



www.mevzuattakip.com.tr

Belediye Şirketlerinde Bağımsız Denetim

Bu makalede, belediye şirketlerinin bağımsız denetim hususu değerlendirilmiştir.

BELEDİYELE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM

Salih ÜÇÜNCÜ

Başuzman

1. Giriş

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 tanımladığımız belediyeler, Türk idari sisteminde yer yönünden yerinden yönetim kuruluşlarının önemli bir unsurudur.

Hızla değişen ve gelişen kent yaşamının ortaya çıkardığı yeni görev ve sorumluluklar belediyelerin hizmet alanını ve çeşitliliğini artırmakta, çeşitlenen ve artan bu hizmet gereksinimlerinin yerinde ve zamanında görülmesinde belediyeler, mevcut teşkilat yapısı ve işleyiş biçimiyle yetersiz kalabilmektedir.

Nitelikleri değişen ve artan hizmet alanlarıyla yeniden şekillenen kent yaşamıyla birlikte idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişileri olan belediyelerin, ortaya çıkan bu ihtiyaçları gidermekte karşılaştığı sorunlar ve bu sorunların çözümü bağlamında belediye şirketlerinin ortaya çıktığını söyleyebiliriz.

Bir başka deyişle; ulaşım, alt yapı, temizlik, sosyal hizmetler ve kültür hizmetleri, park-bahçe gibi yaşam alanları, spor ve sağlık hizmetleri gibi birbirinden çok farklı alanlarda vatandaşlara hizmet sunmakta olan belediyeler, günümüzde bu hizmetlerin bir kısmını belediye şirketleri marifetiyle yerine getirmektedirler.

Bilindiği üzere, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 26. maddesi, gerekse 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 70. maddesi belediyelere, kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında şirket kurabilme hakkı tanımaktadır.

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.

2. Belediye Şirketlerinin Denetimi

Belediye Şirketleri; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulur, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na tabii olarak faaliyetlerini yürütür.

5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda belediye şirketlerinin denetimine dair hüküm bulunmamaktadır. Belediye şirketleri, özel hukuk hükümlerine tabi oldukları için, bu şirketler üzerinde idari vesayet denetimi de söz konusu değildir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun "Denetim Alanı" başlıklı 4. Maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde belediye şirketlerinin denetimine yer verilmiştir:

Kanunun,

"4- (1) 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 yarıdan az olması halinde ortaklık hakları yönüyle),

....denetler." hükümleri doğrultusunda 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 sorumluluklar ile (kamu payının

yarıdan az olması halinde ortaklık hakları yönüyle), Sayıştay tarafından denetlenmektedir.

3. Bağımsız Denetim Nedir, Bağımsız Denetçiler Kimlerdir?

Bağımsız denetimin hangi usul ve esaslarda yapılacağı ve kimlerin Bağımsız Denetçi olabileceği, denetim usulleri ve diğer bağımsız denetim konuları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ne göre;

Bağımsız denetçi, “Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri”,

Bağımsız denetim, “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını” ifade eder.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlenmiştir.

Bu Yönetmelik; 6102 sayılı Kanun ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmelerine, sicil kayıtlarının tutulmasına, yükümlülüklerine, sorumluluklarına, bunların Kurum tarafından incelenmesine ve denetlenmesine ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları kapsamaktadır.

Bağımsız Denetimin amacı, finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Bağımsız denetim; kanunların, standartların işletmelere dayattığı bir zorunluluk değildir; aksine günümüz işletmeleri için vazgeçilemez bir ihtiyaçtır.

4. Belediye Şirketlerinin Bağımsız Denetimi

Yukarda belirttiğimiz gibi belediye şirketleri, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre Anonim veya Limited Şirket şeklinde kuruldukları için 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre Bağımsız Denetim'e tabidir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesi 1. fıkrasındaki "... denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtip yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir." hükmü ile,

Yine 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesi 2. fıkrasında; "Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir" denilerek denetimin önemine atıf yapılmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararı olarak 26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar"ın;

"Bağımsız denetime tabi şirketler" başlıklı 3. maddesinde bağımsız denetime tabii şirketlere ilişkin eşik değerler şöyle belirtilmiştir:

(1) Aşağıda belirtilen şirketler, 6102 sayılı Kanun ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir:

a) Herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın ekli (I) sayılı listede belirtilen şirketler.

b) Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan diğer şirketler:

1) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler:

i) Aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası.

ii) Yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası.iii) Çalışan sayısı 50 kişi.

2) Ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler için eşik değerler:

i) Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası.

ii) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası.iii) Çalışan sayısı 125 kişi.

3) (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilenler kapsamında olmayan şirketler için eşik değerler:

i) Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası.

ii) Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası.iii) Çalışan sayısı 175 kişi.

Belediye şirketleri bu düzenlemede, Ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler için eşik değerlere tabidir.

Buna göre:

Sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan anonim ve limited şirketlerden;

- Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası,

- Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası,

- Çalışan sayısı 125 kişi,

şeklindeki üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan belediye şirketleri bağımsız denetime tabidir.

Düzenlemedeki eşik değer tutar aralıklarından anlaşılacağı üzere özel sektör anonim şirketler için belirlenen Ciro, Aktif Toplam, Net Satış Hasılatı, Çalışan Sayısı gibi bağımsız denetim kriterleri, belediye şirketleri için daha düşük tutulmuştur.

Bu durumun, denetime verilen önem ile sermayesi kamuya ait olan ve kamu kaynağı kullanan belediye şirketlerinin harcamalarında şeffaflık ve hesap verilebilirlik hassasiyetinden kaynaklandığını söyleyebiliriz.

Çünkü, şeffaflık, açıklık ve anlaşılabilirlik ancak bağımsız denetimle mümkündür.

Söz konusu ölçütlerin aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde, aktif toplam ve yıllık net satış hasılatı bakımından belediye şirketinin son iki yıla ait finansal tabloları (bilanço ve gelir tablosu), çalışan sayısı bakımından ise son iki yıla ait ortalama çalışan sayısı esas alınır. Eğer ki, belediye şirketinin ortağı olduğu şirketler var ise hesaplamada bu

şirketlerin hasılat ve çalışan sayıları da dikkate alınır.

Bu arada önemle tekraren belirtmek gerekir ki, bir belediye şirketinin bağımsız denetime tabi olması için sermayesinin en az yarısının bir ya da birden fazla belediyeye ait olması şarttır. Aksi takdirde, şirketin bağımsız denetime tabi olma ölçütleri değişecektir.

Ayrıca, ilgili Bakanlar Kurulu kararında sadece gerekli şartları sağlayan belediye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması zorunluluğu getirilmiş; Kararın 4. maddesi ile il özel idarelerinin ortağı olduğu şirketler ise bu denetimden muaf tutulmuştur.

5. Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim süreci, bağımsız denetçinin seçimi ve seçilen denetçiyle imzalanan denetim sözleşmesi ile başlar.

5.1. Bağımsız Denetçinin Seçimi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Denetçi, Seçim, görevden alma ve sözleşmenin feshi" başlıklı 399. maddesine göre, "Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır."

Kanun gereği bağımsız denetçi, belediye şirketi genel kurulu tarafından seçilir. Kanunda öngörülen istisnalar dışında bağımsız denetçinin seçiminin genel kurulun devredilemez yetkileri arasında olduğu kabul edilmiştir.

Belediye şirketlerinin genel kurulunda yapılan bağımsız denetçi/denetim kuruluşu seçiminden sonra denetçinin ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile şirketin internet sitesinde ilan ettirilmesi zorunlu hale getirilmiştir.

Keza bağımsız denetçinin şirket genel kurulunca seçilmesi gerekirken genel kurulun bu yönde bir kararı olmaksızın doğrudan yönetim kurulu tarafından seçilmesinin ve onunla sözleşme yapılmasının kanun hükümlerine aykırılık oluşturduğu ve batıl olacağı, batıl olan sözleşmeye göre yapılan denetimin zorunlu denetim olarak geçerli kabul edilmeyeceği, dolayısıyla kanun kapsamındaki zorunlu denetimin yapılmamış olacağı hususları da hüküm altına alınmıştır.

Bağımsız Denetçinin Seçimi, Görevden Alınması ve Sözleşmenin Feshine dair ayrıntılı bir düzenleme içeren 399. madde hükümleri şu şekildedir:

(1) Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye

Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.

(2) Denetçiden denetleme görevi, sadece dördüncü fıkrada öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.

(3) Konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.

(4) Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi;

a) Yönetim kurulunun,

b) Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin, istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir.

(5) Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır.

(6) Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkrada gösterilen mahkemece atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir. (Ek iki cümle: 5/6/2017- KHK-691/8 md.; Aynen kabul: 31/1/2018-7069/8 md.) Kayyımlık görevi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından yürütülen şirketlerde faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememiş olması halinde denetçi, şirket yönetim kurulunun teklifi üzerine Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun ilişkili olduğu Bakan tarafından atanır. Bakan bu yetkisini Fon Kuruluna devredebilir.

(7) Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme veznesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara üç iş günü içinde itiraz edilebilir. Mahkeme kararı kesindir.

(8) Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 402 nci maddeye uygun bir rapor hâline getirilerek genel kurula verilir.

(9) Denetçi altıncı fıkra hükmüne göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.

5.2. Denetim Sözleşmesi

Denetim sözleşmesi, Bağımsız Denetim Yönetmeliği 29. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Denetim kuruluşu veya denetçi ile denetlenen belediye şirketi arasında yazılı olarak düzenlenen denetim sözleşmesinin asgari olarak içermesi zorunlu hususlar söz konusu 29. maddede detaylı bir şekilde belirtilmiştir:

- a) Sözleşmenin dayanağını teşkil eden genel kurul kararı veya mahkeme kararının tarih ve sayısı,
- b) Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi ile varsa özel nedenleri,
- c) Denetim konusu ve kıstası,
- ç) Tarafların sorumlulukları,
- d) Denetimin Türkiye Denetim Standartları ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı hususuna yer veren hüküm,
- e) Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin sağlanacağına yer veren hüküm,
- f) Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dahil olmak üzere isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti,
- g) Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetim raporunu denetim kuruluşu adına imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm,
- ğ) Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi,
- h) Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,

ı) Denetlenen işletmenin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiyi haberdar etmekle yükümlü olduğu,

i) Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin hüküm.

(2) Sözleşmede, denetim hizmeti dışında başka bir hizmet yapılması öngörülemez; denetim ücretinin ödenmesi denetim hizmeti dışında başka bir şarta bağlanamaz.

(3) Denetim sözleşmesi, 6102 sayılı Kanun uyarınca denetim kuruluşu veya denetçinin seçildiği hesap dönemi için yapılır.

(4) Denetçiden denetleme görevi, sadece 6102 sayılı Kanunun 399 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir. Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Denetim kuruluşları ve denetçiler, Kurumca haklı görülecek nedenlerin bulunması halinde sözleşmeyi sona erdirebilirler.

6. Bağımsız Denetim Raporu Düzenleme ve Görüş Bildirme Yükümlülüğü

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 402. maddesi ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği 30. maddesinde denetim raporu ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

6.1. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanuna Göre

6.1.1. Denetim Raporu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 402. maddesine göre;

1. Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler.

2. Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.

3. Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.

4. Denetim raporunun esas bölümünde;

a) Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,

b) Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir

6.1.2. Görüş

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 403. maddesine göre Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398 inci madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.

6.2. Bağımsız Denetim Yönetmeliğine Göre

6.2.1. Denetim Raporu

Yukarıda belirttiğimiz gibi denetim kuruluşu veya denetçi tarafından bağımsız denetim raporunun niteliği, şekil ve esasları Bağımsız Denetim Yönetmeliği 30. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Denetim sözleşmesinde hüküm altına alınan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği şekil ve esaslara göre düzenlenen denetim raporunda varılan kanaatler;

* Olumlu görüş,

* Sınırlı olumlu görüş,

* Olumsuz görüş,

* Görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş,

Şeklinde belirtilir.

6.2.2. Bu görüşler, denetim raporunda görüş başlığı altında;

a) Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş,

b) Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu görüş,

c) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda olumsuz görüş,

ç) Denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ya da yeterli kanıt toplanmasına rağmen görüş oluşturmayı engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş,

Şeklinde yer alır.

7. Denetim Kuruluşlarının Saklama ve İbraz Yükümlülüğü

Bağımsız denetçiler ve Bağımsız Denetim kuruluşları ticari defterlerini, düzenlenen denetim raporlarını elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil olmak üzere denetim çalışmalarına ve kalite kontrol sistemine ilişkin her türlü belgeyi ekleriyle birlikte on yıl süreyle saklamak zorundadır.

Denetim kuruluşları ve denetçiler, saklanması zorunlu tutulanlarla birlikte Kurum tarafından görevlendirilenlerce talep edilen her türlü bilgi ve belgeyi ibraz etmek, gerektiğinde görevlilere bunların birer örneklerini vermek ve incelenmesine uygun ortam sağlamakla yükümlüdür.

Her bir denetim çalışmasına ilişkin, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil olmak üzere, tüm belgelerin ekleriyle birlikte denetim dosyası haline getirilmesi zorunludur. Denetim dosyalarının denetim sırasında oluşturulması esastır.

8. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Güvenilirliği

Bağımsız Denetçiler ve Bağımsız Denetim kuruluşları, Bağımsız Denetim Yönetmeliği 36. maddesi uyarınca "Şeffaflık Raporu" hazırlarlar ve bunu internet sitelerinde yayımlarlar. Şeffaflık raporu, bir takvim yılında KAYİK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) denetimi yapmış denetim kuruluşlarınca, ilgili takvim yılını müteakip üç ay içinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu bildirilir ve kendi internet sitelerinde yayımlanır.

Şeffaflık Raporu'nda bulunması gereken unsurlar 36. maddede şu şekilde belirtilmiştir:

(1) Bir takvim yılında KAYİK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) denetimi yapmış denetim kuruluşları, ilgili takvim yılını müteakip üç ay içinde yıllık şeffaflık raporunu Kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar.

(2) Bu rapor denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanır ve denetim kuruluşuna ilişkin asgari olarak aşağıdaki bilgileri içerir:

a) Hukuki yapısı ve ortakları hakkında açıklama,

b) Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama,

c) İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama,

ç) İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama,

d) Organizasyon yapısı hakkında açıklama,

e) Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi,

f) Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi,

g) Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,

ğ) Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama,

h) Toplam gelirlerin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler,

ı) Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler,

i) Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı,

j) Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

(3) Kişisel güvenliğe ilişkin önemli ve etkin bir tehdidin var olması ve buna talep olması halinde Kurumun onayıyla ikinci fıkranın (f) bendine ilişkin açıklamada ilgili denetlenen işletme bilgilerine yer verilmeyebilir.

(4) KAYİK denetimine ilişkin listelerde yer almakla birlikte bir takvim yılı içerisinde KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşları bu durumu internet sitelerinin şeffaflık raporlarıyla ilgili bölümünde açıklar.

(5) Şeffaflık raporu ile raporun güncellenmesi halinde raporun orijinal hali ve güncellenmiş halleri ayrı ayrı beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulur.

9. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Türk Ticaret Kanunundan Kaynaklanan Yükümlülükleri

Bağımsız Denetçiler ve Bağımsız Denetim kuruluşlarının, belediye şirketleri genel kuruluna karşı Türk Ticaret Kanunundan kaynaklanan yükümlülükleri de bulunmaktadır. Gerekli hallerde, şirket faaliyetleri açısından risk gördükleri durumlarda genel kurulu ve yönetim kurulunu uyararak varsa çözüm önerilerini sunarlar.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 398. maddesi 4. fıkrasında "Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir çözüm önerilerini sunarlar." hükmüyle, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçi'lere önemli sorumluluklar yüklenmiştir.

9.1. Bu yükümlülükler, Bağımsız Denetim Yönetmeliği 37. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

(1) Denetim kuruluşları ve denetçiler 6102 sayılı Kanun uyarınca yaptıkları denetimlerde aşağıdaki yükümlülüklerini de yerine getirir:

a) Denetim sonuçlarını, 6102 sayılı Kanuna ve bu Yönetmeliğe uygun şekilde raporlayıp sunmak, denetim faaliyeti ve sonuçları konusunda genel kurula açıklamalarda bulunmak.

b) 6102 sayılı Kanunun 378 inci maddesi uyarınca gerekli hallerde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulmasını önermek, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunmak.

c) 6102 sayılı Kanunun 399 uncu maddesinde belirtilen denetçilerin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshine ilişkin hükümlerine uymak.

ç) Denetim sözleşmesinin feshi halinde, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları 6102 sayılı Kanunun 402 nci maddesine uygun bir rapor haline getirerek genel kurulun bilgisine sunmak.

d) Bağımsız denetime ilişkin olarak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ikincil mevzuat düzenlemeleri dışındaki 6102 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatında öngörülen diğer yükümlülükleri yerine getirmek.

10. Sonuç ve Değerlendirme

Belediyelerin, kaynakları etkin bir şekilde kullanabilmesi ve merkezi yönetimi zarara uğratmaması için belediye şirketlerinin iyi bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir

Bakanlar Kurulu Kararı olarak 26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”da belirtilen eşik değerleri taşıyan belediye şirketlerinin finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 397, 398, 399, 400, 401, 402, 403, 404, 405 ve 406. maddelerindeki hükümler doğrultusunda bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmek zorundadır.

Kanun gereği bağımsız denetçi, belediye şirketi genel kurulu tarafından seçilir. Kanunda öngörülen istisnalar dışında bağımsız denetçinin seçiminin genel kurulun devredilemez yetkileri arasında olduğu kabul edilmiştir.

Bağımsız denetime tabi olan belediye şirketleri; bağımsız denetçi seçmek, bilanço ve gelir tablosunu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına göre düzenlemek ve ayrıca internet sitesi açmakla yükümlüdür.

Bağımsız Denetçinin şirketlerin genel kurullarında seçilmesine dair hükümlere uyulmaması ya da hiçbir suretle bağımsız denetçi seçilmemesi durumunda zorunlu denetime tabi olan şirketler için bir takım müeyyideler getirilmiştir.

Bunlar;

1. Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir (TTK Md. 397/2).

2. Finansal tabloların düzenlenmemiş sayılması, bu tabloların genel kurul tarafından incelenmesi, tartışılması ve ibrası söz konusu olmaz.

3. Finansal tabloların düzenlenmemiş sayılması şirketin;

a. Kâr dağıtmasına,

b. Sermaye artırımına,

c. Sermaye azaltmasına,

Engel olur.

4. Finansman sağlayan şirketlere mali tablolar sunulamaz. Bu durum kredilendirmeyi etkiler. Mali tabloları YMM ve SMMM'ler tarafından onaylanamaz.

5. Denetçi seçilmemesinden doğacak zararlardan yönetim kurulu sorumlu olur.

6. Seçilen denetçinin bağımsız denetime tabi şirketlere ait internet siteleri üzerinden duyurulmaması durumunda Türk Ticaret Kanununun 562. maddesinin 12. bendi gereği 1524. maddede öngörülen internet sitesini oluşturmayan şirketlerin yönetim organı üyeleri, yüz günden üçyüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır.

7. Son olarak Ticaret Bakanlığınca Ticaret Sicil Müdürlüklerine gönderilmiş olan yazıların gereği olarak bağımsız denetim yaptırmayan firmaların ticaret sicil işlemleri yapılmamaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nda, bağımsız denetime tabi olduğu halde bağımsız denetim yaptırmayan sermaye şirketlerine yönelik olarak herhangi bir idari para cezası uygulanmasına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Buna karşı, Sermaye Piyasası Kanunu'na, Bankacılık Kanunu'na, Sigortacılık Kanunu'na ve Bireysel Emeklilik ve Yatırım Sistemi Kanunu'na tabi şirketlerin bağımsız denetim yaptırmamaları durumunda bunlar hakkında idari para cezası uygulanması öngörülmüştür.

Bağımsız denetime tabi olup da, finansal tablolarını denetletirmeyen belediye şirketlerin anılan tabloları ile yönetim organının yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir, başka bir deyişle, hükümsüzdür.

Bu durumda, bahsi geçen tablolara dayanılarak genel kurulca alınan kararlar da hükümsüz olur. Dolayısıyla, düzenlenmemiş kabul edilen finansal tablolara istinaden belediye şirketinin genel kurulunca kar dağıtım kararı alınamaz, sermaye artırım yapılamaz ve yönetim organı üyeleri ibra edilemez. Ayrıca, bundan dolayı şirketin zarara uğraması halinde oluşan zararın tahsili için yönetim organı üyelerinin hukuki sorumluluğuna gidilebilir.

Ayrıca, bağımsız denetimin yaptırılmaması halinde belediye şirketleri, bankalardan kredi kullanırken ciddi sıkıntılar yaşayabilir.

Bağımsız denetime tabi olduğu halde bu denetimi yaptırmayan belediye şirketlerinin finansal tabloları ve yönetim organı yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir. Dolayısıyla, söz konusu tablo ve raporlara istinaden genel kurulca herhangi bir karar alınamaz, alınsa dahi bu kararlar hükümsüz olur.

Kamu hizmetlerinin farklı bir görölme usulü olan belediye şirketleri, faaliyette buldukları alanlarda bölgesel kalkınmayı gerçekleştirme hedefiyle hizmetlerini yürütmektedirler. Bu şirketler, belediye hizmetlerini gerçekleştirmekte yükümlü olduklarından diğer ticari şirketlerden farklılıklar göstermelerine rağmen özel şirket mantığıyla ve piyasa şartlarına göre faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler.

Belde halkından belirli bir süre için yönetim yetkisi alarak seçimle gelen belediye başkanlarının siyasi ve idari sorumlulukları göz önüne alındığında, belediye şirketlerinin usulüne uygun, etkili bir bağımsız denetimi, denetim raporlarının yayımlanması; günümüz yönetim anlayışının önemli bileşenleri olan ŞEFFALIK ve HESAP VERİLEBİLİRLİK ilkelerinin tatbiki bakımından son derece önemlidir.

Yararlanılan Kaynaklar:

- * Türkiye’de Belediye Şirketlerinin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme -Hülya KÜÇÜK
- * Belediye Şirketlerinde Zorunlu Bağımsız Denetim -Abdullah ÇAVUŞ
- * Belediye Şirketleri Bağımsız Denetime Tabi midir? -Mustafa GÜNEŞ

Telefon: +90 (312) 473 84 23

E-Posta: mts@mevzuattakip.com.tr

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