

Belediye Muhasebe Sisteminde Yapılan Hesap Hataları

Bu makalede, belediyelerin muhasebe sistemlerinde genellikle yapılan veya yapılması muhtemel kayıt hataları değerlendirilmiştir.

Belediye Muhasebe Sisteminde Yapılan Hesap Hataları

Mehmet KOYUNCU

İçişleri Bakanlığı Kontrolörü

1. Giriş

Belediyelerin muhasebe iş ve işlemleri Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerinde belirtildiği şekilde mali hesaplara kaydedilmektedir. Muhasebe kayıt sisteminde söz konusu yönetmelik ve ilgili mevzuat hükümlerine aykırılık teşkil eden işlemler yapılabilmektedir. Muhasebe hataları genellikle dikkatsizlik, unutkanlık veya bilgisizlik sebebiyle yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe kayıtlarında yapılacak yanlışlıklar belediye bilançosunun hatalı bilgiler içermesine, gelir ve gider hesaplarının dönem sonu kar/zarar durumunu etkilemesine, ayrıca yapılacak olan mali denetimlerde ilgili kişiler hakkında sorumluluk doğurabilecektir. Anılan sebepler nedeniyle bu yazıda belediyelerin muhasebe kayıt sisteminde yapılabilecek hesap hatalarından bazıları madde madde ele alınacaktır.

1.1. Kiraya Verilen Duran Varlıklar

Belediye tarafından kiraya verilen duran varlıkların 990 Kiraya Verilen Duran Varlık Hesabı, 993 Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabı ve 999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabında izlenmesi gereklidir.

Bu kapsamda, kiraya verilen duran varlıklar kayıtlı değerleri üzerinden 990 Kiraya Verilen

Duran Varlık Hesabına borç ve 999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına alacak kaydedilecektir. Kiraya verilen duran varlıklardan elde edilen kira ve irtifak hakkı gelirleri ise 993 Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabında takip edilecek olup, hesaba ilişkin borç kayıtları; kira veya irtifak hakkı sözleşmesinde belirtilen bedelin, sözleşmenin sonunda ve tek seferde peşin olarak tahsil edilecek olması halinde, toplam kira ya da irtifak hakkı bedeli sözleşmenin başında bu hesaba borç, 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir. Bir yıldan daha uzun süreli sözleşmelerde, kira veya irtifak hakkı bedelinin, sözleşme süresi içinde belirli dönemlerin sonunda taksitler halinde tahsil edilecek olması halinde ise, toplam kira ya da irtifak hakkı bedelinin ilgili döneme düşen kısımları, bu hesabın bölümlenmiş yardımcı hesabına borç, 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir. Dönem sonunda bu hesabın bölümlenmiş yardımcı hesaplarında kayıtlı tutarlar, sürelerin güncellenmesi amacıyla bu hesaba borç ve alacak kaydedilecektir.

Hesaba ilişkin alacak kayıtları ise; kira veya irtifak hakkı sözleşmesinde belirtilen bedelin, sözleşmenin sonunda ve tek seferde peşin olarak tahsil edilmesi halinde, toplam kira ya da irtifak hakkı bedeli bu hesaba alacak, 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına borç kaydedilir. bir yıldan daha uzun süreli sözleşmelerde kira veya irtifak hakkı bedelinin, sözleşme süresi içinde belirli dönemlerin sonunda taksitler halinde tahsil edilmesi halinde, toplam kira ya da irtifak hakkı bedelinin ilgili döneme düşen kısımları bu hesabın bölümlenmiş yardımcı hesabına alacak, 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına borç kaydedilir. Dönem sonunda bu hesabın bölümlenmiş yardımcı hesaplarında kayıtlı tutarlar, sürelerin güncellenmesi amacıyla bu hesaba alacak ve borç kaydedilir.

1.2. Vadeli Mevduatlardan Elde Edilen Faiz Gelirleri

Belediyelerin vadeli mevduat hesaplarından elde ettiği faiz gelirleri brüt tutarlar üzerinden muhasebeleştirilmelidir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Gayri safilik ilkesi" başlıklı 39'uncu maddesine göre; gelir ve giderler, herhangi bir düzenleme veya standart ile aksi kararlaştırılmadıkça netleştirilmeden kaydedilmelidir.

Aynı yönetmeliğin "Faaliyet Sonuçları Tablosu ilkesi" başlıklı 6'ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde ise, kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin gelir ve gider işlemlerinin, tahakkuk esasına dayalı olarak gelir ve gider hesaplarında izleneceği; gelir ve gider hesaplarının, bütçe ile ilgili olsun veya olmasın, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereği tahakkuk eden her türlü gelir ve giderin kaydına mahsus olduğu

belirtilmiştir.

Yönetmeliğin düzenlemesine göre, tahakkuk eden faiz gelirlerinin stopaj kesintisi yapılmadan önceki brüt tutar üzerinden 600 Gelirler Hesabında, buna ilişkin olarak stopaj yapılan vergi ve benzeri giderlerin de 630 Giderler Hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

1.3. Tahsis Edilen Taşınmazlar

Belediyeler tarafından diğer kamu kurum ve kuruluşlara tahsis edilen taşınmazların “500 Net Değer Hesabında” takip edilmesi gereklidir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 189 ve 191'inci maddelerine göre, tahsise konu edilen arazi ve arsalar, tahsis eden kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değer üzerinden “250 Arazi ve Arsalar Hesabına” alacak, “500 Net Değer Hesabına” borç; tahsise konu edilen yeraltı ve yerüstü düzenleri tahsis eden kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değer üzerinden “251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabına” alacak, “500 Net Değer Hesabına” borç ayrıca, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarı “500 Net Değer Hesabına” alacak kaydı yapılarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

1.4. Faiz Gelirlerinin Dönemler İtibarıyla Kaydedilmesi

Bankalardan kullanılan kredilere ilişkin faiz tutarlarının dönemsellik ilkesi gereği borçlanma maliyetlerinin ilgili oldukları dönemler itibarıyla muhasebeleştirilmesi gereklidir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin ‘Borçlanma ve borçlanma maliyetleri’ başlıklı 35'inci maddesinde, borçlanma maliyetlerinin ilgili oldukları dönemde gider, nakden veya mahsuben ödendikleri zaman ise bütçe gideri olarak kaydedileceği; ‘Faiz giderleri ve faiz gelirleri’ başlıklı 36'ncı maddesinde ise kamu idarelerinin yaptıkları borçlanmalar dolayısıyla tahakkuk eden faizlerin, ilgili oldukları dönemlere gider yazılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, 381 ve 481 nolu gider tahakkukları hesaplarının tutulması gerekmektedir.

1.5. Yol Yapım, Bakım ve Onarım Giderleri

Yol yapım, bakım ve onarım işleri kapsamında yapılan harcamaların, 251Yeraltı ve Yerüstü Düzenler Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 190'ıncı ve 191'inci maddeleri gereğince; herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilen yapıların 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenler Hesabına, bu hesapta izlenen yeraltı ve yerüstü düzenlerinin iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin arttırılmasına ilişkin olarak bütçeye gider kaydıyla yapılan harcama tutarları da bu hesaba kaydedilecektir.

1.6. Kullanım Ömrünü Tamamlamış Duran Varlıklar

Kullanım ömrünü tamamlamış tesis, makine, cihazlar veya taşıtlar gibi duran varlıkların, ilgili duran varlık hesabında değil de 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesi gereklidir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 224'üncü maddesinde 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının kullanım amacı "Bu hesap, çeşitli nedenlerle kullanıma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılır." şeklinde açıklanmıştır. Örneğin, anılan Yönetmeliğin 197'nci maddesine göre; kazaya uğrama, eskime veya ekonomik ömrünü tamamlama gibi nedenlerle taşıt olma vasfı ortadan kalkan taşıtlar, kayıtlı değerleri üzerinden 254 Taşıtlar Hesabına alacak, 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç; ayrılmış olan amortisman tutarı 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedilecektir.

1.7. Geçici Kabulü Yapılan Yatırımlar

Yapım süresince oluşan giderlerin takibi amacıyla 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına kaydedilen tutarların, geçici kabulün gerçekleştirilmesiyle ilgili varlık hesabına aktarılması gereklidir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 204 ve 205'inci maddelerinde bahse konu olan işlemlere ilişkin kayıtların nasıl yapılacağı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre geçici kabul tutanağı imzalandığı tarihte 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında takibi yapılan tutarlar, ilgisine göre 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabına veya 252 Binalar Hesabına aktararak muhasebeleştirilecektir.

1.8. Satışı Yapılan Taşınmazların Varlık Hesabından Terkini

İhale yoluyla satışı yapılan taşınmazların varlık hesabından terkininin ihale bedeli üzerinden değil kayıtlı değeri üzerinden yapılması gerekir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 250 Arsa ve Araziler Hesabının işleyişini düzenleyen 189'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendine göre; satılan arsa ve arazilerin kayıtlı değeri üzerinden 250 Arsa ve Araziler Hesabına alacak; satış bedeli 100 Kasa Hesabı veya 102 Bankalar Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç, satış bedeli ile kayıtlı değeri arasındaki olumlu fark 600 Gelirler Hesabına alacak; olumsuz fark ise 630 Giderler Hesabına borç kaydedilecektir.

1.9. Yüklenici Vergi Borcunun Kaydı

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereğince yüklenici firmalara yapılan hakediş ödemelerinden yapılan vergi borcu kesintilerinin 320 Bütçe Emanetleri Hesabında değil 333 Emanetler Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 333 Emanetler Hesabını düzenleyen "Hesabın niteliği" başlıklı 260'ıncı maddesinde; "(1) Bu hesap, emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlenmesi için kullanılır." hükmü, "320 Bütçe Emanetleri Hesabının Niteliği" başlıklı 248'inci maddesinde ise; "Bu hesap grubu, ödeme emri belgesine bağlandığı halde henüz hak sahiplerine ödenemeyen bütçe emanetleri ve mal alınıp, hizmet gördürülerek gider gerçekleşmiş olmakla birlikte ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen bütçeleştirilecek borçların izlenmesi için kullanılır." hükmü getirilmiştir.

Buna göre, gereğince yüklenici firmalara yapılan hakediş ödemelerinden yapılan vergi borcu kesintilerinin, 333 Emanetler Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Yüklenici firmalara yapılan hakediş ödemelerinden yapılan vergi borcu kesintilerinin 320 Bütçe Emanetleri Hesabına kaydedilmesi durumunda, Belediyenin mali tablolarında başka muhasebe birimleri adına kesilmiş vergi borcu değil de, nakit yetersizliği sonucu ödenemediğinden bütçe emanetlerine alınmış bir borç varmış gibi görünecektir.

Mahalli İdareler Detaylı Hesap planında 333.09 Başka Muhasebe Birimleri Adına Yapılan Kesintiler kodunun altında 01 koduyla Vergi Borcu olarak açılmış hesap kodu bulunmaktadır. Vergi borcu kesintileri için söz konusu hesap kodunun kullanılması gerekmektedir.

1.10. İller Bankası Sermaye Payları

İller Bankası tarafından belediye adına genel bütçe vergi gelirleri paylarından kesilen sermaye payı tutarları 240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında izlenmelidir.

6107 sayılı İller Bankası A.Ş. Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesinde her ay Maliye Bakanlığı ve İller Bankası tarafından dağıtılacak vergi gelirleri paylarının toplamı

üzerinden aylık olarak yüzde iki oranında kesilecek miktarın bankanın sermayesini oluşturduğu belirtilmiştir.

Diğer taraftan, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 180'inci maddesine göre; de her ay İller Bankası tarafından kesilen yüzde iki miktarın 240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına borç, 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830 Bütçe Giderleri Hesabına borç. 835 Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

1.11. Faaliyet Konusu Dışında Gerçekleştirilen Giderler

Belediyelerin iktisadi faaliyetleri dışında yürüttüğü hizmetler kapsamında yapmış olduğu giderlere ilişkin ödemiş olduğu katma değer vergisinin indirim konusu yapılmaması gerekmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabının niteliğini düzenleyen 153'üncü maddesinde; "Mahalli idareler, bir bedel karşılığı satmak üzere ürettikleri mal veya hizmetin üretim girdisi olarak satın aldıkları mal veya hizmetlere ilişkin olarak ödemiş oldukları Katma Değer Vergisini indirim konusu yaparlar. Bunun dışında kurumun satışa konu olmayan kamu hizmeti üretiminde nihai tüketici olarak kullanmak veya tüketmek üzere satın alınmış mal veya hizmet için ödenen Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılmaz ve bu tutarlar ilgili gider hesabı veya varlık hesabına yapılacak muhasebe kaydında maliyet bedeline ilave edilir." hükmü getirilmiştir.

Buna göre, tüketim amacıyla edinilen mallar için ödenen KDV indirim konusu yapılmayacak olup, malın maliyetine eklenecektir.

1.12. Taahhüt Edilen Yükümlülükler

Gider gerçekleşmemiş olsa dahi sözleşmeye dayanarak taahhüt edilen yükümlülüklerin, gider taahhütleri ile karşılığı hesaplarında izlenmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 451 ve 452'nci maddeleri gereğince; yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi mali yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen ve mevzuatı gereğince bunlara ilave edilen taahhüt tutarlarıyla bunlardan yerine getirilenler ve feshedilenler, sözleşme fiyatları üzerinden 920 Gider Taahhütleri Hesabı ile 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabında takip edilecektir.

1.13. Duran Varlıklara İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamalar

Maddi duran varlıklar için yapılan normal bakım ve onarım harcamaları doğrudan gider yazılabilecekken, varlığa yapılan değer artırıcı harcamaların doğrudan gider yazılmak yerine ilgili varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 187'nci maddesinde; maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyetin, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilmesi ve amortisman hesaplamasında dikkate alınması gerektiği, hüküm altına alınmıştır.

1.14. İleriki Dönem Gelirlerinin Peşin Tahsilatı

Belediyece peşin tahsil edilen gelecek aylara veya yıllara ait kira gelirleri direkt gelir olarak gösterilmemeli, 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ile 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında izlenmelidir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 288'inci maddesinde; "Peşin tahsil edilen gelirlerin, içinde bulunulan aya ait olan kısmı 600 Gelirler Hesabına, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmı bu hesaba, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gerekenler 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına alacak, tahsil edilen tutarın tamamı 100 Kasa Hesabı veya 102 Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç kaydedilir." hükmü getirilmiştir.

Buna göre, gelecek aylara veya yıllara ait gelirlerin peşin tahsil edilmesi durumunda dönemsellik ilkesi gereği, ilgili dönemlere ait gelirlerin 380 ve 480 nolu dönem ayırıcı hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

1.15. Duran Varlıkların Taksitli Satışı

Maddi duran varlıkların taksitli satışı neticesinde, satış bedeli üzerinden henüz tahsil edilmeyen alacakların 127 Diğer Faaliyet Alacakları ve 227 Diğer Faaliyet Alacakları hesaplarında gösterilmesi gerekmektedir.

Bu hususla ilgili olarak, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 99'uncu maddesinde; maddi duran varlıkların taksitli satılması durumunda, satış bedelinden tahsilinde bütçeye gelir kaydedilmesi gereken tutarlardan bir yıl veya faaliyet dönemi içinde tahsili gerekenlerin 127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabına, bir yıldan daha uzun bir süre içerisinde tahsili gerekenlerin ise 227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabına borç kaydedileceği, hükmüne yer verilmiştir.

1.16. Mal ve Hizmet Alımı Gerçekleşmeden Yapılan Ön Ödemeler

Belediyelerin genellikle Devlet Malzeme Ofisinden yaptıkları alımlarda ön ödeme yapılmaktadır. Mal veya hizmet alımı henüz yapılmadan belediye tarafından ön ödeme yapılması halinde ödenen tutarlar doğrudan gider olarak yazılmamalı 160 kodlu İş Avans ve Kredileri Hesabında izlenmelidir.

Bu hususa ilgili olarak da, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 125'inci maddesinde İş Avans ve Kredileri Hesabına yer verilmiştir. Ön ödeme yapılması halinde; yapılacak ön ödeme tutarının İş Avans ve Kredileri Hesabına borç, 100 Kasa Hesabına veya 102-Banka Hesabına alacak kaydı yapılacak, mal veya hizmet teslim alındıktan sonra da 630 Giderler Hesabına ya da varlığa dönüştürülecek bir harcama unsuru ise ilgili varlık hesabına borç, 160 İş Avans ve Kredileri Hesabına alacak kaydı yapılacaktır.

1.17. Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilatlar

Özel kanunları gereğince belediyelerce diğer kamu idareleri adına tahsil edilip ilgili idareye aktarılacak olan tutarların 600 Gelirler Hesabında değil, 363 Kamu İdareleri Payları Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 276'ncı maddesi gereğince; bütçe geliri olarak tahsil edilip, özel kanunları gereğince diğer kurumlara aktarılmak üzere hesaplanan tutarlar 363 Kamu İdareleri Payları Hesabına alacak, 630 Giderler Hesabına borç; diğer taraftan 835 Gider Yansıtma Hesabına alacak, 830 Bütçe Giderleri Hesabına borç kaydedilecektir. İlgili kuruma aktarılması neticesinde bu hesaba borç, 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaba alacak kaydı yapılacaktır.

1.18. İmtiyaz (İşletme) Hakkı Devri

İmtiyaz hakkı devredilen taşınmazların 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında takip edilmesi gerekmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 200'üncü maddesine göre; maddi

duran varlıklardan hizmet imtiyaz sözleşmesine konu edilenler, işletme süresinin başladığı tarihte 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları hesabına borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak, ayrıca ayrılmış amortisman tutarları ise 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç ve alacak kaydedilerek muhasebeleştirilecektir.

Bu kapsamda, 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'nun 26'ncı maddesince büyükşehir belediyesi şirketlerine verilen işletme hakları ve diğer belediyelerce üçüncü kişilere verilecek imtiyazlar 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları hesabında takip edilecektir.

2. Sonuç

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereği belediye muhasebe sisteminin hesap verilebilir şekilde tutulması gereklidir. Bu kapsamda, muhasebe yetkilileri muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludurlar. Yukarıda açıklanmaya çalışılan ve genellikle eksik ve yanlış yapılan kayıt hatalarının doğru şekilde yapılması, belediye bilanço ve muhasebe sisteminin usulüne uygun, hesap verilebilir şekilde düzenlenmesi açısından önemlidir.

Telefon: +90 (312) 473 84 23

E-Posta: mts@mevzuattakip.com.tr

Adres: Çetin Emeç Bulvarı Hürriyet Cad. No: 2/12 Çankaya ANKARA