelik benzer kapsamda denetim çalışmalarının belediyelerin iç denetim birimlerinde gerçekleştirilip aksiyon alınmasının sağlanmasının önleyici bir etkisinin olacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmayı takip eden diğer çalışmalarda Sayıştay Başkanlığı tarafından ilerleyen yıllarda tespiti yapılan konular incelenerek aksiyonların gelişim sürecinin takip edilebileceği benzer bir çalışma ilçe belediyeleri üzerinde de yapılarak elde edilen sonuçlar çalışmamızın sonuçları ile karşılaştırılabilir. Bulguların konularına göre sınıflandırılarak takip edilmesi alınabilecek aksiyonların verimli bir şekilde hayata geçirilmesine katkı sağlayacaktır.

**KAYNAKÇA**

- Açık, S. (2013). Muhasebede hata ve hilelerin vergi hukuku açısından incelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 351-366.
- BDS 450 (2019). Bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında belirlenen yanlışlıkların değerlendirilmesi. [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS\\_450.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS_450.pdf). (Erişim Tarihi: 10.07.2022).
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin kara deliği hile: Çalışan hileleri*. 3.Basım, Alfa Basım Yayın Dağıtım.
- Doğan, Z. & Nazlı, E. (2015). Muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğunun tespitine yönelik bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 195-212.
- Durmuş, C. N. & Taş, O. (2008). *SPK düzenlemeleri ve 3568 sayılı mevzuat kapsamında denetim*. Alfa Yayınları.
- Gökoğlan, K., Kök, M. & Altundağ, S. (2021). Muhasebede hatalar: Muhasebe meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Dicle Akademi Dergisi*, 1(1), 16-33.
- Halbouni, S.S., Obeid, N. & Garbou, A. (2016). Corporate governance and information technology in fraud prevention and detection: Evidence from the UAE. *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 589-628.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N. & Kılılı, M. (2013). İç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü üzerine bir alan çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- İşgüden Kılıç, B. & Anadolu, Z. (2018). Dijital çağın yarattığı muhasebe uygulamalarının muhasebe hilelerinin önlenmesine etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10. Yıl Özel Sayısı, 55-97.
- Jafarlı, R. & Gahramanlı, G. (2018). Hata, yaratıcı muhasebe ve hile ayrımı, muhasebe hilelerine karşı çözüm önerisi: Enron skandalı örneği. *Ünye İİBF Dergisi*, 2(1), 1-15.
- Karabayır, M. E. & Cengiz, S. (2016). Muhasebe hileleri yoluyla yapılan yolsuzluklarda bağımsız denetimin sorumluluğunun araştırılması: Kuzeydoğu Anadolu bölgesi uygulaması. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(14), 701-709.
- Karcıoğlu, R. & Öztürk, S. (2016). Muhasebe hileleri ile mücadelede kontrol öz değerlendirmenin rolü ve İSO 500 işletmelerinde bir uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(48), 21-44.
- Katkat Özçelik, M. (2018). Vergi kaçırma amaçlı muhasebe hileleri üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAV 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 493-517.
- Kepekçi, C. (1994). *İç kontrol sistemi*. 2.Baskı, Siyasal Kitapevi.
- BDS 450 (2019). Bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında belirlenen yanlışlıkların değerlendirilmesi. [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS\\_450.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS_450.pdf). (Erişim Tarihi: 18.07.2022).
- Kılılı, M. & Kutlu, H. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri hakkında algı ve tutumlarının incelenmesi: Osmaniye ilinde bir araştırma. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(1), 1-16.
- Laffin, M. & Gomes, T. (2013). The prevention of error and fraud in accounting. *International Journal of Advances in Management and Economics*, 2(5), 125-131.
- Othman, R., Aris, N.A., Mardizyah, A., Zainan, N. & Amin, N. (2015). Fraud detection and prevention methods in the Malaysian public sector: accountants and internal auditors perceptions, 7th International Conference on Financial Criminology, 28, 59-67.
- Ömürbek, V. & Durgunbücü, Ö. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri ile ilgili algılarının incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(4), 1251-1265.

- Özcan, M. & Bilen, H. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hilelerine yönelik algı farklılıkları. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(1), 177-201.
- Sayıştay Başkanlığı (2014). Performans denetimi rehberi. [https://www.sayistay.gov.tr/files/559\\_Performans%20Denetim%20Rehberi\\_v2.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/559_Performans%20Denetim%20Rehberi_v2.pdf). (Erişim Tarihi: 01.08.2022).
- Sayıştay Başkanlığı (2018). Düzenlilik denetim rehberi. SDR.1, 2018/4. [https://www.sayistay.gov.tr/files/562\\_Duzenlilik%20Denetim%20Rehberi%20v4.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/562_Duzenlilik%20Denetim%20Rehberi%20v4.pdf). (Erişim Tarihi: 03.08.2022).
- Sayıştay Kanunu (2010). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf>. (Erişim Tarihi: 05.08.2022).
- Segal, S.Y. (2016). Accounting frauds – Review of advanced technologies to detect and prevent frauds. *Economics and Business Review*, 2(16), 45-64.
- Türkiye Muhasebe Standartları Tebliği - TMS 8 Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar standardı. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS\\_8\\_2017.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_8_2017.pdf). (Erişim Tarihi: 11.08.2022).
- Uslu, M. C. & Özbay, D. (2020). Vergi mevzuatı çerçevesinde muhasebe hata ve hilelerine bakış: Muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir araştırma. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (63), 21-32.
- Yıldız, E. & Başkan, T.D. (2014). Muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçlar: BİST şirketleri üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 1-18.
- Yiğitler, M., Aktaş, R. & Kayalıdere, K. (2020). Silsile halindeki muhasebe hilelerinin etkileri ve finansal tablolara yansımaları: Bir örnek olay çalışması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2), 401-427.
- [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr) (Erişim Tarihi: 12.08.2022).
- [www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr) (Erişim Tarihi: 24.07.2022).

