

BELEDİYELERDE AYNİYAT İŞLEMLERİ MUHASEBE KAYITLARI VE DENETİMİ

Gıyasettin GÜRSES
Sayıştay Uzman Denetçisi

Belediye nakit saymanlıklarınca düzenlenen Hesap Özet Cetvelleri- nin incelenmesinde bazı hesapların hiç kullanılmadığı, bazı hesapların da yanlış kullanıldığı sıkça görülmektedir. Bu yazımızda muhasebe hatalarının çok yaygın olarak yapıldığı hesaplardan Ayniyatla ilgili olanlar konu edilecektir.

İç Anadolu Bölgemizin orta büyüklükteki bir il belediyesine ait olan Hesap Özet Cetveli aynen aşağıya alınmıştır.

..... BELEDİYESİ HESAP ÖZETLERİ CETVELİ

	1996 devri ve 1997 Yılı İşlemleri			
	T o p l a m ı		1998 Yılına Devir	
Hesabın Adı	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Banka Cari Hesabı	1166819846309	1140586703435	26233142874	
Tem. Mekt. Em. Hes.		3351670504		3351670504
Tem. Mek. Hesabı	3351670504		3351670504	
Bütçe İçi Av. Kredi H	1188285443710	1188285443710		
Kişi Borçları Hes.	3019126407	1245000000	177412640	
Bütçe Em. Hes.	206342737800	345248906792		138906168992
Adi Emanet Hesabı	150387200144	549213704636		398326504492
Bütçe Giderleri Hes.	1406495997234	200000000		
Gelir Tahak. Hes.	1166740871262	1208860997917		42120126655
Gelir Tah. Borçlular H	1228865446917	1165298048262	63567398655	
Bütçe Geliri Hesabı	85800616	1165298048262		
Genel Sonuç Hes.	246694382615	487778132203		
T O P L A M	5698131623518	5698131623518	582704470643	582704470643

Cetvelde yer alan hesaplara bir göz attığımızda:

Mutlaka kullanılması gereken hesaplardan bazılarının kullanılmadığı açıkça görülmektedir.

Muhasebe kayıtlarında kullanılmadığı belirlenen hesaplardan bazıları aşağıya alınmıştır.

A - Bankadan çekle yapılan ödemelerde kullanılması gereken

- Ödenecek Çekler Hesabı,

B - Bütçeden yapılan ödemelerde kullanılması gereken

- Ödenekler Hesabı

- Kullanılacak Ödenekler Hesabı

- Ödenekli Giderler Hesabı,

C - Belediye Bütçesi dışındaki kurum veya kuruluşlara nakdi veya aynı olarak verilen sermayeler ve bu sermayelerin işletilmesinden doğan kar ve zararlar ile iade olunan sermayelerin kaydedilmesi gereken ve borç bakiyesi veren,

- Sermaye Teşkili Hesabı,

D - Belediyelerce sermayesine iştirak edilen kuruluşların hisse senetleri ile bu hisse senetlerinden, satılmak, devredilmek, değerini tümüyle yitirmek ve tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılanların kaydedildiği, borç bakiyesi veren,

- İştirakler Hesabı,

E - Belediye adına tapuda kayıtlı arsa ve arazilerle bunların üzerinde bulunan sabit tesis, imalathane, atölye, bina, fabrika, depo ve benzeri taşınmazlar ve ilaveleri ile yapma veya satın alma yolu ile edinilen taşınmaz malların maliyet bedeliyle, yeniden değerlendirme yapılması halinde aradaki farklarla, satma, yıkılma gibi sebeplerle elden çıkarılan taşınmaz mallar, amortismanına tabi taşınmazlar için ayrılan amortismanlarla ilgili işlemlerin kaydedilmesi gereken ve daima borç bakiyesi veren,

- Taşınmaz Mallar Hesabı,

F - Belediyenin ihtiyacı için satın alınan veya kişiler tarafından bağışlanan demirbaş, mefruşat ve canlı hayvanlar ile bunlardan çeşitli nedenlerle elden çıkarılanların kaydedilmesi gereken ve daima borç bakiyesi veren,

- Taşınır Mallar Hesabı

G - Belediyenin ihtiyacını karşılamak üzere ambar ve atölyelerde depolanan üretimde kullanılan hammadde, yarı mamul ve mamul maddeler ile tüketim maddeleri ve dayanıklı tüketim maddelerinin giriş ve çıkışlarının kaydedilmesi gereken, daima borç bakiyesi veren,

- Stoklar Hesabı,

H - Belediyenin Taşınmaz ve Taşınır Mallar hesaplarında kayıtlı amortismanla tabi mallardan ilgili mevzuat gereği ayrılması gereken amortismanlar ile ayrılan bu amortisman tutarının Yenileme Fonuna aktarılma işlemlerinin kaydedileceği,

- Birikmiş Amortismanlar Hesabı,

I - Belediyelerce kendi malları olan Menkul Kıymetler, Sermaye Teşkilî, İştirakler, Taşınmaz Mallar, Taşınır Mallar ve Stoklar Hesabına Borç kaydedilen kıymetler ve bunlardan paraya çevrilen, başkalarına verilenler ile değer kayıplarının kaydedilmesi gereken,

- Değer Değişimleri Hesabı

gibi, daha birkaç hesap nedense belediye saymanlıklarınca kullanılmamaktadır.

Bu hesaplara, kullanılma alanlarında işlem bulunmadığından herhangi bir kayıt yapılmadığı da iddia edilemez. Yukarıda tek tek adını yazdığımız hesaplardan İştirakler Hesabı, Değer Değişimleri Hesabı ile ihtiyari olan Birikmiş Amortismanlar Hesabı dışındakiler hemen her belediye saymanlığında kullanılması şart olan hesaplardır.

Bu yazımızda yukarıda adı geçen hesaplardan;

A - TAŞINMAZ MALLAR HESABI

B - TAŞINIR MALLAR HESABI

C - BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI

D - DEĞER DEĞİŞİMLERİ HESABI

Hakkında kısa bir bilgi vererek, bu hesapların işleyişi, geçen yıl devri, yıl içi ve yıl sonu kayıtları ile devir cetvelleri ve tutanaklarına ilişkin bilgiler verilecek, ayrıca belediyelerin taşınır ve taşınmaz mallarının denetlenmesi hakkında açıklamalar yapılacaktır.

Stoklar Hesabı, mahiyeti bilinen bir hesap olduğu için burada açıklama yapılmamıştır.

I - MUHASEBE SİSTEMİ

Belediyelerin Muhasebe işlemlerinde uymak zorunda oldukları mu-

hasebe usul ve kuralları ile kullanacakları hesaplar, 24.9.1990 gün ve 20645 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan BELEDİYE BÜTÇE VE MUHASEBE USULÜ TÜZÜĞÜ ile 19.2.1994 gün ve 21854 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan BELEDİYE BÜTÇE VE MUHASEBE USULÜ YÖNETMELİĞİ'nde açıklanmıştır.

Yönetmeliğin 1. maddesinde aynen şöyle denilmektedir:

"Madde 1 - Bu Yönetmeliğin amacı: program bütçe esasına göre belediye gider ve gelir bütçesinin hazırlanması, bütçe kesin hesabının çıkartılması, yetkili kurullarda görüşülmesi muhasebe sistemlerinin düzenlenmesi ile belediyelerin bütün ayni ve nakdi mal varlığı hakkındaki kayıt ve işlemleri belirlemektir."

Yönetmeliğin diğer maddelerinde de Program Bütçe hakkında gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Getirilen bu yeni sistemle Devlet Muhasebesine benzer, ona paralel diyebileceğimiz bir düzenleme uygulamaya konulmuştur. Bunda amaç, eldeki olanaklarla (kullanılacak kaynaklarla) bu olanakların, tahsis edilecek iş ve hizmetlerin maliyetlerini saptayabilecek bir bütçe sistemi olan PROGRAM BÜTÇE sistemini uygulamaya koymaktır. Ne var ki, iş ve hizmetlerin maliyetini değil, programlanan zaman dilimi içerisinde en kaliteli ve en ekonomik bir şekilde gerçekleştirilmesini hedefleyen bu sistemin Devlet Bütçesinde de olduğu gibi, çok büyük kaynak sıkıntısı çeken ülkelerde ve kurumlarda uygulanmasının kolay olmadığını söylemek durumundayız. Yıllardır yurdumuzda uygulanmakta olan Devlet Bütçesine, Program Bütçe denmesi bizce doğru bir tanım değildir. Bizdeki uygulamaya Klasik Bütçe Sisteminin bir takım harcama grupları adı altında numaralanmasıdır denebilir.

Belirtilen nedenlerle getirilen bu muhasebe sistemiyle program bütçe uygulamasından elde edilmesi amaçlanan verileri alabileceğimizi söylemek güçtür.

Belediyelerde uygulanan muhasebe sistemi, ticari muhasebe sistemi olan Tek Düzen Muhasebe Sisteminden de farklıdır. Bir çok işlem, sistem gereği, daha fazla kayıt yapmayı gerektirdiğinden daha zor uygulanan bir sistemdir. Örneğin, Gider hesabı varken Ödenekli Gider Hesabı, Ödenekler Hesabı ve Kullanılacak Ödenekler Hesabının kullanılması gibi.

II - HESAPLARIN İŞLEYİŞİ

Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğinde, belediye muhasebe işlemlerinde kullanılan 45 adet hesap, isim, isim sayılıp, mahiyetleri ve kayıt usulleri geniş bir şekilde açıklanmıştır.

Yazı konumuz olan hesapların işleyiş ve kayıt usulleri Yönetmelikte aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

A - TAŞINMAZ MALLAR HESABI

Taşınmaz mal nedir. Sözlük anlamı "yerinde sabit olan" şeylerdir.

Kamu mülkiyeti açısından ise Türk Medeni Kanunundaki tarifi esas almamız gerekmektedir. Medeni Kanunun ilgili hükümleri çerçevesinde tescile tabi olan taşınmaz malları;

- Arazi,
- Tapuya tescili gereken bağımsız ve sürekli haklar,
- Bağımsız bölümler, olarak sıralayabiliriz.

Taşınmaz Mallar Hesabı Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğinin 87. maddesinde yer almaktadır. Bu hesaba,

a) Borç Kaydedilecek İşlemler :

- Daha önce bu hesaba kaydı yapılmamış ve belediyenin sahibi bulunduğu, tapuda belediye adına kayıtlı olan arsa, arazi, bina vb. sabit tesisler,
- Satın alma, yaptırma, kamulaştırma, bağış, ölüme bağlı tasarruf, kamu kuruluşlarından yapılan terk vs. gibi çeşitli nedenlerle edinilen taşınmaz mallar,

Rayiç bedelleri üzerinden bu hesaba BORÇ, Değer Değişimleri Hesabına ALACAK yazılır.

- Çeşitli nedenlerle yeniden değerlendirme yapılması hallerinde arsa, arazi, bina vb. sabit tesislerin yeni kıymetleri ile eski kıymetleri arasındaki fark (artma) topluca bu hesaba BORÇ, Değer Değişimleri Hesabına ALACAK yazılır. Azalma varsa tersi yazılır.

- Taşınmaz malın Ekonomik ömrünü ve hizmet kapasitesini artıran, ileri çağdaş teknolojinin gerektirdiği iyileştirme harcamaları da bu hesaba BORÇ, Değer Değişimleri Hesabına ALACAK yazılır.

Yapılan işlemlerde banka, ödenecek çekler, ödenekler, ödenekli giderler, bütçe giderleri gibi hesapların ilgisine göre kullanılacağı da unutulmamalıdır.

Daima Borç Bakiyesi veren bu hesabın borç artışı ertesi yıla devredilir.

b) Alacak Kaydedilecek İşlemler:

- Satış, devir veya başka nedenlerle belediyelerce elden çıkarılan taşınmaz mallar, kayıtlı tutarları üzerinden bu hesaba ALACAK, yazılır. Elden çıkarılma karşılığında alınan bir bedel varsa bu bedelin Banka veya Kasa Hesabına BORÇ, Bütçe Gelirleri Hesabına ALACAK kaydedileceği unutulmamalıdır.

- Ortaya çıkan kıymet değışikliğı (azalma) ve benzeri nedenlerle hesap kayıtlarından çıkarılması gereken miktarlar bu hesaba ALACAK, Değer Değişimleri Hesabına BORÇ yazılır.

- Amortismanına tabi taşınmaz mallar için ayrılan amortisman tutarları ay sonlarında bu hesaba ALACAK, Değer Değişimleri Hesabına BORÇ, ayrıca Bütçe Giderleri Hesabına BORÇ, Birikmiş Amortismanlar Hesabına ALACAK yazılır.

B - TAŞINIR MALLAR HESABI

Taşınır mal nedir. Yönetmelikte taşınmaz mal olarak tanımlananlar ile, Stok Hesabına kaydedilecek ham, mamul ve yarı mamul maddeler vb. dışında kalan; Belirli bir süreye bağlı olmaksızın uzun zaman korunan ve kullanılan eşya ve döşeme ile canlı hayvanlar taşınır mal olarak tanımlanmaktadır. En iyi tanımı Ayniyat Yönetmeliğinde yapılmıştır.

a) Borç Kaydedilecek İşlemler:

- Belediye adına kaydı bulunmayan, daha sonra belediyenin malı olduğu tespit edilen mallar rayiç bedel üzerinden; belediyeye bağışlanan bütün taşınır mallar rayiç bedelleri üzerinden, bu hesaba BORÇ, yazılır.

- Herhangi bir nedenle yeniden değerlendirme yapıldığı takdirde taşınır malların eski değerleri ile yeni değerleri arasındaki fark (artış) topluca, bu hesaba BORÇ, Değer Değişimleri Hesabına ALACAK yazılır.

- Yıl içerisinde satın alma, yaptırma vb. nedenlerle elde edilen taşınır mallar, maliyet bedeli üzerinden , bu hesaba BORÇ, Değer Değişimleri Hesabına ALACAK yazılır.

- Taşınır malların kullanma sürelerini yani ekonomik ömürlerini uzatan, hizmet ve faaliyet kapasitelerini artıran harcamalar ile ileri teknoloji uygulama çalışmalarının gerektirdiği yenileme ve iyileştirme harcamaları, maliyet bedelleri üzerinden bu hesaba BORÇ yazılır.

Daima Borç Bakiyesi veren bu hesabın borç artığı ertesi yıla devredilir.

b) Alacak Kaydedilecek İşlemler:

- Satılan, devredilen veya herhangi bir nedenle elden çıkarılan taşınır mallara ait tutarlar ile kıymet değışikliğı ve benzeri nedenlerle hesaplardan düşülmesi gereken miktarlar bu hesaba ALACAK, Değer Değişimleri Hesabına BORÇ, yazılır. Elden çıkarma karşılığında alınan bedel de Bütçe Gelirleri Hesabına ALACAK, ilgisine göre Banka veya Kasa Hesabına BORÇ yazılır.

- Amortismanına tabi taşınır mallar için ayrılmış olan amortisman tutarı bu hesaba ALACAK, Değer Değişimleri Hesabına BORÇ; ayrıca Birikmiş Amortismanlar Hesabına ALACAK, Bütçe Giderleri Hesabına BORÇ yazılır.

C - BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI

Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü'nün 85. maddesinde, belediyelerin sahibi oldukları, Taşınır ve Taşınmaz Mal Hesaplarında kayıtlı değerleri için amortisman ayırıp ayırmamakta serbest oldukları belirtilmiştir.

Bu nedenle belediyeler, belirli bir süreye bağlı olmaksızın uzun zaman korunan ve kullanılan taşınmazları ile kısaca demirbaş eşya ve döşeme diye de tanımlanan, kendi malları için isterlerse amortisman ayırabilecek, istemezlerse ayırmayabileceklerdir. Amortisman ayırmak isterlerse Birikmiş Amortismanlar Hesabını kullanacaklardır. Amortisman ayırmak istemedikleri taktirde Birikmiş Amortismanlar Hesabı kullanılmayacaktır.

a) Alacak Kaydedilecek İşlemler:

Taşınmaz Mal ve Taşınır Mal Hesaplarında kayıtlı olan mallar için kanun, tüzük, yönetmelik ve kanunların verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan Maliye Bakanlığı genelgeleri uyarınca ayrılması gereken amortisman tutarları bu hesaba ALACAK, Bütçe Giderleri Hesabına BORÇ, ayrıca ilgisine göre Taşınır veya Taşınmaz Mallar hesabına ALACAK, Değer Değişimleri Hesabına BORÇ kaydedilir.

b) Borç Kaydedilecek İşlemler:

Birikmiş Amortismanlar Hesabının alacağında toplanan tutarlar ay sonlarında toplu olarak bu hesaba BORÇ, Bütçe Gelirleri Hesabına Yenileme Fonu olarak ALACAK kaydedilir.

Yenileme Fonunun, "Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ekonomik ömrünü doldurması, teknolojik gelişme, kaza, doğal afet, yangın ve diğer nedenlerle yenilenmesi için oluşturulan bir fon" olduğunu hatırlamamızda yarar vardır.

D - DEĞER DEĞİŞİMLERİ HESABI

Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğinin 91. maddesinde düzenlenen bu hesaba, belediye malı olan, menkul kıymetler, taşınır ve taşınmaz mallar, stoklar, iştirakler ve sermaye olarak verilen değerlerde bir azalma var ise azalan miktar BORÇ, yazılır. Belediye malı menkul kıymetler, taşınır ve taşınmaz mallar, stoklar, iştirakler ve sermaye olarak verilen değerlerde bir artma varsa artan miktar ALACAK yazılır.

Değer Değişimleri Hesabı BORÇ BAKİYESİ veriyor ise, bu hesaba kaydedilen belediye mallarının değerinde AZALMA olduğu, ALACAK BAKİYESİ veriyor ise, belediye mallarının değerinde ARTMA olduğu görülecektir.

Değer Değişimleri Hesabının yıl sonu borç veya alacak bakiyesi, Devir Cetveline alınmaz ve ertesi mali yıla devredilmez.

Ertesi yıla devir yapılmayacağı halde bazı belediyelerin Hesap Özet Cetvelindeki tutarsızlığı gidermek için tutarsızlık kadar bir miktarda bu hesaba devir yazarak kendilerince dengeyi sağladıkları da görülmektedir.

MEVCUT DURUM

Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğinde; belediyelerin mallarına ilişkin olarak yukarıda kısaca açıkladığımız kayıt şekilleri dışındadır;

1- Beşinci Bölümde Menkul Kıymetler ve Defter Kayıtları başlığı altında 111-114. maddelerde menkul kıymet kapsamına giren değerler açıklanmış, taşınır ve taşınmaz mallardan ve devrinden hiç söz edilmemiştir.

2- Açılış Kayıtları başlıklı 191. maddede, devir veren hesapların devir miktarları için (taşınır ve taşınmaz malların da dahil edildiği) 58 örnek numaralı devir cetvelinin düzenleneceği, devreden bu miktarların da açılış kayıtlarında Yılından Devreden sütununun borç ya da alacak hanesine devreden miktar olarak kaydedileceği belirtilmiştir.

3- Yıl Sonu Sayımlarına ilişkin 196-197. maddelerinde, sayımı yapılacak değerler ile kullanılacak tutanaklar açıklanırken taşınır ve taşınmaz mallardan söz edilmemiştir.

4- Yönetim Dönemi Hesabı Başlıklı bölümünde yer alan 198-199. maddelerinde Menkul Kıymetler Müfredat Cetvelinin dahi Sayıştay'a gönderileceği belirtildiği halde Taşınır ve Taşınmaz Mal Sayım Tutanaklarından burada da hiç söz edilmemiştir.

5- Yürürlükteki Diğer Mevzuata Yollama başlıklı 207. maddesinin (D) fıkrasında ise ; belediyelerin Taşınır ve Taşınmaz malları ile Stok malları hakkında Ayniyat (Mal) Yönetmeliğine göre işlem yapılacağı belirtilmiştir.

Adı geçen Yönetmelikte yukarda 5 fıkra halinde saydığımız hususlar dışında Taşınır ve Taşınmaz Mallar, (Taşınmazlar, Demirbaş Eşya, Mefruşat ve Tüketim Malları) hakkında herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

Bu nedenle Belediyede görevli nakit saymanları, taşınır ve taşınmaz mallar konusuna yeterli önemi vermemekte, bu işlemleri kendi görevleri olarak benimsememekte, yukarıdaki örnekte olduğu gibi muhasebe kayıtlarını dahi yapmayabilmektedirler.

Taşınır ve taşınmaz mal hesaplarına ilişkin Sayıştay sorgusu aldıklarında da nedense şaşırılmaktadırlar.

24.9.1990 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren BELEDİYE BÜTÇE VE MUHASEBE USULÜ TÜZÜĞÜ' nün ;

Sorumlu Sayman başlıklı 41. maddesinde:

" Gelirleri toplama, nakit ve malları saklama, giderleri hak sahiplerine ödeme ve teslim, bu işlerle ilgili her türlü giderlerle bunlara bağlı bütün nakit ve mal işlemlerini yapan ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı verenlere Sayman denir.

Nakit saymanı ve mal saymanı olmak üzere iki türlü sayman vardır. Bağımsız nakit ve mal saymanı bulunmayan yerlerde belediye hesap işleri müdürleri veya muhasipleri belediyelerin sahip olduğu nakit ve malların sorumlu saymanıdır."

Mal Muhasebesinin Kapsamı başlıklı 83. maddesinde:

" Mal Muhasebesi;

A) Üretimde kullanılan ilk maddeleri,

B) Tüketime mahsus her türlü eşya ve maddeleri,

C) Yapı ve tesislerle bunlara ilişkin her türlü madde ve malzemeleri,

D) Tıbbi madde ve malzemeleri,

E) Döşeme ve demirbaşları

Kapsar "

Mal Saymanının Sorumluluğu başlıklı 84. maddesinde:

" Belediyece idare edilen ambar, imalathane, ocak ve benzeri müesseselerden her birinde bulunacak, her türlü madde, eşya ve malzemeyle daire ve kurumlardaki demirbaş eşya ve döşeme, mal saymanına, bağımsız mal saymanı yoksa belediye saymanına teslim edilir. Sayman bu malların korunmasından giriş ve çıkış işlemlerinden sorumludur.

Ancak, malların niteliğinden ileri gelen ve usulüne göre saptanan eksilmelerden (firelerden) dolayı sayman sorumlu tutulamaz."

Mal Yönetim Dönemi Hesabı başlıklı 86. maddesinde:

" Mal saymanlarının yönetim dönemi hesapları;

A) Geçen yıldan devredilen mallarla yılı içindeki girişleri,

B) Mali yıl içindeki çıkışlarla, gelecek yıla devredilecek malları,

C) Yılı içindeki değişimleri,

D) Kayıpları ve fireleri,

E) Envanter sonucu çıkan noksanlıkları ve fazlalıkları

Gösteren cetvellerle diğer bilgileri kapsar.

Her mal saymanı, kendisine teslim edilmiş olan malların cinsleri itibarıyla giriş ve çıkışlarını gösteren yönetim dönemi hesabını belediye başkanlığına vermekle yükümlüdür."

Denilmiştir. Tüzüğün bu hükümlerine göre;

Bağımsız Mal Saymanı bulunan belediyelerde Mal Saymanları belediyelerin mallarını tüzüğün 86. maddesini de göz önünde bulundurarak Ayniyat Yönetmeliği Hükümlerine göre muhasebeleştireceklerdir.

Bağımsız mal saymanı bulunmayan belediyelerde ise belediye saymanları hem nakit hem de mal işlemlerini birlikte yürütecekler, nakit saymanlığı ile ilgili işlemleri Yönetmelik hükümlerine göre, Mal işlemlerini de Ayniyat Yönetmeliği hükümlerine göre yürüteceklerdir.

Yasal düzenleme bu şekilde olduğu halde uygulamada yukarıda açıkladığımız gibi, özellikle Ayniyat Yönetmeliği hükümlerine uyulmamaktadır. Nakit saymanları ayniyat işlemlerinin kendilerini ilgilendirmediklerini ileri sürmektedirler.

Bu yasal durum karşısında, ayniyat saymanlıklarının incelenmesi konusunda açık bir düzenleme bulunmadığından Sayıştay'ca belediyelerin ayniyat saymanlığı hesapları incelenmemektedir.

İçişleri Bakanlığı Denetim elemanlarınca da belediyelerin ayniyat hesapları incelenmediğinden, bu alanda büyük bir denetim boşluğu bulunmaktadır.

Bu denetim boşluğunun en kısa zamanda doldurulması gerekmektedir.

Ülkemizde 1999 yılı itibariyle:

- 15 Büyükşehir,
- 56 Büyükşehir İlçe ,
- 21 Büyükşehir alt kademe,
- 65 İl,
- 793 İlçe,
- 2265 Belde,

olmak üzere toplam 3215 adet belediye bulunmaktadır. Bunun % 70 inden fazlasında yukarıda açıklanan veya benzeri hatalı ve yanlış uygulamaların bulunduğu üzülmektedir.

BELEDİYE AYNİYAT İŞLEMLERİ VE AYNİYAT SAYMANLIĞI HESABI

832 sayılı Sayıştay Kanununun geçici 8. maddesi ile atıfta bulunulan 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanununun 68, 69, 70. maddeleri ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 119. maddesi ile belediyelerin sayman hesapları ile kesin hesaplarının ikinci derecede Sayıştay'ın inceleme ve yargılamasına tabi olduğu hükmü getirildiği halde, bu idarelerin ayniyat

hesaplarının Sayıştay'ca inceleneyeceği ve yargılanacağı hakkında yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu nedenle de Belediyelerin Ayniyat Saymanlığı Hesapları Sayıştay'ca incelenmediğinden belediyelerden, bu gün için ayrıca ayniyat hesabı istenilmemektedir. Sayıştay'ın belediye ayniyat saymanlığı hesaplarını incelememesi nedenleri, ayrı bir inceleme ve yazı konusu olduğundan burada ele alınmamıştır.

Açıklanan durum karşısında; Belediyelerin ayniyat saymanlığı hesabının incelenmemesi ile Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğinde, nakit saymanlığı işlemleri arasında yer alan ve yukarıda kısaca açıklamaya çalıştığımız Taşınır ve Taşınmaz Mal Hesapları ile bunlarla birlikte işleyen hesapların, önceki yıldan devir, yıl içinde giriş - çıkış ve ertesi yıla devir işlem ve kayıtlarının incelenmesini birbirleri ile karıştırmamak gerekir.

Tüketim malları ile taşınır ve taşınmaz malların (demirbaş eşya, mefruşat) alımı, kullanımı, elden çıkarılması tamamen birbirlerinden farklı işlem ve uygulamaları gerektirmektedir.

Bina ve arazi alım ve satımı , taşıt alımı, demirbaş alımı işlemleri ilgisine göre; Bütçede ödeneğinin yer almasına, meclis kararına , Valilik onayına, İçişleri Bakanlığı onayına, Bakanlar Kurulu Kararına, Taşıt Kanunu hükümlerine uyulmasına ve hatta var ise Başbakanlık Tasarruf Genelgesine uyulmasına bağlı olduğu halde; tüketim malı alımında, sadece satın alma komisyonu (encümen) kararı yeterli olabilmektedir.

Örneğin, 9.6.2000 gün ve 2000 / 864 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile hangi belediye, il özel idareleri ve birliklerin hangi cins taşıtları alabilecekleri belirlenmiştir.

Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü'nün 86. maddesine göre ,müstakil mal saymanı var ise onun tarafından, yok ise nakit saymanı tarafından düzenlenecek Mal Yönetim Dönemi Hesapları,

- Geçen yıldan devredilen mallarla yılı içindeki girişleri,
- Mali yıl içindeki çıkışlarla, gelecek yıla devredilecek malları,
- Yılı içindeki değişimleri,
- Envanter sonucu çıkan noksanlıkları ve fazlalıkları,

Gösteren cetvellerle diğer belgelerden oluşmaktadır.

Ayniyat Yönetmeliği de benzer cetvellerle belgeleri öngördüğünden, Taşınmaz Mallar Hesabı, Taşınır Mallar Hesabı ve Stoklar Hesabında kayıtlı olan tüm malların,

- Geçen yıl devirleri,

- Yılı içinde giriş ve çıkışları,
- Ertesi yıla devirleri ve
- Sayım tutanaklarına ilişkin tüm cetvel ve belgelerin ilgili saymanca düzenlenmesi bir zorunluluktur.

Yönetmelikler gereği düzenlenmesi gereken bu cetvellerin yıl sonundaki mevcudunu gösteren sayım tutanaklarının nakit saymanlığı hesabı içinde yönetim dönemi hesabı cetvelleri arasına alınarak Sayıştay'a gönderilmesinin sağlanması kanımızca zorunluluktur. Sayıştay Denetçilerinin de bu cetvelleri isteyip incelemeleri gerekir. Aksi halde belediye malları denetim dışında kalacaktır.

Menkul Kıymetler Müfredat Cetvelinin dahi, hem Belediye Muhasebe Usulü Yönetmeliğinde hem de Sayıştay Denetçi ve Raportörlerinin Denetim ve Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelikte, Yönetim Dönemi Hesabı Cetvelleri arasında sayılmasına karşılık, mutlaka borç artığı veren yukarıda saydığımız mal hesaplarına ilişkin devir tutanaklarının her iki yönetmelikte de sayılmaması büyük bir eksikliktir.

Belediye mal saymanlıklarının denetlenmediği de düşünüldüğünde bu eksiklik çok büyük bir önem kazanmaktadır.

Belediyelerin muhasebe işlemleri yürürlüğe konulan Yeni tüzük ve yönetmelik ile Devlet Muhasebe işlemlerine paralel hale getirilmiştir. Devlet Muhasebesinde taşınır ve taşınmaz mal işlemleri nakit saymanlığı işlem ve hesapları arasında yer almamıştır. Bunun nedeni taşınır ve taşınmaz malların Ayniyat Yönetmeliğine tabi olarak sıkı bir kayıt altına alınması ve tüm Devlet Ayniyat Saymanlarının Sayıştay'a hesap verme mecburiyetinde bulunmalarıdır.

Belediyelerde ise uygulanmak zorunda olunan Tüzük ve Yönetmelik gereği, bu gün için Sayıştay'a Ayniyat Hesabı verme mecburiyeti yoktur. Ancak nakit saymanlığı işlemlerinde Taşınmaz Mallar, Taşınır Mallar ve Stok Hesaplarını kullanma mecburiyeti bulunmaktadır.

Belirtilen nedenlerle Devlet muhasebesine tabi olan birimlerde taşınır ve taşınmaz mal hesapları nakit hesapları arasında incelenmiyor diye belediyelerde de bu usulün benimsenmesi düşünülemez. Çünkü hem düzenleme ve amaçlar farklıdır, hem de Devlet Muhasebesinin uygulandığı alanlarda taşınır ve taşınmaz mal hareketleri denetim dışında kalmamaktadır.

Belediyeler bugün Sayıştay'a Ayniyat Hesabı vermedikleri için nakit hesaplarının incelenmesinde, mal hareketlerinin, en azından yıl sonu sayım tutanakları üzerinden incelenmesi, belediye mallarının denetlenmesindeki boşluğu bir ölçüde doldurabilir.

Belediye hesaplarını incelemekle görevli denetim organlarının, inceleme programlarını ve faaliyetlerini mevcut duruma göre ayarlamaları, çok

büyük rakamlara ulaşan belediye mallarının denetim dışında kalmasına yol açabilecek düzenlemeleri ve uygulamaları göz ardı etmemeleri gerekmektedir.

Buraya kadar olan açıklamalarımızı kısaca özetlersek;

1- Belediyelerde Muhasebe kayıtları Devlet Muhasebe Sistemine paralel bir sistemle yürütülmektedir.

2- Devlet Muhasebesinde mal işlemleri nakit saymanlıklarının muhasebe

kayıtlarında izlenmemekte, ayrı bir Ayniyat Saymanlığı tarafından yürütülmektedir ve bu saymanlar da Sayıştay'a Yönetim Dönemi Hesabı vermektedirler.

3- Belediyelerde muhasebe sistemleri uyarınca, mal işlemleri nakit saymanlığı kayıtlarında yer alan; Taşınmaz Mallar, Taşınır Mallar, Stok Hesabı, duruma göre Birikmiş Amortismanlar ve Değer Değişimleri Hesaplarında izlenmekte, Belediyelerde görevli olan müstakil ayniyat saymanları veya nakit ve ayniyat saymanlıklarını birlikte yürüten saymanlar, Sayıştay'a Ayniyat Saymanlığı hesabı vermemektedir.

4- Devlet Muhasebesinde olduğu gibi Belediyelerde de Sayıştay'a verilecek Yönetim Dönemi Cetvelleri arasında Mal hesaplarına ilişkin devir tutanaklarına yer verilmemiştir. Bu durum Belediyelerde mal işlemlerine ilişkin olarak denetim boşluğu yaratmaktadır.

5- Mal hesaplarına ilişkin olan bu denetim boşluğu, nakit saymanlığı hesabının incelenmesi esnasında, Söz konusu hesapların kullanılıp kullanılmadığı, kullanılmış ise kayıtlarının doğru olup olmadığı araştırılıp, devir tutanakları istenerek kontrol edilmesi suretiyle doldurulmaya çalışılmalıdır.

SONUÇ

Mevcut mevzuat hükümleri ve yukarıdaki açıklamalarımız çerçevesinde;

A- Belediye saymanlık hesaplarını incelemekle görevli denetim elemanlarının özellikle Sayıştay Denetçilerinin, Taşınır Mallar, Taşınmaz Mallar ve Stok Hesaplarının geçen yıl devirlerini, bütün yıl içi işlem ve muhasebe kayıtlarını, ertesi yıla devirlerini yakından incelemelerinin,

B- Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğinin 199. maddesinde değişiklik yapılarak, Sayıştay'a gönderilecek Yönetim Dönemi Hesabı Cetvelleri arasına

- Taşınır Mallar Müfredat Cetvelleri,
- Taşınmaz Mallar Müfredat Cetvelleri ile,

- Stok Hesabı Devir Cetvelleri'nin,
İlave edilmesinin.

C- Sayıştay Denetçi ve Raportörlerinin Denetim ve Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesinin III numaralı bendinde değişiklik yapılarak yukarda (B) fıkrasında belirttiğimiz üç cetvelin ilave edilmesinin çok yararlı ve zorunlu olduğu düşünölmektedir. ◆