T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

www.balioglu.net

ESTRAM HAFİF RAYLI SİSTEMLER ULAŞIM SAN. VE TİC. A.Ş.

2019 Yılı Sayıştay Denetim Raporu



Kasım 2020

İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ 1
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU 7
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU 7
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI 7
5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 8
6. DENETİM GÖRÜŞÜ 12
7. DENETİM BULGULARI 13

www.balioglu.net

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: ESTRAM A.Ş. Sermaye Ortaklık Yapısı 3
Tablo 2: Fazla Çalışma Yaptırılan ve Ücret Ödenen Kişi Listesi 28

www.balioglu.net

KISALTMALAR

DBS	Doğrudan Borçlanma Sistemi
DMS	Devlet Muhasebe Standardı
EBB	Eskişehir Büyükşehir Belediyesi
EBS	Elektronik Bilet Sistemi
ESTRAM A.Ş.	Estram Hafif Raylı Sistemler Ulaşım Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi
EÜTS	Elektronik Ücret Toplama Sistemi
KDV	Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TİS	Toplu İş Sözleşmesi
TMS	Türkiye Muhasebe Standartlarını
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UKOME	Eskişehir Büyükşehir Belediye Başkanlığı Ulaşım Koordinasyon Merkezi
VUK	Vergi Usul Kanunu

www.balioglu.net

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanakları

1. Gelir ve Gider Hesaplarının Hatalı Kullanılması

B. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler

1. Kamu İhale Kanunu'nun İstisna Maddesi (3/g) Kapsamında Olmayan Bazı Alımların Bu Kapsamda Gerçekleştirilmesi

2. Otobüs Hatlarının Üçüncü Kişilere İhalesiz Verilmesi

3. Dövize Endeksli Olarak Yapılan Bazı Alımlara İlişkin Ödemenin TL Cinsinden Yapılması Durumunda Dikkate Alınacak Döviz Kurunun Yanlış Uygulanması

4. Doğrudan Temin Kapsamında Yapılan Alımlarda Yasaklılık Teyidinin Yapılmaması

5. Asgari Geçim İndirim Oranının Hatalı Hesaplanması

6. Personele Yapılan Ulaşım Yardımının Tek Geçişlik Kart Verilerek Yapılması Sonucu Kaynakların Etkili, Ekonomik ve Verimli Kullanılmaması

7. Sürekli İşçi Statüsüne Geçirilen İşçilere Yapılan Yol Yardımının Artırılarak Verilmesi

8. İşçilere Yıllık 270 Saatten Fazla Çalışma Yaptırılması

9. Şirketin Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV)'nun 13-a Maddesi Kapsamında İstisnaya Tabi İşlemleri Olmasına Rağmen Bu İşlemler İçin İlgili Vergi Dairesine Herhangi Bir İstisna Başvurusu Yapılmaması Sonucu Katma Değer Vergisi Hesaplanması

10. Tramvay Duraklarında Kullanılan Elektriğe İlişkin Elektrik Tüketim Vergisi Oranının Hatalı Uygulanması

11. Borçlanmaların Belediye Meclis Kararı Olmaksızın Yapılması

12. Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'ne Aykırı Uygulamaların Bulunması

13. Şirket Tarafından Matrah Artışına Gidilmesi

14. Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştay'a Verilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Kapsamında Sayıştay'a Verilmesi Gereken Bilgi ve Belgelerin Süresinde Verilmemesi ve Envanter

www.balioglu.net

Defterinin Kanunda Belirtilen İçerikte Düzenlenmemesi

15. Şirket Yıllık Faaliyet Raporunun Mevzuatın Öngördüğü Asgari İçeriğe Uygun Olarak Düzenlenmemesi

16. Şirket Tarafından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunulması

17. Avukatlık Hizmet Alım Sözleşmelerinde Sorumluluklar ve Vekâlet Ücreti Ödemelerine İlişkin Açık Hükümlerin Bulunmaması

18. Alıcılar Hesabının Kullanımına İlişkin Hatalar Yapılması

www.balioglu.net

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

1.1.1. Şirketin Tabi Olduğu Mevzuat

Estram Hafif Raylı Sistemler Ulaşım Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (ESTRAM A.Ş.), Eskişehir Büyükşehir Belediyesince 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 26'ncı maddesi ile 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 70'inci maddesine göre kurulmuştur.

ESTRAM A.Ş., faaliyetlerini aşağıda yer alan temel mevzuata göre gerçekleştirmektedir:

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu
- 5393 sayılı Belediye Kanunu
- 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu
- 4735 sayılı Kamu Sözleşmeleri Kanunu
- 6085 sayılı Sayıştay Kanunu
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- 4857 sayılı İş Kanunu
- 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

1.1.2. Şirketin Amacı ve Faaliyet Konusu

ESTRAM A.Ş., temel olarak kent içi toplu taşımada kullanılan hafif raylı sistemlerin işletmeciliğini, bu sistemlerin işbirliğinin sağlanabilmesi için gerekli her türlü araştırma, geliştirme, yenileme, bakım onarım işlerini yapmak üzere kurulmuştur.

www.balioglu.net

Bu çerçevede;

Hafif raylı sistemler ile kent içi toplu taşıma ilgili her türlü alt yapı, üst yapı ve hizmet işlerini, üretim tesisleri, durak sistemleri, araç takip sistemleri, kontrol sistemleri elektronik ücret toplama sistemleri kurabilir, işletebilir ve işletmeye verebilir.

Hafif raylı sistemler ve kent içi toplu taşıma ilgili her türlü araç, teçhizat, yedek parça donanım konusu ile ilgili bilgisayar yazılımı ve tüketim malzemelerinin üretimini, ticaretini yapabilir, toplu taşıma ile ilgili plan, proje ve eğitim hizmetleri yapabilir.

Konusu ile ilgili tesis, makine alet, edavat, teçhizat nakil vasıtaları ve her türlü iş makinası satın alabilir, satabilir, kiralar ve kiraya verebilir, her çeşit ham yardımcı, yarı mamul ve mamul satın alabilir, satabilir, ithal ve ihraç edebilir. İşlerin bir kısmını veya tamamını taşeronlara yaptırabilir ve bunlarla sözleşme imzalayabilir.

Konusu ile ilgili yurt içinde ve yurt dışında bürolar satış ve teşhir yerleri ve depolar açabilir acentalıklar kurabilir, araştırma geliştirme hizmetleri personel yetiştirme ve buna benzer faaliyetlerde bulunabilir, mühendislik ve müşavirlik hizmetleri görebilir ve bu konuda yerli ve yabancı şahıs ve firmalarla işbirliği yapabilir.

www.balioglu.net

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

1.2.1 Şirketin Teşkilat Yapısı

Şirket, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümleri doğrultusunda kurulmuş anonim bir şirkettir. Dolayısıyla, yönetim kurulu tarafından temsil ve idare olunur. Yönetim kurulu üyeliğine ancak gerçek kişiler seçilebilir. Pay sahibi olan bir tüzel kişi yönetim kurulu üyesi olamaz. Ancak, tüzel kişinin temsilcisi olan gerçek kişiler yönetim kurulu üyesi olarak seçilebilir. Yönetim kurulu niteliği gereği sürekli bir organdır.

Anonim şirket yönetim kurulu; ortakların sermayelerinin korunması ve değerlendirilmesini, şirket alacaklılarının da alacaklarını emanet ettikleri, idare ve temsile yetkili bir organdır. Yönetim kurulu, anonim ortaklığın kanunla öngörülmüş zaruri bir organıdır.

ESTRAM A.Ş.'nin organizasyon yapısı idari açıdan Genel Müdür yönetiminde Genel Müdüre bağlı Yeminli Mali Müşavir, Hukuk Müşavirliği ve İş Sağlığı ve Güvenliği Uzmanı ile birlikte, 8 müdürlük(Satınalma Müdürlüğü, Araçlar Müdürlüğü, İşletim Müdürlüğü, Personel ve İdari İşler Müdürlüğü, Mali İşler Müdürlüğü, Sabit Tesisler Müdürlüğü, Yönetim Bilgi

Sistemleri Müdürlüğü, Lojistik ve Destek Hizmetleri Müdürlüğü), 13 şeflik(Elektrik-Elektronik Bakım Şefliği, Mekanik Bakım Şefliği, Sürücü Şefliği, TCC Şefliği, Trafik Planlama Şefliği, Ambar Şefliği, Personel ve İdari İşler Şefliği, Lojistik ve Destek Hizmetler Şefliği, Bilet Sistemi Şefliği, Bilgi İşlem Şefliği, Hat ve Binalar Şefliği, Güç Scada ve Kataner Sistem Şefliği ve Sinyalizasyon Haberleşme Şefliği) ile bunlara bağlı olarak çalışan personelden oluşmaktadır.

1.2.2. Şirketin İnsan Kaynakları

Şirketin insan kaynakları yapısına bakıldığında 3 tür istihdam tipinin olduğu görülmektedir; Toplu İş Sözleşmesi (TİS) kapsamında istihdam olunan personel, Toplu İş Sözleşmesi ile sözleşme kapsamının dışında bırakılan (kapsam dışı personel) personel ve 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile ESTRAM A.Ş. kadrosuna geçişi yapılan personeldir. Çalışan personeller 4857 sayılı İş Kanunu'na tabidir.

ESTRAM A.Ş.'nin toplam çalışan sayısı; 2019 yıl sonu itibariyle 1103 kişi olup, bunların 57'si kapsam dışı personel, 351'i TİS kapsamında istihdam olunan personel ve 695'i KHK ile kadroya dahil edilen personelden oluşmaktadır.

Kapsam dışı personeller; yöneticiler, mühendisler ve büro çalışanları, TİS hükümlerine göre çalışan personeller; trafik kontrolörleri, vatman, büfe personelleri, bakım bölümlerinde çalışan tekniker/teknisyen, KHK ile kadroya dahil edilen personeller ise güvenlik görevlileri, temizlik personelleri ve otobüs şoförleri olarak sınıflandırılabilir.

1.3 Mali Yapı

ESTRAM A.Ş.'nin sermayesinin % 99,99'u Kentaş Esk. Kentiçi Toplu Taşıma Nak. Mak. ve İnş. Tic. Ltd. Şti'ye, geri kalan % 0,01 ise Espark Esk. Park Bahçe Peyzaj Temizlik San. ve Tic. A.Ş.'ye aittir.

Tablo 1: ESTRAM A.Ş. Sermaye Ortaklık Yapısı

ORTAKLAR	PAY TUTARI (TL)	PAY ORANI
KENTAŞ Esk. Kentiçi Toplu Taşıma Nak. Mak. İnş. San. ve Tic. Ltd. Şti.	55.043.914,45	99,99
ESPARK Esk. Park. Bah. Peyz. Temz. AŞ	6.085,55	0,01
Toplam Sermaye	**55.050.000,00**	**100,00**

www.balioglu.net

11.05.2012 tarihinde Estram Ulaşım A.Ş. 50.000,00 TL (Ellibin) sermaye ile kent içi toplu taşımada kullanılan Hafif Raylı Sistemlerinin işletmeciliğini yapmak amacıyla kurulmuştur. 13.11.2013 tarihindeki Eskişehir Büyükşehir Belediyesi Meclis Kararı ile tramvay sisteminin işletme hakkı 5 yıllığına, 16.05.2019 tarihindeki meclis kararı ile 10 yıllığına ESTRAM A.Ş.'ye devredilmiştir. Diğer taraftan 10.10.2014 tarih ve 344 sayılı Meclis Kararı ile özel halk otobüslerinin işletilmesi de benzer şekilde 10 yıl süre ile ESTRAM A.Ş.'ye devredilmiştir.

Şirketin kayıtlı sermayesi 09.08.2019 tarihinde 55.050.000,00 TL'ye yükseltilmiş olup, tamamı ödenmiştir. Bu sermayenin 55.043.914,45 TL'lik (%99,99) payı Kentaş Eskişehir Kent içi Toplu Taşıma Nakliye Makine ve İnşaat Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti'ye, kalan 6.085,55 TL'lik (%0,01) payı ise Espark Eskişehir Park Bahçe Peyzaj Temizlik San.Tic. A.Ş.'ye aittir.

Ortaklarından Kentaş Eskişehir Kent içi Toplu Taşıma Nakliye Makine ve İnşaat Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti.'nin tamamının (90.550.000,00 TL-%100) tek ortaklı olarak sahibi Eskişehir Sanat Özel Eğt. Kültür Spor Özel Sağlık Reklam ve Tanıtım Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti.'dir. Eskişehir Sanat Özel Eğitim Kültür Spor Özel Sağlık Reklam ve Tanıtım Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti.'nin ortakları ise 91.069.500,00 TL'lik (% 99,95) payla Eskişehir Büyükşehir Belediyesi ve 42.600,00 TL'lik (%0,05) payla Belmar Belde Marketleri Ticari İşletmecilik Pazarlama Turizm Eğlence Spor Sanat ve Ticaret Merkezleri San. Tic.Ltd. Şti.'dir.

Eskişehir Sanat Özel Eğitim Kültür Spor Özel Sağlık Reklam ve Tanıtım Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti'nin ortağı olan Eskişehir Büyükşehir Belediyesi, 08.11.1999 tarihli ve 99/13874 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ve T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü'nden aldığı 25.01.2000 tarih ve B.02.0.KKG/167-130/444 sayılı izin yazısı kapsamında Eskişehir Sanat Özel Eğitim Kültür Spor Özel Sağlık Reklam ve Tanıtım Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti.'ye ortak olmuştur.

Şirketin diğer ortağı Espark Eskişehir Park Bahçe Peyzaj Temizlik A.Ş.'nin ortakları ise 1.779.550 TL'lik (% 88,98) payla Eskişehir Kent Hizmetleri Üretim Yapım Bakım Onarım Dağıtım Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., 99.000 TL'lik (%4,95) payla Eskişehir Sanat Özel Eğitim Kültür Spor Özel Sağlık Reklam ve Tanıtım Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti., 61.550-TL'lik (%3,08) payla Espark Esk. Park Bahçe Peyzaj Temz. A.Ş. ve 59.900 TL'lik (%2,99) payla Kent Dizayn Esk. Kentsel Dönüşüm A.Ş.'dir.

www.balioglu.net

Eskişehir Kent Hizmetleri Üretim Yapım Bakım Onarım Dağıtım Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.'nin ortakları ise 49.999.450 TL'lik (%99,99) payla Eskişehir Büyükşehir Belediyesi ve 550 TL'lik (%0,01) payla Belmar Belde Marketleri Ticari İşletmecilik Pazarlama Turizm Eğlence Spor Sanat ve Ticaret Merkezleri San. Tic.Ltd. Şti.'dir.

Eskişehir Kent Hizmetleri Üretim Yapım Bakım Onarım Dağıtım Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.'nin ortağı olan Eskişehir Büyükşehir Belediyesi, 08.11.1999 tarihli ve 99/13874 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ve T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü'nden aldığı 25.01.2000 tarih ve B.02.0.KKG/167-130/444 sayılı izin yazısı kapsamında Eskişehir Kent Hizmetleri Üretim Yapım Bakım Onarım Dağıtım Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.'ye ortak olmuştur.

Öte yandan şirketin, Eskişehir Paz. İşl. Org. Kitle İletişim Hiz. Tur. Taş. ve Tic. AŞ'de 360,00 TL bedelli ve %0,7 oranında sermaye payı bulunmaktadır.

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

www.balioglu.net

Anonim şirketin finansal tabloları hakkındaki hükümlere 6102 sayılı Kanun'da yer verilmiştir

Anılan Kanun'un 514 ve 515'inci maddelerine göre yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında(TMS) öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar. Anonim şirketin finansal tabloları, TMS'ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır. Kanun'un 516'ncı maddesine göre yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ise şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile finansal durumunu, doğru, eksiksiz, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtmalıdır. Yıllık faaliyet raporunda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir.

6102 sayılı Kanun'un 88 ve Geçici 1'inci maddeleri uyarınca tâbi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirler, münferit veya konsolide finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan TMS'ye uygun olarak hazırlamaları gerekmektedir. Ayrıca aynı maddelerde Kurumun değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar koymaya ve düzenlemeler yapmaya yetkili kılındığı belirtilmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 2014 yılında Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayrıştırarak TFRS uygulama kapsamını genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla sınırlandırmıştır. Bunun yanı sıra, bu kuruluşların dışında kalan işletmelerin de isteğe bağlı olarak TFRS uygulamalarına izin verilmiştir.

Şirket, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca finansal tablolarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri (MSUGT) ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hazırlamaktadır. Şirket muhasebe kayıtları üzerinden Bilanço ve Gelir Tablosunu hazırlamaktadır.

ESTRAM A.Ş., bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standatlarında öngörülen finansal tabloları (Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve Nakit Akış Tablosu) hazırlamaktadır.

Şirket, MSUGT ilkelerine uygun şekilde ve 7/A seçeneğine göre muhasebe kayıtlarını tutmaktadır. Muhasebe işlemleri bilgisayar ortamında ve bu amaçla üretilmiş muhasebe programları vasıtasıyla yürütülmektedir.

www.balioglu.net

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştay Başkanlığına gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden aşağıda yer alanlar denetime sunulmuş olup, denetim bu defter, tablo ve belgeler ile Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

- Yevmiye defteri
- Geçici ve kesin mizan
- Bilanço
- Gelir tablosu
- Envanter Defteri

Denetim görüşü, kamu idaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tabloları olan bilanço ve gelir tablosuna verilmiştir.

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur.

www.balioglu.net

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

Denetimlerin dayanağı; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir.

Denetimler, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.

Kamu idaresinin mali tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yürütülen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim prosedürünün belirlenmesine esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir.

Denetimin kapsamını, kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi, belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile mali yönetim ve iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır.

Bu hususlarla ilgili denetim sonucunda denetim görüşü oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiştir.

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere, iç kontrol sistemi, şirket yönetimi ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir. Bu amaçla, iç kontrol sistemi söz konusu hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından tehdit oluşturan faaliyet risklerinin de ortaya konulmasını sağlayacak şekilde tasarlanır ve uygulanır.

COSO (Committee of Sponsoring Organisation of Treadway Commission) modeli, iç kontrol sistemini birbiriyle ilgili 5 bileşenden oluşan bir sistem olarak tanımlamaktadır. Bu kapsamda şirketlerde iç kontrol sistemi;

a) Kontrol çevresini,
b) İşletmenin risk değerlendirme sürecini,
c) Finansal raporlama ve iletişim ile ilgili faaliyet süreçlerini de içeren bilgi sistemlerini,
ç) Kontrol işlemlerini ve
d) Kontrollerin gözetimini,

İçerir.

İç kontrol sisteminin tasarımının değerlendirilmesi, iç kontrolün önemli yanlışlıkları önleme, ortaya çıkarma ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığını belirlemeye yöneliktir.

Şirketlerde kontrol ortamı, işletmenin yönetim fonksiyonu ile iç kontrol sistemi ve bunun önemine ilişkin işletme yönetiminin ve yönetimden sorumlu kişilerin tutum, davranış ve anlayışlarını kapsar. Kontrol ortamı, işletme çalışanlarının iç kontrol sistemiyle ilgili düşüncelerini etkileyerek, iç kontrol sisteminin etkin, disiplinli bir yapıda oluşmasını sağlar. Şirketin kontrol ortamının tasarımı değerlendirilmiş ve bunların işletmenin iş akışı ile ilişkisi dikkate alınmıştır. Bu kapsamda, ahlaki ve dürüstlükle ilgili değerlerin uygulanması ve iletişiminden organizasyon yapısına, yetki ve sorumluluk dağılımından insan kaynakları ile

www.balioglu.net

ilgili politika ve uygulamalara kadar pek çok husus değerlendirilmiştir. Riskin nasıl tanımlandığı ve yönetildiğini ifade eden risk değerlendirme süreci değerlendirilmiştir.

Şirketlerin finansal raporlama ile ilgili iş süreçlerini ve iletişimi kapsayan bilgi sistemi işletmenin varlık, yükümlülük ve öz sermayesinin doğruluğunu sağlamak üzere, faaliyet ve işlemlerinin izlenmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasına ilişkin muhasebe sistemini kapsar. Şirketin finansal tablolarının hazırlanması; uygun finansal raporlama yapısı ile işletmenin faaliyet ve işlemlerinin izlenmesi, kaydedilmesi, analiz edilmesi, özetlenmesi ve doğru bir şekilde finansal tablolara yansıtılması süreçlerini içerir. Bu açılardan bilişim sistemi değerlendirilmiştir.

Şirketlerde kontrol faaliyetleri, şirketlerin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek risklerin ortaya çıkarılması ve gerekli önlemlerin alınması gibi, işletme yönetiminin talimatlarının uygulanmasını sağlayan usul ve esaslardır. Bu kapsamda; yetkilendirmeler, performansın gözden geçirilmesi, bilgi işleme süreçleri, fiziksel kontroller ve görevlerin ayrılması gibi açılardan kontrol faaliyetleri değerlendirilmiştir. Ayrıca, bilişim sistemlerine ilişkin kontroller, veri merkezi ve ağ işlemleri, sistem yazılımının edinimi, değişimi ve bakımı, erişim güvenliği ve uygulama sistemi edinimi, geliştirilmesi ve bakımı vb. yönlerden değerlendirilmiştir.

www.balioglu.net

Şirketlerde kontrol faaliyetlerinin gözetimi, kontrollerin tasarım ve işleyişinin zamanında değerlendirilmesi ve şartlara bağlı olarak değişiklikler için önemli düzeltici önlemlerin alınmasını da içeren, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren bir süreçtir.

Bu kapsamda, Şirketin organizasyon şemasında Genel Müdür, Müdürler ve Şefler hiyerarşik şekilde yer almakta olup, Müdür düzeyindeki görev değişiklikleri Yönetim Kurulu Kararı ile yapılmaktadır.

Şirkette 2014 yılından itibaren Kurumsal Kaynak Planlama Alfa Yönetim Bilgi Sistemleri programı kullanılmakta olup, iç ve dış yazışmalar şirket içi prosedürlere uygun olarak yapılmaktadır.

Şirkette müstakil olarak bir Arşiv Şefliği bulunmamakta olup, her Müdürlüğün kendi kendi arşivi bulunmaktadır. Şirketin arşiv raf, dolap, depo sistemi mevcut olup, arşivleme süreleri kayıt altına alınarak gerekli işlemler yapılmakta ve sisteme ilişkin iyileştirme çalışmaları gerçekleştirilmektedir. Tüm evrakların taranarak dijital ortama aktarılması için bir Dijital Arşiv Projesi başlamış olup, halen her Müdürlük tarafından önemli görülen evrakların

tarama işlemi gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, Şirkette mobil imza süreçlerinin oluşturulması bakımından halen başlayan bir Elektronik Belge Yönetim Sistemi (EBYS) projesi bulunmamaktadır.

Öte yandan şirket faaliyet alanındaki önemi bağlamında elektronik kart merkezine başvuru yapan kişilerin verilerinin dijital ortama taşınma işlemi tamamlanmıştır. Bunun çerçevede sisteme kimlik sorgulama, öğrenci, öğretmen durumu kontrolleri için, Milli Eğitim Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurumu sistemleri sorguları entegre edilmiştir.

Şirketin faaliyetleri belirlenerek, bu faaliyetler ile ilgili süreçlerin tanımlandığı, bu süreçlere dayalı olarak görev tanımlarının oluşturulduğu ve birimlerin talimat ve prosedürlerinin hazırlandığı görülmektedir.

Şirkette Yönetim Bilgi Müdürlüğü bünyesinde Bilgi İşlem Şefliğinin ihdas edildiği görülmektedir.

Şirkette kullanılan Kurumsal Kaynak Planlama yazılımı ve diğer yazılımlar donanımsal ve sanallaştırma teknolojisi ile sunucularda barındırılmaktadır.

www.balioglu.net

Sunucular üzerinde Windows Server 2012 R2, Windows Server Standart 2016 yazılımları ve sanallaştırma yazılımı olarak da VMware kullanılmaktadır. Tüm organizasyon verilerinin tutulduğu 1 adet "Domain Controller" ile İdari Bina ve uzak birim kullanıcılarına kesintisiz, kolay erişim ve yönetim sağlanmaktadır. Kompleks şifre politikası gibi birçok grup ilkesi bu sunucular üzerinden oluşturulup yönetilmektedir.

Yedekleme için ayrıca "data center" ve bulut üzerinden yedekleme yapısı kurulmasıyla ilgili çalışmalar yapılmaktadır.

Kullanılan anti virüs programlarına bakıldığında; teknolojilerin tamamını ağ yoluyla bulaşan zararlılara karşı koruma sağlamak amacıyla 2 adet firewall cihazı yanında, kurumsal Bitdefender Endpoint Security Antivirüs yazılımının tüm sunucu ve client bilgisayarlarda kurulu olduğu görülmektedir. Antivirüs yazılımı Bulut tabanlı olup, üzerinde anlık güncellemeleri takip etmekte, yüklemekte ve client bilgisayarlara anlık güncelleme göndermektedir. USB(Evren Seri Veriyolu) cihazlarında virüs taramasının yapılması, bazı bilgisayarlarda engellenmesi gibi güvenlik tedbirleri yine antivirüs yazılımı aracılığıyla yapılmaktadır.

Network sistemi; internet hizmetinden yararlanmak için idari binada 50 Mbps Metro Ethernet, EBB bünyesinden protokolle mevcut Dark Fiber alt yapısından sağlanmakta, 7 adet Management Switch ve WiFi ağının sağlandığı 7 adet Access Point bulunmaktadır. Ayrıca dış ofislerde de 50 Mbps hızlık internet altyapısı Dark Fiber ile Layer2 Switchler kullanılarak internet erişimi sağlanmakta ve kontrol altına alınmaktadır.

4,5 G Mobil internet bağlantıları; tramvaylarda araç takip ve veri transferlerinde kullanılmaktadır.

İdari binada smartphone'lar, notebook ve tablet bilgisayarlarda internet kullanımını sağlayan WiFi hizmeti 2020 yılı başı devreye alınması planlamaktadır.

Demirbaşların yönetimi bağlamında, Vergi Usul Kanunu tebliğince her yıl belirtilen demirbaş ve amortisman düzenleme sınırındaki tüm demirbaşlar aktifleştirilip muhasebe programı içerisinde kayıt edilip excel ortamında takip edilmektedir.

Şirkette iç kontrol bakımından önemli bir unsur da personelin eğitimi olup, personele ilişkin eğitim programları yıllık olarak hazırlanmaktadır. Şirket çalışanlarının eğitim ihtiyaçlarının tespiti, Yıllık Eğitim Planının oluşturulması, eğitimleri gerçekleştirilmesi, kayıtların tutulması Şirket içi yönergelere göre yapılmaktadır. Yıl içerisinde, çalışanların kişisel ve mesleki gelişimlerine yönelik iç ve dış eğitimler, çalışanlara verilmesi zorunlu eğitimler (İSG, ilkyardım, meslek hastalıklarından korunma vb.) ile çalışanın gördüğü iş ile ilgili tekrarlama eğitimleri gerçekleştirilmektedir. Çalışanların katıldığı iç ve dış eğitimler sertifikalandırılmakta, sertifikalar özlük dosyalarında saklanmaktadır. Ayrıca çalışanın aldığı eğitimler Yönetim Bilgi Sistemleri İnsan Kaynakları Sistemine kaydedilmektedir.

Kurum için hazırlanmış bir stratejik planın bulunmadığı görülmektedir. Ayrıca, şirket yönetimi tarafından yönetim kademesindeki genel müdür, müdür ve şeflerin imza yetki ve derecelerinin imza sirkülerinde detaylı olarak belirlenmediği, genel müdürün konu ve limitleri belirtilmek kaydıyla yetkilerini müdürlere devretdiği görülmüştür. Şirketin faaliyet ve birim bazlı bütçe planlamalarını yapmak, gerçekleşen harcamalarını takip etmek, kar-zarar durumunu ortaya koyabilmek amacıyla performansa dayalı bütçe hazırlığının bulunmadığı görülmektedir.

Şirketin muhasebe işlemlerin yürütülmesinde ETAV8-SQL muhasebe paket programı kullanılmaktadır. Program, mevzuat değişikliklerine göre devamlı güncellenmektedir. Program içinde e-fatura, e-arşiv ve e-defter gibi Gelir İdaresi Başkanlığı'na entegrasyon dönüşümleri mevcuttur. Ayrıca şirket adına e-Fatura, e-Defter, e-Arşiv Fatura, e-İrsaliye gibi elektronik

www.balioglu.net

kayıtları oluşturulması ve saklanması Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yetkilendirilen ve ETA muhasebe programıyla uyumlu yetkili bir aracı kurum (özel entegratör) vasıtasıyla yapılmaktadır.

Muhasebe işlemleri ile ilgili yedekleme, her gün düzenli olarak şirket bünyesinde bulunan sadece muhasebe verilerinin kaydedildiği server'a alınmaktadır. İkinci bir serverda da yedekleme işlemi yapıldığı görülmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Estram Hafif Raylı Sistemler Ulaşım Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi 2019 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, "Denetim Görüşünün Dayanakları" bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

www.balioglu.net

7. DENETİM BULGULARI

Raporda yer alan bulgular, denetimler sonucunda tespit edilen hususlara kamu idaresi tarafından verilen cevapların değerlendirilmesi suretiyle düzenlenmiştir.

A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

BULGU 1: Gelir ve Gider Hesaplarının Hatalı Kullanılması

Gelir tablosunu oluşturan 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı ile 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabının hatalı kullanıldığı tespit edilmiştir.

26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete (1. Mükerrer)'de yayımlanan 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin "I. Muhasebenin Temel Kavramları" başlıklı bölümünde "tam açıklama kavramı";

Mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını, ayrıca mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi, olarak tanımlanmıştır.

www.balioglu.net

Anılan Tebliğin "Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" başlıklı bölümün "60. Brüt Satışlar" açıklamalar bölümünde aynen;

"İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar... "

"62. Satışların Maliyeti" bölümünde aynen;

"İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar..." denilmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca, işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TMS'yi uygulamaları gerekmektedir. Anılan Kanun uyarınca, bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişilerden TMS'ye göre münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenleyecek olanlar Kurum tarafından "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı" ile belirlenmiştir. Söz konusu

Karar uyarınca; 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanun'un 397'nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olanların ve aynı Kanun'un 1534'üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken TMS'yi uygulamaları gerekmektedir.

09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Hasılat" konulu 18 No.lu Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) "Tanımlar" başlıklı bölümünde;

"Hasılat; Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı, olarak tanımlanmıştır.

Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz..."

Denilmektedir.

www.balioglu.net

Yine 19.06.2010 tarih ve 27616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler" konulu 9 No.lu Devlet Muhasebe Standardında da (DMS) TMS-18'e benzer bir düzenlemeye yer verildiği görülmektedir. Adı geçen standartta; gelirin; kamu idaresi tarafından sadece kendi hesabına alınan veya alınabilecek ekonomik faydaların brüt tutarını içerdiği, kamu idarelerinin diğer kamu idareleri veya üçüncü kişiler adına topladığı tutarların gelir kapsamında olmadığı açıkça belirtilmiştir.

Eskişehir ili genelinde toplu taşıma hizmetleri belediye otobüsleri, özel halk otobüsleri ve tramvay işletmesi aracılığıyla yerine getirilmektedir. 13.01.2013 tarih ve 458 sayılı Meclis Kararı ile tramvay işletmeciliği 24.12.2013 tarihinden itibaren 5 yıllığına ESTRAM A.Ş.'ye devredilmiştir. Öngörülen sürenin dolması sebebiyle 16.05.2019 tarih ve 157 sayılı Meclis Kararı ile tramvay işletmeciliği 10 yıl süre ile yeniden ESTRAM A.Ş.'ye devredilmiştir.

Diğer taraftan 10.10.2014 tarih ve 344 sayılı Meclis Kararı ile özel halk otobüslerinin işletilmesi de benzer şekilde 10 yıl süre ile ESTRAM A.Ş.'ye devredilmiştir. Ancak toplu ulaşımın son ayağı olan belediye otobüslerinin işletilmesi ise Eskişehir Büyükşehir Belediyesi Ulaşım Dairesi Başkanlığı tarafından yürütülmektedir.

ESTRAM A.Ş. tarafından geliştirilen ve işletilen EÜTS; toplu taşıma hizmetlerinde kullanılan elektronik biletlerden elektronik ortamda biniş ücretini tahsil eden, tahsil edilen bu tutarların banka hesabında toplanmasını sağlayan ve sistemin içinde olan Eskişehir Büyükşehir Belediyesi (EBB), ESTRAM A.Ş. ile özel halk otobüsü işletmecileri arasında biniş ücretlerinden toplanan gelirin pay edilmesini düzenleyen bir sistemdir. Bu sistem kapsamında kullanıcılar kredi yüklenebilen kartlar aracılığı ile toplu taşıma hizmetlerinden yararlanmaktadırlar. Bu kartlara yüklenen krediler toplu taşımada kullanılarak gelire dönüşmektedir. Kullanıcılar tarafından toplu taşıma araçlarının kullanılması sonucunda oluşan gelirler şirketin bankadaki hesabında toplanmaktadır. Daha sonra kullanıcı hangi toplu taşıma aracını kullandıysa o tutar ilgili toplu taşıma işletmesinin geliri olarak değerlendirilmektedir. Yani bir vatandaş toplu taşımada belediye otobüsünü tercih ederse kart okutmak suretiyle verdiği biniş ücreti Eskişehir Büyükşehir Belediyesi'nin, tramvay tercih ettiyse verilen biniş ücreti ESTRAM A.Ş.'nin geliri olmaktadır.

Ancak yapılan incelemede, şirketin EÜTS kapsamında banka nezdinde toplanan tüm hasılatı kendi geliriymiş gibi muhasebe kayıtlarına aldığı yani gelir kaydettiği, belediye otobüslerine ait hasılatın/gelirin EBB'ye aktarımı sağlandığında ise söz konusu tutarın şirketin bir gider gibi değerlendirilmek suretiyle ilgili maliyet hesabına kaydedilerek giderleştirildiği tespit edilmiştir.

www.balioglu.net

ESTRAM A.Ş.'nin 2019 yılı toplam brüt gelirinin/hasılatının 133.216.718,26 TL olduğu görülmekle birlikte bu toplam gelirin/hasılatın 29.008.211,90 TL'sinin belediye otobüsleri kullanımlarından kaynaklanan gelirlerden oluştuğu görülmektedir. Ancak şirket mali tablosu incelendiğinde, bahse konu belediye otobüslerinin kullanımlarından elde edilen ve genellikle bir iş günü içerisinde büyükşehir belediyesine aktarımı sağlanan gelirin/hasılatın da toplam gelire/hasılata dâhil edildiği görülmüştür.

Benzer şekilde, şirketin 2019 yılı toplam giderinin 121.120.386,43 TL olduğu görülmekle birlikte bu toplam giderin 24.583.230,50 TL'sinin belediye otobüslerine ait hasılatın/gelirin EBB'ye aktarımı sağlandığında şirket maliyeti gibi değerlendirilmesinden kaynaklandığı görülmektedir.

Şirket tarafından belediye otobüsleri bilet ücretlerinin Elektronik Ücret Toplam Sistemi içerisinde kesildiği ve bu çerçevede toplam hasılata dâhil olduğu, sonrasında faturalama yoluyla tahsil edilen belediye otobüs gelirlerinin Eskişehir Büyükşehir Belediyesine aktarıldığı, belediye otobüslerinden elde edilen gelirin şirket kayıtlarına önce gelir, sonrasında faturalama

ile gider yazılmasının nedeninin Elektronik Ücret Toplama Sisteminden kaynaklandığı ve Vergi Usul Kanunu'na göre ceza kesilmemesi için Maliye idaresinden alınacak bilgiye göre yeni yılda gerekli düzeltmenin yapılacağı belirtilmişse de, yapılan açıklamaların 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları ve Devlet Muhasebe Standartları hükümleri karşısında geçerliliği bulunmamaktadır.

Öncelikle Eskişehir ilinde mevcut olan ve toplu ulaşım gelirlerinin tek havuzda toplanmasını sağlayan Elektronik Ücret Toplama Sisteminin bir mevzuat değil bir sistem olduğu ve sadece ulaşım gelirlerinin toplanması amacına matuf olduğu açıktır.

Diğer taraftan Eskişehir ili genelinde toplu taşıma hizmetleri belediye otobüsleri, özel halk otobüsleri ve tramvay işletmesi aracılığıyla yerine getirilmektedir. Bunlardan tramvay işletmeciliği ile özel halk otobüslerinin işletmeciliği ESTRAM A.Ş. tarafından yürütülürken, belediye otobüslerinin işletmeciliği Eskişehir Büyükşehir Belediyesi Ulaşım Dairesi Başkanlığı tarafından yürütülmektedir.

www.balioglu.net

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları ve Devlet Muhasebe Standartlarındaki hükümlere göre, hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içermektedir. Bu çerçevede, işletmenin üçüncü kişiler adına topladığı tutarların gelir kapsamında olmadığı hususu açıktır.

Yukarıda açıklanan durum, şirket gelir ve giderlerinin olduğundan fazla gözükmesine bağlı olarak 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı 29.008.211,90 TL ile 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabının 24.583.230,50 TL fazla gösterilmesine sebep olmaktadır.

Öte yandan, elektronik ücret toplama sisteminin işleticisi olarak ESTRAM A.Ş. tarafından toplanan belediye otobüsleri payının toplam hasılat ve gider olarak değerlendirilmesi aynı zamanda Hesaplanan ve İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesaplarının da yersiz olarak çalışmasına sebep olmaktadır.

Bu itibarla; ESTRAM A.Ş. tarafından Büyükşehir Belediyesi adına tahsil olunan belediye otobüsleri payının anılan Genel Tebliğ ve Standartlara uygun olarak açılacak hesaplarda takip edilmesi ve buna bağlı olarak gelir tablosunun da mevzuata uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

B. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMEYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Kamu İhale Kanunu'nun İstisna Maddesi (3/g) Kapsamında Olmayan Bazı Alımların Bu Kapsamda Gerçekleştirilmesi

ESTRAM A.Ş. tarafından yapılan bazı araç kiralama hizmet alımlarının 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 3'üncü maddesi kapsamında değerlendirilmek suretiyle ihale yapılmaksızın doğrudan temin yöntemiyle gerçekleştirildiği ve söz konusu araçların EBB'nin muhtelif birimlerine tahsis edildiği tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde, belediyelerin sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip olduğu şirketler Kanun'un kapsamında sayılmış olup, bu bağlamda mal, hizmet alımları ile yapım işlerinde bu Kanun'un gerektirdiği ihale süreçlerine tabidirler. Ancak, bu kuruluşların ticari ve sınai faaliyetleri çerçevesinde doğrudan mal ve hizmet üretimine veya ana faaliyetlerine yönelik ihtiyaçlarının temini için yapacakları (Hazine garantisi veya doğrudan bütçenin transfer tertibinden aktarma yapmak suretiyle finanse edilenler hariç) ve yaklaşık maliyeti ve sözleşme bedelinin her yıl Kamu İhale Tebliğleri ile belirlenen tutarı aşmayan mal veya hizmet alımları (2019 yılı için bu tutar 13.857.591,00 TL'dir) ise aynı kanunun "İstisnalar" başlıklı 3'üncü maddesinin (g) fıkrasına göre ihale süreçlerine tabi olmaksızın gerçekleştirilebilecektir.

www.balioglu.net

Bu kapsamda, ESTRAM. A.Ş. tarafından Kamu İhale Kurulundan hangi mal ve/veya hizmet alımlarının 4734 sayılı Kanun'a tabi olduğu, hangilerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiği hususunda muhtelif tarihlerde yazı ile görüş sorulmuş, Kurul tarafından da 2013/DK.D-275 ve 2014/DK.D-203 no.lu düzenleyici Kurul Kararı ile görüş bildirilmiştir. Dolayısıyla, şirketin 4734 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin (g) bendi uyarınca ihalesiz yapabileceği işlemler bahsi geçen Kurul görüşü ile açıklığa kavuşmuştur. İlgili düzenleyici kurul kararlarından, şirketin ticari ve sınai faaliyetleri çerçevesinde doğrudan mal ve hizmet üretimine veya ana faaliyetlerine yönelik ihtiyaçlarının temini kapsamında olan alımların istisna kapsamında olduğu, diğer alımların ise 4734 sayılı Kanun hükümlerine tabi olarak ihale edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemede, ESTRAM. A.Ş,'nin ana faaliyet konusuna girmeyen araç ihtiyacının ana faaliyet konusu gibi değerlendirilmek suretiyle araç kiralama hizmet alımının 4734 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin (g) bendi kapsamında ihale yapılmaksızın doğrudan

temin yöntemiyle yapıldığı görülmüştür. Bunun yanında söz konusu araçların şirketin ihtiyacı kapsamında olmayıp Eskişehir Büyükşehir Belediyesi'nin ihtiyacı olduğu ve kullanımlarının bağlı olduğu belediyenin muhtelif birimlerine tahsis edildiği tespit edilmiştir.

Şirket tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3. maddesinin (g) bendine göre yapılan müracaata istinaden Kamu İhale Kurulundan alınan 26.12.2013 tarih ve 2013/DK. D-275 kararın "Operasyon, Destek ve Denetim araçlarının kiralanması" başlıklı 3'üncü maddesinde hizmet ve denetim araçlarının kiralanmasının istisna kapsamına alındığı, bahsi geçen araçların da hizmet kapsamında değerlendirilerek kiralandığı belirtilmişse de, söz konusu araçların şirketin ihtiyacı kapsamında kullanılmadığı, Eskişehir Büyükşehir Belediyesi'nin ihtiyacı olduğu ve kullanımları için belediyenin muhtelif birimlerine tahsis edildiği görülmektedir.

Bu çerçevede yapılan araç kiralama işinin istisna kapsamında değerlendirilerek kiralanması mümkün gözükmemektedir. Çünkü Kamu İhale Kurulu kararından, şirketin ticari ve sınai faaliyetleri çerçevesinde doğrudan mal ve hizmet üretimine veya ana faaliyetlerine yönelik ihtiyaçlarının temini kapsamında olan alımların istisna kapsamında olduğu, diğer alımların ise 4734 sayılı Kanun hükümlerine tabi olarak ihale edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

www.balioglu.net

Diğer taraftan şirket tarafından bahsedilen araçlara ilişkin yapılacak müetakip kiralama işinin 4734 sayılı Kanun'a uygun olarak yapılacağı belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 2: Otobüs Hatlarının Üçüncü Kişilere İhalesiz Verilmesi

EBB Meclisi'nin 10.10.2014 tarih ve 344 sayılı Kararı ile Eskişehir ilinde yürütülen toplu taşıma hizmetleri 10 yıl süre ile ESTRAM A.Ş.'ye devredilmiştir. ESTRAM A.Ş. tarafından söz konusu Meclis Kararına istinaden ihale yapılmaksızın otobüs işletmecileriyle sözleşme imzalanmıştır.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Şirket kurulması" başlıklı 26'ncı maddesinde;

"... Büyükşehir belediyesi, mülkiyeti veya tasarrufundaki hafriyat sahalarını, toplu ulaşım hizmetlerini, sosyal tesisler, büfe, otopark ve çay bahçelerini işletebilir; ya da bu yerlerin belediye veya bağlı kuruluşlarının % 50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketler ile bu

şirketlerin % 50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketlere, 8/9/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi olmaksızın belediye meclisince belirlenecek süre ve bedelle işletilmesini devredebilir…" hükmü yer almaktadır.

5216 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesi uyarınca ESTRAM A.Ş.'ye devredilen söz konusu otobüs hatlarının üçüncü kişilere devri ancak 2886 sayılı Kanun hükümlerine göre ihale yapılmak suretiyle mümkün olmasına rağmen yukarıda anılan Meclis Kararına istinaden otobüs işleticileriyle ihale yapılmaksızın sözleşme imzalandığı görülmüştür.

Her ne kadar şirket tarafından tüm lastik tekerlekli toplu ulaşım araçlarının işletmesinin 5216 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesi uyarınca Eskişehir Büyükşehir Belediyesi Meclisi'nin 10.10.2014 tarih ve 344 sayılı kararı ile 10 yıl süre ile ESTRAM A.Ş.'ye verilmesine karar verildiği, söz konusu meclis kararının 3'üncü maddesi uyarınca ESTRAM A.Ş. ile Büyükşehir Belediyesi arasında sözleşme yapılmasından sonra 01.01.2015 tarihinden geçerli olmak üzere en geç 28.11.2014 tarihine kadar ESTRAM A.Ş.'nin belirleyeceği koşullar ile 166 adet özel halk otobüsü işleticisi arasında sözleşme yapılmasına karar verildiği, söz konusu meclis kararına istinaden sözleşme imzalandığı, söz konusu karardan itibaren özel halk otobüsü sayısının 17'ye kadar düşmesine rağmen şirket tarafından yeni sözleşme imzalanmadığı, yeni halk otobüsü ihtiyacı olduğunda 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre işlem yapılacağı belirtilmişse de, yapılan açıklamaların 5216 sayılı Kanun ile 2886 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde geçerliliği bulunmamaktadır.

Şöyle ki; öncelikle 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve ilgili diğer tüm belediye mevzuatı uyarınca kent içi toplu taşıma hizmetlerini yerine getirme görev ve yetkisinin Büyükşehir Belediyesinin uhdesinde olduğu hususu aşikârdır.

5216 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesinde, büyükşehir belediyesinin toplu ulaşım hizmetlerini bizzat işletebileceği; ya da bu yerlerin belediye veya bağlı kuruluşlarının % 50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketler ile bu şirketlerin % 50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketlere, 2886 sayılı Kanun hükümlerine tabi olmaksızın belediye meclisince belirlenecek süre ve bedelle işletilmesini devredebileceği düzenlenmiştir. Bu bağlamda Eskişehir Büyükşehir Belediye Meclisinin 10.10.2014 tarih ve 344 sayılı Kararı ile süresi ve bedeli belirtilmek suretiyle toplu ulaşım hizmetlerinin ESTRAM A.Ş.'ye devredilmesinde de hukuki bir sakınca bulunmamaktadır.

www.balioglu.net

Ancak maddenin devamında, *"Bu yerlerin belediye şirketlerince üçüncü kişilere devri 2886 sayılı Kanun hükümlerine tabidir."* şeklinde bir hüküm bulunmaktadır. Bu çerçevede, her ne kadar şirket tarafından bahsi geçen Meclis Kararının üçüncü maddesine istinaden özel halk otobüsü işleticileriyle sözleşme imzalandığı ifade edilmişse de, bu durumun 5216 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesinin amir düzenlenmesi karşısında geçerliği bulunmamaktadır. Bu durumda 5216 sayılı Kanun'a uygun düşmeyen meclis kararının değil anılan Kanun'un 26'ncı maddesi hükümlerinin uygulanarak bu yerlerin üçüncü kişilere devrinin ihale suretiyle verilmesi gerekmektedir.

Nitekim 2886 sayılı Kanun'da ihtiyaçların en iyi şekilde, uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve ihalede açıklık ve rekabetin sağlanmasının esas olduğu düzenlenmiştir.

Diğer taraftan şirket tarafından sözleşmesi fesholunan araçların yerine yeni sözleşme imzalanmaması ve yeni özel halk otobüsü ihtiyaçlarının 2886 sayılı Kanun'a uygun olarak ihale ile karşılanacağının belirtilmesi bulgumuzu teyit eder nitelikte olup, yapılan bu işlemler 5216 sayılı Kanun ile 2886 sayılı Kanun'a göre yapılması gereken uygulamalardır.

www.balioglu.net

Bu itibarla; ulaşım hizmetlerinin ESTRAM A.Ş. tarafından ihale yapılmak suretiyle üçüncü kişilere gördürülmesinin yasal bir zorunluluk olduğu ve bu şekilde saydamlık, rekabet, eşit muamele, güvenilirlik, kamuoyu denetimi ve kaynakların verimli kullanılmasının sağlanması gerekmektedir.

BULGU 3: Dövize Endeksli Olarak Yapılan Bazı Alımlara İlişkin Ödemenin TL Cinsinden Yapılması Durumunda Dikkate Alınacak Döviz Kurunun Yanlış Uygulanması

Dövize endeksli olarak gerçekleştirilen bazı mal alımlarında fatura tarihindeki dövizin TL'ye çevrilmesi konusunda kurun yanlış belirlendiği tespit edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Türkçe tutma ve Türk Parası kullanma zorunluluğu" başlıklı 215'inci maddesinde;

"1. Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir.

2.a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz."

Hükmüne yer verilmiştir.

516 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 4'üncü maddesinde;

"(1) 20/4/1976 tarihli ve 15565 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 130 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ve 27/12/1998 tarihli ve 23566 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen hükümler gereğince, değerleme günü itibarıyla Maliye Bakanlığınca kurların ilan edilmediği durumlarda Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen kurlar esas alınır.

(2) Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kuru (efektif alış kurunun bulunmaması halinde döviz alış kuru), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanır.

..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu bağlamda, yurt içi firmalara yapılan dövize endeksli satışlara ilişkin faturalarda, bedelin Türk Lirası karşılığının belirlenmesinde;

- Alıcı ile yapılan sözleşmede döviz kurunun taraflarca belirlenmiş olması halinde, sözleşmede belirlenen döviz kurunun,

- Alıcı ile yapılan sözleşmede döviz kurunun taraflarca belirlenmemiş olması halinde ise, faturanın düzenlendiği tarihte Resmi Gazete'de yayımlanan T.C. Merkez Bankası döviz alış kurunun,

dikkate alınması gerekmektedir. T.C. Merkez Bankası tarafından döviz kurunun belirlenmediği, dolayısıyla Resmi Gazete'de döviz kurlarının yayımlanmadığı (resmi tatiller, hafta sonları ve yarım gün çalışılan) günlerde düzenlenen faturalarda, söz konusu günlerden önceki ilk iş gününde Resmi Gazete'de yayımlanan T.C. Merkez Bankası döviz alış kurunun fatura muhteviyatı döviz cinsinden tutarın Türk Lirası karşılığının belirlenmesinde dikkate alınması icap etmektedir.

Şirket tarafından, doğrudan temin yöntemiyle gerçekleştirilen ve döviz kuruna endeksli olarak alınan muhtelif tekliflerin bazılarında yukarıda açıklanan mevzuata uygun olarak dövizin TL'ye çevrilmesi sırasında temel alınacak kur belirlenmiş ancak bazı alımlarda ise kurun ne olacağı belirlenmemiştir. Kurun belirlenmemesi durumunda yukarıda yer verilen ve açıklanan mevzuat hükümlerine göre, faturanın düzenlendiği tarihte Resmi Gazete'de yayımlanan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.

www.balioglu.net

Ancak yapılan incelemede, döviz endeksli alımlarda tedarikçi firmaların faturaları, fatura tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden düzenledikleri görülmüştür. Bu durum, ESTRAM A.Ş.'nin döviz alış kuru ile satış kuru arasındaki fark kadar fazla ödemede bulunmasına yol açmaktadır.

Bu itibarla, şirket tarafından döviz endeksli yapılacak alımlarda sözleşmelere hangi döviz kurunun esas alınacağının açıkça belirtilmesi, belirtilmediği durumlarda ise yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde faturaların düzenletilerek ödemelerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Şirket tarafından müteakip dönemlerde dövize endeksli olarak gerçekleştirilecek alımlarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Türkçe tutma ve Türk Parası kullanma zorunluluğu" başlıklı 215'inci maddesi ve 516 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 4'üncü maddesine göre işlem yapılacağı belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

www.balioglu.net

BULGU 4: Doğrudan Temin Kapsamında Yapılan Alımlarda Yasaklılık Teyidinin Yapılmaması

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22'nci maddesinin (d) bendi hükümleri doğrultusunda gerçekleştirilen alım işlerinde yasaklılık teyidinin yapılmadığı görülmüştür.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin "Yasaklılık teyidi" başlıklı 30.5' inci maddesinde;

"4734 sayılı Kanunun 22 nci maddesi uyarınca doğrudan temin yoluyla alım yapılması halinde alım yapılacak kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığı teyit ettirilmeyecektir. Ancak, anılan Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendinde belirtilen parasal limit dâhilinde yapılan alımlarda, alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin Kurumun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi ve yasaklı olduğunun belirlenmesi durumunda, söz konusu kişiden alım yapılmaması gerekmektedir."

Açıklaması yer almaktadır.

Söz konusu açıklama uyarınca doğrudan teminin sadece (d) bendine göre belirlenen limit dâhilinde yapılan alımlarda, alım yapılacak kişinin ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığının teyit edilmesi zorunludur. Bahsi geçen kişinin yasaklı olduğunun anlaşılması hâlinde bu kişiden alım yapılmamalıdır.

Yapılan incelemede, ESTRAM A.Ş. tarafından 4734 sayılı Kanun kapsamında parasal sınırlar dâhilinde yapılan alımlarda yasaklılık teyidinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

Şirket tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22/d maddesine göre yapılacak müteakip alımlarda yasaklılık teyidinin alınacağı ve 2020 yılında uygulanmaya başlandığı belirtilmiştir. Bulgu konusunun süreklilik arz eden bir mahiyet taşıması sebebiyle devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 5: Asgari Geçim İndirim Oranının Hatalı Hesaplanması

Şirket uhdesinde istihdam olunan personelden eşleri menfaat karşılığı çalışan ya da sosyal güvenlik kuruluşundan aylık alan bir kısım personel için asgari geçim indirim oranının hatalı hesaplandığı tespit edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun asgari geçim indirimi hususunu düzenleyen 32'nci maddesine göre, asgari ücretin yılbaşındaki yıllık brüt tutarının; çalışan personelin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, her birine ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5'i, üçüncü çocuk için %10'u ve daha sonraki çocuklar için % 5'i mükelleflerin ödemesi gereken gelir vergisinden mahsup edilmektedir.

www.balioglu.net

Yapılan incelemede, ESTRAM A.Ş. bünyesinde çalışan personelden eşinin çalışmadığı beyanında bulunan ancak Sosyal Güvenlik Kurumundan(SGK) alınan verilerle 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4/1 (a) ve (b) bentlerine göre çalıştığı tespit edilenlerin yukarıda yer verilen ve açıklanan mevzuat hükümlerine aykırı olarak asgari geçim indiriminden faydalandığı görülmüştür.

193 sayılı Kanun'un amir hükmü gereğince, asgari geçim indiriminden personelin menfaat karşılığı çalışmayan ve sosyal güvenlik kuruluşundan herhangi bir geliri olmayan eş için yararlanması mümkündür.

Bu itibarla, şirkete teslim edilen veriler çerçevesinde asgari geçim indirimi hesaplamasının yapılması, ayrıca SGK'dan belli periyotlarla alınacak bilgilerle kontrol süreçlerinin etkinliğinin arttırılması sağlanmalıdır.

Şirket tarafından personellerin hatalı beyanlarını önlemek amaçlı asgari geçim indirim beyan formunun revize edildiği, form içerisine hatalı beyan ve durum değişikliğinin işverene bir ay içerisinde bildirilmediği hallerde idari yaptırım uygulanacağı bilgisinin eklendiği belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 6: Personele Yapılan Ulaşım Yardımının Tek Geçişlik Kart Verilerek Yapılması Sonucu Kaynakların Etkili, Ekonomik ve Verimli Kullanılmaması

ESTRAM A.Ş.'nin bünyesinde çalışan personele yapılan yol yardımının daha pahalı olan kart dağıtım usulü ile yapıldığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun *"Hesap verme sorumluluğu"* başlıklı 8'inci maddesinde;

"Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır."

Hükmü yer almaktadır.

Eskişehir Büyükşehir Belediyesi Eskart Uygulama Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 5'inci maddesinde;

*"**Esbilet:** Elektronik Bilet Sisteminde kullanılmak üzere üretilmiş, programlanmış ve şifrelendirilmiş, yetkilendirilmiş Satış Bayilerinde temin edilerek otobüslerde ve Estram duraklarındaki turnikelerde bulunan bilet/kart okuma (validatör) cihazlarında kullanılan, çeşitli toplu taşım araçları arasında aktarma yapabilen Esbilet olarak isimlendirilmiş tek veya daha fazla kullanıma izin veren biletleri,*

***Eskart:** Elektronik Bilet Sisteminde kullanılmak üzere üretilmiş, programlanmış ve şifrelendirilmiş, yetkilendirilmiş Satış Bayilerinde temin edilen ve bu bayilerde bulunan dolum cihazlarıyla üzerine para değeri yüklenebilen, yolculuk başlangıcında otobüslerde ve Estram duraklarındaki turnikelerde bulunan bilet/kart okuma (validatör) cihazlarına okutulduğunda üzerinden yolculuk bedeli düşebilen, çeşitli toplu taşım araçları arasında aktarma yapabilen temassız akıllı kartları,*

... ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

Eskişehir Büyükşehir Belediye Başkanlığı Ulaşım Koordinasyon Merkezi'nin (UKOME) 07.09.2018 tarih 2018/9_1/1 sayılı kararında; akıllı Eskart tarifesi 2,50 TL, akıllı tek geçişlik Esbilet tarifesi ise 3,50 TL olarak belirlenmiştir.

www.balioglu.net

ESTRAM A.Ş ile yetkili sendika arasında imzalanan sözleşmenin "Ulaşım yardımı" başlıklı maddesinde; *"İşyerinde çalışan sendika üyesi işçilere, işyerine gelip gitmeleri için, işverence servis tahsis edilir. Servis tahsis edilmediği durumlarda fiilen çalıştıkları her gün hafta tatili ve iş kazası geçirmeleri halinde, işe geliş-gidiş için günlük iki adet ESTRAM bileti verilir. ..."* hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca yapılan sözleşmenin 54'üncü maddesinde "Ulaşım Yardımının" ödeme şekli belirlenmiştir. Buna göre işçilere, ilgili madde gereğince, işyerine gelip gitmelerini sağlamak amaçlı günlük 2 adet Esbilet verilmektedir. Sözleşme hükümlerinden açıkça anlaşılacağı üzere, ulaşım yardımının nihai amacı işçilerin bir maddi külfete katlanmaksızın işyerine gelip gitmelerini sağlamaktır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 365'inci maddesine göre; anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilip ve temsil olunmakla birlikte, 369'uncu maddeye göre yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar.

www.balioglu.net

ESTRAM A.Ş. tarafından işçilerin işe gelip gitmelerini sağlamak maksadıyla 2019 yılında personele 696.164,00 TL tutarında olmak üzere 198.904 adet Esbilet dağıtımı yapılmıştır. Ancak toplu iş sözleşmesi ve genel uygulamanın amacı doğrultusunda Esbilet dağıtılması uygulamasından vazgeçilip Eskart uygulamasına geçilmesi durumunda şirket bütçesinden 497.260,00 TL tutarında olmak üzere aynı adet sayısında Eskart dağıtımı gerçekleştirilebilecektir. Bu haliyle şirket bütçesinde 2019 yılında 198.904,00 TL tasarruf sağlanmış olacaktır. Kaldı ki geçmiş yıllarda da mevcut sisteme göre yapılan yol yardımı göz önünde bulundurulduğunda sistemin değiştirilmesinin şirket menfaatleri için önem arz ettiği değerlendirilmektedir. Mevcut sistemin değiştirilmesinin uzun zamana yayılması durumunda 2019 yılında hesaplanan tasarruf miktarının katlanarak artmasına neden olacağından sistemin kısa ve orta vadede hayata geçirilmesinin gerekli olduğu değerlendirilmektedir.

Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılması prensipleri de dikkate alınarak, nihai amacı işçilerin işe gelip gitmelerini sağlamak maksadıyla yapılan bilet dağıtımlarının şirket bütçesine daha az yük getirecek Eskart bilet yöntemiyle gerçekleştirilmesi 6102 sayılı Kanun'un da amir hükümlerinin gereğidir.

BULGU 7: Sürekli İşçi Statüsüne Geçirilen İşçilere Yapılan Yol Yardımının Artırılarak Verilmesi

375 sayılı KHK'nın geçici 24'üncü maddesi uyarınca idarelerce sürekli işçi statüsüne geçirilen işçilere yapılan ulaşım yardımının artırılarak verildiği tespit edilmiştir.

375 sayılı KHK'nın geçici 24'üncü maddesinde;

"Şirketlerde işçi statüsüne geçirilenlerden, geçiş işlemi yapılırken mevcut işyerinin girdiği işkolunda kurulu işyerinden bildirilenlerin ücreti ile diğer mali ve sosyal hakları, bu madde kapsamındaki şirketlerde geçişten önce alt işveren işçilerini kapsayan, Yüksek Hakem Kurulu tarafından karara bağlanan ve süresi en son sona erecek toplu iş sözleşmesinin bitimine kadar bu toplu iş sözleşmesinin uygulanması suretiyle oluşan ücret ile diğer mali ve sosyal haklardan fazla olamaz. Şirketlerde işçi statüsüne geçirilenlerden; geçişten önce toplu iş sözleşmesi bulunmadığından işçi statüsüne geçirildiği tarihte yürürlükte olan bireysel iş sözleşmesi hükümlerinin geçerli olduğu işçiler ile geçiş işleminden önce yapılan ve geçişten sonra yararlanmaya devam ettiği toplu iş sözleşmesi bulunmakla birlikte bu madde kapsamındaki şirketlerde alt işveren işçilerini kapsayan, Yüksek Hakem Kurulu tarafından karara bağlanan ve süresi en son sona erecek toplu iş sözleşmesinin bitiminden önce toplu iş sözleşmesi sona eren işçilerin ücreti ile diğer mali ve sosyal hakları, bu madde kapsamındaki şirketlerde geçişten önce alt işveren işçilerini kapsayan, Yüksek Hakem Kurulu tarafından karara bağlanan ve süresi en son sona erecek toplu iş sözleşmesine göre belirlenir."

Hükmüne yer verilmiştir.

Aile, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından yayımlanan 375 Sayılı KHK'nın Geçici 24' üncü Maddesi Uyarınca İdarelerce İşçi Statüsüne Geçirilen İşçilerinin Ücret ile Diğer Mali ve Sosyal Haklarının Belirlenmesinde Esas Alınacak Toplu İş Sözleşmesi Hükümleri'nin "Aylık Ücretle Birlikte Ödenen Sosyal Yardımlar" başlıklı maddesinde, taşıt yardımının mevcut haliyle uygulanmasına devam edileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere, şirketin kadroya geçirilen personele mevcut uygulamaya devam edilerek ulaşım yardımının artırılmadan verilmesine devam edilmesi gerekmektedir.

Yapılan inceleme neticesinde, 375 sayılı KHK'nın geçici 24'üncü maddesi uyarınca idarelerce sürekli işçi statüsüne geçirilen işçilerin sözleşmesinde yer alan ulaşım yardımının

www.balioglu.net

mevcut haliyle uygulanmasına devam edilmesi gerekirken bu yardımın artırılarak verildiği görülmüştür.

Şirket tarafından 375 sayılı KHK kapsamında üç farklı şirketten personel geçişinin yapıldığı, bunların üç farklı ulaşım yardımı aldığı ve bu yardımların tamamının gelir vergisi oranının %15 olduğu dönemde dahi o dönemdeki toplu ulaşım bedelinin altında kaldığı, bu sebeple işçilerin mali açıdan mağduriyet yaşamamaları için iki esbilet tutarının brütü kadar ödeme yapıldığını ifade edilmişse de, bu durumun 375 sayılı KHK'nin geçici 24'üncü maddesi ile Aile, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından yayımlanan 375 Sayılı KHK'nin Geçici 24' üncü Maddesi Uyarınca İdarelerce İşçi Statüsüne Geçirilen İşçilerinin Ücret ile Diğer Mali ve Sosyal Haklarının Belirlenmesinde Esas Alınacak Toplu İş Sözleşmesi Hükümleri karşısında geçerliliği bulunmamaktadır.

Çünkü sürekli işçi statüsüne geçirilenlerin ücret ile diğer mali ve sosyal hakları 375 sayılı KHK ile Aile, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından yayımlanan 375 Sayılı KHK'nın Geçici 24' üncü Maddesi Uyarınca İdarelerce İşçi Statüsüne Geçirilen İşçilerinin Ücret ile Diğer Mali ve Sosyal Haklarının Belirlenmesinde Esas Alınacak Toplu İş Sözleşmesi Hükümleri çerçevesinde belirlenmiştir. Tüm bu hukuki düzenlemeler sürekli işçi statüsüne geçirilen ülke düzeyindeki tüm işçileri kapsamakta olup, bu düzenlemelerin faklı saiklerle farklı şekilde uygulanması mümkün gözükmemektedir. Bu haliyle anılan KHK ve ilgili Bakanlık düzenlemelerinin mevcut haliyle uygulanmasına devam edilmelidir.

www.balioglu.net

BULGU 8: İşçilere Yıllık 270 Saatten Fazla Çalışma Yaptırılması

ESTRAM A.Ş. uhdesinde istihdam olunan işçilere, 4857 sayılı İş Kanunu'nda azami süre olarak belirtilen yıllık 270 saati aşan sürelerde fazla çalışma yaptırılarak ödemede bulunulduğu tespit edilmiştir.

4857 sayılı Kanun'un "Fazla Çalışma Ücreti" başlıklı 41'inci maddesinin sekizinci fıkrasında *"Fazla çalışma süresinin toplamı bir yılda ikiyüzyetmiş saatten fazla olamaz."* denilmektedir. Yine aynı maddenin son fıkrasında, fazla çalışma ve fazla sürelerle çalışmanın ne şekilde uygulanacağının çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir.

Anılan Kanun'un verdiği bu yetkiye dayanarak 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazete'de "İş Kanununa İlişkin Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Yönetmeliği" yayımlanmıştır. Bu Yönetmelik'in "Fazla Çalışmada Sınır" başlıklı 5'inci maddesinde;

"Fazla çalışma süresinin toplamı bir yılda ikiyüzyetmiş saatten fazla olamaz. Bu süre

sınırı, işyerlerine veya yürütülen işlere değil, işçilerin şahıslarına ilişkindir. Fazla çalışma veya fazla sürelerle çalışma sürelerinin hesabında yarım saatten az olan süreler yarım saat, yarım saati aşan süreler ise bir saat sayılır."

denilmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden, bir işçinin bir yılda en fazla 270 saat fazla çalışma yapabileceği anlaşılmaktadır.

Ancak ESTRAM A.Ş. uhdesinde istihdam olunan işçilerin 2019 yılına ilişkin fazla çalışmalarının incelenmesi sonucunda, 41 personelin 4857 sayılı Kanun'da belirlenen üst limiti aştığı, ücretlerinin limiti aşan saatler üzerinden ödendiği tespit edilmiştir. Bahsi geçen durum aşağıdaki tabloda örneklendirilmiştir.

Tablo 2: Fazla Çalışma Yaptırılan ve Ücret Ödenen Kişi Listesi

Kişi	Görev	Fazla Çalışma Süreleri
…	Şoför	979 Saat
…	Şoför	962 Saat
…	Şoför	697 Saat
…	Şoför	554 Saat
…	Şoför	536 Saat
…	Şoför	521 Saat 30 Dakika
…	Şoför	488 Saat 30 Dakika
…	Şoför	472 Saat 30 Dakika
…	Şoför	453 Saat 30 Dakika
…	Şoför	445 Saat
…	Şoför	441 Saat 30 Dakika
…	Şoför	437 Saat 30 Dakika
…	Şoför	427 Saat 30 Dakika

Şirket tarafından yeni personel alımı yapılarak şirket uhdesinde istihdam olunan işçilerin fazla çalışma sürelerinin 4857 sayılı Kanun'a uygunluğunun sağlandığı belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 9: Şirketin Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV)'nun 13-a Maddesi Kapsamında İstisnaya Tabi İşlemleri Olmasına Rağmen Bu İşlemler İçin İlgili Vergi Dairesine Herhangi Bir İstisna Başvurusu Yapılmaması Sonucu Katma Değer Vergisi Hesaplanması

Tramvayların bakım onarım işleri 3065 sayılı KDV Kanunu'na göre istisnaya tabi işlemler kapsamında olmasına rağmen bu işlemler için KDV hesaplandığı tespit edilmiştir.

3065 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde;

www.balioglu.net

"Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

a) (Değişik : 25/5/1995 - 4108/33 md.) Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşaası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler, ..."

denilmektedir.

Ayrıca ilgili maddenin devamında *"Cumhurbaşkanı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."* şeklinde düzenlenmiştir.

www.balioglu.net

Ayrıca 60 sıra No.lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğ'inde bu maddeye ilişkin olarak detaylı açıklamalar yapılmış olup, istisnaya tabi işlemler ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere, ESTRAM A.Ş. tarafından tramvay bakım onarım kapsamında yapılan giderler KDV'den istisna edilmiştir. Belirtilen işlemlerde Katma Değer Vergisi istisnasından faydalanmak isteyen mükelleflerin vergi dairesine başvurmak suretiyle her işlem bazında istisna belgelerini almaları ve bu belgeleri satıcılara vermeleri gerekmektedir.

Şirket tarafından müteakip dönemlerdeki tramvay bakım ve onarım giderleri için KDV istisna belgesi alınacağı belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 10: Tramvay Duraklarında Kullanılan Elektriğe İlişkin Elektrik Tüketim Vergisi Oranının Hatalı Uygulanması

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 38'inci maddesi uyarınca, tramvay duraklarında kullanılan ve bu kullanıma ilişkin olarak elektrik faturalarında yer alan elektrik tüketim vergisi oranının %1 olarak uygulanması gerekirken %5 olarak uygulandığı tespit edilmiştir.

2464 sayılı Kanun'un "Nispet" başlıklı 38'inci maddesinin (a) fıkrasına göre, *"imal ve istihsal, taşıma, yükleme boşaltma, soğutma, telli ve telsiz telgraf ve telefon müraselesi işlerinde tüketilen elektriğin satış bedeli üzerinden yüzde 1"* oranında elektrik tüketim vergisi ödenmesi gerekmekte olup, tramvay ile yolcu taşıma işi de bu fıkra kapsamındadır.

Hal böyle iken tramvay duraklarında tüketilen elektrik faturalarında elektrik tüketim vergisinin %5 oranında uygulanmak suretiyle ödemelerin gerçekleştirildiği görülmüştür.

Şirket tarafından ilgili elektrik dağıtım şirketi ile gerekli yazışmaların yapılarak elektrik tüketim vergisinin oranında gerekli düzeltmenin yapıldığı belirtilmesine rağmen düzeltmeye ilişkin fatura örneklerine yer verilmemiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 11: Borçlanmaların Belediye Meclis Kararı Olmaksızın Yapılması

ESTRAM A.Ş. tarafından yapılan borçlanmaların, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 68'inci maddesinin (e) fıkrasına uygun düşmeyecek şekilde yapıldığı tespit edilmiştir.

www.balioglu.net

5393 sayılı Kanun'un "Borçlanma" başlıklı 68'inci maddesinin (e) bendinde;

"Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketler, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek yeniden değerleme oranıyla artırılan miktarının yılı içinde toplam yüzde onunu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; yüzde onunu geçen iç borçlanma için ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve İçişleri Bakanlığının onayı ile yapabilir"

denilmektedir.

ESTRAM A.Ş.'nin Banka Kredileri Hesabı detaylı incelendiğinde, 2017 yılında 10.000.000,00 TL, 2018 yılında 3.000.000,00 TL ve 2019 yılında ise 1.600.000,00 TL tutarında kredi kullanıldığı görülmüştür. Yukarıda belirtilen mevzuat hükmünde her ne kadar kesinleşmiş bütçe geliri ibaresi kullanılsa da ESTRAM A.Ş.'nin tek düzen hesap planına tabi olduğu dikkate alındığında kesinleşmiş bütçe geliri ibaresinden bir önceki yıl Net Satışlar toplamının anlaşılması gerekmektedir.

ESTRAM A.Ş.'nin 2017, 2018 ve 2019 yılı borçlanma tutarlarına bakıldığında, yukarıda yer verilen mevzuat hükmü gereğince net satışlarının yeniden değerlemesi sonucunda

bulunacak olan tutarın %10'nu geçmeyen tutarlar için Eskişehir Büyükşehir Belediye Meclis kararı, %10'unu aşan kısmı için ise Eskişehir Büyükşehir Belediye Meclis üye tamsayısının salt çoğunluğunun kararı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın onayı ile borçlanma yapılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, gerek 2019 yılı gerekse önceki yıllara ilişkin borçlanma işlemlerinin Büyükşehir Belediye Meclisinin kararı olmaksızın gerçekleştirildiği görülmüştür.

Şirket tarafından bundan sonraki dönemlerde yapılacak olan borçlanmaların yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 12: Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'ne Aykırı Uygulamaların Bulunması

Şirketin anlaşmalı olduğu banka tarafından yapılan kredi kartı tahsilat tutarlarının 20 günden sonra kamu sermayeli banka hesaplarına aktarıldığı görülmüştür.

08.03.2019 tarih ve 30708 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'nin "Kapsam" başlıklı 2'nci maddesinde;

"(1) Aşağıda sayılan kurumlar bu Yönetmelik hükümlerine tabidir:

...

d) Belediyeler.

h) Bu maddede sayılan kurumların;

...

2) Sermayesinin yarısından fazlasına doğrudan ve/veya dolaylı olarak sahip olduğu şirketleri,

..." denilmektedir.

Ayrıca anılan Yönetmelik'in 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında;

"18/6/2011 tarihli ve 27968 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar hükümleri saklı kalmak kaydıyla kurumlar; faaliyetleri kapsamında yaptıracakları tahsilat ve ödeme işlemleri için yurt içinde yerleşik diğer

www.balioglu.net

bankaları, Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş.'yi ve yurt içinde yerleşik bankalar aracılığıyla olmak koşuluyla ödeme kuruluşlarını ve elektronik para kuruluşlarını da kullanabilir. Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları, kamu kurumları adına tahsil ettikleri tutarları anlaşma yaptıkları yurt içinde yerleşik bankalarda ilgili kamu kurumu adına açılacak hesaplara işlem yapılan gün içerisinde aktarmak zorundadır. Gerçekleştirilen tahsilat tutarlarının, özel kanunların verdiği yetki kapsamında yapılan düzenlemelerde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla takip eden iş günü içinde, yurt içinde yerleşik tüm bankalar aracılığıyla kredi kartları ile yapılan tahsilatın ise azami 20 gün içerisinde ilgili kurumun kamu sermayeli bankadaki hesabına aktarılması zorunludur" hükmüne yer verilmiştir.

Yapılan incelemede, kredi kartı ile yapılan tahsilatların şirketin anlaşmalı olduğu banka tarafından yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine aykırı olarak 20 günü aşan sürelerle kamu bankaları nezdindeki hesabına aktarıldığı görülmüştür.

Şirket tarafından anlaşmalı olunan banka ile gerekli mutabakatın sağlanarak Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'nin ilgili maddesine uygun şekilde işlemlerin yapılması için gerekli tedbirlerin alındığı belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

www.balioglu.net

BULGU 13: Şirket Tarafından Matrah Artışına Gidilmesi

Şirketin, faaliyetleri sonucunda zarar etmesi nedeniyle vergi kanunları açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmediği halde, 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun kapsamında Kurumlar Vergisi beyanı için matrah artışında bulunulduğu tespit edilmiştir.

7143 sayılı Kanun ile devlet tarafından, mükelleflere beyana dayalı vergi konusu bazı alacaklar ile ilgili olarak Kanun'da belirtilen dönemler için yine Kanun'da belirtilen oranlar dâhilinde matrah artışına gidilmesi durumunda, ilgili vergiler ve dönemler için ayrıca bir tarhiyat yapılmaması hususunda taahhütte bulunulmuştur. 7143 sayılı Kanun'un "kapsam" ve "tanımlar" başlıklı 1'inci maddesinden Kurumlar Vergisi'nin de bu Kanun kapsamına girdiği anlaşılmaktadır.

Anılan Kanun'un, bahsi geçen duruma ilişkin olarak Kurumlar Vergisi ile ilgili olarak matrah artışı yapılması şartlarına 5'inci maddesinde yer verilmiş olup, bahsi geçen madde hükümlerine göre, mükelleflerin hangi hal ve şartlarda Kurumlar Vergisi matrahlarını ne şekilde artıracakları düzenlenmiştir.

Buna göre, öncelikle ilgili döneme ilişkin matrahlar 5'inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen oranlarda artırılacak ve bu artışların aynı maddenin (c) bendinde her bir yıl için belirlenen asgari artış tutarının altında kalmamasına dikkat edilecek ve son olarak ise her bir yıla ilişkin olarak bulunan matrah artışı tutarlarının kanuni süresi içinde verilen ve ihtilaf konusu yapılmadan ödenen beyannameler için % 15, diğer beyannameler içinse % 20 oranda vergiye tabi tutularak ödenmesi gerekecektir.

Konuya ilişkin yapılan incelemede, şirketin yıllar itibariyle zararda olduğu, mali iş ve işlemlerini yürüten bir muhasebe biriminin yanı sıra bu konularla ilgili olarak danışmanlık hizmeti aldığı ortada iken sadece vergi incelemesine tabi olmamak amacıyla vergi kanunları kapsamında ortaya çıkmamış olan Kurumlar Vergisinin beyan edildiği anlaşılmaktadır. Şirket tarafından bahsi geçen yapılandırma Kanunu kapsamında; ilgili dönemlere ilişkin olarak zarar açıklandığı halde 2016 ve 2017 yılları için Kurumlar Vergisinde matrah artışına gidildiği görülmüştür.

Bilindiği üzere, belediye şirketleri, kar amacı ile kurulmuş olan organizasyonlar olup, ayrı tüzel kişiliğe sahiptirler. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince kurulan bir şirket Kanun'un 16'ncı maddesine göre tacir niteliğini haiz olup, 18'inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince de ticaretine ilişkin tüm faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmek zorundadır. Dolayısıyla şirket menfaatlerinin her şeyin üzerinde tutulması gerekmektedir.

www.balioglu.net

Şirketin yıllar itibariyle zarar ettiği ortada iken vergi incelemesine girmemek için vergi kanunları kapsamında ortaya çıkmamış olan verginin beyan edilip ödenmesi ve buna benzer uygulamalar sadece şirketin mali durumunu daha da kötüleştirmektedir. Şirketin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tacir sıfatını haiz olduğu, her ne kadar hisselerinin tamamı Eskişehir Büyükşehir Belediyesine ait olsa da bağımsız bir tüzel kişiliğe sahip bulunduğu ve kar amacıyla kurulmuş bir organizasyon olduğu göz ardı edilmeyerek şirketin mali durumunu zorlaştıran bu tür uygulamalardan vazgeçilerek, mali anlamda daha profesyonel bir yönetim anlayışı benimsenmelidir.

Şirketin mali iş ve işlemlerinin yürütülmesinde gerek kendi muhasebe birimi gerekse danışmanlık hizmeti aldığı yeminli mali müşavirlik firması olduğu ve yıllar itibariyle sürekli zarar ettiği ortada iken ilgili dönemlere ilişkin olarak Kurumlar Vergisi yönünden matrah artışına gidilmesinin profesyonel yönetim ilkelerine uygun olmadığı değerlendirilmektedir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 14: Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştay'a Verilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Kapsamında Sayıştay'a Verilmesi Gereken Bilgi ve Belgelerin Süresinde Verilmemesi ve Envanter Defterinin Kanunda Belirtilen İçerikte Düzenlenmemesi

A) Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştay'a Verilmesi ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'a Göre Sayıştay'a Verilmesi Gereken Belgelerin Süresinde Verilmemesi

"Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştay'a Verilmesi ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar"a göre Sayıştay'a verilmesi gereken defter, mali tablo ve belgelerin süresi içerisinde verilmediği tespit edilmiştir.

İlgili mevzuatın "Kapsam" başlıklı 2'nci maddesinde, Sayıştay denetimine tabi olan kamu idarelerinin kapsamda olduğu; "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde de, şirketlerin kamu idaresi tanımı içerisinde yer aldığı belirtilmiştir.

Mezkûr mevzuatın "Verilecek defter, mali tablo, belge ve bilgilerin çeşitleri" başlıklı 5'inci maddesinde; Sayıştay'a verilecek bilgi ve belgelerin neler olduğu ve hangi zamanda verileceği detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.

www.balioglu.net

Madde hükmü gereğince kapsamda yer alan bir kamu idaresi olan belediye şirketi de bu belgeleri Sayıştay'a zamanında göndermekle yükümlüdür.

Yapılan incelemede, yukarıda yer verilen hükümler doğrultusunda şirket tarafından sunulması gereken defter, mali tablo ve belgeler denetim sürecinde fiilen teslim alınmakla birlikte bunların ilgili Usul ve Esaslarda belirtilen süreler içerisinde Sayıştay Başkanlığı'na verilmediği tespit edilmiştir.

Şirket tarafından müetakip dönemlerde yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre Sayıştay'a verilmesi gereken bilgi ve belgelerin zamanında verileceği belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

B) Şirketin Envanter Defterinin Mevzuatın Öngördüğü Bilgiyi İçermemesi

Şirketin, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre tutulması zorunlu defterlerden olan envanter defteri bulundurmasına karşın, envanter defterinde şirket envanterine ilişkin (demirbaşlar, mal ve malzeme, makine teçhizat cihaz vb.) bilgilere yer verilmediği, bunun yerine bilanço ve gelir tablosuna yer verildiği tespit edilmiştir.

6102 sayılı TTK'nin 66'ncı maddesinde, her tacirin ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkaracağı ve açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenleyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanun'un "Defter tutma yükümlülüğü" başlıklı 64'üncü maddesinde ise her tacirin, ticari defterlerini işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutmak ve bu amaçla defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorunda olduğu; böylece işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesinin bu defterlerden izlenebileceği belirtilmiştir. Ancak bu Kanun'un defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, saklama ve ibraz hükümlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği de hüküm altına alınmıştır.

www.balioglu.net

Bu bağlamda, 213 sayılı VUK'un 182'nci maddesi, bilanço esasında tutulacak defterleri yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak saymış ve 185'inci maddesinde ise envanter defterinin nasıl olması gerektiğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre; envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançoların kaydedileceği ve envanter defterinin ciltli ve sayfalarının müteselsil sıra numaralı olacağı açıkça belirtilmiştir.

Yine 213 sayılı Kanun'un 186'ncı maddesi, bilanço günündeki işletmeye dahil mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etme işlemini envanter çıkarmak olarak tanımlamıştır.

Kanun'un 188'inci maddesine göre ise envanter esas itibariyle defter üzerine çıkarılmakla birlikte, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük müesseselerin envanterlerini listeler halinde tanzim edebileceği imkanı getirilmiş ve bu durumda envanter listelerinin sayfa üzerinden numaralanarak sıralanması; envanterin tanzim tarihine göre tarihlenmesi; envanteri çıkaran memur ile işletme sahibi veya vekili tarafından imzalanması ve envanter defteri gibi saklanması şartı getirilmiş ve bu esaslar doğrultusunda envanter listeleri düzenleyenlerin liste içeriklerini envanter defterine icmalen kaydetmelerini düzenlemiştir.

Yapılan incelemede, bilanço esasına tabi olan ESTRAM A.Ş.'nin yevmiye defteri, defteri kebirden başka envanter defteri de düzenlediği ve bu defteri kanuni süreler içerisinde notere onaylattığı tespit edilmiş olmakla birlikte, bahsi geçen defterde işletmenin taşınmazları, alacakları, borçları, nakit parası, maddi ve maddi olmayan duran varlıkları ile ilgili bilgilere yer verilmediği, sadece şirketin bir önceki dönem sonu gelir tablosu ile bilançosuna yer verildiği görülmüştür.

Şirketin envanter defterinde envantere yönelik bilgilere yer verilmemiş olması, envanter çıkarmaktan beklenen; şirketin mevcut malvarlığı, alacakları, stokları, ayrıca faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verme, şirket faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimini gözlemleme gibi ihtiyaçları karşılamadığı ve bu haliyle envanter defterinin şirkette bulunmasının herhangi bir fayda sağlamadığı değerlendirilmektedir.

Kurum tarafından 2019 yılı sonu itibariyle envanter defterinin mevzuatın öngördüğü şekilde düzenlendiği belirtilmekle tarafımıza herhangi bir bilgi ve belge sunulmamıştır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

www.balioglu.net

BULGU 15: Şirket Yıllık Faaliyet Raporunun Mevzuatın Öngördüğü Asgari İçeriğe Uygun Olarak Düzenlenmemesi

Şirket tarafından hazırlanmış olan Yıllık Faaliyet Raporu içeriğinin, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan 28.08 2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik" hükümleri gereğince taşıması gereken asgari içeriği taşımadığı tespit edilmiştir.

6102 sayılı TTK'nin 397'nci maddesinde;

"(1) (Değişik: 26/6/2012-6335/18 md.) Dördüncü fıkra uyarınca 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 yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.

(2) (Değişik: 26/6/2012-6335/18 md.) 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, denetlettirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.

...”

Hükümlerine yer verilmiştir.

Yine Mezkûr Kanun’un 516’ncı maddesinde de;

“(1) Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtır. Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır.

(2) Yönetim kurulunun faaliyet raporu ayrıca aşağıdaki hususları da içermelidir:

a) Faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar.

b) Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları.

c) Yönetim Kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, ayni ve nakdî imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatlar.

(3) Hem anonim şirketler hem de şirketler topluluğu bakımından, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun zorunlu asgari içeriği, ayrıntılı olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir.”

şeklinde düzenlenmiştir.

Nitekim Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik 28.082012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Adı geçen Yönetmelik’te yıllık faaliyet raporları içeriğinin nasıl olması gerektiği detaylı bir şekilde açıklanmış ve şirketler tarafından hazırlanacak olan yıllık denetim raporları standart hale getirilmiştir.

www.balioglu.net

T.T.K. 397/(1) maddesinde, denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerinin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığının ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının da denetim kapsamı içinde olduğu hüküm altına alınmıştır. T.T.K. 397/2 maddesinde ise denetime tabi olduğu hâlde, denetlettirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, düzenlenmemiş hükmünde olduğu ifade edilmiştir.

Şirketin yıllık faaliyet raporunda "Şirket Faaliyetleri ve Faaliyetlere İlişkin Önemli Gelişmeler" başlıklı 4'üncü, "Finansal Durum" başlıklı 5'inci ve "Riskler ve Yönetim Organının Değerlendirilmesi" başlıklı bölümlerinde yer alan bazı alt başlıkların yukarıda yer verilen Kanun ve Yönetmelik hükümlerine göre herhangi bir değerlendirmede bulunulmadığı, raporda sadece başlık olarak yer aldığı görülmektedir. Mevzuatta öngörülen başlıkların yıllık faaliyet raporlarında yer almasından ziyade bu başlıkların içeriğinin ilgili mevzuatta öngörüldüğü şekilde doldurulması önem arz etmektedir.

www.balioglu.net

Şirket tarafından müteakip dönemlerde yıllık faaliyet raporlarının ilgili mevzuat hükümlerine göre düzenleneceği belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 16: Şirket Tarafından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunulması

ESTRAM A.Ş.'nin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 13'üncü maddesine ve ilgili diğer mevzuata uygun düşmeyecek şekilde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu tespit edilmiştir.

5520 sayılı Kanun'un 13/1'inci maddesinde, kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği, hüküm altına alınmıştır.

13/2'nci maddesinde, ilişkili kişinin; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade edeceği, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımlarının da ilişkili kişi sayılacağı düzenlenmiştir.

13/3'üncü maddesinde, emsallere uygunluk ilkesinin; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade edeceği, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunlu olduğu düzenlenmiştir.

13/4'üncü maddesinde ise kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği düzenlenmiştir.

www.balioglu.net

Ayrıca emsallere uygun fiyata yukarıdaki maddede belirtilenlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellefin, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla yukarıdaki mevzuat bağlamında, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması,

gerekmektedir.

Dolayısıyla kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

Yapılan incelemede, ESTRAM A.Ş. tarafından ... Ltd.Şti.'ne ödünç para verilmesi

işleminin KVK'nın 13'üncü maddesi çerçevesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olduğu değerlendirilmektedir. Şöyle ki, şirket tarafından 2019 yılı için hazırlanan Kurumlar Vergisi Beyannamesi muhtevasında transfer fiyatlandırması kapsamında bulunan ilişkili kişiler ve işlemler arasında ... Ltd.Şti.'ne verilen ödünç para işleminin faizi de bulunmaktadır. Ayrıca şirketin ödünç olarak vermiş olduğu para karşılığında uyguladığı faiz oranın %12 olduğu görülmüştür. Ancak şirket tarafından uygulanan bu faiz oranın KVK'nın 13'üncü maddesinde düzenlenen "emsallere uygunluk ilkesi"ne uygun düşmediği değerlendirilmektedir.

Nitekim 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "Emsallere Uygunluk İlkesi" başlıklı 4'üncü maddesinde aynen;

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

...

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır.

Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır." hükümleri yer almaktadır.

Şirketin 2019 yılı içerisinde ticari bankalardan borçlanmamış olması karşısında emsal bedelin/fiyatın belirlenmesi için değerlendirmeye alınabilecek bir oran bulunmamaktadır.

Diğer taraftan 1 Sayılı Tebliğe göre, bedelin veya fiyatın belirlenmesi için işletme içi emsalin bulunmaması durumunda, dış emsalin bulunarak karşılaştırma yapılması gerekmektedir. Piyasa uygulamaları ve farklı Danıştay kararlarına göre genellikle dış emsal belirlenmesinde ise genellikle "Merkez Bankası Kısa Vadeli Avans veya Reeskenot Faiz Oranları" esas alınmaktadır. Bu çerçevede somut olaya bakıldığında, şirket tarafından ödünç

www.balioglu.net

verme işleminin gerçekleştiği tarihte geçerli olan Merkez Bankası avans veya reeskont faiz oranlarının sırasıyla %17,25-18,25 olduğu görülmüştür.

Bu durumun 1 sayılı Tebliğde belirtilen "…*İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir…"* temel prensibine göre, piyasadaki tüm aktörler için geçerli olan Merkez Bankası kısa vadeli avans veya reeskont faiz oranlarının %17,25-18,25 olduğu bir dönemde, şirketin bu emsalin daha altında kalacak şekilde bir faiz oranıyla ilişkili şirkete ödünç para vermesinin "emsallere uygunluk ilkesi"ne uygun düşmediği açıktır.

Yukarıdaki tüm açıklamalar çerçevesinde şirketin piyasa koşullarında geçerli olan Merkez Bankası kısa vadeli avans veya reeskont faiz oranlarının altında kalacak şekilde daha düşük bir faiz oranıyla ilişkili şirkete ödünç para vermesi ilgili mevzuat karşısında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamına girmektedir.

www.balioglu.net

Şirket tarafından bulgu konusuna iştirak edildiği görülmekle birlikte 2019 yılı içinde piyasa faiz oranlarının genel olarak düşüş göstermesi ile uyumlu olarak Merkez Bankasının 2019 yılı sonunda Reeskont İşlemlerinde uygulanan faiz oranını %12,75 olarak belirlendiği, şirketin uyguladığı %12 faiz oranının Merkez Bankası faiz oranıyla uyumlu olduğu belirtilerek yapılan işlemin doğru olduğu ifade edilmişse de, şirket tarafından ödünç verme işleminin gerçekleştiği tarihte geçerli olan Merkez Bankası avans veya reeskont faiz oranlarının sırasıyla %17,25-18,25 olduğu görülmektedir. Şirket tarafından belirtilen %12,75 oranındaki faiz oranının ise 21.12.2019 tarihinden itibaren geçerli olan olduğu görülmektedir. Merkez Bankasını verilerine göre 2019 yılı içerisinde geçerli olan üç farklı avans veya reeskont faiz oranları olduğu görülmekle birlikte şirket tarafından borç verilen tarihte geçerli olan faiz oranlarının %17,25-18,25 olduğu görülmüştür. Bu itibarla borç verme işlemine uygulanması gereken faiz oranının 2019 yılının sonundaki faiz oranının değil borç verme tarihindeki faiz oranının uygulanması gerektiği açıktır.

Öte taraftan şirket tarafından müetakip dönemlerde ilişkili şirketler arasındaki ödünç para alınması ve verilmesinde 5520 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi ve ilgili diğer mevzuat kapsamında hareket edileceği de ayrıca belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 17: Avukatlık Hizmet Alım Sözleşmelerinde Sorumluluklar ve Vekâlet Ücreti Ödemelerine İlişkin Açık Hükümlerin Bulunmaması

ESTRAM A.Ş. tarafından hizmetlerin yürütülmesi bağlamında üçüncü şahıslarla ve/veya personelle yaşanabilecek hukuki ihtilaflarda uzmanlıklarından istifade edilmek suretiyle iki hukuk bürosundan hizmet alındığı ancak akdedilen sözleşmelerde avukatların hangi konularda şirkete hizmet vermekle yükümlü oldukları, idare ve avukatların sorumlulukları ve avukatlara ödenecek vekalet ücretlerine ilişkin sarih düzenlemelere yer verilmediği görülmüştür.

A) Şirket ile iki hukuk bürosu arasında akdedilen sözleşmelerin muhtevasına bakıldığında, sözleşme maddelerinin genel nitelikte olduğu görülmüştür. Özellikle avukatların hangi konularda şirkete temsile yetkili olduğu, avukatlarca söz konusu temsil yetkisinin iyi bir şekilde yerine getirilmemesi durumunda katlanılması gereken yükümlülükler gibi sözleşme sonrasında yaşanabilecek hukuki konularda açık düzenlemelere yer verilmediği tespit edilmiştir.

www.balioglu.net

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun "Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları" arasında *görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması da* yer almaktadır. Kamu idareleri için konan bu hükmün "kurumsallaşmış bir belediye şirketinde" de bulunması ve uygulanması yadsınamaz bir gerçektir. Çünkü kurumsallaşmış bütün şirketlerde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir biçimde belirlenmekte ve personel istihdamı/hizmet alımları da tanımlanan işin gereklerine göre gerçekleştirilmektedir.

Bu haliyle uzmanlığından istifade edilmek suretiyle alımı gerçekleştirilen avukatlık ve diğer hizmet alımlarına ilişkin sözleşmelerde görev, yetki ve sorumlulukların açıkça düzenlenmesine azami gayret gösterilmelidir.

B) Diğer taraftan şirket ile iki hukuk bürosu arasında akdedilen sözleşmelerin muhtevasında avukatlara vekâlet ücretlerinin ödenebileceğine ve/veya ödenecekse ne kadar ödenebileceğine ilişkin açık düzenlemelere yer verilmediği görülmüştür.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, mahkemelerce hükmedilen vekâlet ücreti avukatın değil tarafın hakkıdır. Anayasa Mahkemesinin 2012/615 başvuru numaralı ve 21.11.2013 tarihli bireysel başvuru kararında; *"Vekil ile takip edilen davalarda mahkemece, kanuna göre takdir olunacak vekâlet ücretinin taraf lehine karar verileceği,* belirtilmiştir. Bu karardan mahkemece

hükmedilen vekâlet ücretinin tarafın hakkı olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Bu minvalde vekâlet ücreti, şirketin hakkıdır. Yargılama gideri olan ve mahkemelerce hükmedilen vekâlet ücreti konusunda özel Kanun'un 6100 sayılı Kanun olduğu görülmektedir.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun "Yargılama Giderlerinin Kapsamı başlıklı 323/1(ğ) maddesi gereğince yargılama giderleri arasında bulunan vekâlet ücreti diğer giderleri gibi mahkemece re'sen hüküm altına alınır.

1164 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 164'üncü maddesinin de içinde bulunduğu "Onbirinci Kısmı" 4667 sayılı Kanunla "Avukatlık Sözleşmesi" üst başlığı altında düzenlenmiş, maddenin son fıkrası, *"Avukatla iş sahibi arasında yazılı sözleşme bulunmadıkça tarifeye dayanılarak karşı tarafa ödenecek vekâlet ücreti avukata aittir"* şeklindeyken 4667 sayılı Kanun'un 77'nci maddesiyle yapılan değişiklikle *" Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir"* şeklinde değiştirilmiştir. Getirilen bu hükümden ücretin doğrudan doğruya avukata ödeneceği şeklinde anlaşılmamalıdır. Nitekim bu cümlenin devamında yer alan, *"Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez"* biçimindeki düzenlemeyle de mahkemelerce hükmedilen vekâlet ücretinin öncelikle müvekkile ait olduğu, avukatın vekâlet hizmetinden doğan ücretini güvence altına almak amaçlanmıştır.

www.balioglu.net

Yargıtay içtihatlarında da vekâlet ücreti yargılama giderlerinin bir parçası olarak kabul edilmekte ve asil lehine hükmedilmesi gereken bir hak olduğu konusunda istikrarlı şekilde kararlar verilmektedir. Bu durumda 6100 sayılı Kanun ve yerleşik mahkeme içtihatlarına göre mahkemelerin yargılama giderleri kapsamında hükmettikleri vekâlet ücretinin, taraflar lehine bir hak ya da aleyhine bir yükümlülük doğurduğu anlaşılmaktadır. Avukata verdiği hizmet karşılığı ücret ödenmekte olup, mahkemelerce şirket lehine hükmedilen vekâlet ücreti yargılama gideri olduğundan dolayı şirketin hakkı ve geliridir. Bu kapsamda elde edilen gelirlerin öncelikle şirket bütçesine gelir kaydedilmesi ve akabinde avukatlık sözleşmesine konacak hükümler çerçevesinde gerekli yasal kesintiler yapıldıktan sonra avukatlara ödeme yapılmasının vergi güvenliği ilkesinin sağlanması bağlamında da daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Bu itibarla; ESTRAM A.Ş. her ne kadar 659 sayılı KHK kapsamında olmasa bile hizmet alımı yapılan avukatlara vekâlet ücreti ödenip ödenmeyeceği, ödenecekse ne tutarda ödeneceği konusunda akdedilen sözleşmelere açık hüküm konulmak suretiyle hareket edilmesinin daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Şirket tarafından 2020 yılı itibariyle tüm avukatlık hizmetlerinin tek bir hukuk bürosundan alınmaya başlandığı, hizmet alınan hukuk bürosuyla yapılan yeni dönem sözleşmesinde gerekli düzenlemelerin yapıldığı belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 18: Alıcılar Hesabının Kullanımına İlişkin Hatalar Yapılması

A) 120 Alıcılar Hesabının Hatalı Kullanılması

120 Alıcılar Hesabının aktifi düzenleyici pasif karakterli bir hesap gibi kullanıldığı tespit edilmiştir.

26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin "Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" başlıklı (e) bendinde;

"...

120. Alıcılar

Bu hesap, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacaklarının izlenmesi için kullanılır.

İşleyişi

Senetsiz alacağın doğması ile bu hesaba borç, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dahil) alacak kaydedilir."

Denilmektedir.

Ayrıca mezkûr düzenlemenin "Muhasebenin Temel Kavramları" başlıklı (a) bendine göre, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Şirket uygulamasında, Eskişehir ili toplu taşıma araçlarında kullanılmak üzere Elektronik Bilet Sistemi (EBS) geliştirildiği, bu sistem kapsamında vatandaş tarafından tramvay, belediye otobüsleri ve özel halk otobüslerinin kullanılması sonucu elde edilen gelirlerin anlaşma sağlanan banka nezdindeki hesapta toplandığı görülmüştür.

Yapılan incelemede, anılan Genel Tebliğ hükümlerine uygun düşmeyecek şekilde banka hesabında toplanan söz konusu gelirlerin şirketin muhasebe birimi tarafından doğrudan 102

www.balioglu.net

Bankalar Hesabına borç, 120 Alıcılar Hesabına alacak kaydı yapılmak suretiyle muhasebeleştirildiği, sonrasında ise müşteri/ler tarafından kesilen fatura ya da vezne alındıları muhasebe birimine intikal ettirildiğinde toplu olarak 120 Alıcılar Hesabına borç kaydı yapılarak hesabın kapatıldığı tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alana düzenlemelere göre, şirketin faaliyet alanı ile ilgili mal ve hizmet satışlarından elde edilen senetsiz alacakların takip edilmesi için 120 Alıcılar Hesabının kullanılması gerekmektedir. Yine anılan Genel Tebliğ uyarınca, üçüncü kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan senetsiz alacaklar için 120 Alıcılar Hesabına borç kaydı yapılmalıdır.

B) Ticari Alacak Kapsamında Olmayan Alacakların Tahsilinde 120 Alıcılar Hesabının Kullanılması

Mahiyeti itibari ile ticari alacak niteliğinde olmayan şirket alacaklarının 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabında takip edilmesi gerekirken 120 Alıcılar Hesabında takip edildiği tespit edilmiştir.

www.balioglu.net

Anılan Genel Tebliği'nin "Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" başlıklı (e) bendinde aynen;

"...

12. Ticari Alacaklar

Bir yıl içinde paraya dönüşmesi öngörülen ve işletmenin ticari ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda gösterilir. Ticari ilişkilerden dolayı ana kuruluş, iştirak ve bağlı ortaklıklardan olan alacaklar varsa, bu gruptaki ilgili hesapların ayrıntılarında açıkça gösterilir."

denilmektedir.

Mezkûr düzenlemenin "13. Diğer Alacaklar" başlıklı bölümünde ise herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi düşünülen senetli, senetsiz alacakların takip edilmesinde, diğer alacaklar hesap grubunda yer alan hesapların kullanılacağı düzenlenmiştir.

ESTRAM A.Ş.'nin ana faaliyet konusunun; kent içi toplu taşımada kullanılan hafif raylı sistemlerin işletmeciliğini yürütmek, sistemlerin işlerliğinin sağlanabilmesi için gerekli her

türlü iş ve işlemleri gerçekleştirmek olduğu şirket ana sözleşmesi ile hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla hafif raylı sistemin (Tramvay) işletmesinden doğan alacaklar şirket için ticari alacak niteliğinde olan alacaklardır. Ancak üçüncü kişiler tarafından tramvaylara verilen zararlar neticesinde ortaya çıkan hasar bedelleri ise şirketin faaliyet alanından doğmayan alacakları olup diğer alacak mahiyetinde olan alacaklardır.

Diğer taraftan gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi ilkesi uyarınca, üçüncü kişilerce tramvaylara verilen zararların kesinleşmesi sonucunda ortaya çıkan hasar bedellerinin tahakkuk kaydı yapılması ve ilgilileri tarafından ödemeler gerçekleştirildikçe tahsilata ilişkin bağlı olarak muhasebeleştirme kayıtları sağlanmalıdır. Aksi durumun kabulü diğer alacak mahiyetinde olan hasar bedellerinin muhasebe birimi tarafından takibinin yapılamamasına ve tahsilata ilişkin işlemlerin zamanında başlatılamamasına sebep olacaktır. Bu durum da, hiç kuşkusuz alacakların takip ve tahsil riskini doğuracaktır.

Yapılan inceleme neticesinde; ticari faaliyet kapsamında olmayıp üçüncü kişilerce tramvaylara verilen hasar bedellerinin tahsil edilmesinde 120 Alıcılar Hesabının kullanıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca hasar bedellerinin kesinleşmesi neticesinde yukarıda açıklanan şekilde bir muhasebe kaydı yapıldığı görülmüştür.

www.balioglu.net

Sonuç olarak, şirket tarafından hasar bedelleri kesinleştiği zaman 136 Diğer Alacaklar Hesabına borç kaydı yapılarak alacağın takip edilmesi sağlanmalıdır. Daha sonra üçüncü kişiler tarafından yapılan ödemeler neticesinde 136 Diğer Alacaklar Hesabına alacak kaydı yapılarak hesabın kapatılması gerekmektedir.

C) Tahsili Şüpheli Hale Gelen Alacakların Alıcılar Hesabında Takip Edilmesi ve Söz Konusu Alacaklar İçin Karşılık Ayrılmaması

Şirket tarafından 120 Alıcılar Hesabında takip edilen ve tahsili şüpheli hale gelen alacakların 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına aktarılmadığı ve bu alacaklar için karşılık ayrılmadığı tespit edilmiştir.

Anılan Genel Tebliği'nin "Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" başlıklı (c) bendinde;

"...

128. Şüpheli Ticari Alacaklar

Ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş,

yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacakları kapsar.

İşleyişi:

Tahsili şüpheli hale gelmiş olan alacaklar ilgili hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılarak bu durumdaki alacaklar normal alacaklardan çıkarılır. Alacağın tahsili veya tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedilir." denilmektedir.

Mezkûr düzenlemenin devamı maddesinde de "129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı" düzenlenmiş olup, hangi mahiyetteki alacakların bu hesaba kaydedileceği ve hesabın işleyişi açıklanmıştır. Buna göre, 120 Alıcılar Hesabından 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına aktarılan tutarlar için karşılık ayrılması gerektiği ve ayrılan bu karşılığın 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabına alacak 654 Karşılık Giderleri Hesabına borç kaydedileceği düzenleme ile hüküm altına alınmıştır.

www.balioglu.net

Şirketin 120 Alıcılar Hesabı detay kodlarının incelemesinde, ödeme süresi geçmesine rağmen tahsil edilemeyen ve dava aşamasına geçmiş alacakların bulunduğu, buna karşın bu alacakların 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına alınmadığı ve bu tutarlar için karşılık ayrılmadığı, dolayısıyla 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı ile 654 Karşılık Giderleri Hesabının kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, ödeme süresi geçmiş, protesto edilmiş veya yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış alacakların olması durumunda, bu mahiyette olan alacakların 120 Alıcılar Hesabından 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına aktarılması gerekmektedir. Daha sonra bu tutarlar için karşılık ayrılması ve ayrılan karşılıkların 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabına alacak 654 Karşılık Giderleri Hesabına borç kaydı yapılarak muhasebe kayıtlarına yansıtılması gerekmektedir.

Şirket tarafından 2020 yılından itibaren; üçüncü kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan senetsiz alacaklar için 120 Alıcılar Hesabına borç kaydının yapıldığı, ticari faaliyet kapsamında olmayıp üçüncü kişilerce tramvaylara verilen hasar bedellerinin tahsil edilmesinde 136 Diğer Alacaklar Hesabının kullanılmaya başlanıldığı ve ödeme süresi geçmiş, protesto edilmiş veya yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış alacakların 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına aktarıldığı belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

www.balioglu.net

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI
06520 Balgat / ANKARA
Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00
e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr
http://www.sayistay.gov.tr