

Finansal Tabloların Doğruluğu ve Güvenilirliği: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma

İsmail GÜRSOY*

Geliş Tarihi (Received): 30.04.2019 – Kabul Tarihi (Accepted): 03.07.2019

Öz

Kamu kaynaklarını yönetenlerin Yüksek Denetim Kurumları tarafından denetlenmesi dünyada benimsenen temel görüştür. Yüksek Denetim Kurumları'nın temel işlevi hesap verebilirliğin ve şeffaflığın sağlanarak kamu kaynaklarının kamu yararına etkin ve verimli bir şekilde kullanımını ve gözetimini temin etmektir. Türkiye Cumhuriyeti'nde Sayıştay Başkanlığı 2012 yılından bu yana finansal bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin mali denetimler gerçekleştirmiş ve denetim görüşleri açıklamıştır. Bu çalışma il belediyelerinde mali tabloların güvenilirliğinin göstergesi olan denetim görüşlerini yıllar itibariyle bir bütün olarak ortaya koymak için hazırlanmıştır. Araştırma 2012-2017 yılları arasında İl Belediyeleri hakkında yayımlanmış Sayıştay Denetim Raporlarını kapsamaktadır. 2012 yılından bu yana il belediyelerinin mali tablolarına verilen denetim görüşlerine bakıldığında; olumlu görüş türünün genel olarak % 50'nin altında kaldığı ve giderek azaldığı çoğunlukla şartlı görüş verildiği söylenebilir. Sayıştay Denetim Raporlarına göre olumlu görüş vermeme sebepleri genel olarak; belediye gelirlerinin takip edilmemesi, belediye taşınmazlarının ihalesiz kullanılması, borçlanma limitlerine uyulmaması, toplu taşıma ve ambalaj atıklarının toplanması imtiyaz haklarının ihalesiz verilmesi şeklinde sıralanabilir.

Anahtar Kelimeler: Şeffaflık, Belediyeler, Denetim, Denetim Görüşü, Güvenilirlik

JEL Sınıflandırması: M41, M42

* Doktora öğrencisi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, smlgrsy@hotmail.com, ORCID ID: 0000-0002-1563-5899

Accuracy and Reliability of Financial Statements: A Research on Municipalities

Abstract

The auditing of the managers of public resources by the Supreme Audit Institutions is the fundamental view adopted in the world. The main function of the Supreme Audit Institutions is to ensure use and supervision of public resources for the public interest in an effective and efficient way by ensuring accountability and transparency. In Turkey Republic, the Turkish Court of Account has audited financial information relating to the accuracy and reliability and issued the audit opinions since 2012. This study has been prepared to give an overview for the audit opinions which are the indicators of the reliability of financial statements in provincial municipalities as a whole. The research covers the Turkish Court of Accounts's Audit Reports published between 2012 and 2017 on Provincial Municipalities. When the audit opinions given to the financial statements of provincial municipalities since 2012 are examined; it can be said that type of unqualified opinion is generally less than % 50 and decreasing gradually, mostly qualified opinion is given. In the audit reports, the reasons for not giving unqualified opinion can generally listed as; not following municipal revenues, making use of municipal real properties without procurement, non-observance with borrowing limits, granting of concession right of public transportation without procurement, granting of concession right of collection of packing wastes without procurement.

Keywords: *Transparency, Municipalities, Auditing, Audit Opinion, Reliability*

JEL Classification Codes: *M41, M42*

Giriş

Kamu kaynaklarının şeffaf bir şekilde yönetilmesini sağlamak farklı coğrafyalarda, farklı gelişmişlik düzeylerine sahip olan tüm ülkeler için ortak bir amaç olarak tanımlanabilir. Dünyada 194 ülkenin üye olduğu, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI), bu ortak amacı gerçekleştirmek için üye ülkeler arasında işbirliği yürütmektedir. Dünyadaki gelişmelere paralel olarak, özellikle de Avrupa Birliği uyum sürecinde, Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile mali saydamlığı ve şeffaflığı sağlamak adına kamu mali yönetim sisteminde ve denetim sisteminde köklü reformlar yapılmıştır. Bu reformların temel amacı kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında mali saydamlığı sağlayabilmektir.

Etkin bir ekonomi için hayati öneme sahip olan mali saydamlık, kamuoyuna ve tüm paydaşlara doğru ve güvenilir finansal bilgi sunmakla sağlanır. Belediyelerde mali saydamlığı sağlamanın temel aracı yıllık finansal raporlardır (Sindisile, 2014: 89). Avrupa Birliğine üye ülkeler, coğrafyalarında yer alan 91.000 yerel ve bölgesel yönetim üzerinde dış denetim gerçekleştirmektedir (Chouvel, 2017: 58). Avrupa Birliği üye ülkelerin yerel yönetimlerinin dış denetiminin çoğunlukla Yüksek Denetim Kurumları (Supreme Audit Institutions-SAI) tarafından yapılması benimsenmiştir. Türkiye’de de yerel yönetimlerin dış denetimi Yüksek Denetim Kurumu olan Sayıştay Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

Kamu sektöründe finansal tabloların sunulması, kamu kaynaklarının kullanımındaki hesap verme sorumluluğunun bir şeklidir. Finansal tabloların yokluğu hesap verme sorumluluğunun olmadığını gösterir. Kamu sektöründe hesap verilebilirlik ve mali saydamlık, gerekli bilgilerin kamuoyuna doğru bir şekilde sunumu ile sağlanır (Husnatarina ve Halim, 2013: 104). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynaklarının kullanım usulüne yönelik getirilen ‘Malî Saydamlık İlkesi’ne göre her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla; kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla zorunlu kılınmıştır. Mali saydamlığı ve şeffaflığı tesis edecek bir muhasebe sistemi kurabilmek amacıyla, kamu idarelerinde uluslararası standartlara uygun olarak muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak üzere, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun oluşturulması da bu kanunla sağlanmıştır.

Türkiye’de kamu sektörü mali durumuna yönelik kamuyu aydınlatma görevinin, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards-IPSAS) uygulamalarından etkilenecek hazırlanmış olan Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) yoluyla sağlanması beklenmektedir (Yanık ve Öztürk, 2018: 1008). Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu 23/06/2006 tarihinde yapılan ilk toplantı ile görevine başlamıştır. Kurul çalışmalarına başladığından bu yana uluslararası standartlar paralelinde 30 adet Devlet Muhasebe Standardını oluşturarak Resmi Gazetede yayımlamıştır.

Kamu sektöründe mali yönetim sistemi tüm yönleri ile yeniden düzenlenirken aynı zamanda bu mali sistemin gözetiminin de nasıl sağlanacağı etraflı bir şekilde açıklanmıştır. Yapılan bu düzenlemeler kamu mali yönetimi ile birlikte kamu sektörünün denetiminde de yeni bir dönem başlatmıştır. Yeni kurulan sistemin denetiminde ikili bir yapı benimsenmiştir. Bu ikili yapı; kanunda harcama öncesinde, harcama sırasında yapılan iç kontrol süreçleri ile iç denetim ve harcama sonrasında yapılan dış denetim şeklinde ifade edilmiştir. Yapılan değişikliklerle zamanla kamu sektörü denetiminde iç kontrol süreçleri ve iç denetim birimlerinin oluşturulması sağlanmıştır. 2004 yılında kamu idarelerinin iç denetim birimlerini izlemek bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere, İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. Bu kanuna göre tüm mali sistemin nihai denetimi ve gözetimi dış denetim ile sağlanmaktadır. Dış Denetimin temel aracı ise Sayıştay Başkanlığı’nca genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak kamu idaresi malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin yapılan mali denetimlerdir. 2012 yılından günümüze mali denetimlerin sonucunda kamu idaresi mali tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim görüşü içeren yaklaşık üç bin civarında denetim raporu Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanmış ve Sayıştay Başkanlığı resmi web sitesinden kamuoyunun bilgisine sunulmuştur.†

1.Sayıştay Denetim Türleri ve Raporları

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda Sayıştay, Kamu İdareleri’nin gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme işlerini yapmakla görevli olan kurum olarak tanımlanmıştır.

† <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=103>

Sayıştay Başkanlığı'nın Sayıştay Kanunu'na göre yapması gereken denetim türleri; Düzenlilik Denetimi ve Performans Denetimidir. Bu çalışmada düzenlilik denetimine ilişkin raporlar incelendiğinden bu denetim alt başlıkta kısaca açıklanmıştır.

Sayıştay denetçileri tarafından gerçekleştirilen denetim hizmetleri sonucunda denetim türüne göre oluşturulacak raporlar ise; Sayıştay Denetim Raporu, Yargılamaya Esas Rapor ve Performans Denetim Raporu'dur.

1.1.Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi yıllık olarak yapılmaktadır. Sayıştay düzenlilik denetim rehberine göre düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimi olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır.

- Mali Denetim: Kamu idarelerinin bir yıllık hesap ve işlemlerine ilişkin mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesidir.
- Uygunluk Denetimi: Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesidir.

Düzenlilik denetimi sonucunda denetim birimleri tarafından aşağıdaki raporlar düzenlenir:

- Mali denetim sonucunda, Sayıştay Denetim Raporu
- Uygunluk denetimi sonucunda, Yargılamaya Esas Rapor

1.2.Sayıştay Denetim Raporlarında Yer Alan Görüş Türleri

Sayıştay Düzenlilik Denetim Rehberi'ne göre denetim raporunun görüş paragrafında, bir bütün olarak kurumun mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmadığı, önemli yanlışlıklar veya yanlış beyanlar içerip içermediğine ilişkin bir denetim görüşüne ulaşılır. Bu denetim görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

1.2.1.Olumlu denetim görüşü.

Denetim rehberine göre denetlenen kamu idaresi mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıttığı durumlarda verilen görüştür.

1.2.2.Şartlı denetim görüşü.

Denetim rehberine göre bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla, denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarının bir bütün olarak kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıttığı durumlarda verilen görüştür. Şartlı görüş verildiğinde olumlu görüş dışında tutulan hususlar “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde açıklanır. Yalnızca bir ya da birkaç hesap alanında önemli hata olmakla birlikte hataların mali tabloların tümünü etkilememesi durumlarında verilen görüştür.

1.2.3.Olumsuz denetim görüşü.

Denetim rehberine göre denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmadığı durumlarda verilen görüştür. Mali tabloların yanıltıcı olduğunu vurgulamak için denetçinin, şartlı görüş vermenin uygun olmadığını düşündüğü, hataların mali tablolar için yaygın olduğu durumlarda verilen görüştür.

1.2.4.Görüş bildirmekten kaçınma.

Denetim rehberine göre kapsam sınırlaması nedeniyle, denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile bunlara dayanak teşkil eden hesap ve işlemlere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumunda denetçinin görüş bildirmemesidir.

2.Araştırmanın Yöntemi ve Alan Literatürü Taraması

2.1. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada model, araştırmanın konusunu tespitten sonuçlarının sunulmasına kadar gerçekleştirilen faaliyetler bütünüdür (Arslantürk, 2010: 299). Bu araştırmada dokümantasyon metodu ile elde edilmiş bilgiler, tarama (tasvir) metodu ile sistematikle yerleştirilerek görsel bir şekilde sunulmuştur. Tarama modeli, bir durumu var olduğu şekliyle betimlemeyi amaçlar. Araştırmaya konu olan olay, birey ya da nesne, kendi koşulları içinde ve olduğu gibi tanımlanmaya çalışılır (Karasar, 2009: 77). Çalışmada kullanılan model için ihtiyaç duyulan veriler araştırmanın hedef kitlesi olarak belirlenen çalışma evreni içindeki kamuoyuna açıklanmış Sayıştay Başkanlığının İl Belediyeleri Denetim Raporlarından toplanmıştır.

Araştırmanın evrenini Sayıştay Başkanlığı denetiminden geçmiş ve denetim raporları kamuoyuna açıklanmış İl Belediyeleri oluşturmaktadır. Araştırma 2012-2017 yıllarını kapsayan 6 yıllık dönemde Sayıştay Başkanlığınca yayımlanmış 81 İl Belediyesi hakkında 435 Sayıştay

Denetim Raporundan elde edilen bilgilerle evrenin tümü üzerinde gerçekleştirilmiştir. Bu raporlardan alınan denetim görüş türleri Microsoft Excel programına işlenmiş ve ardından Paintmaps uygulamasından harita grafikleri oluşturulmuştur.

2.2.Literatür Taraması

Husnatarina ve Halim (2013) Endonezya genelinde yerel yönetimlerin mali tablolarına ilişkin denetim görüşü türü ile farklı bölge veya şehir türleri arasında, bir ilişki olup olmadığı ile denetim görüşünün oluşumunu etkileyen unsurları, belirlemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışmada yerel yönetimlerin mali raporlarına yönelik denetim görüşünün türü ile yerel yönetimlerin kendi alanlarındaki farklılıkları arasında, bir ilişki olduğu istatistiksel olarak kanıtlanmıştır.

Bilge ve Küçükaycan (2013) Türkiye'deki 16 Büyükşehir Belediyesi, 65 İl Belediyesi ve 143 Büyükşehir İlçe Belediyesinin mali hizmetler biriminin başındaki başkan ve müdürlerine yönelik yapılan anket çalışması ile belediye bütçelerinin saydamlığını araştırmışlardır. Belediyelerce üretilen mali bilginin saydamlık, hesap verilebilirlik ve denetimi sağlamadaki yeterliliğini değerlendirmişlerdir. Çalışma sonucunda, belediyelerin bütçe süreçlerinde yeterli saydamlık düzeyinin olduğu sonucuna ulaşılırken, bütçeyle ilgili bilgilerin kamuoyuyla paylaşılmasında problemlerin bulunduğu tespit edilmiştir.

Bilge ve Küçükaycan (2014) 16 Büyükşehir Belediyesi ve 16 İl Özel İdaresinin plan ve bütçe komisyon üyelerine yönelik yapılan anket çalışması ile yerel yönetim birimlerinin bütçelerinin saydamlığını incelemişlerdir. Çalışmada, bütçe süreçlerinde yeterli saydamlık düzeyine sahip olduğu sonucuna ulaşılırken bütçeyle ilgili bilgilerin kamuoyuyla paylaşılmasında problemler olduğu ortaya konulmuştur.

Tavares ve Cruz (2014) yerel yönetimlerin mali saydamlık ya da şeffaflık seviyesini nelerin belirlediğine yönelik bir araştırma yapmışlardır. Bu çalışmanın sonucunda elde edilen bulgulara göre seçimlerde büyük zaferler kazanarak göreve gelen belediye başkanları, art arda birçok dönem seçilerek görev yapan belediye başkanları ve erkek belediye başkanları yönetimindeki belediyelerde mali saydamlık düzeyinin düşük olduğu ortaya çıkmıştır. Diğer yandan mali saydamlığı talep edenler açısından ise işsizlik oranı ve belediye nüfusunun ortalama yaşının, mali saydamlığın en iyi belirleyicileri olduğu ve negatif bir ilişki bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Din, Ghazali ve Achmad (2017) Endonezya'da yer alan bütün yerel yönetimlerde 2011-2014 yıllarını kapsayan bir çalışma ile mali denetim sonuçlarının izlenmesinin, hesap

verebilirliğe ve kamu zararı seviyesine etkisini incelemek üzere, bir araştırma yapmışlardır. Bu çalışmada, mali denetim sonuçlarının izlenmesi ile kamu zararı seviyesi ve denetim görüşleri arasında istatistiksel bir ilişki olduğu ortaya konmuştur. Buna göre, mali denetim sonuçlarının izlenmesi ile yerel yönetimlerde kamu zararı seviyesinin azaldığı ve mali tablolara verilen denetim görüşlerinin iyileştiği, böylece yerel yönetimlerin hesap verebilirliğini artırdığı, sonucuna varmışlardır.

Bambang, Reisya ve Cendy (2018) Endonezya'daki belediyelerin mali tablolarına verilen denetim görüşleri ile iç kontrol sistemindeki eksiklik, mevzuata uyumsuzluk ve Devlet Muhasebe Standartlarına uyumsuzluk gibi bulgu türleri arasında ilişki olup olmadığına yönelik ampirik bir çalışma yapmışlardır. Bu çalışmanın sonucunda, mevzuata ve Devlet Muhasebe Standartlarına uyumsuzluğa ilişkin denetim bulgularının denetim görüşünü etkilediği, iç kontrol sistemindeki zayıflıklara ilişkin olan denetim bulgularının denetim görüşünü etkilemediği istatistiksel olarak doğrulanmıştır.

Adriana ve Ritonga (2018) Java'daki yerel yönetimlerin mali saydamlık düzeylerini mali saydamlık endeksi ile analiz etmişlerdir. Yerel yönetimlerin mali saydamlık düzeyleri, her bir yerel yönetimin 2016 mali yılında resmi web sitesine yüklenen finansal bilgilerin sunumuna göre puanlanmıştır. Yapılan bu nitel çalışma sonucunda yerel yönetimlerin mali saydamlık düzeyleri karşılaştırmalı bir şekilde ortaya konulmuştur.

3.Araştırmanın Sonuçları

Sayıştay Başkanlığı, kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarından önemli görülen ve genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde, her yıl uyguladığı denetim hizmetleri sonucunda, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu hazırlayarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan ve Sayıştay Başkanlığı web sitesinden yayımlanan Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, kamu kaynağının hukuka uygun olarak kullanılması, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması süreçlerine katkı sağlamaktadır.

Çalışmada yıllar itibariyle haritaya yansıtılan denetim görüşleri bizzat kamu idaresi denetim raporundan elde edilmekle birlikte şartlı görüş verilen belediyelerin, olumlu görüş alamamalarına ilişkin bulgular ise yalnızca önemli görülen ve genellik arz edenlerin açıklandığı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'ndan izlenecektir. Az sayıda da olsa olumsuz görüş

verilen belediyeler mevcuttur, bunlara ilişkin denetim görüşlerinin dayanağını oluşturan bulgular ise doğrudan belediyenin denetim raporundan sağlanacaktır.

3.1. 2012 Yılı İl Belediyelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış

2012 yılı denetim döneminde Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'na göre toplam 358 kamu idaresi hakkında denetim raporu düzenlenmiştir. Bu raporlardan 77'si il belediyeleri hakkında düzenlenmiştir. Bunlardan 16'sı büyükşehir belediyesi, 61'i il belediyesidir.†

Harita 1: 2012 Yılı İl Belediyelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşlerinin Görünümü§



2012 yılında il kez denetlenerek kamuoyuna açıklanan denetim raporlarına göre 75 il belediyesinde mali denetim yapılmış, 6 il belediyesi ise denetlenmemiştir. Denetlenmiş belediyelerde olumlu görüş verilen belediyelerin sayısı 28 iken şartlı görüş verilen belediyelerin 47 olduğu görülmektedir. Denetlenmiş belediyelerin % 37'si olumlu denetim görüşü almışken % 63'ü şartlı görüş almıştır.

2012 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda belediyeler için şartlı görüşe sebep olan ve genellikle arz eden konular aşağıdaki başlıklar halinde sıralanmıştır:

- Tahakkuk esasına göre kullanılması gereken hesapların kullanılmaması
- Muhasebe kayıtlarında dönemsellik ilkesine uyulmaması
- Belediyelerin borçlanma işlemlerinde Kanunda öngörülen limite uyulmaması

† Sayıştay web sitesinde 18/02/2019 tarihi itibarıyla 2012 yılına ilişkin 76 İl Belediyesi sayıldığı, Artvin sekmesinde Aydın Belediyesi Raporu yüklendiği, dolayısıyla 75 İl Belediyesi hakkında rapor yayımlandığı görülmüştür. Analiz çalışması eldeki verilere göre 75 il üzerinden yapılmıştır.

§ <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2012 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir.

- Belediyelerin hissedarı oldukları şirketlerdeki sermaye paylarının izlenmemesi
- Otopark Yönetmeliği'ne aykırı uygulamalar

3.2. 2013 Yılı İl Belediyelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış

2013 yılı denetim döneminde Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'na göre toplam 400 kamu idaresi hakkında denetim raporu düzenlenmiştir. Bu raporlardan 78'i il belediyeleri hakkında düzenlenmiştir. Bunlardan 16'sı büyükşehir belediyesi, 62'si il belediyesidir.**

Harita 2: 2013 Yılı İl Belediyelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşlerinin Görünümü^{††}



2013 yılında kamuoyuna açıklanan denetim raporlarına göre 78 il belediyesinde mali denetim yapılmıştır. 3 il belediyesi denetlenmemiş, 1 il belediyesi denetim raporunda ise denetim görüşü açıklanmamıştır. Denetim görüşü açıklanan belediye sayısı 77, olumlu görüş verilen belediyelerin sayısı 38, şartlı görüş verilen belediyelerin sayısının 39 olduğu görülmektedir. Denetlenmiş belediyelerin % 49'u olumlu denetim görüşü almışken % 51'i şartlı görüş almıştır.

2013 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda belediyeler için şartlı görüş verilmesine sebep konular 2012 yılındaki ile aynı olup, ek olarak "İmar Kanunu Hükümlerine

** Sayıştay web sitesinde 18/02/2019 tarihi itibarıyla 2013 yılına ilişkin 78 İl Belediyesi raporu yer alsa da Mersin Büyükşehir Belediyesi Raporunda denetim görüşü bulunmadığı, dolayısıyla 77 İl Belediyesi hakkında analize uygun rapor yayımlandığı görülmüştür. Analiz çalışması eldeki verilere göre 77 il üzerinden yapılmıştır.

†† <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2013 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir.

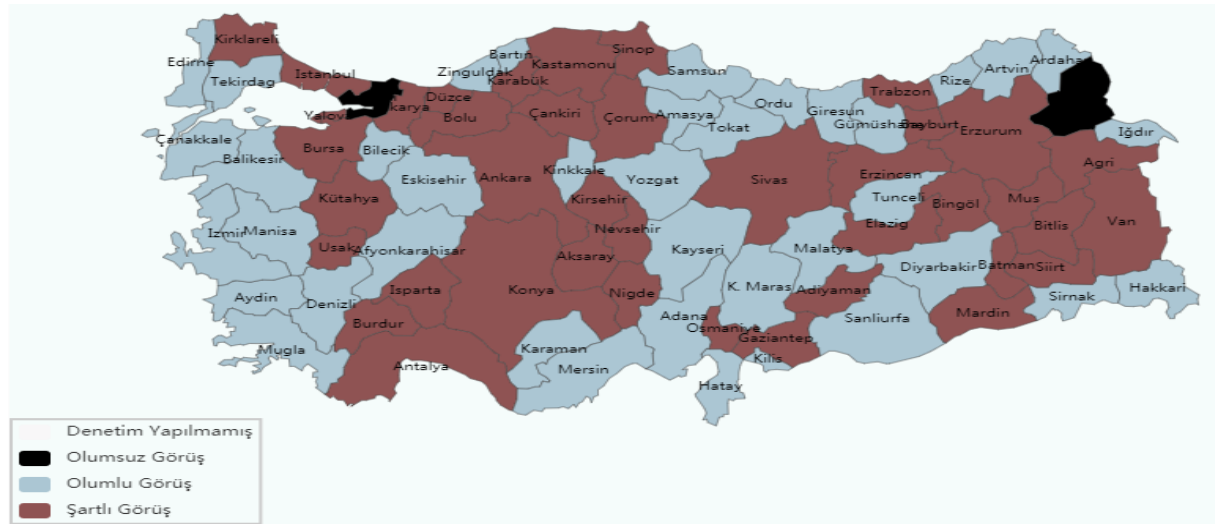
Uyulmaması Nedeniyle Kamulaştırma Bedellerine Ek Olarak Tazminat, Dava ve Vekâlet Giderleri Ödenmesi” hususu tespit edilmiştir.

2013 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu’nda belediyeler için genellik arz eden konulara bakıldığında önceki yıl denetiminde belirtilen sorunların devam etmekte olduğu henüz çözümlenemediği söylenebilir.

3.3. 2014 Yılı İl Belediyelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış

2014 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu’na göre bu denetim döneminde toplam 482 kamu idaresi hakkında denetim raporu düzenlenmiştir. Bu raporlardan 81’i il belediyeleri hakkında düzenlenmiştir. Bunlardan 30’u büyükşehir belediyesi, 51’i il belediyesidir.

Harita 3: 2014 Yılı İl Belediyelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşlerinin Görünümü**



2014 yılı denetimlerde kamuoyuna açıklanan denetim raporlarına göre 81 il belediyesinin tamamında mali denetim yapılmıştır. Denetlenmiş belediyelerde olumlu görüş verilen belediyelerin 39, şartlı görüş verilen belediyelerin 41, olumsuz görüş verilen belediye sayısının 2 olduğu görülmektedir. İlk kez 2014 yılında olumsuz görüş verildiği görülmektedir. Denetlenmiş belediyelerin % 48’i olumlu denetim görüşü almışken % 51’i şartlı görüş, % 1’i olumsuz görüş almıştır.

Olumsuz görüş verilen Belediyelerin Denetim Görüşü dayanağını oluşturan bulgular aşağıdaki gibi özetlenebilir:

** <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2014 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir.

- İdarece kullanılan yönetim bilgi sisteminin sistematik hatalar üretmesi
- Bağlı kuruluşların kesin hesaplarındaki gelirleri ile giderleri arasında oluşan fazlalık sonucu aktarılacak gelirlerin tahsil edilmemesi
- KDV'ye tabi bazı taşınmazların KDV'siz olarak kaydedilmesi ve gelir getirici faaliyet konusu olmayan giderlere ilişkin KDV'nin indirim konusu yapılması
- 400-Banka Kredileri Hesabı'nda kayıtlı tutarlardan vadesi bir yılın altına inenlerin kısa vadeli hesaba aktarılmaması
- Aylık olarak verilen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Beyannameleri'nin tahakkuk kaydının yapılmaması dolayısıyla kurumun elektrik şirketine olan borcunun, muhasebe kayıtlarında yüksek meblağda^{§§} yer alması
- Beyanname vermeyen işyerleri için Çevre Temizlik Vergisi tahakkuk ettirilmemesi
- Kurumun 2014 yılı sonu itibariyle geçici kabulü yapılmamış yatırım işi olmamasına rağmen 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının 2015 yılına devretmesi
- Kurumun sahip olduğu taşınmazların değeri ile maddi duran varlık hesaplarında kayıtlı taşınmazların değerlerinin uyuşmaması, maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması
- Tüketim malzemeleri için düzenlenen taşınır işlem fişlerinin toplam tutarı ile 150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabına yapılan kayıtların tutarının eşit olmaması
- Yılı içinde alınan tesis, makine, cihaz, taşıt ve demirbaşlar gibi taşınır malların - ilgisine göre- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255 Demirbaşlar Hesaplarına kaydedilmemesi
- Para cezaları ile ulaştırma gelirlerinin tamamının tahakkuk ettirilmemesi

2013 yılında belediyeler için şartlı görüş verilmesine sebep konuların çoğunun 2014 yılında da devam ettiği görülmüştür. 2013 yılında olmayan 2014'de ilk defa tespit edilmiş hususlar aşağıdaki gibidir:

- 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan belediye gelirlerinin tahakkuk ve tahsil edilmemesi
- Belediyelerde Emlak Vergisi tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin tespitler
- Tahsil edilemeyen kiralar için yaptırım uygulanmaması
- Belediye şirketine borç verilmesi

^{§§} Denetim raporlarında yer alan fazlalık veya noksanlık tutarları, çalışmanın içerisinde verilmemiştir.

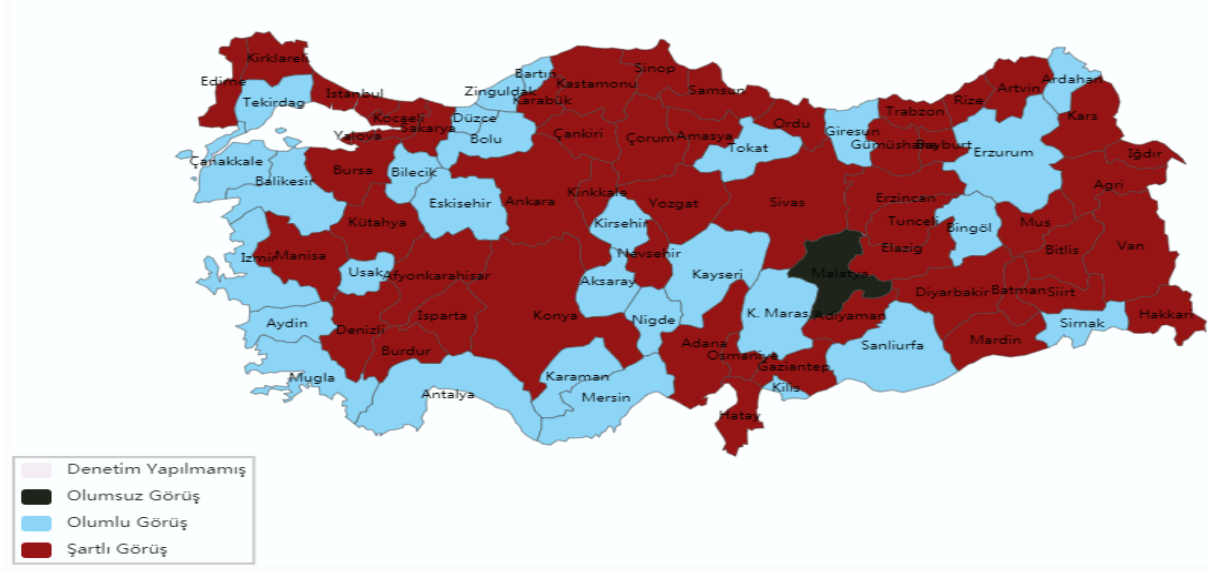
- Belediye gayrimenkulleri için ecrimisil (haksız işgal tazminatı) uygulamasının genel bir kiralama usulü olarak kullanılması
- Belediyeler tarafından kiraya verilen taşınmaz malların kira süresi sonunda yeniden ihale düzenlenmeden aynı kişilere kiraya verilmesi
- Taşınmaz tahsis işlemlerine ilişkin hatalı uygulamalar
- Belediyeler tarafından kullanılan muhasebe programlarına ilişkin tespitler
- Ambalaj atıklarının toplanması için imtiyaz hakkı verilen şirketlerden bedel alınmaması
- Ödeme belgeleri ile eklerinin elektronik ortamda düzenlenmesi nedeniyle belgelerin Sayıştay'a verilmesinde mevzuat hükümlerine uyulmaması

2014 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda belediyeler için genellik arz eden konulara bakıldığında, iki yıl önceki denetimlerde belirtilen sorunların bir kısmının halen devam etmekte olduğu henüz çözümlenemediği görülmektedir. Özellikle gelirlerin takibinde, kamu taşınmazlarının üçüncü kişilere tahsisindeki tespitler bu denetim döneminde dikkat çeken konulardır.

3.4. 2015 Yılı İl Belediyelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış

2015 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'na göre bu denetim döneminde toplam 620 kamu idaresi hakkında denetim raporu düzenlenmiştir. Bu raporlardan 81'i il belediyeleri hakkında düzenlenmiştir. Bunlardan 30'u büyükşehir belediyesi, 51'i il belediyesidir.

Harita 4: 2015 Yılı İl Belediyelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşlerinin Görünümü***



2015 yılı denetimlerinde kamuoyuna açıklanan denetim raporlarına göre 81 il belediyesinin tamamında mali denetim yapılmıştır. Denetlenmiş belediyelerde olumlu görüş verilen belediyelerin sayısının 28, şartlı görüş verilen belediyelerin sayısının 52, olumsuz görüş verilen belediye sayısının 1 olduğu görülmektedir. Belediyelerin % 35'i olumlu denetim görüşü almışken % 64'ü şartlı % 1'i olumsuz görüş almıştır.

Olumsuz görüş verilen belediyenin Denetim Görüşünün dayanağını oluşturan bulgular genellikle “hesapların gerçeği yansıtması, hatalı yansıtması veya hesapların kullanılmaması” şeklindedir. Bulguların konusu aşağıda özet şekliyle gösterilmektedir:

- 12 ve 22 Ticari Alacaklar grubundaki hesapların alacak miktarının; taşınmazlarla ilgili muhasebe kayıtlarının; 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler, 254 Taşıtlar, 255 Demirbaşlar ve 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesaplarının gerçeği yansıtması,
- 260 Haklar Hesabı ile 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabının; 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabının; 481 Gider Tahakkukları Hesabı ile 381 Gider Tahakkukları Hesabının kullanılmaması,
- Amortisman ayırma işlemlerindeki hatalar yüzünden 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabının mali tablolara hatalı yansıtması

*** <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2015 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir.

- İdari para cezalarında muhasebe kayıtları ile yazı işleri müdürlüğü kayıtlarının farklılık arz etmesi

Önceki dönemlerde belediyeler için şartlı görüş verilmesine sebep konuların çoğunun 2015 yılında da devam ettiği görülmüştür. 2015 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda belediyeler için şartlı görüş verilmesine sebep konulardan, önceki yıllara ek olarak tespit edilmiş hususlar aşağıda sıralanmıştır:

- Telekomünikasyon altyapı ve şebekelerinden alınması gereken geçiş hakkı bedellerinin, takip ve tahsil edilmemesi
- Gecekondu fonu gelirlerinin bütçe dışında tutulması
- Devlet memurlarına yiyecek yardımı yapılması konusunda mevzuata aykırı uygulamaların bulunması
- Sayıştay denetim raporlarının Belediye Meclisi'nde görüşülmemesi
- Sosyal denge tavanını aşan ödemeler
- Belediyeler tarafından hibe yoluyla devir alınan şirketler için Bakanlar Kurulu'ndan izin alınmaması

2015 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda belediyeler için genellik arz eden konulara bakıldığında önceki denetim dönemlerinin sonucunda ortaya çıkan tablonun değişmediği görülmektedir. Denetimlerin dördüncü yılında da önceki denetim dönemlerinde belediyelerde belirtilen sorunların büyük kısmının devam ettiği ve yeni bulguların eklendiği söylenebilir.

3.5. 2016 Yılı İl Belediyelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış

2016 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'na göre bu denetim döneminde toplam 345 kamu idaresi hakkında denetim raporu düzenlenmiştir. Bu raporlardan 65'i il belediyeleri hakkında düzenlenmiştir. Bunlardan 30'u büyükşehir belediyesi, 35'i il belediyesidir.

Harita 5: 2016 Yılı İl Belediyelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşlerinin Görünümü^{†††}



2016 yılı denetimlerde kamuoyuna açıklanan denetim raporlarına göre 65 il belediyesinde mali denetim yapılmıştır. Denetlenmiş belediyelerde olumlu görüş verilen belediyelerin sayısının 16, şartlı görüş verilen belediyelerin sayısının 46, olumsuz görüş verilen belediyelerin sayısının 3, olduğu görülmektedir. Denetlenmiş belediyelerin ancak % 25'i olumlu denetim görüşü almışken % 71'i şartlı % 4'ü olumsuz denetim görüşü almıştır. Mali denetim uygulamasının beşinci yılında belediyelerin mali tablolarına ilişkin olumlu görüş oranında önceki yıllara göre % 11,5 oranında azalma olduğu söylenebilir.

Olumsuz görüş verilen belediyelerin denetim görüşünün dayanağını oluşturan bulgular aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Bazı Alınan Çekler, Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları gibi hesapların muhasebe kayıtlarında hiç kullanılmaması veya doğru kullanılmaması ya da mali tablolara yansıtılmaması
- Amortisman Defterinin tutulmaması, amortisman işlemlerinin hatalı yapılması veya maddi duran varlıklar için mevzuata aykırı olarak yeniden değerlendirme işlemi yapılması
- Geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarların Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmeye devam edilmesi veya yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan ödemelerin Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmemesi

^{†††} <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2016 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir.

- İlçe belediyeleri adına toplanan gelirlerin kurumun kendi geliri gibi kaydedilmesi veya ilçe belediyeleri tarafından aktarılması gereken tutarların büyükşehir belediyesine zamanında ve tam olarak aktarılmaması
- Kurum borcunun muhasebeleştirilmemesi ve ödenen KDV'nin tamamının indirim konusu yapılması
- Kurumun Gelirler Şube Müdürlüğünde takip edilen gelirlere ilişkin tutarlar ile mizanda yer alan tutarların uyumsuzluğu
- Giriş kaydı yapılan tüketim malzemelerinin, kullanılmış olup olmadığına bakılmaksızın anında giderleştirilmesi
- İller Bankası ortaklık payının ve banka borçlarının tam olarak kaydedilmemesi
- Kurum faaliyetlerini kayıt altına alan güvenilir bir muhasebe sisteminin olmaması
- Sayıştay ilamlarında yer alan tutarların kişilerden alacaklar hesabına kayıt edilmemesi
- Dönem olumlu faaliyet sonuçları hesabına ait 2015 yılı kapanış kayıtları ile 2016 yılı açılış kayıtlarının birbirini tutmaması
- Kurumun mevcut taşınmazlarının envanter ve muhasebeleştirme işlemlerinin yapılmaması, taşınır kayıtlarının Taşınır Mal Yönetmeliğinde belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmaması
- Mahsup dönemine aktarılan Avans ve Krediler Hesabının kullanılıp bu hesapla ilişkili diğer hesapların kullanılmaması, bu hesabın mahsup dönemi sonunda kapatılmaması
- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nın kullanılmaması
- Mali tablolarda kamuya olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabının yer almaması ve vadesi geçmiş borçların gerçeği yansıtmaması
- İlgili belediyenin ortağı olduğu şirketlere yatırdığı sermaye tutarının tamamının kurumun mali tablolarında görülmemesi
- İlk Madde ve Malzeme Hesabının hatalı kullanılması

2016 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda belediyeler için şartlı görüş verilmesine sebep olan önemli görülen ve genellik arz eden konuların içerisinde önceki yıllardan farklı olarak aşağıdaki başlıklar tespit edilmiştir:

- Belediye gelir tarifelerinin değiştirilmemesi nedeniyle bazı gelirlerin ekonomik değerini yitirmesi

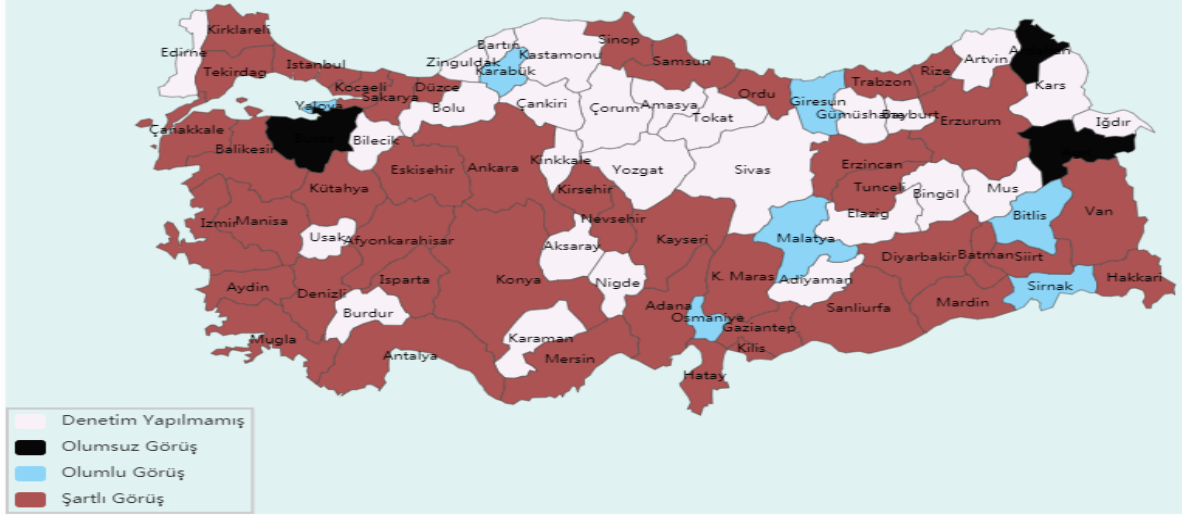
- Büyükşehir bağılı idarelerinin kesin hesaplarında oluşan gelir fazlalığının büyükşehir belediyesine aktarılmasında sorunlar yaşanması
- Toplu taşıma imtiyaz hakkının ihalesiz gördürülmesi ve/veya ihalelerde süre belirtilmemesi
- Sosyal Denge Sözleşmesine konusu dışında hüküm konulması
- Doğalgaz dağıtım şirketindeki ortaklık payının muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması
- Taşınmazların belediye şirketlerine kiralanmasında mevzuat hükümlerine uyulmaması

2016 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda belediyeler için genellik arz eden konulara bakıldığında özellikle belediye gelirlerinin takibi, tahsili ile belediye taşınmazlarının üçüncü kişilere kullandırılması konusunda herhangi bir iyileşme sağlanamadığı belediyelerde mevcut sorunların yıllar geçmesine rağmen önceden olduğu gibi devam ettiği görülmektedir. Ayrıca bu denetim döneminde vatandaşların can güvenliği bakımından önemli bir alan olan toplu taşımaların imtiyaz hakkının ihalesiz verilmesine ilişkin tespit yeni bir konu olarak dikkat çekmektedir.

3.6. 2017 Yılı İl Belediyelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış

2017 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'na göre bu denetim döneminde toplam 416 kamu idaresi hakkında denetim raporu düzenlenmiştir. Bu raporlardan 54'ü il belediyeleri hakkında düzenlenmiştir. Bunlardan 30'u büyükşehir belediyesi, 24'ü il belediyesidir.

Harita 6: 2017 Yılı İl Belediyelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşlerinin Görünümü^{*}**



2017 yılı denetimlerde kamuoyuna açıklanan denetim raporlarına göre 54 il belediyesinde mali denetim yapılmıştır. Denetlenmiş belediyelerde olumlu görüş verilen belediyelerin sayısının 7, şartlı görüş verilen belediyelerin sayısının 44, olumsuz görüş verilen belediyelerin sayısının 3 olduğu görülmektedir. Denetlenmiş belediyelerin ancak % 13'ü olumlu denetim görüşü almışken % 87'si olumlu görüş alamamıştır. Mali denetim uygulamasının altıncı yılında belediyelerin denetim oranlarında önceki yıllara göre azalma olduğu il belediyelerinin % 33'ünün denetlenmediği görülmektedir. Ayrıca denetlenmiş belediyelerin mali tablolarına verilen olumlu görüş oranlarındaki düşüşün devam ettiği söylenebilir.

Olumsuz görüş verilen belediyelerin 2016 yılında belirtilen nedenlerden farklı olarak, 2017 yılı için bulgu konusu yapılmış tespitler aşağıda sıralanmıştır:

- Enflasyon Düzeltmesi Hesabının kullanılması nedeniyle Faaliyet Sonuçları Hesaplarının hatalı olması
- Belediye stadyumunun yapımı ve işletme devri ile kiralama usulünün mevzuata uygun yapılmaması
- Borçlanma faizlerinin ve vergi dairelerine olan borçların mali tablolarda tam olarak yer almaması
- İdarenin mülkiyetinde bulunan taşınmazların ve taşınmaz tahsislerinin kayıtlarda tam olarak yer almaması
- Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının kullanılmaması

^{***} <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2017 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir.

- Satışı yapılan arsaların kayıtlı değeri yerine satış bedelleri üzerinden kayıtlardan çıkarılması
- Diğer Faaliyet Alacakları Hesabında kayıtlı tutardan dönem sonunda tahsil edilemeyen kısmının gelirlerden takipli alacaklar hesabına aktarılmaması
- Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı ile dönem sonu bilançosu arasında tutarsızlık olması
- Kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmaması, gerekli tahakkuk işlemlerinin yapılmaması
- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının gerçek durumu yansıtmaması
- Sermaye Taahhütleri Hesabı, Haklar Hesabı, Gider Tahakkukları Hesabı, Gider Taahhütleri ve Gider Taahhütleri Karşılığı Hesaplarının kullanılmaması
- İdare Bilanço ve Kesin Mizanında denkliğin sağlanamaması ve Yevmiye Defteri ile Faaliyet Sonuçları Tablosundaki tutarların farklı olması
- Yapım işleri için yapılan harcamaların Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı yerine doğrudan ilgili Duran Varlık Hesaplarında muhasebeleştirilmesi
- Vergi ve Sosyal Güvenlik Kurumu borçlarının vade ayırımı yapılmadan tamamının Kısa Vadeli Borçlar Hesabında izlenmesi
- Toplu taşıma için kullanılan akıllı kart sisteminden elde edilen gelirlerin toplanacağı hesabın İdare adına açılmaması
- Belediyenin Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş.' ye olan borcunun kayıtlarda yer almaması
- Tüketim mal ve malzemelerinin kullanılmadan taşınır ve muhasebe kayıtlarında çıkışının yapılması

2017 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda belediyeler için şartlı görüş verilmesine sebep olan önemli görülen ve genellik arz eden konularda, önceki yıllardan farklı olarak aşağıdaki başlıklar sayılabilir:

- Belediyelerde gelir tahsilat oranlarının düşük olması
- Evsel katı atık hizmetlerine ilişkin ücret tarifelerinin belirlenmemesi ve bu ücretlerin takip ve tahsilinin yapılmaması
- Belediye Meclisi kararı olmaksızın otopark işletilmesi ve otopark gelirlerinin takip ve tahsiline ilişkin tespitler

- İşyeri açma ve çalışma ruhsatı olmadan faaliyet gösteren işyerleri bulunması ve bunlara ilişkin idari yaptırımların uygulanmaması
- İşgal edilen belediye taşınmazlarından ecrimisil alınmaması
- Belediyelere bağışlanan taşınmazların muhasebe kayıtlarına alınmaması
- Belediyeler tarafından tahsil edilen taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı payının ilgili idarelere aktarılmaması
- İller Bankası ortaklığından çıkarılan Su ve Kanalizasyon İdareleri'nin mali tablolarında ortaklık paylarına yer verilmesi
- 4857 sayılı İş Kanunu'na tabi olarak çalışan işçilerin yıllık izinlerinin kullandırılmaması sonucu kamu idarelerinin toplu ödeme yapmak zorunda kalmaları
- Mikro kredi verilmesine dair mevzuattaki eksiklikler ile bu kapsamda üçüncü kişilere aktarılan kamu kaynakların, doğru muhasebeleştirilmemesi, takip ve tahsilinin yapılmaması

2017 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda belediyeler için genellik arz eden konulara bakıldığında daha önceki konulardan farklı olarak verilen mikro kredilerin doğru muhasebeleştirilmemesi, takibinin ve tahsilatının yapılmamasına ilişkin tespit dikkat çekmektedir. Denetimlerin altıncı yılında genel tabloya bakıldığında yıllar itibariyle; belediye gelirlerinin gerektiği şekilde takip edilmediği, belediye taşınmazlarının üçüncü kişilere ihalesiz kullandırıldığı, borçlanma limitlerinin aşıldığı, toplu taşıma imtiyaz hakkının özel şirketlere ihalesiz verildiği söylenebilir. Ayrıca bu sorunların Yüksek Denetim Kurumunun tespitlerine ve uyarılarına rağmen belediyelerde genel olarak devam ettiği, düzeltilmediği altı yıl boyunca yayımlanan Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarından gözlemlenmiştir.

Sonuç

Altı yıl boyunca yayımlanmış denetim raporlarına sistematik olarak bakıldığında il belediyelerinin denetim düzeyleri, mali tablolarına ilişkin denetim görüşleri ve bu görüş türlerindeki değişim yıllar itibariyle bir bütün olarak ortaya konmuştur.

2014 ve 2015 yıllarında 81 il belediyesinin tamamının denetlendiği görülürken, denetlenmiş il belediye sayısının 2017 yılında % 33 azalarak 54'de kaldığı görülmüştür. Tüm il belediyelerin denetimden geçtiği 2014 yılında belediyelerin % 48'ine olumlu görüş verilmiş ve izleyen yıllarda bu oran gittikçe düşerek 2017 yılında % 13 olmuştur. 2012 ve 2013 yıllarında olumsuz denetim görüşü verilen belediye yok iken 2016 ve 2017 yıllarında 3'er belediye için olumsuz görüş bildirilmiştir.

Çalışmada tespit edilen oranları ve rakamları daha anlamlı değerlendirebilmek amacıyla, iki farklı ülkede uygulanmış olan mali denetimler sonucunda, yerel yönetimlerin mali tablolarına verilmiş olumlu denetim görüşü oranları araştırılmıştır. Karşılaştırma için seçilen ülkeler Endonezya ve İngiltere'dir. Endonezya, Türkiye ile yakın zaman dilimlerinde mali saydamlık, şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramlarını gündemine almış ve Türkiye ile benzer yasal düzenlemeler gerçekleştirmiştir. İngiltere ise Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları ile ilgili kurumların oluşturulmasında, standartların hazırlanmasında, uygulanmasında ve yaygınlaştırılmasında öncülük eden ülkelere biri olarak nitelendirilebilir. Bu iki ülkede yerel yönetimlerin mali tablolarına verilen olumlu denetim görüşlerinin oranları aşağıda sırasıyla verilmiştir.

Endonezya Yüksek Denetim Kurumu'nun 2013 ve 2014 yıllarında 539 yerel yönetimin mali denetimi sonucunda bu kurumların 2013'de % 29'una, 2014 yılında % 47'sine olumlu denetim görüşü verilmiştir. 2015 ve 2016 yıllarında 542 yerel yönetimin mali denetimi sonucunda; yerel yönetimlerin 2015 yılında % 58'ine, 2016 yılında % 70'ine olumlu denetim görüşü verildiği 2017 yılında yayımlanmış Denetim Sonuçları Özet Raporu'nda görülmüştür.

İngiltere'de mali denetimler, merkezi yönetim kapsamındaki kurumlarda Yüksek Denetim Kurumu tarafından, yerel yönetimlerde ise bağımsız denetim firmaları tarafından gerçekleştirilmektedir. İngiltere'de 51 il yerel yönetiminin (City Council) web sitelerinde yayımlanan bağımsız denetim raporlarına bakıldığında 2013 yılından günümüze yerel yönetimlerin tamamına olumlu denetim görüşü verildiği görülmüştür.

Mevcut tabloya göre Türkiye'de, il belediyelerinde henüz istenilen muhasebe sisteminin oluşturulmadığı, yapılan mali düzenlemelere ve reformlara uyum sağlanamadığı söylenebilir. Bu tablonun sebeplerine yani olumlu denetim görüşü verilmemesinin nedenlerine baktığımızda yıllar itibariyle benzerlik gösterdiği söylenebilir. Bu durumun Yüksek Denetim Kurumunun tespitlerine rağmen devam ettiği farklı yıllarda yayımlanmış olan Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları'nda aynı konuların tekrar tekrar belirtilmesinden anlaşılmaktadır.

Bilge ve Küçükaycan (2014) 16 Büyükşehir Belediyesi, 65 İl Belediyesi ve 143 Büyükşehir İlçe Belediyesi üzerinde yaptıkları çalışma sonucunda ve (2013) 16 Büyükşehir Belediyesi ve 16 İl Özel İdaresi üzerinde yaptıkları çalışma sonucunda, bütçeyle ilgili bilgilerin kamuoyuyla paylaşılmasında problemlerin bulunduğu tespit edilmiştir. Bu iki çalışmanın sonucunun yaptığımız çalışmayla örtüştüğü söylenebilir.

Belediyelerde uzun yıllardan bu yana uygulanmakta olan bir yönetim anlayışını ve yönetim kültürünü kısa bir süre içerisinde değiştirmek güçtür. Bu değişim sürecinde gerek atanmış gerekse seçilmiş kamu personelinin kamu kaynaklarını kullanırken mali saydamlığa, şeffaflığa ve hesap verebilirliğe uyum sağlayabilmeleri elbette belli bir zaman alacaktır. Özellikle akademik alanda yapılacak bilimsel araştırmalar Yüksek Denetim Kurumu'nun çalışmalarına ve kamu idarelerinin uyum sürecine katkı sağlayacaktır.

Sonraki çalışmalarda aynı teşkilat kanuna tâbi olan ve benzer hizmetler üreten kamu idarelerin denetim görüşleri üzerine araştırma yapılabilir. Ayrıca denetim görüşlerinin belirleyicileri ve denetim görüşlerinin oluşturulma süreçleri hakkında da çalışmalar hazırlanabilir.

Kaynaklar

- Adriana, A., & Ritonga, I. T. (2018). Analysis of Local Financial Management Transparency Based on Websites on Local Government in Java. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 10 (1), 13-26. <https://doi.org/10.15294/jda.v10i1.12558>
- Arslantürk, Z., & Arslantürk, E. H. (2010). *Uygulamalı Sosyal Araştırma*. İstanbul: Çamlıca Yayınları.
- Bambang, P., Reisy, I., & Cendy, A. (2018). Factors influencing audit opinion of the Indonesian municipal governments' financial statements. *Cogent Business and Management*, 5 (1), 1-18. <https://doi.org/10.1080/23311975.2018.1540256>
- Bilge, S., & Küçükaycan, D. (2013). Yerel Yönetimlerde Bütçe Saydamlığı: Büyükşehir Belediyeleri ve Büyükşehir İl Özel İdareleri Üzerine Bir Araştırma. *Maliye Dergisi*, (165), 54-79. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edb&AN=94903812&lang=tr&site=eds-live>
- Bilge, S., & Küçükaycan, D. (2014). Belediyelerde Bütçe Saydamlığı: Mali Hizmetler Birim Yöneticileri Üzerine Bir Araştırma. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 51 (596), 101-123. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=uvt&AN=196669&lang=tr&site=eds-live>
- Chouvel, R. (2017). External Financial Auditing of Local and Regional Governments by Regional Audit Institutions in the European Union. *Croatian and Comparative Public Administration*, 17 (1), 57-80. Retrieved from https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=263457

- Din, M., Ghozali, M. I., & Achmad, T. (2017). The Follow Up of Auditing Results, Accountability of Financial Reporting and Mediating Effect of Financial Loss Rate: An Empirical Study in Indonesian Local Governments. *European Research Studies Journal*, 20 (4), 443–59. Retrieved from <https://www.ersj.eu/dmdocuments/2017-xx-4-a-31.pdf>
- Husnatarina, F., & Halim, A. (2013). Relationship Between The Type of Auditor Opinions With the Difference of Local Government Forms in Indonesia. *Review of Integrative Business & Economics Research*, 2 (1), 102-119. Retrieved from https://sibresearch.org/uploads/2/7/9/9/2799227/riber_k13-026_102-119.pdf
- Karasar, N. (2009). *Bilimsel Araştırma Yöntemi*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Maclean, S. (2014). Examining Auditing as an Essential Element of Financial Management and Good Governance in Local Government. *Africa's Public Service Delivery & Performance Review*, 2 (2), 82-101. <https://doi.org/10.4102/apsdpr.v2i2.53>
- Tavares, A. F., & Cruz, N. F. (2014). The Determinants of Local Government Transparency: A Preliminary Analysis. *International Conference on Theory and Practice of Electronic Governance* (s. 117-123). Retrieved from <https://dl.acm.org/citation.cfm?id=2691291>
- Yanık, S. S., & Öztürk, C. (2018). Devlet Muhasebesinde Muhasebe Sistemleri Ve Tam Tahakkuk Sisteminin DMS 1 – Mali Tabloların Sunulması Standardı Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 1007-1029. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=a9h&AN=135096796&lang=tr&site=eds-live>
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu.
- Sayıştay Başkanlığı Düzenlilik Denetim Rehberi.
- <https://www.sayistay.gov.tr/tr/>