



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

**BESOT MANİSA BELEDİYESİ  
MÜŞAVİRLİK MÜHENDİSLİK  
MÜTEAHHİTLİK HİZMETLERİ  
ULAŞIM TOPLU TAŞIMACILIK  
SOSYAL TESİSLER  
İŞLETMECİLİĞİ TURİZM VE  
ENERJİ SANAYİ VE TİCARET  
ANONİM ŞİRKETİ**

2019 Yılı Sayıştay Denetim Raporu

Kasım 2020





## İÇİNDEKİLER

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



## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Sermaye ve Ortaklık Tablosu .....	3
--	---



## **KISALTMALAR**

- BOBİ FRS** : Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
- KDV** : Katma Değer Vergisi
- MSUGT** : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- TDHP** : Tek Düzen Hesap Planı
- TFRS** : Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları





## **BULGU LİSTESİ**

### **B. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler**

1. Kira Gelirlerinin Tahakkuk Kaydının Yapılmaması
2. Şüpheli Hale Gelen Ticari Alacakların Alıcılar Hesabında İzlenmeye Devam Edilmesi
3. Belediye Tarafından Şirkete Devredilen Taşınmazların Pazarlık Usulü İle Kiraya Verilmesi
4. Finansal Raporlama Sistemine Uygun Mali Tablo Üretilmemesi

## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

Besot Müşavirlik, Mühendislik, Müteahhitlik Hizmetleri Ulaşım Toplu Taşımacılık Sosyal Tesisler İşletmeciliği Turizm ve Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (BESOT AŞ), Manisa Belediyesi tarafından, 1992 yılında kurulmuş olup, 03.09.1992 tarihinde ticaret siciline 5434 sicil numarasıyla tescil edilmiştir.

BESOT AŞ'nin faaliyetleri şirket ana sözleşmesinde gösterilmiş olup ana faaliyet konuları başlıca; Manisa Büyükşehir Belediyesi ve Manisa Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü (MASKİ) bünyesinde çalışan ve 696 sayılı KHK ile şirket bünyesinde işçi statüsüne geçirilen personelin istihdamını sağlamak, Belediye ve bağlı kuruluşuna araç kiralama hizmeti sunmak, otoparklar, sosyal tesisler ile spor tesislerini işletmek ve Manisa Büyükşehir Belediyesi tarafından kendisine devredilen taşınmaz ve işletme hakkı niteliğindeki yerleri kiralamaktır.

BESOT AŞ faaliyetlerini aşağıda yer alan temel mevzuatlara göre gerçekleştirmektedir:

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

Yukarıdaki temel mevzuata ek olarak Şirketin Yönetim Kurulu tarafından, BESOT AŞ Genel Kurulunun Çalışma Esas ve Usulleri Hakkında İç Yönerge çıkarılmıştır.

## **1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları**

Şirket, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 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 kanun ile öngörölmüş zaruri bir organdır.

Şirket yönetimi Genel Kurul toplantılarında belirlenmektedir. En büyük hissedar olan Manisa Büyükşehir Belediyesi'nin Belediye Meclisi tarafından belirlenen temsilci genel kurulda seçilerek yönetim kurulu üyeliği görevini yürütmektedir. Yönetim kurulu beş üyeden oluşmaktadır.

Şirketin, 696 sayılı KHK sonrası Manisa Büyükşehir Belediyesi ve Manisa Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü (MASKİ) bünyesinde personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihaleleri kapsamında istihdam ettiği personel sayısı 4743 olup bunlardan 3534'ü Manisa Büyükşehir Belediyesinde, 1209'u ise Manisa Su ve Kanalizasyon İdaresinde çalışmaktadır. Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihaleleri dışında şirketin kendi faaliyetleri ise 50 personel ile yürütölmektedir.

## **1.3. Mali Yapı**

BESOT AŞ'nin nominal sermaye tutarı 4.000.000,00 TL olup, sermayesinin tamamı ödenmiştir.

Şirketin en büyük hissedarı Manisa Büyükşehir Belediye Başkanlığı olup, 4.000.000,00 TL tutarındaki toplam şirket sermayesinin 3.959.802,00 TL tutarındaki kısmı Manisa Büyükşehir Belediyesine aittir. 31.12.2019 tarihi itibariyle sermaye ve ortaklık yapısı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 1: Sermaye ve Ortaklık Tablosu**

Sıra No	Pay Sahibinin Adı/Unvanı	Sermaye Tutarı (TL)	Sermaye Oranı (%)
1.	Manisa Büyükşehir Belediyesi	3.959.802,00	98,99
2.	Manisa Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü	40.000,00	1,00
3.	Manisa Ticaret ve Sanayi Odası	66,00	0,003
4.	Şehzadeler Ziraat Odası	66,00	0,003
5.	Manisa'yi Ve Mesir'i Tanıtma ve Turizm Derneği	66,00	0,003
<b>TOPLAM</b>		<b>4.000.000,00</b>	<b>100,00</b>

Besot AŞ'nin biri adi ortaklık sözleşmesi kapsamında olmak üzere iki adet iştiraki bulunmaktadır.

İştiraklerinden bir tanesi Manisa Ortak Girişim AŞ olup bu şirkete 30.06.2005 tarihinde ortak olunmuştur. Manisa Ortak Girişim AŞ'nin sermayesi 9.500.000,00 TL olup nominal değeri 25,00 TL olan 380.000 adet hisseden oluşmaktadır. BESOT AŞ'nin 1.676 adet hissesine karşılık 41.900,00 TL'lik sermayesi bulunmaktadır. Sermaye payı oranı %0,004'e tekabül etmektedir.

Şirketin bir diğer iştiraki ise adi ortaklık sözleşmesi kapsamında yapılan ortaklıktır. Adi iş ortaklığının konusu; Manisa Büyükşehir Belediyesi'nin, "Manisa Sınırları İçerisinde Bulunan Tüm Sağlık Kurum ve Kuruluşları, Doktor Ofisleri, Fabrika Revirleri İle Talep Olması Halinde Evlerden Kaynaklanan Tıbbi Atıkların Toplanması, Taşınması ve Sterilizasyon Tesisi İnşa Edilerek Bertaraf Edilmesi ve Amacı Doğrultusunda 10 Yıl Süre İle İşletme Hakkının Kiraya Verilmesine" ilişkin ihalesine ortak olarak katılmak ve elde edilecek gelirin belirlenen şartlar dâhilinde paylaşmaktır. BESOT AŞ'nin ortaklık payı %10 olup diğer ortak pilot ortak olan Miroğlu Temizlik Sanayi Ticaret Limited Şirketi'nin ortaklık payı ise %90 dır.

Şirket, Manisa Büyükşehir Belediyesi ve bağlı kuruluşuna personel hizmet sunumu ve araç kiralama işi ile iştirak ettiği için hizmet satışı geliri elde etmektedir. Bu çerçevede personel ücretleri de maliyetlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır.

#### 1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

BESOT AŞ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Uygulama Tebliğlerinde belirtilen genel muhasebe kurallarını esas almak suretiyle muhasebe kayıtlarını ve mali tablolarını oluşturmaktadır. Muhasebe kayıt sistemi, Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen Tek Düzen

Hesap Planına (TDHP) dayanmaktadır. Muhasebe kayıtları ve mali tablolar oluşturulurken, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan münferit ve konsolide finansal tablo ve ticari defterlerin tutulması hükümleri ile Türkiye Muhasebe Standartları da göz önünde bulundurulmaktadır. Şirket, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ilkelerine uygun şekilde ve 7/A seçeneğine göre muhasebe kayıtlarını tutmaktadır.

BESOT AŞ, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca münferit ve konsolide finansal tabloları düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) uygulamakta ve muhasebe kayıtları üzerinden 3'er aylık periyotlar halinde Bilanço ve Gelir Tablosu hazırlamaktadır.

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

- Yevmiye defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Envanter defteri ve
- Gelir tablosu.

Denetim görüşü, şirketin 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.

### **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

Belediye Şirketi BESOT AŞ, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun iç kontrole ilişkin hükümlerine tabi olmayıp, kapsam dışında kalan bir idaredir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yönetim ve temsil ile ilgili esaslar başlığı altında yönetim kurulunun görev dağılımını düzenleyen 366'ncı maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir” hükmü ile şirketlerde denetim komitelerinin kurulması konusunda yönetim kuruluna yetki verilmiş ancak bu düzenleme ile belli bir ölçütü esas alan, bir gereklilik ya da zorunluluk öngörülmemiştir.

Aynı Kanun'un 378'inci maddesinde ise; “Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. (2) Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır” denilmektedir.

Kanun'un 366'ncı ve 378'inci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, borsada işlem gören şirketlerde iç kontrol sisteminin kurulması zorunluluk iken diğer şirketlerde isteğe bağlı bırakılmıştır. Kanun'un 378'inci maddesinde belirtildiği gibi denetçinin gerekli görüp bunu yazılı olarak yönetim kuruluna bildirmesi halinde iç kontrol sisteminin kurulması diğer şirketlerde de zorunludur. Burada kanunla birlikte getirilen yenilik, bağımsız denetçilerin gerekli görüp yönetim kuruluna bildirmesi halinde diğer anonim şirketlerde de iç kontrol sisteminin kurulmasının zorunlu tutulmasıdır.

BESOT AŞ tarafından kurulmuş bir iç kontrol veya iç denetim birimi yoktur. 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporları da incelenmiş olup bahsedilen raporlarda denetçinin, iç kontrol amacıyla komite kurulmasına ve sistemin çalıştırılmasına ilişkin herhangi bir önerisine rastlanmamıştır. Dolayısıyla BESOT AŞ'nin iç kontrol sistemi kurma zorunluluğu hukuki boyutta bulunmamaktadır.

Hukuki boyutta iç kontrol sistemi bulunmamasına karşın, iç kontrol sisteminin tanımından hareketle, mevzuatta ve uluslararası standartlarda yer alan kontrollere ilişkin düzenlemeler doğrultusunda iç kontrollerin değerlendirilmesi mümkündür.

İç kontrol sistemi genel olarak “bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliği artırmak, işletme yönetimince belirlenen politikalara işletme faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem” olarak tanımlanabilir.

BESOT AŞ’de bu çerçevede bir iç kontrol birimi ve iç kontrol faaliyeti bulunmamaktadır.

Şirkette yeteri kadar personel olmadığı, iş ve işlemlere yönelik görev tanımlarının yapılmadığı, iş akış şemalarının iş bölümü ve uzmanlaşmayı sağlayacak şekilde düzenlenmediği, herhangi bir iç kontrol biriminin oluşturulmadığı, kontrol faaliyetlerine ilişkin herhangi bir değerlendirme yapılmadığı ve rapor düzenlenmediği, kontrollerin sadece yasal düzenlemeler çerçevesinde ve çalışanlarının inisiyatifine bağlı olarak sağlandığı tespit edilmiştir. Bu çerçevede, Şirketin iç kontrol açısından yetersiz olduğu değerlendirilmektedir.

## **6. DENETİM GÖRÜŞÜ**

Besot Müşavirlik, Mühendislik, Müteahhitlik Hizmetleri Ulaşım Toplu Taşımacılık Sosyal Tesisler İşletmeciliği Turizm ve Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi 2019 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.



## 7. DENETİM BULGULARI

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

### A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

### B. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

#### BULGU 1: Kira Gelirlerinin Tahakkuk Kaydının Yapılmaması

BESOT AŞ mali tablolarının incelenmesi neticesinde, kira gelirlerinin tahakkuk kaydının yapılmadığı, tahsil edildiğinde tahakkuk ve tahsilat kayıtlarının aynı anda yapıldığı tespit edilmiştir.

Şirketin tabi olduğu “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı”nın (BOBİ FRS) tanımlar kısmında tahakkuk esas; *“nakit giriş ve çıkışlarının gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, işlem ve olayların işletmenin ekonomik varlık ve kaynaklarına etkileri gerçekleştiğinde finansal tablolarda gösterilmesidir”* şeklinde tanımlanmıştır. Aynı standardın genel finansal raporlama ilkeleri kısmında ise; Nakit Akış Tablosu hariç, tüm finansal tabloların tahakkuk esasına göre düzenleneceği belirtilmiştir.

1 sıra no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nin “muhasebenin temel kavramları” başlığı altında düzenlenen dönemsellik kavramı gereği; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması ve gelir ile giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6’ncı maddesinde; *“safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır”* denilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 39’uncu maddesinde; *“İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır”* düzenlemesi yapıldıktan sonra takip eden fıkrada, *“Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla*

---

*tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder”*

Hükümleri yer almaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden anlaşıldığı üzere ticari kazançta geliri doğuran muamelelerin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması gelirin elde edilmiş olması için yeterlidir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun “Verginin konusunu teşkil eden işlemler” başlıklı 1'inci maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

KDV açısından, mal ve hakların kiralanmasında verginin konusuna giren işlemler, gayrimenkul sermaye iradi elde edilmesi ile sonuçlanan kiraya verme işlemleridir. Kiralama işlemi, taşınır veya taşınmaz bir mal veya hakkın, bedel karşılığında belli bir süre başkasının kullanımına verilmesidir. Mal ve hakların kiralanması işlemleri, KDV uygulamasında hizmet olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, kiralama işlemlerinin vergilendirilmesinde, 3065 sayılı Kanun'un hizmet ifaları için geçerli olan hükümleri uygulanmaktadır.

KDV Kanunu'nun “Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi” başlıklı 10'uncu maddesinde; hizmetin ifasında, hizmetin yapılması anında verginin doğacağı ifade edilmiştir.

KDV uygulamasında, mal teslimi ve hizmetin ifası ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ve tahakkuk esasına göre vergi hesaplanmaktadır. Hizmet ifası olarak kabul edilen kiralama işlemlerinde de tahakkuk esası geçerli olduğundan verginin doğması tahsilata bağlı olmayıp kira gelirinin tahakkuk etmesiyle vergiyi doğuran olay tekemmül etmiş olacaktır. Mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere KDV ve Kurumlar Vergisinde ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerli olup verginin doğması için kira gelirinin tahsil edilmesi şart değildir.

Şirketin yevmiye kayıtlarının incelenmesi neticesinde, gecikmeli olarak tahsil edilen kira alacaklarının tahakkuk kaydının aylar itibariyle yapılmadığı, tahsil edildiğinde hem tahakkuk kaydının hem de tahsil kaydının aynı tarihte tapıldığı tespit edilmiştir. Bu durum hem muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik ilkesine aykırılık teşkil etmekte hem de tahakkuk ettiği dönemde hesaplanarak beyan edilmesi gereken KDV ve Kurumlar Vergisinin tahsil edildiği dönemde beyan edilmesi sonucunu doğurmaktadır.

## **BULGU 2: Şüpheli Hale Gelen Ticari Alacakların Alıcılar Hesabında İzlenmeye Devam Edilmesi**

BESOT AŞ tarafından; 120 Alıcılar Hesabında takip edilen tutardan, zamanında tahsil edilemeyen ve şüpheli hale gelen alacakların 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına aktarılmadığı ve bu alacaklar için karşılık ayrılmadığı görülmüştür.

Vadesinde tahsil edilemeyen ve ileride tahsil edilip edilemeyeceği kesin olarak belli olmayan senetli veya senetsiz alacaklar “şüpheli alacak” durumundadır. Senetli veya senetsiz alacakların şüpheli hale gelmeleri ve bu konu ile ilgili işlemler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 323’üncü maddesi ile düzenlenmiştir. Anılan Kanun maddesine göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar; yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılmakta ve bu şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilmesi; bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğunun karşılık hesabında gösterileceği; Teminatlı alacaklarda bu karşılığın teminattan geri kalan miktara inhisar edeceği; şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının tahsil edildikleri dönemde kar/zarar hesabına intikal ettirileceği öngörülmüştür.

26.12.1992 tarih ve 21447 (M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde, 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 ticari veya diğer alacakların 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabında izleneceği ve bunlara karşılık ayrılacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde Vergi Usul Kanunu’na göre bir alacağın şüpheli hale gelmesi ve karşılık ayrılması ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde şüpheli hale gelme ve karşılık ayrılması kriterleri birbirinden farklılık arz etmektedir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde aşağıdakilerden birisinin varlığı halinde alacak şüpheli hale gelir ve karşılık ayrılması gerekir. Ödeme süresi geçen bir alacağın;

- a) En az iki defa vadesi uzatılmış,
- b) Protesto edilmiş,
- c) Yazı ile en az iki defa istenmiş,

d) İcra safhasına aktarılmış

olması halinde sözkonusu alacak şüpheli hale gelmiştir.

Tahsili şüpheli hale gelmiş olan senetsiz alacaklar 120 Alıcılar Hesabının, senetli alacaklar ise 121 Alacak Senetleri Hesabının alacağına, karşılığında 128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabına borç kaydedilerek bu durumdaki alacaklar normal alacaklar arasından çıkartılır. Alacağın tahsili veya tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi halinde bu hesaba alacak kaydedilir.

Şüpheli hale gelen alacakların normal alacaklardan ayrılmasından sonra, şüpheli hale gelen alacaklar için ayrılacak karşılık tutarı belirlenir. Şirket açısından tahsili şüpheli hale gelmiş alacaklar için, şüpheli hale geldiği dönemde değerlendirme gününün tasarruf değeri (sahibi için arzettiği gerçek değer) üzerinden kısmen veya tamamen karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Ayrılan karşılıklar 654.Karşılık Giderleri hesabının borcuna 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabının ise alacağına kaydedilir. Şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmayan alacaklar için sonraki dönemlerde karşılık ayrılamaz.

Yapılan incelemede şirketin diğer kişi ve kurumlarla olan ilişkilerinden doğan zamanında tahsil edilemeyen ve şüpheli hale gelen 219.108,68 TL ticari alacağının bulunduğu, bu tutarın 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına kaydedilmediği ve söz konusu alacaklardan 2019 yılına ilişkin olanlar için karşılık ayrılmadığı tespit edilmiştir.

Şüpheli hale gelen alacakların normal alacaklardan ayrılmaması nedeniyle şirketin 2019 yılı Bilançosu 120 Alıcılar Hesabı, 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı, 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı (-) itibariyle Gelir Tablosu ise 654 Karşılık Giderleri Hesabı itibariyle doğru ve güvenilir bilgi sunmamaktadır.

### **BULGU 3: Belediye Tarafından Şirkete Devredilen Taşınmazların Pazarlık Usulü İle Kiraya Verilmesi**

Manisa Büyükşehir Belediyesi tarafından, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 26'ncı maddesi kapsamında BESOT AŞ'ye ihalesiz olarak devredilen yerlerin, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 51/g maddesine göre pazarlık usulü yöntemi ile ihale edilerek kiraya verildiği görülmüştür.

2886 sayılı Kanun'un "Kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde;

*"Genel bütçeye dâhil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işleri bu Kanunda yazılı hükümlere göre yürütülür"*

5216 sayılı Kanununun 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. (Ek cümle: 12/11/2012-6360/10 md.) Ancak, bu yerlerin belediye şirketlerince üçüncü kişilere devri 2886 sayılı Kanun hükümlerine tabidir"*

denilmektedir.

Yukardaki mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere, özel hukuk tüzel kişiliğine sahip olan belediye şirketleri, 2886 sayılı Kanun hükümlerine tabi değildir. Ancak 5216 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesi gereğince, bu madde kapsamında ihalesiz olarak şirkete devredilen yerlerin üçüncü kişilere kiralanmasında 2886 sayılı Kanun hükümlerine uyulması gerekmektedir.

2886 sayılı Kanun ile ihtiyaçların en iyi şekilde, uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve ihalede açıklık ve rekabetin sağlanması esas kılınmış olup Kanun kapsamındaki işlerde tekliflerin gizli olarak verilmesini sağlayan kapalı teklif usulünün esas olduğu belirtilmiş ve istisnai olarak Kanun'un 51'inci maddesinde sayılan işlerin pazarlık usulüyle yaptırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu maddenin (g) bendinde ise *"Kullanışlarının özelliği, idarelere yararlı olması veya ivediliği nedeniyle kapalı veya açık teklif yöntemleriyle ihalesi uygun görülmeyen, devletin özel mülkiyetindeki taşınır ve taşınmaz malların kiralanması, trampası ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiralanması ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi"* nin pazarlık usulü ile ihale edilebileceği belirtilmiştir.

Şirket, her ne kadar "devlet" ibaresinin sadece genel bütçeli kuruluşları kapsadığı

belediyelerin de bu kavramın kapsamında oluşunu ifade etmiş olsa da Kanun'da geçen “Devletin özel mülkiyetindeki” ve “Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler” ifadeleri ile hazineye ait olan taşınmazlar tarif edilmektedir. Kanun’un diğer maddelerinde yer alan “idare” kavramı yerine 51/g maddesinde “Devlet” kavramı kullanılmıştır. Hatta aynı maddenin (f) bendinde yine “idare” kavramına yer verilmiştir. Kanun’a tabi kurumlar için “idare” kavramı kullanılırken (g) bendinde “idarelerin özel mülkiyetinde” ibaresi yerine “Devletin özel mülkiyetinde” ve “Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunun” ibarelerine yer verilmiş olması bu maddenin başka bir mana ve içeriği ifade ettiğini göstermektedir. Bu açıdan, belediyelerin veya belediye şirketlerinin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazların bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu itibarla, Belediye mülkiyetinde olup da 5216 sayılı Kanun’un 26’ncı madde kapsamında şirkete ihalesiz olarak devredilen yerlerin ihalelerinin, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu’ndaki şartlar dikkate alınarak açık teklif usulü veya kapalı teklif usulü ile yapılması gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Finansal Raporlama Sistemine Uygun Mali Tablo Üretilmemesi**

BESOT AŞ’nin mali tablolarının, tabi olduğu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına (BOBİ FRS) uygun olarak hazırlanmadığı görülmüştür.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 88’inci ve Geçici 1’inci maddeleri uyarınca tâbi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin, münferit veya konsolide finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları’na (TMS) uygun olarak hazırlamaları gerekmektedir. Ayrıca aynı maddelerde şirketin değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar koymaya ve düzenlemeler yapmaya yetkili kılındığı belirtilmiştir.

29.07.2017 tarih ve 30138 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56)” ile 19.12.2012 tarih ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” uyarınca bağımsız denetime tabi olup, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında, bahsi geçen standartların uygulanması 01.01.2018’den itibaren geçerli olacak şekilde zorunlu hale getirilmiştir.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan şirketlerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. 01.01.2018'den itibaren uygulanacak olan BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan şirketlerde uygulanacaktır. BOBİ FRS'nin amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır

Şirket, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı” nda belirlenen ölçütleri taşıdığından bağımsız denetime tabi bir şirket olup TFRS'yi uygulamadığı için de 01.01.2018 tarihinden itibaren BOBİ FRS'yi uygulayacaktır. Ancak şirketin ürettiği mali tabloların incelenmesinde, halen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'leri (MSUGT) ile eki Tek Düzen Hesap Planı'nın uygulanarak finansal raporlamaya devam edildiği, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” ve eki “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” hükümlerinin uygulanmadığı görülmüştür.

Yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerine istinaden, Şirketin, tabi olduğu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) çerçevesinde, gerçeğe ve finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolarını hazırlaması gerekmektedir.

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>