



T. C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

**İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ  
İ.ENERJİ A.Ş.-İSTANBUL ENERJİ SANAYİ  
VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ  
2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu**

Kasım 2019



## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	6
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	7
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	7
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	8
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	10
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI .....	10
8.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	23
9.	EKLER.....	44



## **TABLÖLÄR LİSTESİ**

Tablo 1: Şirketin Pay Sahibi Olduğu Şirketler ve Sermaye Payı .....	4
Tablo 2: Şirketin Sermaye/Ortaklık Yapısı .....	4
Tablo 3: Unvan Bazında Özel Sağlık Sigortası Yaptırılan Kişi Sayısı .....	26



## KISALTMALAR

<b>İETT</b>	İstanbul Elektrik Tramvay Tünel İşletmeleri Genel Müdürlüğü
<b>İSKİ</b>	İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü
<b>KHK</b>	Kanun Hükmünde Kararname
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>TMS</b>	Türkiye Muhasebe Standartları
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu





## BULGU LİSTESİ

### A. Denetim Görüşünün Dayanakları

1. Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabının Olması Gerekenden Eksik Gösterilmesi
2. Satış İskontoları Hesabının Kullanılmaması
3. Varlık Hesaplarının Bir Kısımının Açılış Kaydının Eksi Bakiye Vermesi
4. Yapım İşi Karşılığında Büyükşehir Belediyesince Şirkete Ödenen Hakedişlerden Sözleşme Gereği Yapılan Kesintilerin Muhasebeleştirilmemesi

### B. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler

1. Vadesinde Ödenmeyen Kredi İçin Şirket Bütçesinden Faiz Ödenmesi
2. Bazı Şirket Çalışanları ile Aile Fertlerinin Özel Sağlık Sigortası Bedellerinin Şirket Bütçesinden Karşılanması
3. Cari Hesapların Bir Sözleşme Olmaksızın Yürütülmesi
4. İş Sözleşmesi Devir Protokolleri ile Devredilen Personele İlişkin Kıdem Tazminatı ve Yıllık İzin Ücretlerinin Devreden Şirkete Peşinen Ödenmesi
5. Şirketin Kamulaştırılan Taşınmazının Kamulaştırma Bedelinin Tahsil Edilmemesi
6. Kredi Kartları ile Yapılan Tahsilatların İlgili Bankalarca Şirketin Kamu Sermayeli Bankadaki Hesabına Mevzuatın Öngördüğü Sürede Aktarılmaması

## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

#### 1.1.1. Şirketin Tabi Olduğu Mevzuat

İstanbul Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (İstanbul Enerji AŞ), İstanbul Büyükşehir Belediyesince 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 26'ncı maddesi ile 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 70'inci maddesine göre kurulmuştur.

İstanbul Enerji AŞ, faaliyetlerini aşağıda yer alan temel mevzuata göre gerçekleştirmektedir:

- 1) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 2) 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu
- 3) 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu
- 4) 5346 sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanun
- 5) 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu
- 6) 5307 sayılı LPG Kanunu
- 7) 3213 sayılı Maden Kanunu
- 8) 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu
- 9) 5393 sayılı Belediye Kanunu
- 10) 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu
- 11) 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
- 12) 6085 sayılı Sayıştay Kanunu
- 13) 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- 14) Vergi Kanunları (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu vs)

### **1.1.2. Şirketin Amacı ve Faaliyet Konusu**

İstanbul Enerji AŞ temel olarak aydınlatma dahil enerji yönetimi ve akaryakıt alım satım faaliyetinde bulunmak üzere kurulmuştur.

Şirket, petrol ve petrol ürünleri ticareti yapmak üzere Petrol Ofisi ve İstanbul Belediyesi adi ortaklığı ile 16.08.1962 tarihinde BEL-PET adıyla kurulmuştur. Şirketin Petrol Ofisine ait hisseleri, 31.08.1992 tarihinde İstanbul Deniz Otobüsleri San. Tic. AŞ(İDO) ve İstanbul Asfalt Fabrikaları San. Tic. AŞ (İSFALT) tarafından devralınarak limited şirket haline dönüştürülmüş ve Şirket bir İBB kuruluşu haline getirilmiştir.

Şirket, 09.01.2003 tarihinde İstanbul Gaz ve Akaryakıt Tedarik San. ve Tic. AŞ (İGATAŞ) ismini almıştır. “Yenilenebilir Enerji Kaynaklarından Elektrik Üretimi”ni kapsayacak şekilde çalışma alanı genişletilen İGATAŞ’ın ismi, 06.03.2006 tarihinde gerçekleştirilen genel kurul ile “İstanbul Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi” olarak değiştirilmiş ve bu isim 21.03.2006 tarihinde tescil edilmiştir.

Şirketin temel faaliyet alanı aydınlatma dahil enerji yönetimi ve akaryakıt alım satım olmak üzere Ana Sözleşmesi’nde detaylı olarak yer almaktadır. Buna göre,

Petrol/LPG piyasası faaliyetlerine ilişkin olarak: İstanbul il hudutları dahilinde, şirketin kendi hüküm ve tasarrufu altında bulunan gayri menkuller ile satın alma, kiralama veya üst kullanım hakkı yoluyla temin edilecek gayrimenkuller üzerinde akaryakıt/LPG satış ve servis istasyonları ile bunlara müteferrik tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek, işlettirmek; her türlü petrol ürünleri ve madeni yağların toptan ve perakende ticaretini, nakliyatını, ihracat ve ithalatını yapmak, yaptırmak ve icabında bunlara ilişkin depolama, nakliye, tesis ve işletmeleri kurmak, kurdurtmak, işletmek ve işletmeye vermek ve petrol piyasası kapsamında bulunan diğer her türlü faaliyette bulunmak.

Atıkların toplanması, geri kazanımı ve bertarafı faaliyetlerine ilişkin olarak: Gemilerden her türlü sıvı ve katı atıkları almak, aldırarak; bu atıkları nakletmek, naklettirmek, arıtmak, ayrıştırmak, depolamak, geri kazanmak, bertaraf etmek; bu işler için gerekli atık kabul, işleme ve geri kazanım tesislerini kurmak, kurdurmak, kiralamak, yurtiçi veya yurtdışından satın almak ve işletmek, işlettirmek; bu faaliyetler sonucunda oluşan mamul, yarı mamul ve atıkların toptan ve perakende ticaretini, nakliyatını, ihracat ve ithalatını yapmak, yaptırmak.

Elektrik piyasası faaliyetlerine ilişkin olarak: Başta yenilenebilir enerji kaynakları

olmak üzere diğer kaynaklardan elektrik enerjisi üretmek amacıyla her türlü üretim tesisi projelendirmek, kurmak, kurdurmak, devralmak, devretmek, satın almak, satmak, kiralamak, kiraya vermek işletmeye almak, işletmeye aldirmek, işletmek, işlettirmek; üretilen elektrik enerjisi ve/veya kapasiteyi toptan veya perakende satış lisansı sahibi tüzel kişilere ve serbest tüketicilere ikili anlaşmalar yoluyla satmak; elektrik piyasası ile ilgili işletmecilik, müteahhitlik, mühendislik, müşavirlik, danışmanlık ve eğitim hizmetleri vermek; aydınlatma, şebeke ve tesis işlerinin projelendirilmesi, yapımı, bakımı, onarımı ve işletmeciliğini yapmak, yaptırmak; bunlar için gerekli her türlü araç gereç mal ve hizmeti satın almak ve/veya kiralamak; ilgili tesisleri gelir getirici faaliyetlerde kullanmak ve elektrik piyasasında diğer her türlü faaliyette bulunmak.

Doğalgaz piyasası faaliyetlerine ilişkin olarak: Doğalgaz ithalatı, doğalgaz toptan satıcılığı, doğalgaz ihracatı, doğalgaz depolama faaliyeti, sıkıştırılmış doğalgaz (CNG) ticareti, doğalgaz sıvılaştırma faaliyeti ve iletim faaliyetinde bulunmak.

Elektronik haberleşme hizmetlerine ilişkin olarak: Elektronik haberleşme ile ilgili her türlü alt yapı şebeke ve tesis işlerinin projelendirilmesi, yapımı, bakımı, onarımı yapmak, yaptırmak; bunlar için gerekli her türlü araç gereç mal ve hizmeti satın almak ve kiralamak.

Enerji verimliliği faaliyetine ilişkin olarak: Enerji verimliliği danışmanlığı şirketi sıfatıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına, mahalli idarelere, ticari ve endüstriyel işletmelere, organize sanayi bölgesi yönetimlerine, bina sahiplerine veya yönetimlerine enerji verimliliğiyle ilgili her türlü danışmanlık hizmeti sunmak.

Madencilik faaliyetlerine ilişkin olarak: Her çeşit maden arama müracaatlarında bulunmak, arama ve işletme ruhsatnameleri ile maden imtiyazları talep ve iktisap etmek veya bunları devir almak, devir etmek.

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

### **1.2.1. Şirketin Teşkilat Yapısı**

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 kanunla öngörölmüş zaruri bir organdır.

Şirketin teşkilat yapısı, 1 genel müdür, 6 müdürlük ve 13 şeflikten oluşmaktadır. Ayrıca, doğrudan genel müdüre bağlı özel kalem şefliğinin yanı sıra hukuk müşavirliği bulunmaktadır.

### 1.2.2. Şirketin İnsan Kaynakları

Şirkette 281 personel çalışmaktadır. Çalışan personel 4857 sayılı İş Kanunu'na tabidir.

Şirketin yönetimi ve temsili Yönetim Kurulu tarafından yürütölmektedir. Yönetim Kurulu üyelerinden birisi Genel Müdür olarak görevlendirilmiştir. Müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları yönetim kurulu kararı ile olmaktadır.

### 1.2.3. Şirketin Ortağı Olduğu Diğer Şirketler

İstanbul Enerji AŞ'nin hissedar olduğu şirketler aşağıdadır:

**Tablo 1: Şirketin Pay Sahibi Olduğu Şirketler ve Sermaye Payı**

Şirket Adı	Sermaye Tutarı (TL)	Pay Oranı (%)
İST.TELKOM AŞ İstanbul Elektronik Haberleşme ve Altyapı Hizmetleri San. ve Tic. AŞ	1.750.000,00	35
GÜVEN SU AŞ	11.250.000,00	15
İSPER AŞ İstanbul Personel Yönetim AŞ	9.000.000,00	10
KİPTAŞ İstanbul Konut İmar Plan Sanayi ve Tic. AŞ	583.554,00	0,00138

### 1.3. Mali Yapı

Şirket 5 ortaklı olup ortaklık yapısı aşağıda gösterildiği gibidir:

**Tablo 2: Şirketin Sermaye/Ortaklık Yapısı**

Pay Sahibi	Sermaye Miktarı	Sermaye Oranı %	Sermaye Grubu	Payın Türü
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	4.127.000,00	20	D	Nama
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	6.190.500,00	30	C	Nama
KİPTAŞ (İstanbul Konut İmar Plan Turizm Ulaşım San. Ve Tic. AŞ)	5.158.750,00	25	C	Nama
İSFALT (İstanbul Asfalt Fabrikaları San. ve Tic. AŞ)	2.063.500,00	10	C	Nama

Metro İstanbul Sanayi ve Ticaret AŞ	2.063.500,00	10	B	Nama
Metro İstanbul Sanayi ve Ticaret AŞ	619.050,00	3	A	Nama
İSBAK (İstanbul Bilişim ve Akıllı Kent Teknolojileri AŞ)	412.700,00	2	A	Nama
TOPLAM	20.635.000,00	100	-	-

Şirketin, 31.12.2018 tarihi itibarıyla tamamı ödenmiş olan kayıtlı sermayesi 20.635.000,00-TL'dir.

### 1.3.1. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Anonim şirketin finansal tabloları hakkındaki hükümlere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer verilmiştir.

Kanun'un 514 ve 515'inci maddelerine göre yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında 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, Türkiye Muhasebe Standartlarına 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 yansıtmak şeklinde 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 Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci 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 Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) 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 TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayrıştırarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları (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.

Enerji AŞ, bağımsız denetime tabi olup TFRS’de öngörülen finansal tabloları (Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve Nakit Akış Tablosu) hazırlamaktadır.

Şirket, muhasebe kayıtlarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ilkelerine uygun şekilde ve 7/A seçeneğine göre tutmaktadır. 7/A seçeneğinde, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına fonksiyon esasına göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. 2017 yılı aktif toplamı 2.788.000 TL’yi veya net satışları toplamı 5.576.200 TL’yi aşan üretim ve hizmet işletmeleri, 2018 yılına maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutmak zorundadırlar.

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
- Nakit Akış Tablosu
- Öz Kaynak Değişim Tablosu

Denetim görüşü, kamu idaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tabloları olan bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablosu ile öz kaynak değişim 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

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 Sponsored 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,
- içerir.

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 dürüstlikle ilgili değerlerin uygulanması ve iletişiminden organizasyon yapısına, yetki ve sorumluluk dağılımından insan kaynakları ile 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.

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, Şirkette 2015 yılındaki organizasyon değişikliği ile Kalite ve Kurumsal Gelişim Şefliği ihdas edildiği, şirketin faaliyetleri belirlenerek, bu faaliyetler ile ilgili süreçler ve süreçlerin performans kriterleri ve risklerini içeren süreç künyelerinin tanımlandığı, bu süreçlere dayalı olarak görev tanımlarının oluşturulduğu ve birimlerin talimat ve prosedürlerinin hazırlandığı görülmüştür.

Şirkette Bilgi Teknolojileri Şefliğinin ihdas edildiği, dokümantasyon işlemlerini etkin yönetmek amacıyla Doküman Yönetim Sisteminin devreye alındığı, şirket demirbaşlarının tespiti ve etkin bir şekilde yönetilmesi için demirbaş yönetim yazılımı temin edildiği, şirkette evrakların dijital olarak arşivlenmesi, mobil imza ile imza süreçlerinin hızlandırılması amacıyla Elektronik Belge Yönetim Sisteminin devreye alındığı, ayrıca Kurumsal Kaynak Planlama (ERP) yazılımının kullanıldığı görülmüştür. Bilişim altyapısının iyileştirilmesi amacıyla mevcut sunucuya ek olarak ikinci sunucunun alındığı, yedekli çalışma düzeninin kurulduğu, şirket dışındaki İBB Data Merkezi'nde yedekleme sisteminin devreye alınmış olduğu, depolama kapasitesinde artışa gidildiği görülmüştür. Ayrıca, internet bağlantısının yedekli hale getirildiği, sistematik yedekleme sisteminin kurulduğu, güvenlik duvarı, loglama yazılımı, virüs

ve siber saldırı filtrasyonunun devreye alındığı anlaşılmıştır. Diğer yandan, Şirket sunucu ve sistemlerindeki açıkların tespiti için siber saldırılar ile sızma testleri yapılmıştır. ISO 27001 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi sertifikası alınmıştır.

2017-2019 yıllarını kapsayan 3 yıllık stratejik planın yapıldığı Şirketin misyon, vizyon ve değerlerinin belirlendiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, şirket yönetimi tarafından yönetim kademesindeki genel müdür, müdür ve şeflerin yetkileri imza sirkülerinde belirlendiği, genel müdürün yetkilerinin bir kısmının altındaki yöneticilere devredildiği görülmüştür.

Şirketin faaliyeti ve birim bazlı bütçe planlamalarını yapmak, gerçekleşen harcamalarını takip etmek, kar-zarar durumunu ortaya koyabilmek amacıyla performansa dayalı bütçe hazırlandığı ve Faaliyet Raporunun Mart ayında yapılan Genel Kurula sunulduğu görülmüştür.

## **6. DENETİM GÖRÜŞÜ**

İstanbul Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin 2018 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.

## **7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI**

### **BULGU 1: Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabının Olması Gerekinden Eksik Gösterilmesi**

Şirketin alacağının takibini sağlamak amacıyla elinde bulundurduğu ve borçluya atfen düzenlenmiş bulunan "Borç Ödemeden Aciz Vesikası"nda yer alan alacak tutarı (faiz ve masraflar dahil) 743.144,55-TL olduğu halde, şirket muhasebe kayıtlarının 128-Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabının bakiyesinde 457.145,83 TL'nin yer aldığı dolayısıyla aradaki faiz ve masraflara ilişkin 285.998,72 TL'nin kayıtlarda eksik gösterildiği tespit edilmiştir.

Şirket, borçlu Meta Makine Elektrik İnşaat Sanayi ve Ticaret AŞ'den 2008 yılından gelen ve ilgili yıllar içinde yapılan mahsuplaşmalar sonrası 457.145,83 TL kalan alacağının takibine yönelik çalışma başlatmış ve 08.04.2015 tarihinde T.C. İstanbul Anadolu 2. İcra Dairesinin 2013/3433 esas sayılı kararı ile borçlunun ödemeden aciz olduğunu gösteren "Borç Ödemeden Aciz Belgesi"ni almıştır. Bahsi geçen tarihte ilgili alacağı 08.04.2015 tarih ve 16229 no.lu yevmiye maddesi ile 120-Alıcılar Hesabından çıkararak 128-Şüpheli Ticari Alacaklar

Hesabına almıştır.

Bilindiği üzere 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nun "Borç Ödemedен Aciz Vesikası" başlıklı 143'üncü maddesinde;

*"Alacaklı alacağıının tamamını alamamış ve aciz vesikası düzenlenmesi için gerekli şartlar yerine gelmişse, icra dairesi kalan miktar için hemen bir aciz vesikası düzenleyip alacaklıya ve bir suretini de borçluya verir; ...*

*Bu vesika ile 105 inci maddedeki vesika borcun ikrarını mutazammın senet mahiyetinde olup alacaklıya 277 nci maddede yazılı hakları verir.*

.....

*Aciz vesikasında yazılı alacak miktarı için faiz istenemez.*

*...Bu borç, borçluya karşı, aciz vesikasının düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl geçmesiyle zamanaşımına uğrar. Borçlunun mirasçuları, mirasın açılmasından itibaren bir sene içinde alacaklı hakkını aramamışsa, borcun zamanaşımına uğradığını ileri sürebilirler."* hükmü yer almaktadır.

Kanun'un ilgili hükmünden anlaşılacağı üzere aciz vesikası borçlunun borcunu ödeme gücünden aciz olduğuna dayanak teşkil etmekle birlikte borçlu açısından borcun ikrarını da ortaya koymaktadır. Bu vesikanın düzenlenmesiyle birlikte borç artık yirmi yıllık zamanaşımına tabi hale gelmektedir. Ayrıca, aciz vesikası düzenlendiği andan itibaren bu vesikada gösterilen "alacak miktarı (faiz ve masraflar dahil)" borçlunun ödemekle yükümlü olduğu toplam tutarı ifade etmekte, bu tutara belgenin düzenlendiği tarihten sonra faiz ilave edilememektedir.

Konuya ilişkin yapılan incelemede, Şirketin alacağı ile ilgili olarak yapmış olduğu takibat neticesinde yukarıda izah edildiği üzere T.C. İstanbul Anadolu 2. İcra Dairesinin 08.04.2015 tarihli ve 2013/3433 sayılı kararı ile "Borç Ödemedен Aciz Belgesi" düzenlenerek şirket yetkilisine verilmiştir. Bahsi geçen belgede 08.04.2015 tarihi itibarıyla şirketin borçludan olan alacağı (faiz ve masraflar dahil) 743.144,55 TL olarak hesaplanmıştır.

Şirketin muhasebe kayıtlarına göre, 08.04.2015 tarih ve 16229 no.lu yevmiye maddesi ile ilgili borçludan olan alacak tutarı 120-Alıcılar Hesabından çıkarılarak 128-Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına kaydedilmiştir. Ancak, bu kaydın yapıldığı ve aynı zamanda aciz

vesikasının düzenlendiği tarihte alacak toplamı faiz ve alacağın tahsiline yönelik yapılan takip masrafları dahil 285.998,72 TL olup, bu tutar muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmemiştir. Dolayısıyla, şirket alacakları ilgili tutar kadar muhasebe kayıtlarında eksik gösterilmiştir.

Diğer taraftan, bu vesika alacaklıya mezkûr Kanun'un 277'nci maddesinde yazılı hakları vermekte olup, bahsi geçen hakların neler olduğu ise 278, 279 ve 280'inci maddelerde düzenlenmiştir. Buna göre alacaklı, borçlunun yaptığı işlemlere ilişkin olarak aşağıda yer alan hakları borçluya karşı ileri sürme hakkına sahiptir;

- 278'inci maddeye göre; bazı istisnaları olmakla birlikte haciz veya iflasın açılmasından önceki iki seneye kadar olan süre içindeki borçlunun İVAYSIZ tasarruflarının butlanını,

- 279'uncu maddeye göre; hacizden, acizlik durumundan veya iflasın açılmasından önceki bir sene içinde borçlu tarafından bir borcu temin için yapılmış rehinler, para veya mutat ödeme araçları dışında bir suretle yapılan ödemeler ile vadesi gelmemiş borç için yapılan ödemelerin butlanını,

- 280'inci maddeye göre; mal varlığı borçlarını ödemeye yetmeyen borçlunun alacaklılarına zarar vermek kastıyla yaptığı tüm işlemlerin butlanını.

Konuya ilişkin dosyanın incelenmesinden, 08.04.2015 tarihli aciz vesikası alındığı tarihten itibaren bahsi geçen alacağa ilişkin olarak şirketin 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nda yukarıdaki maddelerde sıralanan birçok hakkı bulunduğu halde, bahsi geçen maddelere ilişkin olarak alacağın takibi açısından herhangi bir takibat çalışması yapılmadığı anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 18'inci maddesinin ikinci fıkrasında; *"Her tacirin, ticaretine ait bütün işlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir."* hükmü bulunmaktadır.

Bu hüküm, tacirin öngörülü, konusunu bilen, hukuki ve fiili durumları kavrayabilme özelliklerine sahip olmasını gerektirmektedir. Basiretli iş adamı kavramı iyi niyeti de içine almakla birlikte, iyi niyetten de öte tedbirli bir hareketi, vasat bir şahıstan daha fazla özen gösterme gereğini, ticari hayatın gereklerini ve teamüllerini iyi bilmeyi ve gelecekteki şartları tahmini de ifade etmektedir.

Şirketin aciz vesikasını aldığı tarihten itibaren alacağın takibi açısından 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nda sayılan bazı yükümlülükleri bulunmasına karşın, alacağının takibini sağlamak açısından borçlunun ilgili maddelerde geçen durumlarına yönelik hiçbir araştırma

yapmamasının ve durumu zamana yayararak olurlarına bırakmasının gerek profesyonel yönetim anlayışı ve gerekse 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun basiretli bir tüccar gibi hareket edilmesi hükmüne uygun olmadığı değerlendirilmektedir. Ayrıca, alacağın takibinin yapılmaması yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişilerin, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğünün de yerine getirilmediğini göstermektedir.

Sonuç olarak, muhasebe kayıtlarının şirketin fiili durumunu doğru, tam ve anlaşılabilir yansıtmalarının sağlanması ve kayıtlara giren bu alacakların tahsili açısından mevzuatın öngördüğü hakların kullanılması gerektiği değerlendirilmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 289’uncu maddesine göre; şüpheli alacak hesap bakiyeleri mukayyet (kayıtlı) değer ile değerlendirilir. Mezkur Kanun’un 323’üncü maddesine göre; şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları, tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

Söz konusu düzenlemeden de görüleceği üzere şüpheli alacaklar mukayyet değeri ile değerlendirilmektedir. İşleyen faizler 128 no.lu hesapta muhasebeleştirilmemiştir.

Mahkeme tarafından verilen belgede gösterilen faiz tutarı ise VUK’un 323’üncü maddesine göre tasarruf değerine göre karşılık ayrılması ihtiyari olduğu için karşılığa konu edilmemiştir. Yine aynı madde hükmüne istinaden faiz tutarı olası bir tahsilat durumunda gelir olarak dikkate alınacaktır.

Bulgunuz doğrultusunda bundan sonra icra takip dosyası her yıl düzenli olarak ihya edilmek suretiyle takip edilecektir.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi cevabında şüpheli ticari alacakların mukayyet değeri ile değerlendirileceği bunlar için ihtiyari olarak karşılık ayrılabilmesi ifade edilerek, icra takip dosyasının her yıl düzenli olarak ihya edilmek suretiyle alacağın bulgu doğrultusunda takip edileceği belirtilmiştir.

Gerek bulguda gerekse kamu idaresi cevabında da belirtildiği üzere alacaklar şüpheli hale geldikten sonra ilgili alacak hesabından çıkarılarak kayıtlı değerleri ile 128-Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına alınır ve bunlara ihtiyari olarak karşılık ayrılır.

Bulgu konusu yapılan 457.145,83 TL tutarındaki alacak ile ilgili 08.04.2015 tarihinde

T.C. İstanbul Anadolu 2. İcra Dairesinin 2013/3433 esas sayılı kararı ile borçlunun ödemedi aciz olduğunu gösteren “Borç Ödemeden Aciz Belgesi” alınmış ve bu tarihte alacak, şüpheli hale gelerek 128. Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına alınmıştır. Bahsi geçen tarihte tahsili şüpheli hale alacak tutarı “Borç Ödemeden Aciz Vesikası”nda da yer aldığı haliyle (faiz ve masraflar dâhil) 743.144,55-TL olup, şüpheli hale gelmiş alacağın mukayyet değeri bu tutardır. Dolayısıyla muhasebe kayıtlarında yer alması gereken tutar da 457.145,83 TL değil, 743.144,55-TL olup, aradaki 285.998,72 TL tutar muhasebe kayıtlarına alınmadığından, şirket alacakları bu tutar kadar eksik gösterilmiştir.

Diğer taraftan, Borç Ödemeden Aciz Vesikasına istinaden 2004 sayılı İcra İflas Kanunu’nun 278, 279 ve 280’inci maddelerinde yer verilen ve borçluya karşı kullanabileceği haklara ilişkin olarak bulgu doğrultusunda bundan sonra icra takip dosyasının her yıl düzenli olarak ihya edilmek suretiyle takip edileceği belirtilmiştir.

## **BULGU 2: Satış İskontoları Hesabının Kullanılmaması**

Şirketin yapmış olduğu akaryakıt, madeni yağ vb. satışları için alıcılar için satış iskontosu (miktar veya fiyat) uyguladığı, ancak bahsi geçen iskonto tutarlarını muhasebe kayıtlarına intikal ettirmediği, net fatura tutarı üzerinden kayıtlara aldığı tespit edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Muhasebe usulünü seçmekte serbestlik” başlıklı 175’inci maddesi ve “Yetki” başlıklı mükerrer 257’nci maddesi ile Maliye Bakanlığı muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye; bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve bunlara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Bahsi geçen yetkiye istinaden muhasebe standartlarını, tekdüzen hesap planını ve bunlara ilişkin esasları belirlemek üzere 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete ile 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bahsi geçen Tebliğ satış iskontolarının muhasebe kayıtlarına alınması ile ilgili olarak aşağıda yer alan açıklamalara yer verilmiştir;

*“611. Satış İskontoları (-)*

*Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar iskontoları bu hesapta yer alır.*

*Kasa iskontosunu, kredili satışlarda alıcının mal bedelini vadesinden önce ödemesi dolayısıyla, bu peşin ödeme karşılığında alıcıya belirli oranlarda indirim yapılmasıdır.*

*Miktar iskontosunu ise alıcının belli tutarlar üzerinde alışlarda bulunarak satıcının mal sürümüne katkıda bulunmasından dolayı kendisine belli oran ya da tutarlarda yapılan indirimdir.*

*İşleyişi :*

*Uygulanan iskonto ilgili "Alacaklar" hesabına alacak kaydedilirken, "611. Satış İskontoları Hesabı"na borç kaydedilir."*

Yukarıda yer alan açıklamalara göre şirket yapmış olduğu satışlardan iki türlü iskonto yapabilmektedir. Mal bedelinin vadesinden önce ödenmesi dolayısıyla kasa iskontosunu yapabilirken, belli tutarın üzerinde yapılan alışlar içinse miktar iskontosunu uygulayabilmektedir. Yapılan bu iskonto tutarları ise ilgili alacaklar hesabının karşılığında 611-Satış İskontosunu hesabının borç kısmına kaydedilmelidir.

Tebliğ'in "III. Mali Tablolar İlkeleri" bölümünün "Gelir Tablosu İlkeleri" başlığı altında şu düzenlemelere yer verilmiştir:

*"Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.*

*Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamında çıkarılamaz..."*

Bahsi geçen düzenlemeye göre gelir tablosunda yer alması gereken her bir gelir ve gider kalemi brüt tutarı üzerinden gösterilmeli, indirim, iade, maliyet, kar gibi unsurlar hesaplara olduğu gibi yansıtılmalı, doğrudan gelir/gider kaleminden çıkarılmamalıdır.

Diğer taraftan Tebliğ'in "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 ifade etmekte olup, mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer



verilmesi bu kavramın gereği olarak tanımlanmıştır.

Şirketin satışa konu olan belgelerinin ve mali tablolarının incelenmesinden yaptığı satışlarla ilgili olarak miktar iskontosu uyguladığı, ancak uygulanan iskonto tutarlarını muhasebe kayıtlarına intikal ettirmediği anlaşılmış olup, iskonto uygulandığı halde 2018 yılı mali tablolarına yansımayan toplam tutar 3.938.174,38 TL'dir.

Muhasebe kayıtlarında satışların iskonto uygulanan tutar düşüldükten sonra net olarak yer alması, bir başka deyişle iskontodan önceki brüt satışların gösterilmemesi gelir tablosu ilkelerine ve hesap planına aykırı olduğu gibi muhasebe ilkelerinden tam açıklama kavramına da aykırılık teşkil etmektedir.

Ayrıca, muhasebe kayıtlarında satışa ilişkin iskontonun gösterilmemesi yapılan iskontonun ticari teamüllere uygun olup olmadığının anlaşılmasına yol açmakta ve satışın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan emsallere uygunluk ilkesine göre yapılıp yapılmadığının tespitini de imkânsız kılmaktadır.

Bilindiği üzere, 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 etmekte olup fatura üzerinde yapılan iskontonun muhasebe kayıtlarına alınmaması ve iskonto sonrası net tutarın gelirlere alınması; kayıtların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması gerekçesiyle, şirket açısından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde düzenlenen re'sen vergi tarhiyatı riskine neden olabilecektir.

Ayrıca, bahsi geçen durum ihalelere katılmada ekonomik ve mali yeterliliğe ilişkin oranların da yanlış değerlendirilmesine yol açabilme riskini beraberinde getirmektedir.

Sonuç olarak Şirketin muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği, Tekdüzen Hesap Planı ve diğer mevzuatta yer alan hükümlere riayet edilmek suretiyle yapılması ve böylece kayıtların şirketin fiili durumunu doğru, tam ve anlaşılabilir yansıtmasının sağlanması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** "1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde; satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar ıskontolarının 611-Satış İskontoları Hesabında takip edileceği belirtilmiştir.

Söz konusu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere; satışın yapılmasından ve faturanın düzenlenmesinden sonra yapılan ıskontolarda bu hesap kullanılmaktadır. Oysa, şirketimiz satış esnasında ve fatura üzerinde ıskonto uygulamaktadır. Satış sonrasında ıskonto uygulamamız bulunmamaktadır.

Bu nedenle uygulamamızda muhasebeleştirme açısından usulsüz bir işlem ve vergi zıyana sebep olmadığı düşünülmesine rağmen, Kurumsal Kaynak Planlama Sistemimizin (ERP) yeni versiyonunda gerekli geliştirmeler başlamış olup, ıskontolu satışlarımız için kesilecek olan faturalar, bulgunuz doğrultusunda düzenlenerek muhasebe kayıtları yapılacaktır.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi cevabında faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra 611-Satış İskontoları Hesabının kullanılması gerektiği belirtilmiş olmakla birlikte, bundan sonra ıskontolu satışlar için düzenlenecek faturaların bulguda belirtilen haliyle düzenleneceği ve muhasebe kayıtlarına intikal ettirileceği ifade edilmiştir.

Bulguda da belirtildiği üzere şirket akaryakıt, madeni yağ vb. satışları için ıskonto uygulamakta, söz konusu ıskonto tutarını fatura üzerinde göstermekte, ancak bu tutarları muhasebe kayıtlarına intikal ettirmemektedir. Sadece yapılan net satışa ilişkin tutarı 600-Yurtiçi Satışlar Hesabı üzerinden kayıtlara almaktadır.

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde şirketin yapmış olduğu satışlardan vadeden önce ödeme dolayısıyla kasa ıskontosunu yapabileceği; belli tutarın üzerinde yapılan satışlar içinse miktar ıskontosunu uygulayabileceği ifade edilmiş ve yapılan bu ıskonto tutarlarının ilgili alacaklar hesabının karşılığında 611-Satış İskontosu hesabının borç kısmına kaydedilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemede şirketin yaptığı ıskontoların belli tutarın üzerinde yapılan satışlar ile ilgili olup, miktar ıskontosuna kapsama girdiği anlaşılmaktadır. Şirket her ne kadar ıskontoyu satış esnasında fatura düzenlenirken yaptığını, satış gerçekleştikten ve fatura düzenlendikten sonra yapmadığını iddia etse de faturanın düzenlenebilmesi için zaten satış işleminin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Arada bir ticari faaliyet olmadan ve satış gerçekleşmeden faturanın düzenlenmesi zaten söz konusu olamaz. Bu nedenle yapılan ve fatura üzerinde de gösterilen ıskonto tutarının 611-Satış İskontosu Hesabına kaydedilerek muhasebe kayıtlarında da gösterilmesi gerekmektedir.

Muhasebe kayıtlarında ıskonto uygulanan tutarın yer almaması bir yandan Gelir

Tablosu ilkelerinden tüm satışların, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararların brüt tutarları üzerinden gösterilmesi ve böylece hiç bir satış, gelir ve kâr kaleminin bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamayacağı ilkesine; diğer yandan muhasebe ilkelerinden tam açıklama kavramına aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca, bu durum uygulanan ıskontonun ticari teamüllere uygun olup olmadığının anlaşılabilmesi ve satışın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde yer alan emsallere uygunluk ilkesine göre yapılıp yapılmadığının tespitini imkânsız hale getirerek vergi ziyayı şüphesini gündeme getirmektedir.

Netice itibariyle şirketin Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği, Tekdüzen Hesap Planı ve diğer mevzuatta yer alan hükümlere riayet edilmek suretiyle satışta uyguladığı ıskonto tutarlarını muhasebe kayıtlarında göstermesi ve böylece kayıtların şirketin fiili durumunu doğru, tam ve anlaşılabilir yansıtmalarının sağlanması gerekmektedir.

### **BULGU 3: Varlık Hesaplarının Bir Kısımının Açılış Kaydının Eksi Bakiye Vermesi**

Şirketin 2018 yılı açılış kaydında bazı varlık hesaplarının alacak kalanı verdiği, bir başka deyişle eksisi hesap bakiyesi verdiği tespit edilmiştir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Muhasebe usulünü seçmekte serbestlik" başlıklı 175'inci maddesi ve "Yetki" başlıklı mükerrer 257'nci maddesi ile Maliye Bakanlığı muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye; bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve bunlara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Bahsi geçen yetkiye istinaden 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete ile 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tebliğ'in hesapların işleyişine ilişkin kısmında her bir hesabın niteliği ve işleyişine ilişkin açıklamalara yer verildiği görülmektedir. Buradaki her bir hesabın açıklamasından hareketle varlık hesaplarının dönen varlıklar ve duran varlıklar olmak üzere ikiye ayrıldığı ve varlık hesaplarında ilk kaydın hesabın borçlu kısmına yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Varlık hesaplarında bir artış meydana geldiğinde hesabın borç tarafına, azalış meydana geldiğinde hesabın alacak tarafına kayıt yapılmalıdır.

Varlık hesaplarının borç tarafı ilgili hesapta artışı, alacak tarafı ise eksilişi gösterir. Hiçbir zaman borç tarafı alacak tarafından az olamaz. Bu nedenle borç tarafa bir kayıt

yapmadan, hesabı azaltamayız, yani alacak tarafa kayıt yapamayız. Sonuç olarak, varlık hesabında, alacak taraf, borç tarafı hiçbir zaman geçemez ve hesap kesinlikle ya kalan vermemeli ya da borç bakiyesi vermelidir. Kaynak hesapları içinse bunun tersi geçerlidir.

Şirketin mali tablolarının incelenmesinden açılış kaydında varlık hesap grubu içerisinde yer alan bazı hesapların alacak bakiyesi verdiği (eksi bakiye) dolayısıyla muhasebenin hesapların işleyişi mantığına aykırı çalıştığı anlaşılmaktadır.

Bu durum, hesapların işleyişine aykırı olduğu gibi, şirket kayıtlarının mevcut durumu olduğu gibi, tam ve doğru bir şekilde yansıtmadığı anlamına gelmektedir.

Tebliğ'in "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 olması şeklinde tanımlanmıştır. Ancak, yukarıda izah edildiği üzere bazı varlık hesaplarının açılış kaydında eksi bakiye görünmesi tam açıklama kavramına aykırılık teşkil etmektedir.

Şirketin mali tablolarının incelenmesinden açılış kaydında borç çalışması gerekirken alacak kaydı olarak görülen ve mali tablonun yanlış değerlendirilmesine yol açan toplam tutar 2.249.958,94 TL'dir.

Sonuç olarak şirketin muhasebe kayıtlarının adı geçen Tebliğ'de yer alan temel ilkelere ve Tekdüzen Hesap Planında yer alan açıklamalara riayet edilmek suretiyle gerçekleştirilmesi ve böylece kayıtların şirketin fiili durumunu doğru, tam ve anlaşılabilir yansıttasının sağlanması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "her türlü avanslar cari hesapta takip edildiği gibi programda iş ortağı kırılımlı olarak mizan alınmamaktadır. Üstelik bu durum herhangi bir vergi kaybı da doğurmamaktadır. Bu hesaplar yılsonunda ilgili hesaplara virman yapılmıştır/yapılmaktadır." denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi cevabında her türlü avansın cari hesaplarda izlendiğini, kırılımlı olarak mizan alınmadığını, bunun vergi kaybına neden olmadığını, yıl sonunda ilgili hesaplara virman yapıldığını ifade etmiş, ancak bulgu konusu yapılan 2018 yılı açılış kaydında bazı varlık hesaplarının neden eksi bakiye verdiğiine ilişkin herhangi bir açıklama yapmamıştır.

Bilindiği üzere, 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde her bir hesabın niteliği ve işleyişine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu açıklamalardan varlık

hesaplarının dönen varlıklar ve duran varlıklar olmak üzere ikiye ayrıldığı ve varlık hesaplarında ilk kaydın hesabın borçlu kısmına yapılması ve bu hesaplarda bir artış meydana geldiğinde hesabın borç tarafına, azalış meydana geldiğinde hesabın alacak tarafına kayıt yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Varlık hesaplarının borç tarafı ilgili hesapta artışı, alacak tarafı ise eksilişi göstermekte olup, bu hesapların hiçbir zaman borç tarafı alacak tarafından az olamaz. Bu nedenle borç tarafa bir kayıt yapmadan alacak tarafa kayıt yapılamamaktadır. Dolayısıyla, varlık hesaplarında hesabın alacak tarafı borç tarafı hiçbir zaman geçemeyeceğinden hesap ya kalan vermemeli ya da borç bakiyesi vermelidir. Kaynak hesapları içinse bunun tersi geçerlidir.

Şirketin mali tablolarının incelenmesinden 2018 yılı açılış kaydında varlık hesap grubu içerisinde yer alan bazı hesapların alacak bakiyesi verdiği (eksi bakiye) tespit edilmiş olup, bu durum, bir yandan hesapların işleyişine aykırılık teşkil etmekte, diğer yandan şirket kayıtlarının mevcut durumu olduğu gibi, tam ve doğru bir şekilde yansıtmasına neden olmakta ve muhasebenin temel kavramlarından tam açıklama kavramına da uygun düşmemektedir. Şirketin mali tablolarının incelenmesinden açılış kaydında borç çalışması gerekirken alacak kaydı olarak görülen ve mali tablonun yanlış değerlendirilmesine yol açan toplam tutar 2.249.958,94 TL'dir.

Netice itibarıyla şirketin muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde yer alan temel ilkelere ve Tekdüzen Hesap Planında yer alan açıklamalara riayet edilmek suretiyle gerçekleştirilmesi ve böylece kayıtların şirketin fiili durumunu doğru, tam ve anlaşılabilir yansıtmasının sağlanması gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Yapım İşi Karşılığında Büyükşehir Belediyesince Şirkete Ödenen Hakedişlerden Sözleşme Gereği Yapılan Kesintilerin Muhasebeleştirilmemesi**

İstanbul Büyükşehir Belediyesinin Sorumluluğundaki Genel Aydınlatma ve Enerji Tesislerinin Onarım ve İşletilmesi İşinin yüklenicisi olan Şirkete yapılan hakediş ödemelerinden sözleşme gereği yapılan kesintilerin muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 515'inci maddesine göre, anonim şirketin finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) 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 çıkarılıp çıkarılmadığını göstermesi

gerekmektedir.

Kanun'un 516'ncı maddesine göre ise yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtması gerektiğinden bu raporda finansal durumun, finansal tablolara göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergiye doğuran olayın meydana gelmesi" başlıklı 10'uncu maddesinin (a) ve (c) bendlerine göre, vergiyi doğuran olay; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde ise, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında meydana gelir.

Yapılan incelemede, Büyükşehir Belediyesince ihale edilen "İstanbul Büyükşehir Belediyesinin Sorumluluğundaki Genel Aydınlatma ve Enerji Tesislerinin Onarım ve İşletilmesi İşi"ne ait sözleşmenin 12'inci maddesinde, "*Geçici hakediş raporları yüklenicinin başvurusu üzerine ayda bir defa % 95'li olarak düzenlenir, % 5'lik kısım nakit olarak emanete alınır. Kesin hesap yapıldıktan sonra kalan kısım yükleniciye iade edilir.*" düzenlemesinin yer aldığı ve aylık hakedişte sözleşme fiyatları ile yapılan iş tutarının %5'i oranında kesinti yapılarak %95 üzerinden Şirkete ödeme yapıldığı ancak Şirket tarafından 2018 yılı için toplam 2.843.540,27-TL tutarındaki bu kesintilerin muhasebe kayıtlarında izlenmediği ve KDV'nin de yapılan iş tutarının %95'i üzerinden ödendiği, dolayısıyla kalan kısma ait KDV'nin ilgi dönemde beyan edilmediği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, şirket kayıtlarının şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde göstermesi bakımından kesintilerle ilgili gerekli işlemlerin yapılması, KDV yönünden ise hakedişte yapılan iş tutarının %95'i Şirkete ödenmekle birlikte hakedişe giren işlerin tamamı yapıldığından yapılan iş tutarının tamamı üzerinden KDV hesap edilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** "Anahtar teslimi götürü bedel sözleşmeli yapım işlerinde tip sözleşmenin "Geçici kabul Noksanları" başlıklı 30.1 maddesinde: "Geçici kabul noksanları için düzenlenen her hakedişte yapılan iş tutarının % 3'üne karşılık gelen kısmı tutulur ve bu tutar, geçici kabul noksanı bulunmayan işlerde geçici kabul onay tarihinden sonra, geçici kabul noksanı bulunan işlerde ise bu eksikliklerin tamamlanmasını müteakip, geçici kabul onay

tarihinden sonra yükleniciye ödenir. Fiyat farkı ödenen işlerde bu tutar, sözleşme tarihinden itibaren endeks üzerinden güncelleştirilmek suretiyle kesilir." düzenlemesi,

Yine birim fiyatlı yapım işlerinde tip sözleşmenin 30.2 maddesinde de "Düzenlenen hakedişlerde; tamamlanmış, ancak kesin hesabı İdareye verilmemiş imalatlara ait tutarların % 5'i karşılığında teminat mektubu alınır ve kesin hesaplar İdare tarafından onaylanmadıkça bu teminat mektubu iade edilmez. Yüklenicinin teminat mektubu vermemesi durumunda ise kesin hesabı İdareye verilmemiş imalatlara ait tutarların % 5'i tutulur ve kesin hesaplar İdare tarafından onaylanmadıkça bu tutarlar ödenmez, "düzenlemesi yer almaktadır.

Ayrıca, belediye ile ihaleyi kazanan yüklenici arasında imzalanan eser sözleşmelerinde "Düzenlenen hakedişlerde; tamamlanmış ancak kesin hesabı idareye verilmemiş imalatlara ait tutarların % 5'i tutulur ve kesin hesaplar idare tarafından onaylanmadıkça bu tutarlar ödenmez" düzenlemesi bulunmaktadır.

Gerek anahtar teslimi götürü bedel sözleşmeli yapım işlerinde tip sözleşmenin "Geçici kabul Noksanları" başlıklı 30.1 maddesi ile birim fiyatlı yapım işlerinde tip sözleşmenin 30.2 maddesi gerek yüklenici ile belediye arasında imzalanan eser sözleşmeleri incelendiğinde bu kesintilerin hakedişlerin hazırlanması aşamasında yapılması gerektiği açıktır.

Diğer taraftan, Hakediş, Müteahhidin veya Taşeronun; uhdesindeki sözleşmeye göre inşatta gerçekleştirdiği imalat ve belirli ihzarat karşılığı tahakkuk eden alacağıdır ve düzenleme usulü sözleşme tasarisının 9 ve 11'nci, Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 39'ncü, Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği'nin 14, 17 ve Genel Teknik Şartnamesinin genel hükümleri maddeleri esaslarına göre tanzim edilmektedir. Ayrıca, herhangi bir yapım işi için kesin hakedişe kadar düzenlenen tüm hakedişler geçici hakediş/ara hakediş mahiyetinde olup birimlerce yapılabilecek muhtemel maddi hatalar ve noksanlıkların bir işin devamı müddetince bir sonraki hakedişte düzeltilebilme imkânı bulunmaktadır.

Yukarıda belirttiğimiz mevzuat hükümleri ve idarenin yüklenici şirketimiz ile imzalamış olduğu sözleşme hükümleri çerçevesinde, kesinti yapılması gereken tutarların yüklenici şirketimize ödenecek kesin bir alacak mahiyetinde olmaması nedeniyle yüklenici şirketimiz adına ilgili emanet hesabında kaydedilerek takip edilmesinin doğru bir yöntem olmayacağı değerlendirilmektedir. Kurumumuz uygulamasında, sözleşmede belirtilen yüzdeler oran üzerinden hesaplanan kısım hakediş hesaplanmasına dâhil edilmeyerek kesin hesap dosyasında değerlendirilmek üzere tutulmaktadır.

Nihai değerlendirmede, kurumumuz uygulamasının belirtilen mevzuat hükümleri ile imzalanmış sözleşme hükümlerine uygun olduğu düşünülmektedir." denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi cevabında geçici hakedişlerde meydana gelebilecek maddi hatalar ve noksanlıkların bir sonraki hakedişte düzeltilebilme imkânının bulunduğu, kesinti yapılması gereken tutarların yüklenici şirketlerine ödenecek kesin bir alacak mahiyetinde olmaması nedeniyle ilgili hesapta takip edilmediği, uygulamada kesinti yapılması gereken tutarların hakediş hesaplamasına dâhil edilmediği ancak kesin hesap dosyasında değerlendirilmek üzere tutulduğu ifade edilmiştir.

Şirket tarafından yapılan bu uygulama sonucunda hakedişlerden geçici kabul kesintisi olarak yapılan kesintiler hakediş icmalinde gösterilmekte ancak şirket tarafından muhasebeleştirilmemektedir. Aylık hakedişte sözleşme fiyatları ile yapılan iş tutarının %5'i oranında kesinti yapılarak %95 üzerinden Büyükşehir Belediyesince Şirkete ödeme yapıldığından bu kesintilerin muhasebede izlenmesi ve yapılan işin tamamı üzerinden hesaplanması gereken KDV'nin de buna göre hesaplanması ve ilgili dönemde beyan edilmesi gerekmektedir. 2018 yılı için toplam 2.843.540,27-TL tutarındaki bu kesintilerin muhasebe kayıtlarında alacak olarak izlenmediği anlaşıldığından 2018 yılı Bilançosu bu tutar kadar eksik görünmektedir.

## **8. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER**

### **BULGU 1: Vadesinde Ödenmeyen Kredi İçin Şirket Bütçesinden Faiz Ödenmesi**

Şirketin geçici verginin ödenmesi için T.C. Vakıflar Bankasından aldığı opsiyon kredisini zamanında ödemediği ve bu nedenle faize muhatap kaldığı tespit edilmiştir.

Şirket, geçici vergi beyannamesinin üçüncü dönemi (Temmuz-Ağustos-Eylül 2018) için tahakkuk eden verginin ödenebilmesi bakımından T.C. Vakıflar Bankasından 19.11.2018 tarihinde 3.496.325,33 TL kredi almış ve aynı tarihte 251495 fiş numarası ile yevmiye kayıtlarına almıştır. Bahsi geçen kredinin anapara geri ödemesi ise 30.11.2018 tarihinde yapılarak 269570 fiş numarası ile yevmiye kayıtlarına intikal ettirilmiştir.

Yapılan incelemede, 19.11.2018 tarihinde kullanılan kredinin opsiyonunun 1-2 güne kadar olduğu, dolayısıyla 11 gün sonra ödenen kredi için ilgili banka tarafından şirket adına faiz işletildiği anlaşılmıştır. Söz konusu faiz ödemesi ise 12.12.2018 tarihinde 35.691,65-TL



olarak gerçekleşmiş ve aynı tarihte 269833 fiş numarası ile muhasebe kayıtlarına alınmıştır.

Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 18'inci maddesinin ikinci fıkrasında; "*Her tacirin, ticaretine ait bütün işlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.*" hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm, tacirin öngörülü, konusunu bilen, hukuki ve fiili durumları kavrayabilme özelliklerine sahip olmasını gerektirmektedir. Basiretli iş adamı kavramı iyi niyeti de içine almakla birlikte, iyi niyetten de öte tedbirli bir hareketi, vasat bir şahıstan daha fazla özen gösterme gereğini, ticari hayatın gereklerini ve teamüllerini iyi bilmeyi ve gelecekteki şartları tahmini de ifade etmektedir.

Yine 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.

Şirketin kredi geri ödemesini yapması gereken dönemde, finansal durumunun borçların ödenebilmesine imkân verdiği, zira ilgili döneme ilişkin şirketin personel maaşları da dahil olmak üzere ödeme noktasında herhangi bir problemi olmadığı anlaşılmakla birlikte, ilgili dönemde kredi geri ödemesinin en sona bırakılması suretiyle şirket bütçesinden faiz ödenmesine sebebiyet verildiği görülmektedir. Bu durum ise şirketin mali idaresi açısından ilgili dönemde yeterli özen ve dikkatin gösterilmediği ve dolayısıyla gerek profesyonel yönetim anlayışına gerekse 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun basiretli bir tüccar gibi hareket edilmesi hükmüne aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** "Şirketimiz kamu ihale mevzuatına tabi olarak ihalelere girmekte ve Tahsilat Genel Tebliği kapsamında ödeme almaktadır.

Üçüncü dönem geçici vergi ödemesinin yapılmasının gerekli olduğu tarihte şirketimiz bu dönemde yoğun olarak ihalelere girdiği için girilen ihale tarihleri itibariyle vergi ve SGK prim borcu bulunmaması gerekmekte olduğundan 19.11.2018 tarihinde opsiyonlu sıfır faizle kredi kullanılmıştır.

Ödeme vadesinde o zamanki genel ekonomik şartlar ve tahsilatlardaki güçlükler nedeni ile geri ödeme yapılamamış ve 30.11.2018 tarihinde anapara ödenmiştir. Gecikmeden dolayı 35.691,65 TL'lik faiz, ilave her hangi bir masraf yükü olmaksızın 12.12.2018 tarihinde ödenmiştir.

Şirketin finansal durumu, müşterilerimizin nezdinde faaliyetlerin kesintisiz devamı noktasında ayarlanmaktadır. Bu nokta da akaryakıt faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gereken ödeme günlük, yaklaşık 1.000.0000 TL olduğundan bu ödemenin yapılmaması halinde tedarikçinin akaryakıtı kesip ödemesini yapan müşterilerimizin zor durumda kalması da söz konusu olacaktır. Üstelik müşterilerimiz arasında Cezaevleri, Sağlık Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı gibi stratejik kurumların olduğu düşünüldüğünde bu ödemelerin yapılması daha büyük önem taşımaktadır. Diğer taraftan taahhüdü yerine getirememekten dolayı da ihale yasaklısı durumuna düşülme riski söz konusudur.

Diğer taraftan İstanbul Büyükşehir Belediyesi, şirketimize vergi ödeme dönemlerinde tediye yaptığı halde bu dönemde genel ekonomik durumdan dolayı ödeme yapamamıştır.

Bundan sonraki dönemlerde bulgunuz dikkate alınarak vergi ödemeleri hususunda daha dikkatli hareket edilecek, gerekli hassasiyet ve özen gösterilecektir.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi cevabında özetle ilgili dönemde yoğun olarak ihalelere girilmesi nedeniyle vergi ve SGK prim borcunun ödenebilmesi bakımından nakit ihtiyacının bulunması gerekçe gösterilerek kredi (borç) alındığı ve kredinin geri ödeme vadesinde o zamanki genel ekonomik şartlar ve tahsilatlardaki güçlükler nedeni ile 30.11.2018 tarihinde sadece anaparanın ödendiği, gecikmeden dolayı 12.12.2018 tarihinde 35.691,65 TL'lik faiz yüküne katlanıldığı ifade edilmiş ve izleyen dönemlerde bulgu konusu husus dikkate alınarak gerekli hassasiyet ve özenin gösterileceği ifade edilmiştir.

Bu aşamada önerilecek bir husus olmayıp, bulgu konusu hususun devam edip etmediği izleyen denetim dönemlerinde takip edilecektir.

## **BULGU 2: Bazı Şirket Çalışanları ile Aile Fertlerinin Özel Sağlık Sigortası Bedellerinin Şirket Bütçesinden Karşılanması**

Şirkette görev yapan genel müdür ve yönetim kurulu üyeleri, müdürler, hukuk müşaviri ve şefler ile bunların aile fertleri için özel sağlık sigortası yaptırılarak poliçe bedellerinin şirket bütçesinden karşılandığı tespit edilmiştir.

2017/562606 kayıt numarası ile ihale edilen 01.01.2018-31.12.2018 dönemi kapsayan “Grup Sağlık Sigortası Hizmet Alım İşi” 256.660,00 TL+ KDV bedel ile Demir Hayat AŞ uhdesinde kalmıştır. Bahsi geçen iş kapsamında şirket personeli ve bunların aile fertleri olmak üzere toplamda 119 kişi için özel sağlık sigortası yaptırılmıştır.

İhale kapsamında özel sağlık sigortası yaptırılan tüm personel ile bunların aile efradının tamamı 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 60'ıncı maddesi kapsamında genel sağlık sigortalısıdır ve kendileri için Sosyal Güvenlik Kurumuna genel sağlık sigorta primi ödemesinde bulunmaktadır. Dolayısıyla bu kişiler ve aileleri için özel sağlık sigortası yaptırılması, bir taraftan şirket kaynaklarının bazı kişilere özgülenmesi, diğer taraftan da ilgililer için mükerrer sağlık sigortası uygulanması anlamına gelmekte ve netice olarak kaynakların etkinsiz ve verimsiz kullanımı sonucunu doğurmaktadır.

Özel sağlık sigortası yapılan şirket personeline unvan bazında aşağıda yer verilmektedir.

**Tablo 3: Unvan Bazında Özel Sağlık Sigortası Yaptırılan Kişi Sayısı**

Unvanı	Kişi Sayısı
Yönetim Kurulu Başkanı ve Üyeleri	14
Genel Müdür	1
Müdür	6
Hukuk Müşaviri	1
Şef	13
Aile Fertleri	84
<b>Toplam</b>	<b>119</b>

Profesyonel anonim şirketlerde üst düzey yöneticiler için özel sağlık sigortası ya da tamamlayıcı sağlık sigortası yapılabilmekte ve özel sektör mantığı gereği bir teşvik unsuru olabilmektedir. Bu durumda dahi, kapsam üst düzey yönetici vasfını haiz personel ile sınırlandırılmakta ve genel olarak aile fertleri de dikkate alınmamaktadır. Aile fertleri konusunda sadece indirimli şekilde ücreti kendileri tarafından ödenmek suretiyle sigorta yapılabilmektedir.

Belediye şirketlerinde bu durumun ortaya çıkmasına, sermayenin asıl sahibi olan belediye tarafından şirketlere yönetim kurulu üyesi olarak atanan personelin büyük kısmının daire başkanı, müdür ya da müdür yardımcısı düzeyinde olmasının neden olduğu görülmektedir. Somut olayda da şirkette bulunan yönetim kurulu üyelerinin 5 tanesi İstanbul Büyükşehir Belediyesinde, 7 tanesi İstanbul Büyükşehir Belediyesine bağlı genel müdürlüklerde (İETT, İSKİ) daire başkanı, hukuk müşaviri, müdür ya da danışman kadrosunda bulunan görevlilerdir. Bu durumun özel sağlık sigortası yapılırken şef ve üstü çalışan personelin dikkate alınmasını zorunlu kıldığı değerlendirilmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 18'inci maddesinin ikinci fıkrasında; "*Her tacirin, ticaretine ait bütün işlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.*" hükmü

bulunmaktadır. Bu hüküm, tacirin öngörülü, konusunu bilen, hukuki ve fiili durumları kavrayabilme özelliklerine sahip olmasını gerektirmektedir. Basiretli iş adamı kavramı iyi niyeti de içine almakla birlikte, iyi niyetten de öte tedbirli bir hareketi, vasat bir şahıstan daha fazla özen gösterme gereğini, ticari hayatın gereklerini ve teamüllerini iyi bilmeyi ve gelecekteki şartları tahmini de ifade etmektedir.

Yine 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre; anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar.

Sonuç olarak, sermayesinin %50'sinden fazlası İstanbul Büyükşehir Belediyesine ve bağlı genel müdürlüklerine ait bir kamu şirketi durumunda olan Enerji AŞ'de çalışan genel müdür ile yönetim kurulu başkan ve üyeleri için sağlık sigortası yaptırılması mümkün bulunmakla birlikte, bunların dışında kalan diğer personel ile yönetim kurulu üyeleri dahil tüm personelin aile fertleri için sağlık sigortası yaptırılmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

Yapılacak bu işlemin profesyonel yönetim anlayışı ile Kanunun basiretli bir tüccar gibi hareket edilmesi hükmüne daha uygun olacağı ve şirket menfaatlerinin korunmasına da hizmet edeceği değerlendirilmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “Çalışma hayatı içerisinde yoğun iş temposu ile birlikte personellerinin yönetim ve denetim sorumluluğunu da üstlenmiş bulunan genel müdürümüzden şeflerimize kadar olan yönetici grubumuz ve aile üyeleri için, aşağıda açıklanan yasa değişikliğine uygun olarak, yoğun çaba ve emekleri karşılığında bir teşvik unsuru olarak sağlık sigortası yapılmaktadır.

Özel sağlık sigortası yaptırılmasını teşvik amacıyla 13.06.2012 tarihli ve 6327 sayılı Kanunun 28'inci maddesi ile değiştirilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının birinci bendinde yer alan düzenleme aşağıdaki şekildedir.

Gelir Vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

(Değişik: 13.06.2012-6327/8 md.) Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63'üncü maddenin birinci fıkrasının 3 numaralı

bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safı tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.)

Yukarıda bahsedilen nedenlerle, söz konusu yasal değişikliğe ve devletin özel sağlık sigortası yaptırılmasını teşvik amacıyla mevzuatta yapmış olduğu düzenlemelere uygun olarak, Enerji AŞ. yönetim kurulu üyeleri ile Toplu İş Sözleşmesi kapsamı dışında kalan yönetici personelin motivasyonlarını arttırarak çalışmalarında şirketin menfaatine olacak şekilde daha etkin ve verimli olmalarını, zaman yönetimini hızlı ve şirketimiz faaliyetleri lehine ayarlayabilmelerine imkan sağlamak amacıyla, Yönetim Kurulu'nun 23.01.2018 tarih ve 2018/12 sayılı kararı gereğince 01.02.2018 tarihinde yürürlüğe giren İnsan Kaynakları Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesine (Özel Sağlık Sigortası) istinaden ve değişen sağlık ihtiyaçları da dikkate alınarak özel sağlık sigortası hizmeti satın alınmasına karar vermiştir." denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi cevabında özetle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenleme ile çalışanlara ödedikleri sigorta bedellerinin belli oran ve sınırlar dâhilinde gelir vergisi matrahından indirilmesi suretiyle devletin özel sağlık sigortası yaptırılmasını teşvik ettiği ve ayrıca Toplu İş Sözleşmesi kapsamı dışında kalan yönetici personelin, motivasyonlarının arttırılarak çalışmalarında şirketin menfaatine olacak şekilde daha etkin ve verimli olmalarının sağlanması gerekçeleri ile özel sağlık sigortası hizmeti satın alınmasına karar verildiği ifade edilmiştir.

Bilindiği üzere, profesyonel anonim şirketlerde üst düzey yöneticiler için özel sağlık sigortası ya da tamamlayıcı sağlık sigortası yapılabilen ve bu durum ilgililer için özel sektör mantığı gereği bir teşvik unsuru olabilmektedir. Bu durumda dahi, kapsam üst düzey yönetici vasfını haiz personel ile sınırlandırılmakta ve genel olarak aile fertleri de dikkate alınmamaktadır. Aile fertleri konusunda sadece indirimli şekilde ücreti kendileri tarafından ödenmek suretiyle sigorta yapılabilmektedir.

Belediye şirketlerinde bu durumun ortaya çıkmasına, sermayenin asıl sahibi olan

belediye tarafından şirketlere yönetim kurulu üyesi olarak atanan personelin büyük kısmının daire başkanı, müdür ya da müdür yardımcısı düzeyinde olmasının neden olduğu görülmekte ve bu durumun özel sağlık sigortası yapılırken şef ve üstü çalışan personelin dikkate alınmasını zorunlu kıldığı değerlendirilmektedir.

Kaldı ki, ihale kapsamında sağlık sigortası yaptırılan tüm personel ile bunların aile efradının tamamı 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 60'ıncı maddesi kapsamında genel sağlık sigortalısıdır ve kendileri için Sosyal Güvenlik Kurumuna genel sağlık sigorta primi ödemesinde bulunmaktadır. Dolayısıyla bu kişiler ve aileleri için tamamlayıcı sağlık sigortası yaptırılması, ilgililer için mükerrer sağlık sigortası uygulaması anlamına geldiğinden, durumun şirket kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımı açısından da yersiz olduğu değerlendirilmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 18'inci maddesinin ikinci fıkrasında; "*Her tacirin, ticaretine ait bütün işlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.*" hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm, tacirin öngörülü, konusunu bilen, hukuki ve fiili durumları kavrayabilme özelliklerine sahip olmasını gerektirmektedir. Basiretli iş adamı kavramı iyi niyeti de içine almakla birlikte, iyi niyetten de öte tedbirli bir hareketi, vasat bir şahıstan daha fazla özen gösterme gereğini, ticari hayatın gereklerini ve teamüllerini iyi bilmeyi ve gelecekteki şartları tahmini de ifade etmektedir.

Yine 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre; anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar.

Tüm bu nedenlerle, sermayesinin yarısından fazlası İstanbul Büyükşehir Belediyesine ait bir kamu şirketi durumunda olan Enerji A.Ş.'de çalışan genel müdür yardımcısı, genel müdür ve yönetim kurulu başkan ve üyeleri için sağlık sigortası yaptırılması, bunların dışında kalan hukuk müşaviri, müdür, özel kalem müdürü, iç kontrol sorumlusu, basın danışmanı, şef gibi unvanlar ile hiçbir şekilde tüm personelin aile efradı için sağlık sigortası yaptırılmamasının profesyonel yönetim anlayışı ile Türk Ticaret Kanunu'nun basiretli bir tüccar gibi hareket edilmesi hükmüne ve şirket menfaatlerinin korunmasına uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

### **BULGU 3: Cari Hesapların Bir Sözleşme Olmaksızın Yürütülmesi**

Şirketin alacaklıları veya borçluları açısından mevcut cari hesaplarının hukuki açıdan geçerli olmadığı tespit edilmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 89'uncu maddesi cari hesabı ve geçerlilik şartını şu şekilde açıklamıştır:

*“(1) İki kişinin herhangi bir hukuki sebep veya ilişkiden doğan alacaklarını teker teker ve ayrı ayrı istemekten karşılıklı olarak vazgeçip bunları kalem kalem alacak ve borç şekline çevirerek hesabın kesilmesinden sonra çıkacak artan tutarı isteyebileceklerine ilişkin sözleşme cari hesap sözleşmesidir.*

*(2) Bu sözleşme yazılı yapılmadıkça geçerli olmaz.”*

Kanun, cari hesabı; iki kişinin birbirlerinden alacaklarını her defasında tek tek istemek yerine hesabın kesilmesinden ve mahsuplaşma işleminden sonra ortaya çıkan net tutarın istenmesine ilişkin işlem olarak tanımlamıştır. Cari hesabın ancak yazılı bir sözleşme ile geçerli olacağı hüküm altına alınmış ve bu şekil, bir sıhhat şartı olarak öngörülmüştür. Bir başka deyişle, cari hesap sözleşmesi yazılı yapılmadıkça hüküm ifade etmeyecektir.

Yine Kanun'un 90'ıncı ve müteakip maddeleri ile 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 134 ve 143'üncü maddelerinde cari hesap sözleşmesinin sonuç doğurduğu hükümlere yer verilmiştir.

Bu bağlamda; 6102 sayılı Kanunu'nun 90'ıncı maddesine göre; aksi kararlaştırılmadıkça, cari hesaba alacak veya borç kaydedilmesi, tarafların, alacağı veya borcu doğuran sözleşme veya işleme ilişkin dava ve savunma haklarını düşürmemekte; sözleşmenin yapılmasından önce doğmuş bulunan bir alacak, tarafların onayıyla cari hesaba kaydedilirse ve aksi kararlaştırılmamışsa bu alacak yenilenmiş olmamakta; bir ticari senedin cari hesaba kaydı, ancak bedelinin alınmış olması hâlinde geçerli sayılmakta; cari hesabın alacak sütununa yazılan tutarlar için kayıtlara alındığı andan itibaren faiz işlemektedir.

Cari hesap sözleşmesinin yukarıda sayılan genel hükümlerinin yanı sıra 6102 sayılı Kanunu'nun 91, 92 ve 93'üncü maddelerinde sayılan bazı özel hükümleri de mevcuttur;

Buna göre; cari hesaba yazılan ancak bedeli alınamayan ticari senet sahibine geri verilerek, cari hesaptan kaydı silinir. Taraflar arasında cari hesap sözleşmesinin bulunması,

komisyon sözleşmesinden kaynaklanan ücretin ve her türlü giderin istenmesine engel oluşturmaz. Ayrıca, takas edilemeyen alacaklarla, belirli bir amaca harcanmak veya ayrıca emre hazır tutulmak üzere teslim olunan para ve mallardan doğan alacaklar cari hesaba geçirilemez.

Bu düzenlemelerin dışında belirli hesap devrelerinin sonunda hesabın kapatılıp bakiyenin belirlenmesi, cari hesaptaki mahsup sonrasında kalan tutara bileşik faiz işletilememesi, bunun için sözleşmede ayrıca bir hükme yer verilmesi ve cari hesabın sona erme halleri ve tasfiyesine ilişkin hükümler de yazılı olarak yapılmış bir cari hesap sözleşmesinin varlığına bağlanan ve Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü hallerdir.

Diğer taraftan 6098 sayılı Kanun'un borcu sona erdiren sebeplerini düzenleyen maddelerinde "yenileme" ve "takas" sayılmış olup, cari hesaba ilişkin özel düzenlemeler getirilmiştir.

Kanun'un 134'üncü maddesine göre; çeşitli kalemlerin bir cari hesaba sadece kaydedilmiş olması, borcun yenilenmiş olduğu anlamına gelmemekte, ancak, hesabın kesilmiş ve hesap sonucunun diğer tarafça kabul edilmiş olması durumunda, borcun yenilenmiş sayılacağı ifade edilmiştir. Böylece yeni bir borç ile önceki borç ortadan kalkmış olmaktadır.

143'üncü maddesine göre ise takasın, ancak borçlunun takas iradesini alacaklıya bildirmesiyle gerçekleşeceği, bu durumda her iki borcun, takas edilebilecekleri anda daha az olan borç tutarınca sona ereceği hüküm altına alınmış; ancak cari hesapla ilgili ticarete ilişkin özel teamüllerin saklı olduğu belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere hem 6102 sayılı Kanun hem de 6098 sayılı Kanun yazılı şekilde yapılmış bulunan cari hesap sözleşmesine birden fazla sonuç bağlamıştır. Bu hükümlerin uygulanabilmesi yazılı şekilde yapılmış, geçerli bir cari hesap sözleşmesinin varlığına bağlıdır.

Yapılan incelemede, Şirketin aynı anda hem borçlu hem de alacaklısı olan bazı kişi ve kurumlarla cari hesap niteliğinde işlemleri olduğu anlaşılmakla birlikte, tüm bu işlemlere dayanak teşkil eden cari hesaplarla ilgili taraflar arasında yazılı bir sözleşmenin olmadığı anlaşılmıştır. Bir başka deyişle, şirketin aynı anda hem alacaklı hem de borçlu sıfatına haiz olarak cari hesap niteliğinde yürüttüğü işlemlere dayanak teşkil eden herhangi bir cari hesap sözleşmesi bulunmamaktadır. Bu durum yapılan işlemleri hukuki açıdan "yok" hükmünde göstermekte ve yukarıda sayılan ve cari hesap sözleşmesinin varlığına dayanan hükümlerin uygulanmasını imkânsız kılmaktadır.



Açıklanan nedenlerle şirketin aynı anda hem alacak hem de borçlu bulunduğu kişi ve/veya kuruluşlarla cari hesap niteliğinde yürütmeyi öngördüğü işlemleri için cari hesap sözleşmesi yapmasının mevzuat hükümleri gereğince zorunlu olduğu kanaatine varılmıştır.

**Kamu idaresi cevabında;** “her ne kadar bazı kişi ya da kuruluşlarla cari hesap şeklinde çalışıldığı muhasebe kayıtlarında gözükmeyle birlikte bu kişi ve kurumlarla gelir getirici işlemlere ve gider oluşturan işlemlere yönelik iki ayrı sözleşme yapıldığından cari hesap sözleşmesi yapılmasına gerek olmadığı kanaatindeyiz.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** her ne kadar kamu idaresi cevabında; karşılıklı çalışılan kişi ve kurumlar ile gelir getirici işlemlere ve gider oluşturan işlemlere yönelik iki ayrı sözleşme yapıldığından cari hesap sözleşmesi yapılmasına gerek olmadığı ifade edilmekte ise de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 89’uncu maddesi cari hesabı; iki kişinin birbirlerinden alacaklarını her defasında tek tek istemek yerine hesabın kesilmesinden ve mahsuplaşma işleminden sonra ortaya çıkan net tutarın istenmesine ilişkin işlem olarak tanımlamış ve cari hesabın ancak yazılı bir sözleşme ile geçerli olacağını hüküm altına alarak, bunu sözleşmenin sıhhat şartı olarak öngörmüştür. Buna göre, kanunen cari hesap sözleşmesi yazılı yapılmadıkça hüküm ifade etmeyecektir.

Bilindiği üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 90 ve müteakip maddeleri ile 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 134 ve 143’üncü maddeleri cari hesap sözleşmesine bazı hükümler bağlamıştır.

Buna göre Türk Ticaret Kanunu’nun 90’uncu maddesine göre; aksi kararlaştırılmadıkça, cari hesaba alacak veya borç kaydedilmesi, tarafların, alacağı veya borcu doğuran sözleşme veya işleme ilişkin dava ve savunma haklarını düşürmemekte; sözleşmenin yapılmasından önce doğmuş bulunan bir alacak, tarafların onayıyla cari hesaba kaydedilirse, aksi kararlaştırılmamışsa bu alacak yenilenmiş olmamakta; bir ticari senedin cari hesaba kaydı, ancak bedelinin alınmış olması hâlinde geçerli sayılmakta; cari hesabın alacak sütununa yazılan tutarlar için kayıtlara alındığı andan itibaren faiz işlemektedir. Mezkur Kanun’un 91, 92 ve 93’üncü maddelerine göre ise cari hesaba yazılan ancak bedeli alınamayan ticari senet sahibine geri verilerek, cari hesaptan kaydı silinir. Taraflar arasında cari hesap sözleşmesinin bulunması, komisyon sözleşmesinden kaynaklanan ücretin ve her türlü giderin istenmesine engel oluşturmaz. Ayrıca, takas edilemeyen alacaklarla, belirli bir amaca harcanmak veya ayrıca emre hazır tutulmak üzere teslim olunan para ve mallardan doğan alacaklar cari hesaba geçirilemez.

Bu düzenlemelerin dışında belirli hesap devrelerinin sonunda hesabın kapatılıp bakiyenin belirlenmesi, cari hesaptaki mahsup sonrasında kalan tutara bileşik faiz işletilememesi, bunun için sözleşmede ayrıca bir hükme yer verilmesi ve cari hesabın sona erme halleri ve tasfiyesine ilişkin hükümler de yazılı olarak yapılmış bir cari hesap sözleşmesinin varlığına bağlanan Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü hallerdir.

Diğer taraftan 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun borcu sona erdiren sebeplerini düzenleyen maddelerinde “yenileme” ve “takas” sayılmış olup, cari hesaba ilişkin özel düzenlemeler getirilmiştir.

Kanun'un 134'üncü maddesine göre; çeşitli kalemlerin bir cari hesaba sadece kaydedilmiş olması, borcun yenilenmiş olduğu anlamına gelmemekte, ancak, hesabın kesilmiş ve hesap sonucunun diğer tarafça kabul edilmiş olması durumunda, borcun yenilenmiş sayılacağı ifade edilmiştir. Böylece yeni bir borç ile önceki borç ortadan kalkmış olmaktadır. 143'üncü maddesine göre ise takasın, ancak borçlunun takas iradesini alacaklıya bildirmesiyle gerçekleşeceği, bu durumda her iki borcun, takas edilebilecekleri anda daha az olan borç tutarınca sona ereceği hüküm altına alınmış; ancak cari hesapla ilgili ticarete ilişkin özel teamüllerin saklı olduğu belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere hem 6102 sayılı Kanun hem de 6098 sayılı Kanun yazılı şekilde yapılmış bulunan cari hesap sözleşmesine birden fazla sonuç bağlamıştır. Bu hükümlerin uygulanabilmesi yazılı şekilde yapılmış, geçerli bir cari hesap sözleşmesinin varlığına bağlıdır.

Yapılan incelemede şirketin aynı anda hem borçlu hem de alacaklısı olan bazı kişi ve kurumlarla cari hesap niteliğinde işlemleri olduğu anlaşılmakla birlikte, tüm bu işlemlere dayanak teşkil eden cari hesaplarla ilgili taraflar arasında yazılı bir sözleşmenin olmadığı anlaşılmıştır. Bir başka deyişle, şirketin aynı anda hem alacaklı hem de borçlu sıfatına haiz olarak cari hesap niteliğinde yürüttüğü işlemlere dayanak teşkil eden herhangi bir cari hesap sözleşmesi bulunmamaktadır. Bu durum yapılan işlemleri hukuki açıdan “yok” hükmünde göstermekte ve yukarıda sayılan ve cari hesap sözleşmesinin varlığına dayanan hükümlerin uygulanmasını imkânsız kılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle şirketin aynı anda hem alacak hem de borçlu bulunduğu kişi ve/veya kuruluşlarla cari hesap niteliğinde yürütmeyi öngördüğü işlemleri için cari hesap sözleşmesi yapmasının mevzuat hükümleri gereğince zorunlu olduğu değerlendirilmektedir.

Bulgu konusu tespitinin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

---

---

**BULGU 4: İş Sözleşmesi Devir Protokolleri ile Devredilen Personele İlişkin Kıdem Tazminatı ve Yıllık İzin Ücretlerinin Devreden Şirkete Peşinen Ödenmesi**

Enerji AŞ ile İstanbul Büyükşehir Belediyesinin sermayesinin yarısından fazlasına sahip olduğu diğer şirketleri arasında Enerji AŞ’de çalışan personelin devrine yönelik olarak yapılan iş sözleşmesi devir protokolünde, devreden işveren olarak Enerji AŞ’nin devir konusu işçinin kıdem tazminatını ve birikmiş yıllık izin ücretlerini devir tarihi itibariyle hesaplayarak, devir tarihini izleyen 30 gün içinde devralan şirkete ödeyeceğine ilişkin düzenlemenin bulunduğu ve bu kapsamda ilgili şirketlere toplam 111.260,14 TL ödemede bulunduğu tespit edilmiştir.

İş sözleşmesinin devri hususu hali hazırda yürürlükte olan 4857 sayılı İş Kanunu’nda düzenlenmemiştir. Bu konudaki tek düzenleme 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 429’uncu maddesinde yer almaktadır.

6098 sayılı Borçlar Kanunu’nun “Sözleşmenin devri” başlıklı 429’uncu maddesinde;

*“Hizmet sözleşmesi, ancak işçinin yazılı rızası alınmak suretiyle, sürekli olarak başka bir işverene devredilebilir. Devir işlemiyle, devralan, bütün hak ve borçları ile birlikte, hizmet sözleşmesinin işveren tarafı olur. Bu durumda, işçinin, hizmet süresine bağlı hakları bakımından, devreden işveren yanında işe başladığı tarih esas alınır.”* hükmü bulunmakta olup, buna göre işçinin hizmet süresine ilişkin önceki işveren döneminde elde ettiği haklar (kıdem tazminatı ve/veya yıllık izin ücreti gibi) bakımından yeni işverenin sorumlu olmadığı anlaşılmaktadır.

4857 sayılı İş Kanunu’nda işyeri devrine ilişkin düzenleme bulunuyor iken iş sözleşmesinin devrine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Kıdem tazminatına ilişkin olarak da 1475 sayılı İş Kanunu’nun 14’üncü maddesinde sadece işyerinin devri düzenlenmiş ve işyerinin devri veya herhangi bir suretle el değiştirmesi halinde işlemiş kıdem tazminatlarından her iki işverenin sorumlu olduğu hükme bağlanmıştır.

Enerji AŞ ile İstanbul Büyükşehir Belediyesinin sermayesinin yarısından fazlasına sahip olduğu diğer şirketleri arasında imzalanan protokolün 3’üncü maddesinin c, d ve e fıkraları kıdem tazminatı ve yıllık izin ücretlerine ilişkin olup, bahsi geçen hükümlerde;

- Devreden işverenin (Enerji AŞ) devir konusu işçinin kıdem tazminatını ve birikmiş yıllık izin ücretlerini devir tarihi itibariyle hesaplayarak, devir tarihini izleyen 30 gün içinde devralan işverene ödeyeceği,

- İşçinin iş sözleşmesinin kıdem tazminatına hak kazandıracak şekilde sona ermesi durumunda devralan işverenin işçinin kıdem tazminatını son ücreti üzerinden ve işçinin devreden işveren nezdinde çalıştığı süreyi de dikkate alarak tüm hizmet süresi üzerinden hesaplayarak işçiye ödeyeceği, kıdem tazminatına hak kazanmayacak şekilde sona ermesi durumunda ise devreden işveren tarafından devralan işverene o işçi için ödenmiş olan kıdem tazminatını iade edeceği düzenlenmiştir.

Bilindiği üzere kıdem tazminatı işçinin iş akdinin bu tazminata hak kazanmasını gerektirecek şekilde sona ermesi halinde işveren tarafından işçiye çalıştığı süre dikkate alınarak ödenmesi gereken bir yükümlülüktür. Ancak 4857 sayılı İş Kanunu'nda bu tazminatın ödenmemesini gerektiren durumlar da söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarla ilgili olarak da mülga 1475 sayılı İş Kanunu'nun yürürlükte bulunan 14'üncü maddesinde işçinin hizmet akdinin kıdem tazminatı ödenmesini gerektirmeyecek şekilde sona ermesi suretiyle geçen hizmet sürelerinin kıdem tazminatı hesabında dikkate alınmayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla işçinin kıdem tazminatına hak kazanması kesin bir hak olmayıp, bunun aksi durumlar da söz konusu olabilmektedir.

Ancak yapılan incelemede Enerji AŞ ile diğer şirket/şirketler arasında personelin kıdem tazminatı sorumluluğuna ilişkin bir taahhütte bulunulması yeterli iken personelin kıdem tazminatının da devralan işverene peşinen ödendiği görülmüştür. Bu itibarla, Enerji AŞ ile diğer iştirak şirketleri arasında yapılan "Devir Protokolü"nde yer alan devir konusu işçinin kıdem tazminatının devralan işverene peşinen ödenmesine ilişkin konulan hükmün Enerji AŞ açısından şirketi yükümlülük altına sokan bir hüküm olduğu değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 53'üncü ve müteakip maddelerinde yıllık izin ücretine ilişkin düzenlemeler yapılmış olup 54'üncü maddesinde işçinin her hizmet yılına karşılık yıllık iznini gelecek hizmet yılı içinde kullanacağı ve 59'uncu maddede ise iş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücretinin sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Kanunun ilgili maddelerine göre iş akdinin devamı süresince işverenin yıllık izni kurallara uygun şekilde bilfiil işçiye kullandırması icap eder. Eğer işçinin iş akdinin sona erdiği gün itibari ile kullanmadığı yıllık izin hakları varsa, o zaman kendisine ilgili günlere tekabül eden ücreti "en son ücreti" baz alınarak hesaplanır ve ödenir. İş akdinin sona erdiği tarihe kadar yıllık izne ilişkin herhangi bir ödeme borcu söz konusu değildir. İşçinin yıllık izin ücreti alacağı

ancak iş akdi sona erdiğinde doğacaktır. Dolayısıyla yıllık izin ücreti ödemesi devreden işveren açısından sorumluluk gerektirmemektedir.

Konuya ilişkin yapılan incelemede, Enerji AŞ'den diğer şirketlere yapılan personel devrinde, devredilen personel açısından iş akdi sona ermediği halde, iş akdi sona erdiğinde doğacak olan yıllık izin ücreti alacağı için peşinen bir ödemede bulunulduğu anlaşılmaktadır.

İş akdinin devamı süresince işverenin çalışanın yıllık iznini kurallara uygun şekilde bilfiil kullandırması gerekirken, akdin sona erdiği tarihe kadar yıllık izne ilişkin borç doğmadığından buna ilişkin bir ödemenin peşinen yapılması mümkün değildir.

Sonuç olarak, belediye şirketlerinin kendi arasında veya diğer şirketler ile yaptıkları iş sözleşmesi devir protokollerinde sadece sorumlulukların belirlenmesinin yeterli olduğu; personeli devreden şirketten devralan şirkete kıdem tazminatı ve/veya yıllık izin ücretine ilişkin peşinen ödemede bulunulmasının İş Kanunu'nun ilgili maddeleri karşısında yersiz ve devreden şirketi önceden yükümlülük altına sokan bir durum olduğu ve devir protokollerine bu konuda hüküm konulmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "Kadrolu çalışanlar için uygulanmakta olan İş Sözleşmesi Devir Protokolü ile şirket değiştiren personelden son şirketi tarafından Kıdem Tazminatı ödenmeden çıkışı yapılanlar için devralan şirkete ödenmiş olan Kıdem Tazminatı tutarlarının devreden şirketlere iade edilmesi yönündeki durum titizlikle takip edilmektedir. Ancak bulguda belirtilen yıllık izin ücretleri konusuna gelince, ilk çalışılan şirkette hak edilen yıllık izinlerin kullandırılmaması nedeniyle oluşacak yüke devralan şirketin katlanmasının doğru olmadığı kanaatindeyiz." denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresince kıdem tazminatlarının devreden şirketlere iade edilmesi için gerekli işlemlerin yapılacağı ifade edilmiş olup bulgu konusu tespitinin gereğinin yapıp yapılmadığı izleyen denetimlerde takip edilecektir. Buna karşın, yıllık izin ücreti ile ilgili olarak devreden şirkette hak edilen yıllık izinlerin kullandırılmaması nedeniyle oluşacak yüke devralan şirketin katlanmasının doğru olmadığı belirtilmiş ise de 4857 sayılı İş Kanunu'nun 59'uncu maddesine göre iş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücretinin sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödeneceği hüküm altına alındığından iş akdi sona erdiğinde doğabilecek olan yıllık izin ücreti için buna ilişkin bir ödemenin peşinen yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

**BULGU 5: Şirketin Kamulaştırılan Taşınmazının Kamulaştırma Bedelinin Tahsil Edilmemesi**

Şirket mülkiyetinde bulunan taşınmazın Büyükşehir Belediyesince kamulaştırılmasına karşın şirketin bedeli halen tahsil etmediği tespit edilmiştir.

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun "Satın alma usulü" başlıklı 8'inci maddesinde aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir:

*"İdarelerin, bu Kanuna göre, tapuda kayıtlı olan taşınmaz mallar hakkında yapacağı kamulaştırmalarda satın alma usulünü öncelikle uygulamaları esastır.*

*....bedelde veya trampada anlaşmaya varılması hâlinde, yapılan bu anlaşmaya ilişkin bir tutanak düzenlenir.... Bu tutanak malikin ferağ beyanı ve tapuda idare adına yapılacak tescilin hukuki sebebi sayılır.*

....

*İdarece, anlaşma tutanağının tanzim tarihinden itibaren en geç kırk beş gün içinde, tutanakta belirtilen bedel hazır edilerek, idarenin anlaşma tutanağı ve kamulaştırma öncesi taşınmaz üzerindeki tüm takyidat ve haklardan arındırıldığını bildiren yazıya istinaden idare adına tapuya resen tescil veya terkin edilir. Tapuya resen tescil veya terkenden sonra kamulaştırma bedeli kendilerine ödenir."*

Yukarıda yer alan madde hükümlerine göre kamulaştırma işlemlerinde idareler kamulaştırılması planlanan taşınmaza ilişkin olarak, öncelikle maliki ile anlaşma yoluna gitmelidirler. Satın alma usulü denen bu durumda anlaşmaya varılması halinde taraflarca bir tutanak tutulmakta ve tutanağın tanzim tarihinden itibaren en geç 45 gün içerisinde bedel hazır edilmeli, tapuya tescil/terkin işlemi sonrasında da kamulaştırma bedeli eski malikine ödenmelidir.

Konuya ilişkin yapılan incelemede Kadıköy Caferağa Mahallesi 167 Ada 20 parselde şirketin mülkiyetinde bulunan 1.830 m<sup>2</sup> alanlı taşınmazın tarafların anlaşması üzerine Büyükşehir Belediyesince kamulaştırıldığı ve 22.12.2017 tarih ve 40383 yevmiye no.lu kayıt ile tapuda Büyükşehir Belediyesi adına tescil edildiği halde, bedelin süresi içinde şirkete ödenmediği ve şirketin de bedelin tahsili ve takibine yönelik herhangi bir hukuki girişimde

bulunmadığı anlaşılmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 18'inci maddesinin ikinci fıkrasında; "*Her tacirin, ticaretine ait bütün işlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.*" hükmü bulunmaktadır.

Bu hüküm, tacirin öngörülü, konusunu bilen, hukuki ve fiili durumları kavrayabilme özelliklerine sahip olmasını gerektirmektedir. Basiretli iş adamı kavramı iyi niyeti de içine almakla birlikte, iyi niyetten de öte tedbirli bir hareketi, vasat bir şahıstan daha fazla özen gösterme gereğini, ticari hayatın gereklerini ve teamüllerini iyi bilmeyi ve gelecekteki şartları tahmini de ifade etmektedir.

Şirketin kamulaştırma işleminin yapıldığı tarihten sonraki 45 gün içerisinde alacağını tahsil edemediği anlaşılmakla birlikte, alacağın takibi açısından da herhangi bir hukuki girişimde bulunmamasının gerek profesyonel yönetim anlayışı ile gerekse 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun basiretli bir tüccar gibi hareket edilmesi hükmüne uygun olmadığı düşünülmektedir.

Diğer taraftan, bahsi geçen alacağın şirket muhasebe kayıtlarında 120-Alıcılar Hesabında izlendiği görülmüştür.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257'nci maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden işletmelerin muhasebe sistemi ve hesap planlarına ilişkin 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yürürlüğe girmiştir. Bahsi geçen Tebliğde 120-Alıcılar Hesabının işleyişine ilişkin olarak şu açıklamalara yer verilmiştir:

*"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."*

Söz konusu Tebliğ'de 136-Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabının işleyişine ilişkin ise şu açıklamalara yer verilmiştir:

*“136. Diğer Çeşitli Alacaklar*

*Ticari olmayıp yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dahil edilemeyen alacakların izlendiği hesaptır.*

*İşleyişi :*

*İşletme lehine doğan alacaklar bu hesaba borç; tahsilatlar alacak kaydedilir.”*

Yukarıda yapılan açıklamalara göre 120-Alıcılar Hesabında işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarına ilişkin alacakları izlenirken, 136-Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabında ise işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili olmayan alacakları izlenmektedir.

Şirketin, kamulaştırma işlemleri neticesinde olan alacağı ticari mahiyette olmadığından kamulaştırma işlemine ilişkin olarak yapılan kaydın yanlış olduğu anlaşılmaktadır. Bahsi geçen alacak 120-Alıcılar Hesabında değil 136-Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabında izlenmelidir.

Sonuç olarak şirketin bir taraftan muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği, Tekdüzen Hesap Planı ve diğer mevzuatta yer alan hükümlere riayet edilmek suretiyle yapılması ve böylece kayıtların şirketin fiili durumunu doğru, tam ve anlaşılabilir yansıtmasının sağlanması gerekmekte; diğer taraftan kayıtlara giren bu alacakların tahsili açısından mevzuatın öngördüğü ve sağladığı haklar ne ise bu yollara başvurulması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** “27.12.2017 tarihinde İstanbul Büyükşehir Belediyesi tarafından kamulaştırılan taşınmazla ilgili fatura düzenlenmiştir. Söz konusu işlem KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesine göre Katma Değer Vergisinden ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesine göre de kazancın % 50'si Kurumlar Vergisinden istisnadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde; kurumların en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreye sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının %50'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu, bu istisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satış yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen 2 takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu ifade edilmiştir.



Bahsi geçen kamulaştırmanın tahsili hemen gerçekleştirilememiş olup 2019 yılı sonuna kadar tahsilatın yapılması için gerekli girişimler yapılmış bu çalışmalar neticesinde;

01.02.2019 tarihinde 15.071.036,18 TL

11.04.2019 tarihinde 5.000.000,00 TL

12.04.2019 tarihinde 4.500.000,00 TL

14.05.2019 tarihinde 2.000.000,00 TL

olmak üzere toplamda 26.571.036,18 TL'lik kısmı tahsil edilmiştir. Kalan 11.648.963,82 TL'lik bakiyenin en kısa sürede tahsili için gereken yapılacaktır. Bu işlemle ilgili olarak muhasebe kaydında 136-Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı kullanılmıştır.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi cevabında özetle bahsi geçen kamulaştırmaya ilişkin bedelin tahsilinin hemen gerçekleştirilememekle birlikte, 2019 yılı sonuna kadar tahsilatın yapılması için gerekli girişimlere başlanıldığı, dört ayrı işlemle toplam 26.571.036,18 TL tutarında tahsilat yapıldığı, kalan 11.648.963,82 TL'lik bakiyenin en kısa sürede tahsili için gerekenin yapılacağı ve kamulaştırma işlemine ilişkin alacağın bulguda belirtildiği üzere 120. Alıcılar Hesabında değil, 136. Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabında izlenmeye başlandığı ifade edilmiştir.

Bu aşamada önerilecek bir husus bulunmamakla bulgu konusu hususun gereğinin yapılıp yapılmadığı izleyen denetim döneminde takip edilecektir.

#### **BULGU 6: Kredi Kartları ile Yapılan Tahsilatların İlgili Bankalarca Şirketin Kamu Sermayeli Bankadaki Hesabına Mevzuatın Öngördüğü Sürede Aktarılmaması**

Şirketin yurt içinde yerleşik üç banka aracılığıyla yaptığı kredi kartları ile yapılan tahsilatların azami 20 gün içinde kamu sermayeli bankadaki hesabına aktarılması gerekirken kart türlerine göre 25, 36, 38, 52 ve 55 gün sürelerin belirlendiği ve bu sürelerin sonunda aktarıldığı görülmüştür.

08.12.2016 tarih ve 29912 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği’nin amacı; kapsamda yer alan kurumların mali kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ve izlenebilmesini teminen Kamu Haznedarlığı uygulamasına ilişkin esas ve usulleri belirlemektir.

Tebliğ'in "Kapsam" başlıklı 2'inci maddesine göre, belediyeler ile bunların sermayesinin yarısından fazlasına doğrudan ve/veya dolaylı olarak sahip olduğu şirketleri bu Tebliğ hükümlerine tabidir. Şirketin sermayesinin yarısından fazlasına doğrudan ve/veya dolaylı olarak İstanbul Büyükşehir Belediyesi sahiptir.

Tebliğ'in "Uygulama ve kullanılacak araçlar" başlıklı 5'inci maddesinin üçüncü 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 kaydı ile kurumlar; faaliyetleri kapsamında yaptıracakları tahsilat ve ödeme işlemleri için yurt içinde yerleşik diğer bankaları, Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş.'yi ve yurtdışında 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 kaydı ile takip eden işgünü 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." düzenlemesi mevcuttur.*

Buna göre, Tebliğ kapsamındaki kurumların kredi kartları ile yurt içinde yerleşik tüm bankalar aracılığıyla yapılan tahsilatların azami 20 gün içerisinde ilgili kurumun kamu sermayeli bankadaki hesabına aktarılması zorunludur.

Yapılan incelemede, Şirketin yurt içinde yerleşik üç banka aracılığıyla yaptığı kredi kartları ile yapılan tahsilatların azami 20 gün içinde Şirketin kamu sermayeli bankadaki hesabına aktarılması gerekirken kart türlerine göre 25, 36, 38, 52 ve 55 gün sürelerin belirlendiği ve bu sürelerin sonunda aktarıldığı görülmüştür.

Kredi kartları ile yapılan tahsilatların kamu sermayeli bankadaki hesaba aktarılmasında ilgili Tebliğ hükmüne uyulması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "Şirketimizin Opet A.Ş. ve Aygaz A.Ş bayi olması sebebi ile söz konusu firmaların bankalar ile yapmış olduğu ödeme araçlarını kullanmak ve 25,36,38,52,55 olan Pos bloke gün sayılarına tabi olmak zorundadırlar.

Bu bloke gün sayılarının 20 Gün içerisinde çözülmesi halinde ise Opet A.Ş. ve Aygaz A.Ş. Çalışma koşullarının dışına çıkılacağından komisyon tahsil edeceklerini belirtmişlerdir.

Komisyon tutarlarının oranı ise bankalar arasında değişkenlik göstermektedir.

Yıllık Kredi kartlarından yapılan tutarların yalnızca 2018 yılı için 27.587.612,55 TL olarak düşünüldüğünde söz konusu komisyon rakamlarının çok yüksek meblağlara ulaşacağı aşikârdır.

Hal bu iken ticari hayatın devamı ve söz konusu firmaların ödeme araçları da bu bankalardan olduğundan Opet A.Ş. ve Aygaz A.Ş. çalışma koşullarını kabul etmek basiretli bir tacir ilkesine uygun olduğu değerlendirilmektedir." denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi cevabında Şirketlerinin akaryakıt bayisi olması sebebi ile söz konusu firmaların bankalar ile yapmış olduğu ödeme araçlarını kullanmak ve 25,36,38,52,55 olan Pos bloke gün sayılarına tabi olmak zorunda olduğu, bloke gün sayılarının 20 gün içerisinde çözülmesi halinde ise ilgili firmaların çalışma koşullarının dışına çıkılacağından komisyon tahsil edeceklerini belirtmişler ise de Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'nin "Kapsam" başlıklı 2'inci maddesinde belediyeler ile bunların sermayesinin yarısından fazlasına doğrudan ve/veya dolaylı olarak sahip olduğu şirketler Tebliğ kapsamına alındığından Tebliğ hükümlerine uyulması gerekmektedir. Kamu idaresi cavabında, ayrıca, söz konusu uygulamanın ticari hayatın devamı ve basiretli bir tacir ilkesine uygun olduğu ifade edilmiş ise de yasal düzenlemelere uyulmadan basiretli bir tacir olmanın gereklerinin yerine getirilemeyeceği düşünülmektedir. Bu itibarla kurumların mali kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ve izlenebilmesini teminen kredi kartları ile yapılan tahsilatların kamu sermayeli bankadaki hesaba aktarılmasında ilgili Tebliğ hükmüne uyulması gerekmektedir.

Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

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>

## 9. EKLER

## EK 1: KAMU İDARESİ TARAFINDAN SUNULAN MALİ TABLOLAR

## İstanbul Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin 31.12.2018 Tarihli Bilançosu

AKTİF	CARİ DÖNEM	
I.DÖNEN VARLIKLAR		204.960.869,09
A.HAZIR DEĞERLER		10.135.480,40
1- Kasa	78.734,68	
2- Alınan Çekler		
3- Bankalar	7.672.287,25	
4-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)		
5- Diğer Hazır Değerler	2.384.458,47	
B.MENKUL KIYMETLER		0,00
1- Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları		
C.KISA VADELİ TİCARİ ALACAKLAR		118.277.497,50
1- Alıcılar	115.767.162,18	
2-Alacak Senetleri	115.605,00	
3- Verilen Depozito ve Teminatlar	1.937.584,49	
4- Diğer Ticari Alacaklar		
5- Şüpheli Ticari Alacaklar	457.145,83	
6- Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)		
D.DİĞER ALACAKLAR		38.227.053,91
1- İştiraklerden Alacaklar	7.053,91	
2- Personelden Alacaklar		
3- Diğer Çeşitli Alacaklar	38.220.000,00	
E.STOKLAR		18.172.551,46
1- İlk Madde ve Malzeme	2.165.072,18	
2- Yarı Mamuller	155.218,00	
3- Mamuller		
4-Ticari Mallar	7.842.746,66	
5- Diğer Stoklar		
6- Verilen Sipariş Avansları	8.009.514,62	
F.YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ		19.305.126,00
1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	19.305.126,00	
2- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hs.		
G.GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAH.		836.459,08
1-Gelecek Aylara Ait Giderler	833.904,75	
2-Gelir Tahakkukları	2.554,33	
H.DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		6.700,74
1- Devreden KDV		
2- P eşin Ödenen Vergiler ve Fonlar		
3- İş Avansları	6.700,74	
4- Personel Avansları		
5- Sayım ve Tesellüm Noksanları		

PASİF	CARİ DÖNEM	
I.KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		68.096.365,65
A.MALİ BORÇLAR		533.930,98
1- Banka Kredileri	533.930,98	
B.TİCARİ BORÇLAR		41.631.427,88
1- Satıcılar	41.214.289,24	
2-Borç Senetleri		
3-Alınan Depozito ve Teminatlar	417.138,64	
C.DİĞER BORÇLAR		963.633,36
1- Ortaklara Borçlar		
2- Personele Borçlar	952.151,85	
3- Diğer Çeşitli Borçlar	11.481,51	
D.ALINAN AVANSLAR		111.476,40
1- Alınan Sipariş Avansları	111.476,40	
E.YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ		14.076.421,62
1- Yıllara Yaygın İnş. ve Onarım Hakediş Bedelleri	14.076.421,62	
2- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hs.		
F.ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		5.211.410,58
1- Ödenecek Vergi ve Fonlar	4.356.685,22	
2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	854.725,36	
3- Vadesi Geç. Ertel. veya T aks. Vergi ve Diğer Yük.		
4- Diğer Yükümlülükler		
G.BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		0,00
1- Dönem Karı ve Diğer Yasal Yük. Karşılığı	6.749.839,92	
2- Dönem Karı Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük.(-)	6.749.839,92	
3- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
H.GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAH.		5.568.064,83
1- Gelecek Aylara Ait Gelirler	5.560.545,49	
2- Gider Tahakkukları	7.519,34	
I.DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		0,00
1- Hesaplanan KDV		
2- Sayım Ve Tesellüm Fazlaları		
3- Diğer Kısa Vadeli Yabancı kaynaklar		
II.UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		16.307.007,03
A.MALİ BORÇLAR		0,00
1- Banka kredileri		
B.TİCARİ BORÇLAR		3.800,00
1- Alınan Depozito ve Teminatlar	3.800,00	
C.DİĞER BORÇLAR		0,00
1- Kamuya Olan Ertelenen veya Taksitli Borçlar		

T.C. Sayıştay Başkanlığı

II.DURAN VARLIKLAR		40.020.504,82	D.ALINAN AVANSLAR		0,00
A.T İCARI ALACAKLAR		93.678,02	1- Alman Sipariş Avansları		
1- Alıcılar			E.BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		
2- Verilen Depozito ve Teminatlar	93.678,02		F.GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAH.		16.303.207,03
B.DİĞER ALACAKLAR		0,00	1- Gelecek Yıllara Ait Gelirler	16.303.207,03	
C.MALİ DURAN VARLIKLAR		23.073.833,86	2- Gider Tahakkukları		
1- Bağlı Menkul Kıymetler			G.DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		0,00
2- İştirakler	23.073.833,86		III.ÖZ KAYNAKLAR		160.578.001,23
3- İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)			A. ÖDENMİŞ SERMAYE		20.635.000,00
D.MADDİ DURAN VARLIKLAR		12.742.398,06	1- Sermaye	20.635.000,00	
1- Arazi ve Arsalar	2.693.975,30		2-Ödenmemiş Sermaye (-)		
2- Binalar	66.000,00		B.SERMAYE YEDEKLERİ	329.579,00	329.579,00
3- Tesis, Makine ve Cihazlar	1.313.323,46		C.KAR YEDEKLERİ		23.190.867,50
4- T aşıtlar	2.767.848,75		1- Yasal Yedekler	4.127.318,88	
5- Demirbaşlar	2.233.855,30		2- Olağanüstü Yedekler		
6- Diğer Maddi Duran Varlıklar			4-Diğer Kar Yedekleri	19.063.548,62	
7- Birikmiş Amortismanlar (-)	2.945.506,17		D.GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	92.502.443,04	92.502.443,04
8- Yapılmakta Olan Yatırımlar	6.612.901,42		E.GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)		0,00
E.MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		3.628.509,00	F. DÖNEM NET KARI (ZARARI (-))	23.920.111,69	23.920.111,69
1- Haklar	1.405.000,00		PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI :		244.981.373,91
2- Özel Maliyetler	3.121.602,70				
3- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	664.087,63				
4- Birikmiş Amortismanlar (-)	1.562.181,33				
F.ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR		0,00			
G.GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAH.		35.340,45			
1- Gelecek Yıllara Ait Giderler	35.340,45				
2- Gelir Tahakkukları					
H.DİĞER DURAN VARLIKLAR		446.745,43			
1- P eşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	446.745,43				
AKTİF(VARLIKLAR) TOPLAMI :		244.981.373,91			

İstanbul Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin 31.12.2018 Tarihli Gelir Tablosu

A. BRÜT SAT IŞLAR		458.981.322,52
YURT İÇİ SAT IŞLAR	454.746.142,55	
YURTDIŞI SAT IŞLAR		
DİĞER GELİRLER	4.235.179,97	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		1.627.593,73
SATIŞTAN İADELER (-)	1.627.593,73	
SATIŞ İSKONTOLARI (-)		
DİĞER İNDİRİMLER (-)		
C. NET SAT IŞLAR		457.353.728,79
D. SAT IŞLARIN MALİYET İ (-)		405.284.385,32
SAT ILAN MAMÜLLER MALİYET İ (-)	12.729.895,66	
SAT ILAN T İCARI MAL MALİYET İ (-)	373.485.390,17	
SAT ILAN HİZMET MALİYET İ (-)	19.069.099,49	

BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		52.069.343,47
E. FAALİYET GİDERLERİ (-)		32.786.006,02
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)		
PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	10.150.390,44	
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	22.635.615,58	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		19.283.337,45
F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		11.215.635,64
İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ	72,42	
BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRİ		
FAİZ GELİRLERİ	734.563,73	
KOMİSYON GELİRLERİ		
KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		
MENKUL KIYMET SATIŞ KARI		
KAMBİYO KARLARI	4.296.967,46	
REESKONT FAİZ GELİRLERİ		
ENFLASYON DÜZELMESİ KARLARI		
DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	6.184.032,03	
G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		15.097,94
KOMİSYON GİDERLERİ (-)		
KARŞILIK GİDERLERİ (-)		
MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARI (-)		
KAMBİYO ZARARLARI (-)	15.097,94	
REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)		
ENFLASYON DÜZELTİMESİ ZARARLARI (-)		
DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		
H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		169.081,87
KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	169.081,87	
UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)		
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		30.314.793,28
I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		377.991,97
ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR		
DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	377.991,97	
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		22.833,64
ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)		
ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)		
DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLARI (-)	22.833,64	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		30.669.951,61
K. DÖNEM KARI, VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		6.749.839,92
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		23.920.111,69

**İstanbul Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin  
2018 Yılı Nakit Akış Tablosu (TL)**

<b>Dönem Karı / Zararı</b>	23.929.587
<b>Dönem Net Karı / Zararı Mutabakatı İle İlgili Düzeltmeler</b>	
Amortisman ve İtfa Gideri	1.586.625
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından Paylar	(2.791.808)

Kıdem Tazminatı Karşılığı	669.913
Şüpheli Alacak Karşılığı	(854.244)
İzin ve Dava Karşılıkları	335.537
Vergi Gideri / Geliri	5.857.136
Faiz Geliri	(734.564)
Temettü Dağıtımı	--
<b>İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Değişimler</b>	
Ticari Alacaklardaki Değişimler	(25.039.487)
Diğer Alacaklardaki Değişimler	(596.702)
Ticari Borçlardaki Değişimler	12.975.215
Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Değişimler	(1.606.309)
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlardaki Değişimler	758.108
Stoklardaki Değişimler	2.345.950
Ertelenmiş Gelirlerdeki Değişimler	9.406.746
Peşin Ödenmiş Giderlerdeki Değişimler	(7.668.345)
Diğer Varlık ve Yükümlülüklerdeki Değişimler	--
Ödenen Kıdem Tazminatı	(196.027)
Vergi Ödemeleri / İadeleri	(12.422.586)
<b>A. İŞLETME FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI</b>	<b>5.954.745</b>
<b>Yatırım Faaliyetleri</b>	
Finansal Yatırımlardaki Değişimler	--
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri	76.030
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıktıları	(9.402.040)
<b>B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI</b>	<b>(9.326.010)</b>
<b>Finansman Faaliyetleri</b>	
Finansal Borçlardaki Değişim,net	533.931
Alınan Faiz	734.564
Ödenen Faiz	
<b>C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI</b>	<b>1.268.495</b>
<b>NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ / AZALIŞ (A+B+C)</b>	<b>(2.102.770)</b>
<b>D. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ</b>	<b>12.240.804</b>
<b>DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ (A+B+C+D)</b>	<b>10.138.034</b>

### İstanbul Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin

#### 31.12.2018 Tarihli Öz kaynak Değişim Tablosu (TL)

	Ödenmiş sermaye	Tanımlanmış Fayda Planlarının Birikmiş Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	Net Dönem Karı/Zararı	Özkaynaklar Toplamı
<b>1 Ocak 2017 itibarıyla bakiye</b>	<b>20.635.000</b>	<b>(353.161)</b>	<b>3.147.225</b>	<b>40.614.755</b>	<b>14.751.556</b>	<b>78.795.375</b>
Transferler	--	--	--	14.751.556	(14.751.556)	--
Dönem Net Karı	--	--	--	--	69.515.627	69.515.627
Diğer Kapsamlı Gelir	--	332.610	--	--	--	332.610
<b>31 Aralık 2017 itibarıyla bakiyeleri</b>	<b>20.635.000</b>	<b>(20.551)</b>	<b>3.147.225</b>	<b>55.366.311</b>	<b>69.515.627</b>	<b>148.643.612</b>



	--	--	--	-	--	--
<b>1 Ocak 2018 itibarıyla bakiye</b>	<b>20.635.000</b>	<b>(20.551)</b>	<b>3.147.225</b>	<b>55.366.311</b>	<b>69.515.627</b>	<b>148.643.612</b>
Transferler	--	--	980.094	68.535.533	(69.515.627 )	--
Dönem Net Karı	--	--	--	--	23.929.587	23.929.587
Muhasebe Politikası Değişikliği	--	--	--	(110.352)	--	(110.352)
Diğer Kapsamlı Gelir	--	20.207	--	--	--	20.207
<b>31 Aralık 2018 itibarıyla bakiyeleri</b>	<b>20.635.000</b>	<b>-(344)</b>	<b>4.127.319</b>	<b>123.791.492</b>	<b>23.929.587</b>	<b>172.483.054</b>