



## TÜRKİYE’DE BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN DENETİMİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Hülya KÜÇÜK<sup>1</sup>

### ÖZET

1980’li yıllarda tüm dünyayı etkisi altına alan ve ülkemizi de etkileyen hızlı kentleşme, teknolojik gelişmeler, merkezden yerele kayan hizmet sunumundaki yeni kamu işletmeciliği anlayışı gibi nedenler kamusal mal ve hizmetlerin talebinde değişikliğe ve sunumunda artışa neden olmuştur. Günümüzde mali yerelleşmenin önem kazanmasıyla birlikte belediyeler daha etkin görev yapan kurumlar haline gelmiştir. Belediye, belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir. Belediyelerin nitel ve nicel olarak görev alanlarının genişlemesiyle birlikte yeni sorunlar ortaya çıkmış ve bu sorunların çözümü için de belediyeler yeni arayışlara girmiştir. Bu bağlamda, belediye şirketleri ortaya çıkmıştır.

Belediye şirketleri, “sermayesine ve yönetimine doğrudan ya da dolaylı bir veya birden fazla belediye tarafından sahip olunan, kent yaşamını kolaylaştırıcı ürün ve hizmetleri özel hukuk hükümleri çerçevesinde kendi personel ile yürüten/üreten, ayrı bütçeli, özel hukuk tüzel kişiliğe haiz, ticari faaliyette bulunan şirketler” olarak tanımlanabilir. Yerel yönetim birimleri içinde oldukça önemli bir yere sahip olan belediyelerin hizmet sunumunda yeni kamu işletmeciliği anlayışla birlikte şirketleşmeye gitmiştir. Belediyelerin şirketleşmeye gitmesinin merkezi yönetim açısından olumlu ve olumsuz yönleri bulunmaktadır. Bununla birlikte belediyelerin kaynakları etkin bir şekilde kullanabilmesi ve merkezi yönetimi zarara uğratmaması için şirketlerin iyi bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda bu çalışmada ilk olarak belediye şirketlerinin tarihsel gelişimi, hukuki dayanağı, belediye şirketlerinin oluşumu, belediye ile olan ilişkileri incelenecektir. Çalışmanın diğer bölümünde ise, denetim türleri, belediye şirketlerinin denetimi ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ele alınacaktır.

**Anahtar kavramlar:** Belediyeler, Belediye Şirketleri, Denetim, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

**Jel Kodu:** H70,H72,G30

## AN EVALUATION ON INSPECTION OF MUNICIPAL COMPANIES IN TURKEY

### ABSTRACT

The rapid urbanization, technological developments and the new understanding of public administration in the provision of services that affects the whole world, which affected the whole world in the 1980s, caused an increase in the demand for and presentation of public goods and services. Nowadays, with the importance of financial localization, municipalities have become more effective institutions. With the expansion of the qualitative and quantitative mandates of the municipalities, new problems have arisen and municipalities have been investigating new ways to solve these problems. The municipality is a public legal entity with administrative and financial autonomy (5393, 1.md) established to meet the local common needs of the residents of the province.

The municipal companies are "persons who have a separate budget, private law legal personality, engaged in commercial activities owned or operated by one or more municipalities directly or indirectly in their capital and management, carrying out / producing urban life facilitating products and services with their own personnel under the provisions of private law" companies ". In the service delivery of the municipalities, which have a very important place in the local administration units, the new public administration has gone into corporation with the understanding. The municipalities have positive and negative aspects in terms of central administration to go to the company. However, companies need to be well supervised so that the municipalities can use the resources effectively and do not disturb the central government. In this context, this study will first examine the historical development of the municipal companies, their legal basis, the formation of the municipal companies, and their relation to the municipality. In the other part of the work, the types of audits and supervision of municipal companies will be discussed.

**Key words:** Municipalities, Auditing, Law No. 6085 of the Court of Accounts

**Jel Codes:** H70,H72,G30

<sup>1</sup>Yüksek Lisans Öğrencisi, İstanbul Üniversitesi, SBE, Siyaset Bilim ve Kamu Yönetimi ABD, hulyakucuk2015@gmail.com

## **GİRİŞ**

Yerel yönetimlerde son yıllarda meydana gelen gelişmeler, bu birimleri güçlendirmiş ve hizmet alanını giderek genişletmiştir (Tortop, 1993:3). Özellikle 1980’li yıllarda belediyelerde de liberal politikaların uygulanmasının gündeme gelmesiyle birlikte, sosyal devlete karşı liberalleşmeyi savunanlar, belediyelerde liberalleşmenin gerekçelerini, belediye hizmet ve ürünlerinin kamu yararı anlayışıyla verilmesinin verimsizliği artırdığı, fiyatları yükselttiği, maliyetleri yukarı çıkardığı iddiaları üzerine kurmuşlardır. Bu gerçeklerle belediye hizmetlerinin mümkünse özelleştirilmesini, değilse belediyenin şirket kurarak özel sektör mantığıyla yürütmesini istemişlerdir (Sayan ve Kışlalı, 2008: 59). Bunun yanında endüstrileşme ve hızlı nüfus artışı ile gelişen hızlı kentleşme süreci, demokratik gelişmenin de etkisiyle yerel hizmet sunumunda büyük bir artış ve çeşitlenmeyi kaçınılmaz kılmış, bu da sınırlı kaynaklarla daha fazla hizmet sunma baskısı altındaki yerel yönetimleri daha etkili hizmet sunumu amacıyla çeşitli arayışlara itmiştir (Erdoğan, 2010: 471). Belediyelerin nitel ve nicel olarak da genişleyen görev alanları yeni sorunların doğmasına neden olmuş ve bu sorunların çözümü için yine belediyeler tarafından yeni yollar aranmaya başlanmıştır. Yerel hizmetlerin daha etkin, verimli ve halkın talep ve beklentilerine daha duyarlı bir şekilde sunulmasına yönelik bu arayışlar, yerel hizmet sunumunda çok çeşitli alternatif yöntemlerin geliştirilmesi ve uygulamaya geçirilmesi sonucunu doğurmuştur (Berk, 2003: 47). Yerel halkın belediye hizmetlerine olan taleplerini arttırmaları, belediyenin elindeki kaynağın bu hizmetleri karşılamada yetersiz kalması ve talep eden insanların, daha az vergi vermek istemeleri belediyeleri yeni hizmet sunma yöntemleri için bir arayışa yöneltmiştir (Dayar, 2015: 2).

Bu yöntemler içinden belediyeler, belediye şirketi kurma yolunu tercih etmektedirler. Bunun nedeni belediyelerce görülecek bir takım hizmetlerin belediye şirketlerine ihale edilmesiyle bu hizmetler için ödenen belediye kaynağının dolaylı olarak belediyelerce geri dönmesinin amaçlanmasıdır (İlhan, 2013: 6). Bu bağlamda hizmetleri yerine getirmek açısından belediyeler, şirketler kurmanın daha etkin bir yöntem olduğu düşüncesinden hareketle belediye şirketi kurma yolunu seçmektedir.

Belediye şirketleri, geçmişten bugüne bu arayışların sonucu olarak ortaya çıkmış, belediyelerin denetim dışı alanları olarak gelişme göstermişlerdir. Belediye şirketlerinin merkezin vesayeti altında olmadan yönetilebilmesi şirketleşmeyi çoğaltmakta ve bunun sonucunda da bu şirketlerin denetiminin nasıl ve kim tarafından yapılacağı sorusu gündeme gelmektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile daha önce dağınık ve parçalı bir denetim yapısına sahip olan kanunumuza yeni bir düzenleme getirilerek bu yapıyı bütünleştirmek amaçlanmıştır. Bu yeni Kanun ile Sayıştay’ın denetim kapsamı genişletilmiş ve belediye şirketlerinin dış denetimi Sayıştay’a verilmiştir (Okutan, 2011:154). Bu çalışmada belediye şirketlerinin denetiminde karşılaşılabilecek karakteristik tanımlar ve sorunlar üzerinde durularak yeni döneme ışık tutulmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda öncelikli olarak belediye şirketlerinin tarihi gelişimi ve temel özelliklerinden bahsedilecek, daha sonra söz konusu şirketlerin denetimi ile 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu çerçevesinde yapılacak dış denetim açıklanacaktır.

### **1.BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

Belediyeler, Anayasamızın 127. maddesi gereğince “mahalli müşterek ihtiyaçların karşılanması” amacıyla kurulan kamu tüzel kişileridir. Bu anayasa hükmüne hazırlanan 5393 sayılı Belediye Yasası, belediyeyi, “belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi” olarak tanımlamaktadır. Belediyelerin bu görevlerinin yanında şirket kurma ya da bir şirkete iştirak etme hakkı da bulunmaktadır.

Tarihsel gelişimi incelendiğinde; genellikle büyükşehir belediyelerinin bünyesinde kurulan ve sayıları 1984 yılından sonra hızla artan belediye şirketlerinin hukuki nitelikleri üzerinde pek çok tartışma olmakla birlikte, merkezi idare bu şirketleşme çalışmalarına olumlu bakmaktadır. Bununla birlikte bu şirketler üzerinde de vesayet yetkisini kullanmak istemektedirler. Çünkü belediyelerin bu şirketlerin gerek sermayelerine, gerekse faaliyetlerine kaynak olarak aktardıkları paralar kamunun parasıdır (Dilbirliği, 1995: 68). Bu nedenle de merkezi yönetimin belediye şirketlerini denetlemek istemesi olağan karşılanmalıdır.

Belediyelerin bu şekilde şirket kurmalarının temel yasal dayanağı, 1580 sayılı Belediye Kanunu'dur. 1580 sayılı kanunun, 'Belediyelerin hakları, yetkileri ve imtiyazları' başlığını taşıyan 19'uncu maddesinin 5. bendinin 2. fıkrasının hükmü şöyledir: "...belediyelerinde iştirak edeceği şirketler vasıtasıyla işletilmesi, yapılması ve icara verilmesi... İçişleri Bakanlığının kararına bağlıdır." Maddenin 5. bendinde, belediyenin iştirak edeceği şirketlerden söz edilmektedir. Buna göre, otobüs, minibüs, otogar, tünel, trolley, finüküler işletme ve mezbahalarda kesilen etleri satış yerlerine nakil faaliyetleri konusunda belediyeler şirketlere iştirak edebilecekler ya da şirket kurabileceklerdir.

Belediyelerin şirket kurmalarıyla ilgili bir diğer hüküm de yine 19. maddenin 1. bendidir. Bu hükme göre, "Belediyeler kanunun kendilerine tahmil ettiği vazife ve hizmetleri ifa ettikten sonra belde sakinlerinin müşterek ve medeni ihtiyaçlarını tesviye edecek her türlü teşebbüsünü icra ederler." Bu madde hükmüyle görüldüğü gibi, belediyeler, kendilerine verilen kanuni tüm görevler konusunda geniş bir şirketleşme imkânına sahiptirler.

Türk Ticaret Kanunu'nda, belediyelerin şirket kurma, şirketlere ortak olmaları konusunda bir engel hüküm olmadığı gibi, belediyelerin, kamu hizmeti görüldüğü kabul edilen anonim şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında temsiline ilişkin hükümlere yer vermek suretiyle, dolaylı yoldan belediyelerin de şirket kurabilmelerine, kurulu bulunan şirketlere iştirak edebilmelerine imkân tanımıştır. Söz konusu kanunun 275. maddesinin 1. fıkrası hükmü "... belediye gibi amme şahıslarından birisine esas mukaveleye dercedilecek bir hükümle pay sahibi olmasa dahi, mevzuu amme hizmeti olan anonim şirketlerin idare ve murakabe heyetlerinde temsilci bulundurma hakkı verilebilir." şeklindedir (Türk Ticaret Kanunu, md.275).

Diğer kanunlarda da belediyelere şirket kurma ve şirketlere iştirak etme hakkı verilmiştir. Gerek 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Yasası'nın 26. maddesi, gerekse 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 70.maddesi belediyelere, kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında şirket kurabilme hakkı tanımaktadır. Bu düzenlemelerde dikkati çeken nokta, bu şirket ve işletmelerin faaliyetlerinin belediyenin görev ve hizmet alanları ile sınırlandırılmış olmasıdır (Özdemir, 2011: 61).

## 2.BELEDİYE ŞİRKETİ NEDİR?

Belediye şirketleri bazı yerel hizmetlerin yürütülmesi amacıyla belediyeler tarafından kurulan ya da yönetiminin elde edilmesi koşuluyla belediyelerce ortak olunan, bağımsız bütçeli, özel hukuk tüzel kişileridir (Tortop, 1993: 91).

*Belediye Şirketlerinin kuruluş koşulları ise şu şekildedir:*

1. Belediye tarafından kurulur (sermayesinin yarısından fazlası belediyeye aittir.) veya (yönetimin belediyenin elinde olması koşuluyla) belediyeye ortak olunur.
2. Belediyenin görev alanına giren bir konuda faaliyet gösterirler.
3. Belediye bütçesinden bağımsız bir bütçeye sahiptirler. (Ancak bu bütçeleri belediye bütçesine konsolide edilir).
4. Özel hukuk kişisidirler (Sayan ve Kışlalı, 2008: 60).
5. Pazarlanabilen mal ve hizmetleri üretirler.
6. İlke olarak yerel toplumun sosyal maksimizasyonunu amaçlarlar.
7. Yönetim belediyenin elindedir.
8. Ticari amaçlı olup Türk Ticaret Yasası (TTY)'na tabidirler (Özdemir, 2011: 62).

Belediye İktisadi Teşekkülleri (BİT), bu kuruluş statüsüne göre, belediyelerce kurulan, pazarlanabilen yani kişisel mal ve hizmet üreten, mülkiyetinin ve/veya denetiminin yeterince belediyelerin elinde olması nedeniyle, yönetim kurullarının belediyelerce tespit edildiği, cari faaliyetlerini finanse eden gelirlerinin çoğunu belediye gelirlerinden elde etmeyen teşebbüsler olup;

ilke olarak yerel toplumun sosyal yararının maksimizasyonu amacına göre kaynak tahsis edilen firmalardır (Akalin, 1994: 17).

Belediyeler asli görevleri yanında, çeşitli mevzuatla verilen hizmet ve görevleri yerine getirirken, kimi zaman yerel ortak ihtiyaçların karşılanması, kimi zaman da ekonomik, sosyal, hukuki ve sosyo-politik nedenlerle mevzuatta açıkça yasaklanmayan konularda yerel yönetimlerin serbestçe tasarrufta bulunabileceği kuralından hareketle çok sayıda şirket kurdukları ya da kurulmuş şirketlere katıldıkları görülmektedir (Dönmez, 1996: 30).

Belediye İktisadi Teşekkülleri, belediye bütçelerine ve mevzuatla belediyelere verilen görevler çerçevesinde belde hizmetlerinin daha çabuk ve etkin olarak görülmesi amacıyla kurulmuşlardır. Belediye iktisadi teşekkülleri belediye hizmetlerinin etkinleşmesi ve çabuklaşmasında bir araçtır. Bu nedenledir ki, sermayesinin belediyeye ait olduğu, yönetiminin belediyece belirlendiği, ürettiği malın ya da hizmetin büyük ölçüde belediye tarafından satın alındığı gerçeği karşısında bu şirketlerin sürekliliği ve verimli çalışmaları gereklidir (Kara, 2008: 91).

*Belediye Şirketlerinin kuruluş nedenleri şu şekildedir:*

- Kamu kurumlarının tabi oldukları bürokratik usul ve kurallardan kurtularak, özel kesimin yararlandığı piyasa şartlarının getirdiği imkânlardan ve tekniklerden faydalanmak,
- BŞB hizmetlerini özelleştirmek ve böylece hizmette etkinliği ve verimliliği artırmak,
- Kamu personel rejiminin dışına çıkarak esnek istihdam ve esnek ücret politikası uygulama imkânına sahip olma,
- DMK'ya göre oluşmuş olan sistemin dışına çıkabilmek, böylelikle kaliteli personeli istediği kadar ve istediği ücretle çalıştırma imkanına kavuşma,
- Merkezi idare vesayetinden kurtulmak,
- İhale yoluyla özel şirketlere giden kamu fonlarının, şirketler aracılığı ile tekrar belediyelere dönüşünü sağlamak (BŞB şirketleri ya ihaleye girmeden ya da ihaleye girip işi alarak BŞB hizmetlerini üstlenmektedir.)
- Yerel halkın katılımın sağlayarak, mahalli sermayeyi harekete geçirmek,
- Yeni istihdam olanakları yaratmak, yerel imkânları değerlendirmek (Çiftçi, 2006: 59-60).
- Büyük kentlerin devasa sorunlarına hızla çözüm bulmak.

Belediye şirketleri belediyelerin hizmetlerini daha hızlı ve etkin sunabilmesi, merkezi yönetimin vesayetinden kurtulmak, yerel halkın katılımını sağlayarak yerel sermayeyi harekete geçirmek amacı ile kurulduğu görülmektedir.

### **3.BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN TÜZEL KİŞİLİĞİ**

Belediye şirketlerinin özel sektör kuruluşu olarak görülmesinin gerekçesi olarak bu şirketlerin “özel hukuk tüzel kişisi” olması gösterilmektedir. Yönetimleri de belediyelerin elindedir. Yönetim Kurulu Başkanı otomatik olarak belediye başkanıdır. Yönetim kurulu üyeleri ve genel müdür belediye yönetimince belirlenmekte, dolayısıyla şirket politika ve stratejileri belediye yönetimince biçimlendirilmektedir.

Bu şirketler genellikle belediye yönetiminin politikaları doğrultusunda yönetilmektedir. İlk olarak belediye şirketleri 5393 sayılı Belediye Kanunu'na dayalı olarak kurulmaktadır ve bu şirketler belediye hizmetlerini yerine getirmeyi amaçlamaktadır. Bundan dolayı da yaptıkları faaliyet belediye hizmeti olup, bir başka anlamda kamu faaliyetidir.

İkinci olarak, belediye şirketlerinin her ne kadar ayrı tüzel kişiliği olsa da, sermayelerinin büyük bir kısmının belediyeye ait olmasıdır.

Üçüncü olarak, yine bu şirketlerin yönetim kurulu başkanı, belediye başkanıdır. Şirketin çalışma düzeni ile ilgili olarak emir ve talimat verme yetkisi belediyenin elindedir. Sahip olduğu araçların mülkiyeti de belediyeye aittir.

Son olarak da, şirketin mali ve idari yönetimi de yine belediyeye bağlıdır. İşte tüm bu kriterlere bağlı olarak, belediye şirketleri ayrı birer tüzel kişilik olsalar da belediyelere olan sorumlulukları ortadan kalkmamaktadır (Sayan ve Kışlalı, 2008: 65-66). Bu bağlamda belediye şirketleri değerlendirildiğinde; bunlar kamu kuruluşlarıdır ve kamunun denetim düzenine uymaları gerekmektedir.

#### 4.BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN BELEDİYE YÖNETİMİ İLE İLİŞKİLERİ

Belediye şirketlerinin yönetim ve denetim kurulları belediye yönetimince atanmaktadır. Genellikle orta ve üst düzey yöneticilere görev verilmektedir. Belediye şirketlerinin belediye bünyesinde kurulan birimlerinden de yararlanılmaktadır. Belediye şirketlerinden dolayı belediyelerin zaten yerel yönetimlerle ilgili üstlerinde bulunan düzenleyici-denetleyici konumuna bir de üretici konumu eklenmiştir.

Normalde belediyelerin verdikleri hizmetlerle ilgili düzenleme denetleme yetkisi kısmen de olsa merkezi idare tarafından yürütülmektedir. Ancak, belediye şirketlerinin verdiği hizmetler ve yaptıkları üretim büyük ölçüde yalnızca belediyeler tarafından düzenlenip denetlenmektedir (Sayan ve Kışlalı, 2008: 66).

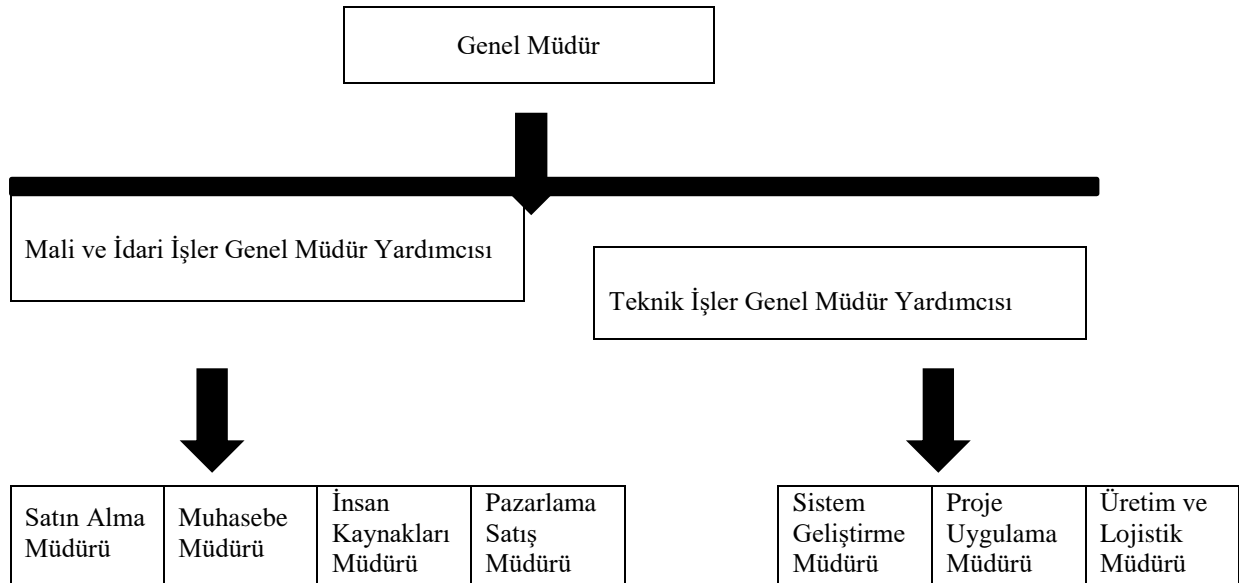
#### 5.BELEDİYE ŞİRKETİ ÖRNEĞİ: İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ

**23.07.2004 tarih ve 24431 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu' nun 26. maddesine göre, Büyükşehir Belediyesi kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre sermaye şirketleri kurabilmektedir (5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu, md.26).**

Ayrı bir tüzel kişiliğe ve bütçeye sahip, yarı ticari nitelikte, ancak yerel yönetime bağlı ve yerel yönetimin genel denetimi altında çalışan özel amaçlı bu kuruluşlar aracılığıyla birçok hizmet yürütülmektedir. İstanbul Büyükşehir Belediyesi toplamda 26 adet belediye şirketine sahiptir.

**Şirketleri:** AĞAÇ A.Ş.- BELBİM A.Ş.- BELTUR A.Ş.- BİMTAŞ A.Ş.- B.YÖNETİM A.Ş.- HAMİDİYE A.Ş.- İGDAŞ A.Ş.- İSBAK A.Ş.- İSPARK A.Ş.- İSTAÇ A.Ş.- İ.D.T.M. A.Ş.- İ.ENERJİ A.Ş.- İ.H. EKMEK A.Ş.- İ.İMAR A.Ş.- İ.OTOBÜS A.Ş.- İ.ŞEHİR HATLARI A.Ş.- İ.ULAŞIM A.Ş.- İSTON A.Ş.- KİPTAŞ A.Ş.- KÜLTÜR A.Ş.- ÖZİDAŞ A.Ş.- SAĞLIK A.Ş.- SPOR A.Ş.- ŞİŞLİ KÜLTÜR A.Ş.- UGETAM A.Ş.

##### 1.Belediye Şirketinin Organizasyon Şeması



**Kaynak:** <http://www.ibb.gov.tr/tr>.

İstanbul Büyükşehir Belediyesi hizmetlerini şirketleri aracılığıyla yerine getirmektedir. Belediye şirketleri her zaman sanıldığı gibi aksine hizmet sunmada etkili ve verimli olamayabilir. Şirketlerin çoğu zaman aşırı borçlandığı da görülmüştür. İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nin şirketleri ile ilgili internet sitesi üzerinden çok fazla bilgiye ulaşılamamaktadır. Bu nedenle şirketlerin işleyişi yararlı mı yoksa tam aksine belediyeyi zarara mı uğrattığı tam olarak bilinmemektedir. Ancak iyi işletildiğinde şirketlerin yararlı çalışabileceğini de söylemek mümkündür. Şirketlerin denetimi işte bu noktada daha da önem kazanmaktadır.

## **6.BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN DENETİMİ**

### **6.1.6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Öncesinde Belediye Şirketlerinin Denetimi**

Belediye şirketlerinin hukuki alt yapısını oluşturan kanunlar, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'dur.

*“Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemek” amacıyla “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” yürürlüğe konulmuştur.*

Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında her ne kadar “mahalli idareler” kontrol kapsamına alınmış ise de “tanımlar” maddesinde “belediyelerin kurdukları birlik ve idareler” den bahsedilerek belediyelerin kurdukları iktisadi teşebbüslerinin (BİT) denetiminden hiç bahsedilmemiştir.

Ancak, 03.07.2005 tarihinde kabul edilen 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 55. maddesinde;

- Belediyelerde iç ve dış denetim yapılır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar.
- İç ve dış denetim 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılır.
- Belediyelere bağlı kuruluş ve işletmeler de yukarıdaki esaslara göre denetlenir.
- Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur.”

denilmek suretiyle, bir boşluk giderilmiştir. Belediye kanununun 55. maddesinde “Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur” ifadesi ile yürürlükten kaldırılan 1580 sayılı belediye kanunu ve 3030 sayılı Büyükşehir belediyesi kanundaki bir eksiklik giderilerek kamuoyunun bilgilendirilmesi yönünde “şeffaflık” sağlanmıştır (Akın ve Anıl, 2009:190).

### **6.2.5393 Sayılı Belediye Kanunu**

Belediyelere şirket kurma olanağı tanıyan temel yasal hükümlerden birisi, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 70. maddesidir. “Şirket Kurulması” başlıklı bu maddeye göre; “Belediye kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre şirket kurabilir” denilmektedir. Bu maddenin dışında 5393 sayılı Kanun'un diğer ilgili hükümleri belediye şirketlerine ilişkin bazı ayrıntıları içermektedir. Ancak 5393 sayılı kanun Belediye Şirketlerinin denetimi ile ilgili (dolaylı hükümler hariç) hükümde bulunmamıştır.

Belediye şirketleri, özel hukuk hükümlerine tabi olduğu için, bu şirketlerin denetiminde ciddi anlamda boşluk bulunmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu öncesinde, belediye şirketlerinin

denetimi konusunda parçalı ve dağınık bir yapı söz konusudur (Meşe, 2011:212). Başbakanlık müfettişleri ve maliye müfettişleri, yerel yönetimlerin kurduğu veya ortak olduğu şirketlerin hesap ve işlemlerini idari yönden denetlemek yetkisine sahiptirler. Bunun yanında, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulunun, Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük hükümleri uyarınca denetim yetkisi mevcuttur. Aynı zamanda, bu şirketler vergi mükellefi olduklarından, vergi inceleme yetkisine sahip olan Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelirler Kontrolörlerinin, vergi incelemesi yönünden denetimine tabidirler.

Ancak, uygulamada, bu birimlerin görev alanlarının genişliği ve denetim elemanı sayısının azlığından olsa gerek, bu şirketlerin düzenli olarak denetlendiği söylenemez. Ayrıca, belediye şirketleri, özel hukuk hükümlerine tabi oldukları için, idari vesayet denetimi de söz konusu değildir (Meşe, 2011: 213). Bu düzenlemelerde var olan eksiklikleri ve parçalı yapıyı düzenlemek için 6085 sayılı Kanun çıkarılmıştır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun denetime getirmiş olduğu yenilikler nedeniyle dış denetim nitel ve nicel yönden değişime uğramıştır. Sayıştay'ın denetim alanı genişlemiş, eskiye kıyasla daha farklı özelliklere sahip kurum, kuruluş ve benzeri organizasyonlar, dış denetimin konusu içine girmişlerdir. Böylece Sayıştay'ın denetim alanı, tüm kamu idarelerini, kamu fonlarını, kamu kaynaklarını ve kamu faaliyetlerini içerecek biçimde yeniden düzenlenmiştir.

Bu düzenlemelerle kamu kaynağı kullanan şirketler dış denetim alanına dâhil edilmiş ve böylece hem şirketler hem de Sayıştay açısından yeni bir dönem başlamıştır (Okutan, 2011: 158).

Bu nedenle belediye şirketlerinin denetimini, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 19.12.2010 tarihinden öncesi ve sonrası olmak üzere, iki bölümde ele alınacaktır.

### **6.3.İçişleri Bakanlığı**

12.9.1985 tarih ve 18866 sayılı İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettiş Kurulu Tüzüğü'nün 18. maddesinin "a" fıkrasında "Belediyeler ve köylerle bunlara bağlı ve bunların kurdukları veya özel kanunlarla kurulan birlik, işletme, müessese ve teşebbüslerin çalışmalarını, işlemlerini ve hesaplarını teftiş etmek ve denetlemek" Mülkiye Teftiş Kurulu'nun yetkileri arasında sayılmıştır. 15.06.1989 tarih ve 20196 sayılı İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Çalışma Yönetmeliği 5. maddesinde ise, teftiş edilecek kuruluş ve birimler sayılarak Teftiş Kurulunun görev alanı belirlenmiştir. Buna göre, yerel yönetimlerde;

1) İl veya İlçe özel idare müdürlükleri, il özel idarelerine bağlı işletmeler, il özel idarelerinin kurdukları veya katıldıkları birlikler,

2) Büyükşehir Belediyeleri, il, ilçe ve kasaba belediyeleri, belediyelere bağlı işletmeler, özel kanunla kurulmuş işletme ve idareler, belediyelerin kurdukları veya katıldıkları birlikler,

3) Köyler ve bunların kurdukları birlikler. Mülkiye Teftiş Kurulu'nun denetim alanı çerçevesinde yer almaktadırlar. Mülkiye Müfettiş Kurulu Tüzüğü ve Çalışma Yönetmeliğinin bu hükümleri kapsamında konu değerlendirildiğinde, Mülkiye Teftiş Kurulu'nun belediye şirketleri üzerinde herhangi bir denetim yetkisinin söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır (20196 Sayılı İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Çalışma Yönetmeliği, md.5).

### **6.4.Sanayi ve Ticaret Bakanlığı**

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Murakabe" başlıklı 274. ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu'nun "Sanayi ve Ticaret Bakanlığının düzenleme ve denetleme yetkisi" başlıklı 210. maddelerinde, birbirine paralel bir şekilde, şirketlerin denetiminden bahsedilerek, Anonim ve limited şirketlerin işlemleri, ilkeleri ve usulü bir tüzük ile belirlenerek, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından denetleneceği ifade edilmiştir. Bu denetim, bilançonun açıklık ve doğruluk esasları çerçevesinde yapılacak incelemeyi de kapsamaktadır (Okutan, 2011:159). 3143 Sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Görev" başlıklı 2. maddesinde,

Sanayi ve Ticaret Bakanlığının görevleri sayılarak “k” bendinde; “*Şirketlerle ilgili hizmetleri yürütmek ve bunları denetlemek,*” görevinin Bakanlığa ait olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca 31.08.1994 tarih ve 22037 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu Tüzüğü’nün “Kurulun Görev ve Yetkileri” başlıklı 11. maddesinde Kurulun, Bakanın emri veya onayı üzerine, Bakan adına teftiş görevleri yapacağından bahsedilerek, “Denetimi Bakanlığa ait yerli ve yabancı tüm anonim, komandit, limited ortaklıklarla kooperatifleri, sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerini, ticaret ve sanayi odaları, deniz ticaret odaları, ticaret borsalarıyla esnaf ve sanatkâr odaları ve bunların üst kuruluşlarını denetlemek” görevlerinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu tarafından gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştır (Meşe, 2011:204). Dolayısıyla Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından belediye şirketlerine her zaman denetim yapılabileceği açıktır.

Ancak uygulamada belediye şirketlerinin kamu kaynağı kullanan şirketler olması ve Sanayi Bakanlığı Teftiş Kurulunun diğer özel ticari şirket denetimlerinin dışında yer alan belediye şirketlerine yeterince vakit ayıramaması nedeniyle bu şirketlerin Bakanlık tarafından etkin denetime tabi olduğu söylenememektedir (Okutan,2011:159).

### 6.5.Diğer Kurum ve Kuruluşlar

10.10.1984 tarih ve 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun’un 20. maddesine göre; “Teftiş Kurulu Başkanlığı Başbakan’ın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri veya onayı ile Başbakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

- Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,
- b) 1. (a) bendinde sayılan kuruluşlarla bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak veya yaptırmak, (...)
- Gerektiğinde, imtiyazlı şirketlerle, özel kuruluşları da mali yönden teftiş ve denetlemek, ...” Başbakanlık Teftiş Kurulu’nun görevleri arasında sayılmıştır. Buna göre, 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girene kadar, Başbakanlık Müfettişleri belediyelerin kurduğu veya katıldığı şirketlerin denetiminde yetkili kılınmış, ancak uygulamada bu yetki Başbakanlık Teftiş Kurulu tarafından etkin bir şekilde kullanılmamıştır.

Son olarak belediye şirketleri, aynı zamanda vergi mükellefi oldukları için vergi inceleme yetkisine sahip Maliye Bakanlığı kurum ve kurulları tarafından her zaman denetlenebilmektedirler (Okutan, 2011: 159).

Denetimleri statü bakımından iki ana başlıkta görmek mümkündür: İç denetim ve dış denetim.

#### -İç Denetim

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 63. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır.

*“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız (24.12.2005 – 5436/10. md.) nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir”*

#### -Dış Denetim

Mali denetim, Uygunluk denetimi, Performans denetimi (Barun, 2007: 13).

Aynı kanununun 68. maddesinde ise dış denetim;



*“Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır (Akın ve Anıl, 2009: 192).*

### **6.6.6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Çerçevesinde Belediye Şirketlerinin Denetimi**

Yeni yapılan kanuni düzenlemelerden önce, şirketlerin faaliyetleri ve dolayısıyla gelir ve giderleri şirketin yönetim kurulu kararı ile yapılmakta, bütçelerinin ibrası ve yeni bütçenin kabulü genel kurul tarafından gerçekleştirilmekte, iç denetiminin yapıldığı söylenebilmekteydi.

Şirket yönetiminin gelir ve gider kalemleri şirketin denetim kurulunca da denetlenmekte, şirketlerin dış denetimleri ise yeni yapılan düzenlemelerden önce, tıpkı diğer ticari şirketler gibi Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’na yapılmaktaydı (Kavruk, 2005: 439).

Bir başka ifade ile mali açıdan, belediye şirketlerinde merkezi yönetimin idari vesayeti olmadan, iç kısımda kendi organları tarafından dışta ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın denetim elemanları tarafından diğer özel şirketlere uygulanan denetim prosedürü uygulanmaktaydı.

Ancak 5018 sayılı Kanun ile 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılması ve kamu idarelerinin tamamına yakını ile bunların iş ve işlemlerinin Sayıştay denetimi kapsamına alınması öngörülmüştür. Öte yandan INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberlerinde yer alan *“Sayıştaylar ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına ve yönetildiğine bakılmaksızın tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini (AB fonları da dâhil olmak üzere) denetlemek üzere Anayasada ve kanunlarda açıkça ifade edilen yetkilere ve araçlara sahip olmalıdırlar”* hükmü de dikkate alınarak, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda, Sayıştay’ın denetim alanı tüm kamu idarelerini, kamu fonlarını, kamu kaynaklarını ve kamu faaliyetlerini içerecek biçimde düzenlenmiştir (TBMM, 2010).

Buna göre Sayıştay Kanunu’nun “Denetim alanı” başlıklı 4. maddesinin “a” ve “b” bentlerinde, Sayıştay;

a) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50’den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları (% 50’den az olması halinde ortaklık hakları yönüyle), diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

b) (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri (kamu payının yarısından az olması halinde ortaklık hakları yönüyle), ..denetler.” denilmek suretiyle kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının dış denetimi, Sayıştay’ın denetim alanına girmiş olmaktadır.

Dolayısıyla sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50’den fazla olan ve özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıklar (% 50’den az olması halinde ortaklık hakları yönüyle) ile belediyelere bağlı veya bu belediyelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler bu yetkiler ve sorumluklar ile (kamu payının yarısından az olması halinde ortaklık hakları yönüyle), Sayıştay tarafından denetlenmektedir.

### **6.7.Sayıştay Denetimi**

Sayıştay Denetimi Türkiye’de üç ana hat üzerinde gerçekleşmekte olup bunlardan ilki uygunluk denetimi, ikincisi mali denetim, üçüncüsü ise performans denetimidir (5018 Sayılı Kanun/68. md.; 6085 Sayılı Kanun/36. md.);

**6.7.1. Uygunluk denetimi:** Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitidir.

**6.7.2. Mali denetim:** Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir.

**6.7.3. Performans denetimi:** 5018 sayılı Kanun ile performans esaslı bütçelemenin uygulamaya konulmasının ardından 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanununun yürürlüğe girmesiyle Sayıştay'ın denetim görev ve yetkisi değiştirilmiştir. 6085 sayılı Kanunun 36. maddesi uyarınca Sayıştay'ın denetim görevleri, “düzenlilik denetimi” ve “performans denetimi”ni kapsamaktadır. 6085 sayılı Kanunun 36. maddesine göre performans denetimi: “*Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir.*”

Performans denetiminin temelini idarelerin üreteceği performans bilgisi oluşturmaktadır. Bu sebeple Rehberin bundan sonraki bölümlerinde 6085 sayılı Kanunun 2. maddesinde tanımlanan performans denetimi için ‘performans bilgisinin denetimi’ ifadesi kullanılacaktır. İdarelerin performans bilgisinin incelenmesi sonucu kurumsal performans hakkında ortaya çıkan bulgular performans denetimi aracılığıyla raporlanacaktır (Sayıştay Başkanlığı, 2013: 1).

Performans bilgisi denetimini yürütme görev ve yetkisi, Sayıştay için yeni bir görevdir. Bu rehber, yukarıda bahsedilen 5018 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Kanunun gerekliliklerini yerine getirmek üzere Sayıştay'ın uygulayacağı denetim metodolojisini ortaya koymaktadır.

Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesidir. 6085 sayılı Sayıştay Kanununda yer alan bu tanımsal ifade, kamu kurum ve kuruluşları ve onlara bağlı organizasyonlar üzerindeki Sayıştay performans denetimi olgusunu zedeleyerek denetimin işlevselliğini ortadan kaldırmıştır.

Dolayısıyla bu çalışmada, belediye şirketlerinin denetiminde performans denetimi uygulamalarının tartışılması anlamsız kalacağı için uygunluk denetimi ile mali denetim dinamikleri üzerinde durulacaktır.

Performans Bilgisi Denetiminde Temel Konular: Kamu idaresi temelinde yapılmakta olan performans bilgisi denetimi, esas olarak yıllık düzenlilik denetimi ile eş zamanlı yürütülür. Her kamu idaresi için aşağıda sıralanan hususlar incelemeye tabi tutulur: Stratejik plan, Performans programı, Faaliyet raporu, İdarenin veri kayıt sistemleridir (Sayıştay Başkanlığı, 2013: 3).

#### **6.7.4. Uygunluk Denetimi ve Mali Denetim (Düzenlilik Denetimi)**

Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir.

Geçmişten günümüze kamu denetiminin geleneksel görevi, düzenlilik ya da mevzuata uygunluk denetiminden türeyen onaylama ya da tasdik olup; gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına esas oluşturan hesap ve belgelerin aritmetik doğruluğunu periyodik ve ayrıntılı kontrol ederek mali sorumluluğun gerçekleşmesine yardımcı olmaktır (Sayıştay Başkanlığı, 2013: 3).

Bu açıdan bakıldığında geleneksel Sayıştay denetiminin temel kavramları, doğruluk, yasallık ve düzenlilik (Kubalı, 1998: 12). Ancak son yıllarda gelişen ve değişen Sayıştay'ın denetim anlayışında, geleneksel denetim anlayışının dışına çıkılarak, dünyada yaşanan gelişmeler ışığında yeni denetim metodolojisi oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Bu konuda Türkiye’de oluşan yeni denetim trendi içerisinde en büyük yeri, belediye şirketlerinin denetiminde de çok önemli ayrıcalıkları olan mali denetim almaktadır. Mali denetim, ülkemiz mevzuatında, tanımsal anlamda, düzenlilik denetimi kapsamında değerlendirilerek, yargısal konumu olan Sayıştaylar tarafından uygunluk denetimine yardımcı veya uygunluk denetiminin ayrılmaz bir parçası olarak görülebilmektedir. Diğer bir ifade ile mali denetim ile uygunluk denetimi arasında tartışılmaz bir geçişlilik olduğu ve bu geçişliliğin denetim sürecine hâkim olması gerektiği vurgulanmaktadır.

Düzenlilik denetiminin özellikleri şu şekildedir:

- Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali rapor ve tablolar hakkında görüş bildirilmesi de dâhil olmak üzere kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine katkı sağlar.
- İlgili kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi, mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesini içerir.
- İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarını değerlendirir.
- Denetim sonuçlarının raporlanmasına imkân sağlar.
- Mali denetim ve uygunluk denetimi cari yıl esaslı ile kamu idaresi temelinde birlikte yürütülür. Gerekğinde denetimlerin konu, sektör, faaliyet ve proje bazlı olarak birden fazla yılı ve birden fazla kurumu kapsayacak şekilde yürütülmesine de imkân sağlar.
- Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun olarak yürütülür.
- Ekip çalışması esasına dayalı olarak grup başkanlıkları bünyesinde oluşturulacak ekiplerce yürütülür.
- Risk odaklı ve sistem tabanlı olarak yürütülür (Sayıştay Başkanlığı, 2013: 5).

Bu doğrultuda modern bir kanun olmasına rağmen 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda da aynı şekilde düzenleme yapılmıştır. Ancak özellikle denetim metodolojisi ve denetim uygulama araçları açısından mali denetim ile Türk Sayıştay'ı uygulamasındaki uygunluk denetimi arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar, belediye şirketlerinin denetiminde mali denetimin diğer denetim türlerine özellikle de uygunluk denetimine olan üstünlüklerini de nitelemektedirler. Bu doğrultuda, devam eden kısımlarda belediye şirketlerinin denetiminde mali denetime yüklenen önemli role ilişkin değerlendirmeler yapılmakta ve uygunluk denetimine karşı üstünlükleri vurgulanmaktadır (Okutan, 2011: 160).

#### **6.7.5.Mali Denetim Uygunluk Denetimi İlişkisi**

Mali denetim amacına ulaşmak için gerçekleştirilecek denetim sürecinin, mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini de içeren söz konusu tüm denetim hedeflerini kapsamaması gerekmektedir. Bu hedefler Uluslararası Denetim Standartlarının bir gereği olup “uygunluk” denetim hedefini de içermektedir. Çünkü TBMM’ye Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna esas olacak Mali Denetim Raporları kamu kurumlarının mali tablolarına ilişkin olarak kurumlar itibarıyla denetim görüşü vermek (makul güvence) şeklinde olacaktır.

Ayrıca mali denetim esnasında tespit edilen kamu zararlarına ilişkin olarak da yargılamaya esas rapor düzenlenecektir. Öte yandan bir kamu idaresinin mali tablolarının doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin yürütülecek mali denetim, mali tabloları oluşturan işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu da içermek zorundadır. Bir diğer ifade ile mali denetim uygunluk denetimine göre daha kapsayıcı bir denetim süreci öngörmekte olup, geçmişte yapılan uygunluk denetimi uygulamalarının ötesinde geniş açılı bir denetim perspektifi vaat etmektedir (Okutan, 2011: 160).

#### **6.7.6.Risk Denetimi**

Kurum ve kuruluşların hata ve yolsuzluklarını bulmaya yönelmiş geleneksel denetimde, mali sistemlerin denetiminden ziyade, bu sistemlerin üretmiş olduğu mali iş ve işlemlere/ürünlere yoğunlaşmaktadır. Söz konusu iş ve işlemlerde hata ve yolsuzluklar aranmakta, denetim sürecinde denetimin kıt kaynakları, etkin, ekonomik ve verimli kullanılamamaktadır. Öte yandan, sistemin zaafı belirlenip, gerekli önlemler alınmadığı sürece, hatalar üretilmeye devam edilecek, denetçiler de bu hataları (tespit edebildiklerini) ortaya çıkarmaya çalışacaktır. Bu bağlamda mali denetim sürecinin bir parçası olan risk denetimi, geleneksel denetimin bu yaklaşımına tamamlayıcı bir işlev üstlenerek, hatalı sonuçlara değil, onları üreten sistemin zaafalarını belirleme ve yok etme üzerine odaklanarak, sistemin hatalı çıktı üretmesini engellemeye çalışmak için yapılmaktadır.

Başka bir deyişle, geleneksel denetimin tedavi edici hekimlik rolü yerine, risk denetimi, koruyucu hekimlik rolünü benimseyerek, daha sağlıklı bir mali, idari ve yönetsel sistemin oluşmasına katkıda bulunmayı hedeflemektedir.

Bu doğrultuda risk denetiminin amacı, uygunluk denetiminden farklı olarak; İlgili kuruluşun faaliyetlerinin periyodik olarak gözden geçirilmesini, makul bir zaman dilimi içinde, potansiyel risklerin teşhis edilmesini, araştırılmasını ve rapor edilmesini sağlamaktır. Risk denetimi, mali tablolarla ilgili kanaat elde etmek için gerekli olanın daha ötesinde bir çalışmadır ve Sayıştay'ın parlamentoya karşı daha kapsamlı olan sorumluluklarından kaynaklanır. Mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamaya yönelik uygunluk denetiminin yerine geçici değil, onu tamamlayıcı niteliktedir. Risk denetiminin özellikleri şu şekildedir:

- Mali tablolarla değil, işlem ve faaliyetleriyle ilgilidir.
- Denetim yıllık dönemlerle sınırlı değildir.
- Tüm faaliyetler değil, belirli risk alanları incelenir.
- Kuruluşların yönetimini, hesap verme sorumluluğunu geliştirmeyi amaçlar.
- Tasdik denetimindeki gibi denetim sonunda görüş bildirilmesi söz konusu değildir.
- Yapıcı öneriler geliştirir (Sayıştay Başkanlığı, 2008: 38).

#### **6.7.8. Denetimde Önemlilik**

Önemlilik mali denetime ait bir kavramdır ve mali denetimin, uygunluk denetimine nazaran, denetimde kıt kaynakların etkin kullanımının sağlanması amacıyla matuf önemli bir avantajını oluşturmaktadır (Okutan, 2011:161). Denetim çalışmalarında denetim riski hiçbir zaman sıfıra indirilememekte ve tüm hatalar ortaya çıkartılamamaktadır. Denetçilerden bunu başarmaları da beklenmemektedir.

Dolayısıyla her denetim çalışmasında, taşınan bir risk ve bir kısım hata tutarının hoş görülmesi veya ortaya çıkartılamama olasılığı bulunmaktadır. Denetçilerden beklenen, risk unsurlarını olduğunca en aza indirmek ve önemli hataları ortaya çıkartabilmektir. Dolayısıyla önemsiz kabul edilen yanlışlıklar denetçileri ilgilendirmemektedir.

Bu çerçevede incelenen hesaplarda birtakım yanlışlıkların olması olanaklıdır. Bu yanlışlıklar, kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılabilir. Kasıtlı yapılan yanlışlıklar hile, kasıtsız olanlar ise, hata olarak tanımlanmaktadır.

Eğer finansal tablolarda hataların veya hilelerin neden olduğu yanlış beyanlar nedeniyle bir finansal tablo kullanıcısının aldığı kararları değiştirmesi olasılığı varsa bu yanlışlıklar önemlidir ve bu finansal tablolar, karar alıcıyı yanıltıcı şekilde beyan edilmiş demektir. Bu bağlamda önemlilik, finansal tablolarda atlanan veya yanlış beyan edilen muhasebe bilgisinin mevcut koşullar ışığında finansal tablolardaki bilgiye güvenerek karar veren mantıklı bir kişinin kararını etkileyebilecek boyutta olması demektir. Diğer taraftan, önemlilik, mali denetim görüşünün (olumlu-nitelikli) belirlenmesinde esaslı bir ölçüt olarak kullanılmaktadır.

Ancak denetimler esnasında tespit edilen kamu zararları için düzenlenecek yargılamaya esas raporlara yönelik geçerliliği yoktur. Tespit edilen kamu zararı miktarı ne olursa olsun mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde düzenlenecek yargılamaya esas rapor ile Sayıştay yargı dairelerine intikal ettirilir. Bu anlamda kamu zararına ilişkin herhangi bir hatanın tolere edilmesi söz konusu değildir.

## **SONUÇ**

Kamu hizmetleri, gelişmiş demokratik ülkelerde merkezi yönetimlerle yerel yönetimler arasında kurulan bir denge ile yerine getirilmektedir. Yerel ihtiyaçların sağlıklı bir biçimde karşılanmasında merkezi yönetimlerin yetersiz kalması sonucu, bu dengenin gittikçe yerel yönetimler lehine bozulduğu görülmektedir. Üstelik katılım kültürünün gelişmesinin yerelliği öne çıkarması da bunu desteklemektedir.

Bu gelişmeler yaşanırken, yerel yönetimlerin, yürüttükleri hizmetlerin artmasına karşılık aynı oranda mali kaynaklarının artmadığı söylenebilir. Üstelik merkezi yönetimlerin yerel yönetimler üzerindeki vesayet yetkisi de yoğun bir şekilde devam etmektedir. Özerk bir yapıya sahip olan yerel yönetimler, kendi personelinin atamasını dahi yapamayacak, sorumluluk alanına giren birçok konuda

özgürce karar alamayacak, hizmet sunduğu kitleye bazı küçük mali sorumluluklar dahi yükleyemeyecek durumlarla karşılaşmaktadır.

Özellikle belediyeler, bu kısır yapı içerisinde kent sakinlerinin beklentilerine cevap vermeye ve kentin devasa sorunlarını çözmeye çalışmaktadır. Bu sorunları çözmek ve beklentilere cevap verebilmek için belediyeler şirketleşme yoluna gitmektedir. Belediye şirketleri de, klasik kamu kurumlarına göre yönetimi, işleyişi, organizasyonu ve benzeri unsurları bakımından farklılık arz eden, ayrı bir tüzel kişiliğe ve bütçeye sahip, yarı ticari nitelikte, ancak yerel yönetime bağlı ve yerel yönetimin genel gözetimi altında çalışan özel amaçlı yerel nitelikli organizasyonlar olarak tanımlanmaktadır. Bu özelliklere sahip olan belediye şirketleri üzerinde, dış denetim uygulamalarının başarılı olma olasılığı tartışmaya açık bir konudur.

Diğer bir ifade ile bu şirketler, belediyelere ait veya onların iştirak ettikleri, kamu kaynağı kullanan örgüt kategorisinde olsalar da organik ve yapısal olarak kamu kurum ve kuruluşu sınıfında yer almayan özel yapılardır. Bu nedenle Türk Sayıştay'ında çok uygulama örneği olmayan ancak dünyada sayısız örneği olan ve ticari yanı ağır basan kuruluşlar için öngörülen mali denetim uygulamalarının, belediye şirketlerinin denetimi açısından önemini vurgulamak gerekmektedir.

Yeni düzenlenen 6085 sayılı kanun ile belediye şirketlerinin denetimi Sayıştay tarafından yapılarak sistemli ve düzenli bir uygulama haline gelmiştir. Önceki yapının dağınıklığı ve parçacılığı bir düzene oturtulmuş ve bir bütün haline getirilmiştir. Performans denetimi, performans ölçümü çerçevesinden çıkamasa da mali denetim ve uygunluk denetimi açısından önemli yol kat edilmiştir.

Bu çerçevede belediye şirketlerinin Sayıştay tarafından denetlenmesi, denetimin her iki tarafı için de yeniliklerle dolu olan bir süreci ifade etmektedir. Köklü geçmişi ve bu geçmişe dayanan engin denetim tecrübesiyle kamu kurum ve kuruluşlarının mali kontrolü açısından önemi sorgulanamayacak olan Sayıştay'ın, yeni bir tür olan belediye şirketleri karşısında takınacağı denetim tutum ve davranışları, sürecin başarısını derinden etkileyecektir. Diğer bir deyişle alışılmışın dışında yapısal özellikler içeren belediye şirketlerinin, bu şirketlere özel usul ve yöntemlerle denetlenmesi denetim sürecinin başarısını bir kat daha artıracaktır.

## **KAYNAKLAR**

- Altıntaş, A. (2011), 6085 Sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi, Dış Denetim Dergisi.
- Akalın, G. (1994), Yerel Yönetimlerin İktisadi Teşebbüslerinin Özelleştirilmesi, Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 6, s.15-27.
- Akın N.ve Anıl N. (2009), Belediyeler ve İktisadi Teşebbüslerinin (B.İ.T.) Denetimi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, Mali Çözüm Dergisi, S. 95, ss. 187-208.
- Barun, B. (2007), Yolsuzlukla Mücadelede Dış Denetimin Rolü, Yerelleşme ve Yolsuzluk Konferansı TEPAV, Ankara.
- Berk, A. (2003),Yerel Hizmet Sunumu ve Belediye İktisadi Teşebbüsleri, Sayıştay Dergisi, Sayı 49.
- Çiftçi, H. (2006),Büyükşehir Belediyelerinin İdari ve Mali Yapıları (Konya Büyükşehir Belediyesi Örneği), İstanbul Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Dayar, H. (2015). Türkiye'de Belediye Hizmetlerinin Özelleştirilmesi Ve Etkileri: Kütahya Belediyesi Örneği. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(7).
- Dilbirliği, M. (1995), Belediye Şirketleri”, Çağdaş Yerel Yönetimler, Cilt 4, Sayı 2.
- Dinçer, Ö., “BİT, KİT Değildir,” İstanbul Bülteni, İstanbul.
- Dönmez, M. (1996), “Belediyelerin Şirket Kurmaları ve Kurulmuş Şirketlere Ortak Olmaları”, Mahalli İdareler Dergisi, S.30, Ankara.
- Erdoğan, H. (2010), Belediye Yatırımlarının Finansmanında Yap-İşlet-Devret Alternatifi: Antalya Sarısu Mesire Alanı Örneği, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 15, S 3, s. 471-486.
- Güneri Akalın, “Yerel Yönetimlerin İktisadi Teşebbüslerinin Özelleştirilmesi”, Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 6, Kasım 1994, s.17.
- İlhan, İ. (2013), Türkiye’de Belediyeler ve Şirketleri Arasındaki İhale İlişkileri Üzerine Bir Araştırma, Sayıştay Dergisi, Sayı 88.

- Kara, U. ( 2008), Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Sürecinde Belediye İktisadi Teşekkülleri: İSTAÇ A.Ş. Örneği, Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Karabeyli, Levent, (1999), “Risk Denetimi – Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar”, Ankara: Sayıştay Başkanlığı Hizmet İçi Eğitim Yayınları No:4.
- Kavruk, Hikmet, (2005), “Yerel Yönetim Şirketleri”, Hüseyin Özgür ve Muhammet Kösecik (Der), Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar – 1: Reform, Ankara: Nobel Yayınları, ss.421-448.
- Kışlalı, M. ve Sayan. İ. Ö. (2008), Belediyelerde Şirketleşmenin Yararı Var Mı? Hurafeler ve Gerçekler, Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, s.59-74.
- Kubalı, Derya, (1998), Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, Ankara: TC Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Meşe, M. (2011), Belediye Şirketleri Üzerine Bir Değerlendirme, Dış Denetim Dergisi.
- Okutan, E. (2011), Belediye Şirketlerinin Denetiminde 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Dönem, Dış Denetim Dergisi.
- Özdemir, G. (2011). Belediye İktisadi Teşebbüsleri'nin Kuruluş Amacı, Hukuki Dayanakları Ve Güncel Durum. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (22), 59-84.
- Sayıştay Başkanlığı, (2008), Mali Denetim Rehberi (Taslak), Ankara: Sayıştay Başkanlığı.
- Sayıştay Başkanlığı, (2013), Performans Bilgisi Denetimi Rehberi, Ankara: Sayıştay Başkanlığı.
- Sayıştay Başkanlığı, (2013), Düzenlilik Denetimi Rehberi, Ankara: Sayıştay Başkanlığı.
- Tortop, N. (1993), Güçlü Mahalli İdarelerin Gelişmesi, Çağdaş Yerel Yönetimler, Cilt 2,Sayı 2, ss.3-10.
- <http://www.ibb.gov.tr/tr>.