



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

# ANKARA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ASKİ)

**2023 YILI**  
SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

**Kasım 2024**



Tel : 90 (312) 295 30 00  
Fax : 90 (312) 295 48 00



[www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)  
[sayistay@sayistay.gov.tr](mailto:sayistay@sayistay.gov.tr)



İnönü Bulvarı No: 45  
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA



## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	10
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	10
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	10
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	11
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	13
7.	DENETİM BULGULARI.....	13
8.	EKLER.....	34



## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Personel Durumu Tablosu .....	3
Tablo 2: Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu .....	4
Tablo 3: Bütçe Gelirleri Tablosu.....	5
Tablo 4: Bütçe Giderleri Tablosu.....	5
Tablo 5: Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık Seyri Tablosu.....	6
Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık Seyri Tablosu .....	7
Tablo 7: ASKİ'nin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler .....	7
Tablo 8: ASKİ'nin Dolaylı Hissedarı Olduğu Şirketler .....	8



## KISALTMALAR

<b>ABB</b>	: Ankara Büyükşehir Belediyesi
<b>ABYS</b>	: Abone Bilgi Yönetim Sistemi
<b>A..</b>	: Anonim Şirketi
<b>ASKİ</b>	: Ankara Su ve Kanalizasyon İdaresi
<b>TV</b>	: evre Temizlik Vergisi
<b>İSKİ</b>	: İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>T.C.</b>	: Türkiye Cumhuriyeti
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>Yİ-ÜFE</b>	: Yurt İçi retici Fiyat Endeksi





## BULGU LİSTESİ

### A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Tahsil Edilen Paralar İçin Kasa Hesabının Kullanılmamış Olması
2. İktisadi Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılmış Olması
3. Belediyeler Adına Tahsil Edilen Çevre Temizlik Vergisinin Faaliyet Geliri ve Faaliyet Gideri Olarak Kaydedilmiş Olması
4. Kamulaştırma Suretiyle Elde Edilen Taşınmazların Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına Kaydedilmiş Olması

### B. Diğer Bulgular

1. Abone Bilgilerindeki Eksiklikler Nedeniyle Alacakların Takibinde Güçlükler Yaşanması
2. Yeraltı ve Kaynak Sularının Kiralanmasıyla İlgili Gerekli Takip ve İşlemlerin Yapılmaması
3. Sosyal Yardım Kapsamında Uygulanan İndirim Tutarlarının Büyükşehir Belediyesinden Alınmamış Olması
4. Su Tarifesinin Belirlenmesinde Doğru Maliyet Hesabının Yapılmaması
5. Tek Seferde İhale ile Temin Edilebilecek Bazı Mal ve Hizmet Alımlarının Kısımlara Bölünmesi
6. Yapım İşleri Sözleşmelerine İşle Doğrudan İlgili Olmayan Hükümlerin Konulmuş Olması
7. Yapım İşlerinde Revize Fiyata Dair Kamu Fiyatlarıyla Kıyaslamanın Yapılmaması

## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

Ankara Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü (ASKİ), Bakanlar Kurulunun 11.03.1987 tarih ve 87/11594 sayılı kararı ile kurulmuştur. ASKİ Genel Müdürlüğü, Ankara Büyükşehir Belediyesine bağlı müstakil bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz bir kuruluştur.

Bakanlar Kurulu Kararının yayımlandığı tarihten sonra çalışmalarına başlayan Genel Müdürlük, 1987 yılı itibariyle teşkilatlanmasını tamamlayarak hizmete başlamıştır.

6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile hizmet sınırları, il mülki sınırlarına genişletilmiştir. Ankara Büyükşehir Belediyesinin il mülki sınırları içerisinde bulunan tüm ilçe ve mahalleler ASKİ Genel Müdürlüğünün hizmet alanı kapsamındadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde mahalli idare; yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idare olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre ASKİ bağlı idare olarak Ankara Büyükşehir Belediyesi tarafından kurulan bir mahalli idare olup 5018 sayılı Kanun hükümlerine tabi bulunmaktadır.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un Ek 5'inci maddesinde yer alan; “Bu Kanun diğer büyükşehir belediyelerinde de uygulanır.” hükmü gereğince, ASKİ faaliyetlerini 2560 sayılı Kanun'da belirtilen esaslar dahilinde yürütmektedir.

Genel Müdürlüğün görev, yetki ve sorumlulukları 2560 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, ana başlıklar itibarıyla, Genel Müdürlüğün yetki, görev ve sorumlulukları şunlardır:

İçme, kullanma ve endüstri suyu ihtiyaçlarının her türlü yeraltı ve yer üstü kaynaklarından sağlanması ve ihtiyaç sahiplerine dağıtılması için; kaynaklardan abonelere ulaşıncaya kadar her türlü tesisin etüt ve projesini yapmak veya yaptırmak, bu projelere göre tesisleri kurmak veya kurdurmak, kurulu olanları devralıp işletmek ve bunların bakım ve

onarımını yapmak, yaptırmak ve gerekli yenilemelere girişmek,

Kullanılmış sular ile yağış sularının toplanması, yerleşim yerlerinden uzaklaştırılması ve zararsız bir biçimde boşaltma yerine ulaştırılması veya bu sulardan yeniden yararlanılması için abonelerden başlanarak suların toplanacakları veya bırakacakları noktaya kadar her türlü tesisin etüt ve projesini yapmak veya yaptırmak; gerektiğinde bu projelere göre tesisleri kurmak ya da kurdurmak; kurulu olanları devralıp işletmek ve bunların bakım ve onarımını yapmak, yaptırmak ve gerekli yenilemelere girişmek,

Bölge içindeki su kaynaklarının, deniz, göl, akarsu kıyılarının ve yeraltı sularının kullanılmış sularla ve endüstri artıkları ile kirletilmesini, bu kaynaklarda suların kaybına veya azalmasına yol açacak tesisi kurulmasını ve bu tür faaliyetlerde bulunulmasını önlemek, bu konuda her türlü teknik, idari ve hukuki tedbiri almak,

Su ve kanalizasyon hizmetleri konusunda hizmet alanı içindeki belediyelere verilen görevleri yürütmek ve bu konulardaki yetkileri kullanmak,

Her türlü taşınır ve taşınmaz malı satın almak, kiralamak, ekonomik değeri kalmamış araç ve gereçleri satmak, su ve kanalizasyon idaresinin hizmetleriyle ilgili tesisleri doğrudan doğruya yahut diğer kamu veya özel kuruluşlarla ortak olarak kurmak ve işletmek, bu maksatla kurulmuş veya kurulmakta olan tesislere iştirak etmektir.

Diğer yandan, mahalli idarelerin görev ve sorumluluklarının takibinde İçişleri Bakanlığı ile birlikte Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı yetkilendirilmiştir. Mahalli idarelerin; denetim ve soruşturma faaliyetleri İçişleri Bakanlığının, bu idarelerin iş ve işlemlerine dair mevzuatla verilen görevlerin ve hizmetlerin, takibi gibi faaliyetler ise Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğünün) yetkisindedir.

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

2560 sayılı Kanun'da su ve kanalizasyon idarelerinin organları; Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Denetçiler ve Genel Müdürlük olarak sayılmıştır.

Bahsi geçen Kanun'un 4'üncü maddesine göre Ankara Büyükşehir Belediye Meclisi, ASKİ Genel Kurulu olarak görevli ve yetkilidir. Ayrıca Genel Kurul, Ankara Büyükşehir Belediye Başkanının görüşülmesini önerdiği işleri görüşüp karara bağlar.

Yönetim Kurulu, bir başkanla beş üyeden oluşur. Büyükşehir Belediye Başkanı Yönetim Kurulunun başkanıdır. Belediye Başkanının bulunmaması halinde, Genel Müdür Yönetim Kuruluna başkanlık eder. Genel Müdür ile genel müdür yardımcılarında hizmette en eski olanı, hizmette eşitlik halinde yaşlı bulunan Yönetim Kurulunun tabii üyesidirler. Yönetim Kurulunun diğer üç üyesi Büyükşehir Belediye Başkanının teklifi ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanının onayı ile atanır.

Daire başkanları, teftiş ve kontrol kurulu başkanı ve 1'inci hukuk müşaviri genel müdürün teklifi, yönetim kurulunun kararı ve büyükşehir belediye başkanının onayı ile, müdürler, teknik elemanlar, avukatlar, müfettişler, daire başkan yardımcıları ve doktorlar genel müdürün teklifi üzerine yönetim kurulu kararı ile Su ve Kanalizasyon İdaresinin diğer personeli ise genel müdür tarafından atanmaktadır.

ASKİ Genel Müdürlüğü personeline ilişkin bir diğer düzenleme 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 49'uncu maddesinde yer almaktadır. Buna göre norm kadro ilke ve standartları Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı ile Devlet Personel Başkanlığı (Cumhurbaşkanlığı İnsan Kaynakları Ofisi Başkanlığı) tarafından müştereken kararlaştırılır ve kurum norm kadroları bu ilke ve standartlar çerçevesinde belediye meclisi kararıyla belirlenir.

ASKİ Genel Müdürlüğünde çalışan memurlar 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi olup sözleşmeli personel ise 657 sayılı Kanun'un 4/B maddesi ile 5393 sayılı Kanun'un 49'ncü maddesine göre çalıştırılmaktadır. İşçiler 1475 ve 4857 sayılı İş Kanunlarına ve 696 sayılı KHK kapsamında çalıştırılanlar da bu Kararname ile 1475 ve 4857 sayılı İş Kanunlarına tabi olup tüm personelin sosyal güvenlik işlemleri 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca gerçekleştirilmektedir.

ASKİ hizmetlerinin yerine getirilmesinde memur, sözleşmeli personel ve işçiler çalıştırılmaktadır. Çalıştırılan personele ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda detaylandırılmıştır.

**Tablo 1: Personel Durumu Tablosu**

Personel İstihdam Türü	İhdas Edilmiş Norm Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı
Memur	2.865	1.276
Sözleşmeli Personel		
Kadrolu İşçi	2.521	208
Geçici İşçi		
<b>Toplam</b>	<b>5.386</b>	<b>1.484</b>
696 Sayılı KHK Uyarınca Çalıştırılan Personel	4.004	3.578

### 1.3. Mali Yapı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde mahalli idare; yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idare olarak tanımlanmıştır. ASKİ bağlı idare olarak Ankara Büyükşehir Belediyesi tarafından kurulan bir mahalli idare olup 5018 sayılı Kanun hükümlerine tabi bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un 12'nci maddesine göre, Genel Yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri içinde mahalli idareler bütçeleri de sayılmış, mahalli idare bütçesi, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesi olarak tanımlanmıştır.

Mahalli idareler bütçe işlemlerini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yer alan bütçe ilkeleri doğrultusunda, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde gerçekleştirmektedirler.

ASKİ'nin 2023 yılı bütçe ödenekleri, tahmini bütçe gider ve bütçe gelirleri ile gerçekleşme rakamları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 2: Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu**

Giderin Türü	Bütçe İle Verilen Ödenek (Ek Bütçe Dahil)	Eklene Ödenek	Düşülen Ödenek	Ödenek Toplamı	Bütçe Gideri Toplamı	İptal Edilen Ödenek	Ertesi Yıla Devreden Ödenek
Personel Giderleri	502.427.000,00	176.343.673,02	10.500.000,00	668.270.673,02	619.159.625,89	49.111.047,13	0,00
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	96.508.000,00	3.855.489,98	200.000,00	100.163.489,98	79.002.778,06	21.160.711,92	0,00
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	7.505.497.000,00	471.445.163,08	1.252.253.262,34	6.724.688.900,74	4.335.050.867,96	2.389.638.032,78	0,00
Faiz Giderleri	120.000.000,00	107.069.618,07	0,00	227.069.618,07	227.069.618,07	0,00	0,00
Cari Transferler	54.076.000,00	41.962.702,70	0,00	96.038.702,70	95.788.702,70	250.000,00	0,00
Sermaye Giderleri	6.199.142.000,00	378.432.418,32	766.158.155,33	5.811.416.262,99	3.148.957.210,30	2.662.459.052,69	0,00
Sermaye Transferleri	0,00	2.352,50	0,00	2.352,50	2.352,50	0,00	0,00
Borç Verme	0,00	1.850.000.000,00	0,00	1.850.000.000,00	1.850.000.000,00	0,00	0,00
Yedek Ödenek	1.000.000.000,00	0,00	1.000.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Toplam</b>	<b>15.477.650.000,00</b>	<b>3.029.111.417,67</b>	<b>3.029.111.417,67</b>	<b>15.477.650.000,00</b>	<b>10.355.031.155,48</b>	<b>5.122.618.844,52</b>	<b>0,00</b>

ASKİ'nin 2023 mali yılı bütçesi ile 15.477.650.000 TL ödenek öngörülmüş olup yıl içinde 10.355.031.155,48 TL bütçe gideri yapılmış, 5.122.618.844,52 TL ödenek ise iptal edilmiştir. Ertesi yıla devreden ödenek bulunmamaktadır.

**Tablo 3: Bütçe Gelirleri Tablosu**

Bütçe Gelirinin Ekonomik Kodu	Bütçe Gelir Tahmini	Tahsilat Tutarı	Red ve İadeler	Net Tahsilat	Gerçekleşme Yüzdesi (%)
01- Vergi Gelirleri	0,00	0,00	0,00	0,00	-
03-Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	8.252.000.000,00	7.402.629.505,86	15.294.608,56	7.387.334.897,30	90
04- Alınan Bağış ve Yardımlar	0,00	0,00	0,00	0,00	-
05- Diğer Gelirler	1.526.000.000,00	1.933.937.212,39	5.328.874,93	1.928.608.337,46	126
06- Sermaye Gelirleri	0,00	14.432.829,80	0,00	14.432.829,80	-
08- Alacaklardan Tahsilat	700.000.000,00	704.831.486,24	5.704.656,77	699.126.829,47	100
09- Red ve İadeler	(-)350.000,00	0,00	0,00	0,00	-
<b>Toplam</b>	<b>10.477.650.000,00</b>	<b>10.055.831.034,29</b>	<b>(-)26.328.140,26</b>	<b>10.029.502.894,03</b>	<b>96</b>

Tabloya göre 2023 yılında net bütçe geliri %96 seviyesinde gerçekleşmiştir. Alacaklardan tahsilat oranı %100 olmuş, diğer gelirler ise %126 oranı ile beklenenin üstünde gerçekleşmiştir. Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri %90 oranında gerçekleşmiş ancak bütçe ile tahmin edilen değer in altında kalmıştır.

**Tablo 4: Bütçe Giderleri Tablosu**

Bütçe Giderinin Ekonomik Kodu	Bütçe (Başlangıç) Ödeneği	Bütçe Gideri (Gerçekleşen) Tutar	Gerçekleşme Yüzdesi (%)
01- Personel Giderleri	502.427.000,00	619.159.625,89	123
02- Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	96.508.000,00	79.002.778,06	82
03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri	7.505.497.000,00	4.335.050.867,96	58
04- Faiz Gideri	120.000.000,00	227.069.618,07	189
05- Cari Transferler	54.076.000,00	95.788.702,70	177
06- Sermaye Giderleri	6.199.142.000,00	3.148.957.210,30	51
07- Sermaye Transferleri	0,00	2.352,50	-
08- Borç Verme	0,00	1.850.000.000,00	-
09- Yedek Ödenekler	1.000.000.000,00	0,00	-
<b>Toplam</b>	<b>15.477.650.000,00</b>	<b>10.355.031.155,48</b>	<b>67</b>

Kurum bütçesi ile 2023 yılında verilen ödenekler %67 oranında bütçe giderine dönüşmüştür.

Personel giderleri bütçe ile verilen ödeneği aşarak %123 oranında gerçekleşmiştir. Buna karşın Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi giderleri %82 düzeyinde kalmış olup verilen ödenek aşılmamıştır. Mal ve hizmet alım giderleri beklenenin altında kalmış, borçlanma nedeniyle faiz giderleri büyük bir artış göstermiştir. Cari transferler %177 oranında, sermaye giderleri ise %51 oranında gerçekleşmiştir.

Borç verme kaleminin yüksek değerlere ulaşmış olması, kurumun bağlı olduğu Büyükşehir Belediyesine verilen borçlardan kaynaklanmıştır.

ASKİ'nin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya göre son üç yıllık seyri ve değişim yüzdeleri aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 5: Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık Seyri Tablosu**

Bütçe Gelirinin Çeşidi	2021 Yılı (A)	2022 Yılı (B)	2023 Yılı (C)	2022-2021 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2023-2022 Değişim Oranı(%) [E=(C-B)/B]
Vergi Gelirleri	0,00	0,00	0,00	-	-
Teşebbüs ve Mülk. Gelirleri	2.017.064.686,88	4.053.194.243,31	7.402.629.505,86	101	83
Al. Bağış ve Yard. Özel Gel.	0,00	0,00	0,00	-	-
Diğer Gelirler	578.818.932,67	1.060.112.736,55	1.933.937.212,39	83	82
Sermaye Gelirleri	3.882.523,20	6.922.411,74	14.432.829,80	78	108
Alacaklardan Tahsilat	320.041.295,08	1.062.497.579,14	704.831.486,24	232	-34
<b>Toplam</b>	<b>2.919.807.437,83</b>	<b>6.182.726.970,74</b>	<b>10.055.831.034,29</b>	<b>112</b>	<b>63</b>
Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Toplamı	5.833.422,07	7.592.181,23	26.328.140,26	30	247
<b>Net Toplam</b>	<b>2.913.974.015,76</b>	<b>6.175.134.789,51</b>	<b>10.029.502.894,03</b>	<b>112</b>	<b>62</b>

Tabloya göre , 2022 yılında gelirler bir önceki yıla göre %112 oranında artış göstermiş ancak 2023 yılında bu artış devam etmemiş olup 2022 yılına göre %62 oranında kalmıştır. Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri kurumun satışlarına bağlı olarak artış göstermiştir. Bu gelirin 2022 yılı değişim oranı 2021 yılına göre %101 iken 2023 yılı değişim oranı 2022 yılına göre %83 düzeyinde kalmıştır. Sermaye gelirlerindeki artış yıllar itibariyle çok değişmemiştir. 2022 yılında kurum alacaklarının tahsilatında, 2021 yılına göre büyük bir artış olmuştur. Ancak 2023 yılında bu tahsilat oranı 2022 yılına göre çok geride kalmış olup, değişim oranı (-)%63 dür.

**Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık Seyri Tablosu**

Bütçe Giderinin Çeşidi	2021 Yılı (A)	2022 Yılı (B)	2023 Yılı (C)	2022-2021 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2023-2022 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]
Personel Giderleri	207.254.177,36	342.103.925,36	619.159.625,89	65	81
SGK Devlet Primi Giderleri	34.535.222,22	53.686.516,33	79.002.778,06	55	47
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	1.627.319.312,20	3.125.912.395,07	4.335.050.867,96	92	39
Faiz Giderleri	3.927.931,65	95.239.068,86	227.069.618,07	2.325	138
Cari Transferler	27.675.296,80	50.791.653,24	95.788.702,70	84	89
Sermaye Giderleri	1.383.358.526,60	2.989.361.423,66	3.148.957.210,30	116	5
Sermaye Transferleri	20.000.000,00	129.992.500,00	2.352,50	550	- 99,99
Borç Verme	0,00	0,00	1.850.000.000,00	-	-
<b>Toplam</b>	<b>3.304.070.466,83</b>	<b>6.787.087.482,52</b>	<b>10.355.031.155,48</b>	<b>105</b>	<b>53</b>

ASKİ'nin bütçe giderleri toplamı 2022 yılında 2021 yılına göre %105 oranında artış göstermiştir. Ancak bu oran 2023 yılında, 2022 yılına göre %53 düzeyinde kalmıştır. Faiz giderlerinde, kullanılan kredilere bağlı olarak artış olmuştur. Cari transfer artışları belli bir düzeyde kalırken, 2023 yılında sermaye giderleri önceki yıla göre %5 oranında artmıştır. Bu durum yeterince yatırım yapmadığını göstermektedir.

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre; bütçe ile ilgili olsun ya da olmasın Ankara Büyükşehir Belediyesi Su ve Kanalizasyon İdaresi'nin (ASKİ) faaliyetlerinden dolayı tahakkuk eden 2023 yılı faaliyet gideri 7.239.171.228,01 TL, faaliyet geliri 9.087.075.065,48 TL olup dönem olumlu faaliyet sonucu ise 1.847.903.837,47 TL olarak gerçekleşmiştir.

ASKİ'nin doğrudan ve/veya dolaylı hissedarı olduğu şirketler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 7: ASKİ'nin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler**

Sıra No	Şirketin Adı	Toplam Sermaye Tutarı	ASKİ'nin Sahip Olduğu Sermaye Tutarı	Hisse Oranı (%)
1	Belka Ank. Katı Atık. Ayk. Enerji Değer. Bilg. İnş. Nak. Ve Taah. Yem. San. Ve Tic. A.Ş	470.502.352,50	470.478.827,50	99,995
2	Sağlık Kaynak Suyu İşletmeleri A.Ş.	1.000.000,00	300.000,00	30
3	Bugsaş Başkent Ulaşım Ve D.Gaz Hiz. Proj. Taah. San.	90.000.000,00	26.784.000,00	29,76



4	Tasfiye Halinde Tobaş Toplu Konut-Büyükşehir Bel. İnş. Eml. Mim. Prj. AŞ	31.000.000,00	7.100,00	0,03
---	--	---------------	----------	------

**Tablo 8: ASKİ'nin Dolaylı Hissedarı Olduğu Şirketler**

ASKİ Şirketi	Hissedar Olduğu Şirket	Toplam Sermaye Tutarı	ASKİ Şirketinin Sahip Olduğu Sermaye Tutarı	ASKİ Şirketinin Hisse Oranı (%)
BELKA A.Ş.	Ankara İnovatif Teknoloji Ve Bilim A.Ş.	10.000.000,00	10.000.000,00	100
	Belpa A.Ş.	20.000.000,00	3.333,33	0,017
	Belplas A.Ş.	30.000.000,00	25.650,00	0,086

## 1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

### 1.4.1. Kamu İdaresinin Muhasebe Sistemi

ASKİ'nin muhasebe kayıt işlemleri Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Mahalli idarelerin hesap planı, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 46'ncı maddesinde ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplar itibarıyla belirlenmiş çerçeve hesap planında yer alan hesaplardan oluşmaktadır. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hesap planında yer almamakla birlikte, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hesap planında yer alan herhangi bir hesabın kullanılması gerekliliği ortaya çıkarsa Yönetmelik'teki hesap planına ilave hesap eklemeye veya çıkarmaya, Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı yetkilidir.

Ayrıca, mahalli idarelere ait detaylı hesap planları, bu Yönetmelik'te belirlenen hesap planı çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle ilgili Bakanlıklarca hazırlanmaktadır.

### 1.4.2. Kamu İdaresinin Raporlama Sistemi

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 484 ve 485'inci maddeleri uyarınca; mali tablolar, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen ilkelere ve standartlara uygun olarak hazırlanır ve belirlenen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulur. Bu bağlamda, İdarece üretilen cetvel ve temel mali tablolar ile diğer mali tablolar şunlardır:

- a) Mizan cetveli
- b) Temel mali tablolar
  - 1) Bilanço
  - 2) Faaliyet sonuçları tablosu
  - 3) Nakit akış tablosu
- c) Diğer mali tablolar
  - 1) Bütçe uygulama sonuçları tablosu
  - 2) Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
  - 3) Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
  - 4) Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
  - 5) Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
  - 6) Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
  - 7) Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
  - 8) Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
  - 9) Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
  - 10) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu.

#### **1.4.3. Kamu İdaresi Tarafından Denetime Sunulan Defter, Tablo ve Belgeler**

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 sunulmuştur:

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,

-Faaliyet sonuçları tablosu,

-İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli.

Kamu İdaresinin denetimi; yukarıda belirtilen defter, tablo ve belgeler ile Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.Raporda yer alan mali tablolara enflasyon düzeltmesi uygulanmıştır.

Denetim görüşü, Kamu İdaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tabloları olan bilanço ve faaliyet sonuçları 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 mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmekle 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 rapor ve 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 prosedürlerinin tasarlanmasına 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**

İç kontrol sistemi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun Beşinci kısmında düzenlenmiştir. İç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.

### **Kontrol Ortamı Standartları**

Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar ile yetki devirleri ve sınırları tam ve açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmiştir. İdarede “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri” ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yeterlidir. Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikası tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur. Hassas görevlere ilişkin prosedürler tam olarak belirlenmiş ve

kurum çalışanlarına duyurulmuştur.

### **Risk Değerlendirme Standartları**

Stratejik plan zamanında yayımlanmış olup içerik açısından mevzuata uygundur. İdare performans programı içerik olarak mevzuata uygun şekilde hazırlanmış ve zamanında yayımlanmıştır. İdare iç kontrol risklerini tam ve doğru şekilde belirlemiştir. Risklerin değerlendirilmesine yönelik çalışma (risklerin gerçekleşme ihtimali-olası etkisi belirlenerek önem düzeyine karar verme) yapılmıştır.

### **Kontrol Faaliyetleri Standartları**

İdare tarafından yetkileri belirlemek amacıyla iş akış süreçleri hazırlanmıştır ve personele duyurulmuştur. İdare tarafından yetki devirleri mevzuata uygun olarak yapılmıştır. İdarede yapılan görevlendirmelerde, bunları farklı kişiler arasında dağıtılarak, “görevler ayrılığı” ilkesine uyulmuştur. İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri ve sorumluları belirlenmiştir. Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a uygun olarak kurulmuştur. Kamu idaresinin ön mali kontrol yönergesi mevcuttur.

### **Bilgi ve İletişim Standartları**

İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun olarak hazırlanmıştır. İdarenin Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı mevcuttur ve içerik olarak Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne uygundur.

### **İzleme Standartları**

İdarenin tüm birimleri tarafından iç kontrol sistemi, yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçları İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlanmaktadır. Kamu İdaresinde iç denetim birimi bulunmakta ve beş iç denetçi görev yapmaktadır. İç denetim birimi iş süreç denetimi dışında çalışması bulunmamakta ve iç kontrol sistemine ilişkin denetim ve raporlama çalışması bulunmamaktadır.

Kurum'un, iç kontrol sistemine ilişkin yürüttüğü faaliyetler ve ulaştığı sonuçlar değerlendirildiğinde; iç kontrol sisteminin gelişiminin yeterli düzeyde olduğu, iç kontrol mekanizmalarının uygulamasının büyük oranda yerleştiği, bunun yanında iç kontrol sisteminde tam etkinliğin sağlanması açısından çalışmaların devam etmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Ankara Büyükşehir Belediyesi Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü'nün (ASKİ) 2023 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 7. DENETİM BULGULARI

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

### A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olan bulgular yer almaktadır.

#### **BULGU 1: Tahsil Edilen Paralar İçin Kasa Hesabının Kullanılmamış Olması**

Kurum vezneleri tarafından tahsil edilen günlük tutarlar Kasa Hesabı'na kaydedilmeyerek doğrudan Banka Hesabı'na aktarılmıştır.

Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tüm malî işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması hususları 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununda düzenlenmiştir. Bu Kanun'un 49'ncü maddesi hükümlerine göre; Kamu hesapları, idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulmaktadır.

Aynı Kanun'un “Kayıt zamanı” başlıklı 50'nci maddesi hükmüne göre de, bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin

muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının da bir belgeye dayanması şarttır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 49, 50, 51'nci maddelerinde veznelere tarafından tahsil edilen paralara ilişkin hükümler bulunmaktadır. Burada açıklandığı üzere, muhasebe birimleri veznelere kanuni dolaşım niteliğine sahip ulusal paraların alınması, verilmesi ve saklanmasına ilişkin işlemlerin izlenmesi için 100 Kasa Hesabının kullanılması gerekmektedir.

Buna göre, bir gün içerisinde tahsil edilen paralardan, ertesi gün kasadan yapılacak ödemeler için Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen limit alınarak fazlası, düzenlenecek teslimat müzekkeresi ile bankaya yatırılır. Teslimat müzekkeresi dört nüshalı olup, dördüncü nüsha dip koçandır. Teslimat müzekkeresinin ilk üç nüshası para ile birlikte kurumun hesabının bulunduğu bankaya gönderilir. Birinci nüsha alınıldıktan sonra, iki ve üçüncü nüshalar onaylanarak alındığı teşkil eden üçüncü nüsha veznedarla, ikinci nüsha ise izleyen işgünü banka hesap özet cetveli ile birlikte geri gönderilir. Bankaya yatırılan kasa fazlası paraların belgesi olan ikinci nüsha, düzenlenecek muhasebe işlem fişinin birinci nüshasına bağlanır. Alındığı teşkil eden üçüncü nüsha ise veznedarca tarih ve sıra numarasına göre bir dosya da saklanır.

İlgililer tarafından vezneye yatırılan ve veznedar tarafından tahsil edilen veya Kasaya yatırılan tutarlar 100 Kasa Hesabına borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir. Kasa varlığından bankaya yatırılmak üzere gönderilen tutarlar bu hesaba alacak, 108 Diğer Hazır Değerler Hesabına borç kaydedilir. Banka hesap özet cetvelinden kasa mevcudundan bankaya yatırıldığı görülen paralar ise banka hesabına borç, 108 Diğer Hazır Değerler Hesabına alacak kaydedilir.

Aynı Yönetmelik'in 102 Banka Hesabına ilişkin açıklamaların yer aldığı 55'nci madde ve devamında belirtildiği üzere 102 Banka Hesabı, kurum adına bankaya yatırılan paraların kaydı, bankaya yapılan teslimat, bankaca yapılacak tahsilat için kullanılmaktadır. Ancak, tahsil edilerek kasaya konulan paralar için önce kasa hesabı kaydı yapılmalıdır. Kasadan alınıp bankaya gönderilen paralar için ise, banka hesaplarına kaydedilene kadar 108 Diğer Hazır Değerler Hesabı kullanılmalıdır.

Yönetmelik'in 70, 71,72'nci maddesinde yer alan 108 Diğer Hazır Değerler Hesabına ilişkin açıklamalara göre de bu hesap kasa fazlası paraların veznedarla bankaya gönderilmesi ve bu tutarların bankaca tahsil edildiğini gösteren banka hesap özet cetvelinin alınması üzerine kullanılır.

Kasa ihtiyacı için veznedar adına düzenlenen çek tutarları bu hesaba borç, 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına alacak, kasa varlığından bankaya yatırılmak üzere gönderilen tutarlardan, bankaya yatırıldığı anlaşılanlar bu hesaba alacak, 102 Banka Hesabına borç kaydedilmelidir.

Kurum tahsilat şubelerince fatura tahsilatları ve diğer abone hizmetleri nedeniyle tahsil edilen nakit paralar günün sonunda tutanak ile ilgili banka görevlilerine teslim edilerek kurumun banka hesaplarına borç, ilgili hesaplara da alacak kaydedilmektedir.

Kamu idaresi cevabında, veznelerin toplu olarak gün sonu hesap kesimlerinin 100-108 no.lu hesaplar kullanılarak muhasebe sistemlerine aktarılması ile ilgili çalışmaların başladığını, çalışmalar tamamlandıktan sonra söz konusu uygulamanın düzeltileceğini belirtmiş ise de henüz hata düzeltilmemiştir.

Yıl içinde bu işlemlerin tutarı toplam 2.309.549.971,40 TL'ye ulaşmış bulunmaktadır. Oysa bu işlemler Yönetmelik'in ilgili hükümlerine aykırılık oluşturmakta olup veznelerce tahsil edilen nakit paraların güvenliği ve izlenmesi için de ait olduğu muhasebe hesap kodlarına kaydedilmesi gerekmektedir.

## **BULGU 2: İktisadi Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılmış Olması**

Kurumun iktisadi faaliyetleri dışında yürüttüğü hizmetler kapsamında yapmış olduğu bazı giderlere ilişkin katma değer vergilerinin giderleştirilmesi veya aktifleştirilmesi gerekirken indirim konusu yapılmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu 1'nci maddesi hükümlerine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, katma değer vergisinin konusunu teşkil etmektedir. Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri Katma Değer Vergisine tabi bulunmaktadır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabının niteliğini düzenleyen 153'üncü maddesinde; "*Mahalli idareler, bir bedel*



*karşılığı satmak üzere ürettikleri mal veya hizmetin üretim girdisi olarak satın aldıkları mal veya hizmetlere ilişkin olarak ödemiş oldukları Katma Değer Vergisini indirim konusu yaparlar. Bunun dışında kurumun satışa konu olmayan kamu hizmeti üretiminde nihai tüketici olarak kullanmak veya tüketmek üzere satın alınmış mal veya hizmet için ödenen Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılmaz ve bu tutarlar ilgili gider hesabı veya varlık hesabına yapılacak muhasebe kaydında maliyet bedeline ilave edilir.” hükmü bulunmaktadır.*

191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabının işleyişini düzenleyen 154’ncü maddesinde de; *“Kurumların katma değer vergisi tahsilatı yaptıkları faaliyetleri ile ilgili mal ve hizmet alımları nedeniyle yapılan giderin, Katma Değer Vergisi hariç tutarı 630-Giderler Hesabına veya aktifleştirilecek bir unsur ise ilgili hesaba borç..... kaydedilir.”* denilmektedir.

Söz konusu Yönetmeliğin 151’nci maddesinde, bir dönemde indirilemeyen ve izleyen döneme devreden katma değer vergisinin 190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabında izleneceği ve Katma Değer Vergisinin indirilinceye kadar bu hesapta bekletileceği ifade edilmektedir.

Belediyelerin ve bağlı kuruluşlarının kamu hizmetleri faaliyeti kapsamındaki mal ve hizmet satın alma işlemleri ile yapım işleri Gelir Vergisi Kanunu veya Türk Ticaret Kanunu esasları çerçevesinde yürütülen bir ticari faaliyet olarak kabul edilemeyeceğinden, bu işler nedeniyle ödenen Katma Değer Vergileri indirilecek KDV niteliğinde olmayıp, doğrudan gider veya ilgili varlık hesabına dahil edilerek kaydedilmelidir.

Ancak ticari faaliyet niteliğinde gelir ve giderleri bulunan bazı birimlerinin işlemleri Katma Değer Vergisine tabi bulunmakta olup, sadece bu işler nedeniyle ödenen Katma Değer Vergisi indirime konu edilebilecektir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükmünden anlaşılacağı üzere; mahalli idarelerin satışa konu olmayan ve kamu hizmeti üretiminde nihai tüketici olarak kullanmak veya tüketmek üzere satın alınmış mal veya hizmetler için ödediği KDV’yi indirim konusu yapmamaları gerekmektedir. İndirim konusu yapılmayacak olan bu KDV tutarlarını hizmet alımlarında doğrudan gider yapmaları, mal alımlarında ise ilgili malın maliyetine eklemeleri, sadece vergiye tabi hizmetlerini ya da ticari niteliği bulunan faaliyetlerini ifa etmek için alınan mal ve hizmetler için ödediği KDV tutarlarını, bu hizmet ve faaliyetler karşılığı olarak tahsil ettikleri hesaplanan KDV tutarlarından mahsup etmeleri gerekmektedir.

Böyle olduğu halde, Kurumun iktisadi faaliyetleri kapsamı dışında kalan temsil ağırlama için mal ve hizmet alımı, kurum içi eğitim hizmeti alımı giderleri, mahkeme giderleri ve avukatlık ücreti ödemelerine ilişkin KDV'nin tamamının indirim konusu yapıldığı anlaşılmaktadır.

Kamu İdaresi cevabında, bulgu konusu hata kabul edilmiş olup, bundan sonra Genel Müdürlüğün iktisadi faaliyetleri kapsamı dışında kalan temsil ağırlama giderleri için mal ve hizmet alımlarına ilişkin KDV tutarlarının indirim konusu yapılmadan, doğrudan gider hesabına dâhil edilerek muhasebeleştirilmesinin sağlanacağı belirtilmiştir. Ancak bu durum 2023 yılı mali tablolarını değiştirmemiş olacaktır.

Önceki yıllarda ve yılı içinde aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi gerekirken indirim konusu yapılan Katma Değer Vergilerine ilişkin tutar, yılı mali tablolarında 190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabında yer almaktadır. Yıl içinde yapılan satışlar nedeniyle tahsil edilen ve 391 Hesaplanan (Tahsil Edilen) KDV Hesabına kayıtlı tutardan, 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabında kayıtlı olan tutar mahsup edilmiştir. 391 Hesaplanan KDV ve 191 İndirilecek KDV Hesaplarında herhangi bir bakiye bulunmamakla beraber, 190 Devreden KDV Hesabında bulunan toplam 994.632.060,87 TL tutarın bir kısmı hatalı kayıt işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Bu durum ise mali rapor ve tabloları etkilemektedir.

### **BULGU 3: Belediyeler Adına Tahsil Edilen Çevre Temizlik Vergisinin Faaliyet Geliri ve Faaliyet Gideri Olarak Kaydedilmiş Olması**

Ankara sınırları içerisindeki belediyeler adına Çevre Temizlik Vergisi (ÇTV) tahsilatı yapan ASKİ Genel Müdürlüğünün belediyelere gönderdiği bu vergiyi, önce gelir, daha sonra gider olarak kaydettiği görülmüştür.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa göre Çevre Temizlik Vergisi belediyelerin bir gelirdir. Bu Kanun'un "Çevre temizlik vergisi" başlıklı mükerrer 44'üncü maddesi hükümlerine göre, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar Çevre Temizlik Vergisine tabi bulunmaktadır. Su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle hesaplanan Çevre Temizlik Vergisinin su faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle tahakkuk etmiş sayılacağı, su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir kanunla düzenlenmiş bulunan büyükşehir belediye sınırlarındaki Çevre Temizlik Vergisinin 2560 sayılı İSKİ Kanunu hükümlerine göre kurulan su ve kanalizasyon idarelerince tahsil edileceği, su ve kanalizasyon idarelerince

büyükşehir dahilindeki her ilçe belediyesinin mücavir sınırları içinde bulunan konutlara ilişkin olarak tahsil edilen Çevre Temizlik Vergisi ile bu verginin süresinde ödenmemesi nedeniyle tahsil edilen gecikme zammının yüzde seksenini tahsilatı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar bir bildirim ile ilgili belediyeye bildirilerek aynı süre içinde ödeneceği, tahsil edilen vergi ve gecikme zammının yüzde yirmisini ise münhasıran çöp imha tesislerinin kuruluş ve işletmelerinde kullanılmak üzere büyükşehir belediyesinin hesabına tahsilatı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar aktarılacağı hususu da yine aynı maddede ifade edilmiştir.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, su ve kanalizasyon idarelerince tahakkuk ve tahsil işlemleri gerçekleştirilen Çevre Temizlik Vergisi bu idarenin kendine ait bir gelir değildir. Çevre Temizlik Vergisi, konutlarda su faturası üzerinden tahsil edilmektedir. Su idaresinin görevi ise bu vergiyi ilgili belediyelere göndermektir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 365'inci ve devamındaki maddelerin hükümlerine göre, kurumun faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden her türlü kendi gelir ve giderlerinin izlenmesi için faaliyet hesapları kullanılmalı, gelirleri 600 Gelirler Hesabına, giderleri de 630 Giderler Hesabına kaydedilmelidir.

Kendi faaliyetlerine ilişkin olmayan, diğer belediyelere ait olan ve su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle hesaplanan Çevre Temizlik Vergisi alacaklarının izlenmesi için ise aynı Yönetmelik'in 470, 471, 472, 473 ve 473'üncü maddelerinde açıklandığı üzere, 948 Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı ile 949 Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabının kullanılması gerekmektedir.

Yönetmelik hükümlerine göre, su ve kanalizasyon idareleri büyükşehir dâhilindeki her ilçe belediyesinin belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan konutlara ilişkin olarak tahakkuk ettirdiği Çevre Temizlik Vergisi tutarlarını 948 Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabına borç, 949 Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabına alacak kaydetmelidir. Başka birimler adına izlenen alacaklar hesabında kayıtlı olan bu tutarlardan yapılan tahsilatlar ise, bir taraftan 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara alacak, 100 Kasa Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç kaydedilmelidir.

Kamu İdaresi cevabında, söz konusu hatanın düzeltilmesi için çalışmaların devam ettiği, 2024 yılı içerisinde tamamlanacağı ifade edilmiştir. Bulgu konusu hata henüz giderilmediğinden 2023 yılı mali tablolarını etkilemeye devam etmiştir.

İdare yıl içinde belediyeler adına toplam 337.143.245,20 TL tutarında ÇTV tahsil etmiş olup, kendi geliri olmayan bu miktarı 600 Gelirler Hesabına kaydetmiştir. Bu tutar ilgili belediyelere ödendiğinde ise 630 Giderler Hesabına kaydedilmiştir. Söz konusu işlemler nedeniyle de açıklanan tutar kadar mali tablolarında hataya neden olunmuştur.

#### **BULGU 4: Kamulaştırma Suretiyle Elde Edilen Taşınmazların Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına Kaydedilmiş Olması**

Kurumda su ve kanalizasyon tesislerinin yapımı amacıyla kamulaştırılan taşınmazlar ilgili duran varlıklar hesabı yerine yapılmakta olan yatırımlar hesabına kaydedilmiştir.

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 1'nci maddesi hükmüne göre, kamu yararının gerektirdiği hallerde gerçek ve özel hukuk tüzelkişilerinin mülkiyetinde bulunan taşınmaz malların, Devlet ve kamu tüzelkişilerince kamulaştırılması mümkün bulunmaktadır. 8'inci maddesi hükmüne göre de bedelleri ödenmeden önce kamulaştırılan taşınmazlar idare adına tapuya resen tescil veya terkin edilir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Maddi duran varlıklar" başlıklı 186'ncı maddesi ve devamındaki maddelere göre, edinilen maddi duran varlıklar, maliyet bedeli ile hesaplara alınır. Maliyet bedeline varlıkların elde edilmesinde yapılan her türlü gider ilave edilir. Bütçeye gider kaydedilmek suretiyle edinilen arsa ve araziler, maliyet bedeli üzerinden bir taraftan bu hesaba borç, kesintiler ilgili hesaplara, ödenmesi gereken tutar 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830 Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835 Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir.

Aynı Yönetmelik'te yapılmakta olan yatırımlara ilişkin işlemler için;

*“Bütçeye gider kaydıyla edinilen yapılmakta olan yatırımlara ilişkin ödeneklerin, bütçenin ekonomik sınıflandırmasındaki Sermaye Giderleri bölümüne ait olması gerekir. Yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen maddi duran varlıklar, geçici kabul işlemi tamamlandıktan sonra ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılır.*

*Yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen her bir iş için proje numarasıyla ayrı bir taahhüt kartı tutulur. Yapılmakta olan yatırımlar hesabı, maddi duran varlık çeşitlerine göre bölümlenmekle birlikte, proje bazında raporlanır. Bu hesapta kayıtlı tutarlar, girişilen taahhütler için fiyat farkı ve katma değer vergisi ödemeleri dâhil yapılan toplam ödemeleri gösterir.”* hükmü bulunmaktadır.

Yönetmelikte, yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının kullanılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, gerek yılı içerisinde gerekse yıllara sari olarak yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak tutarlar, bir taraftan bu hesaba borç, kesintiler ilgili hesaplara, ödenecek tutar 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830 Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835 Gider Yansıtma Hesabına alacak, tamamlanıp geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarlar bu hesaba alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir.

Kurumda su ve kanalizasyon tesislerinin yapımı için kamulaştırma yoluyla toplam değeri 129.952.578,88 TL olan taşınmaz varlık temin edilmiştir. Taşınmaz varlıklar için yapılan ödemeler ise 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına alacak olarak kaydedilirken bu tutarlar doğrudan giderleştirilmiş olup 630 Giderler Hesabına borç kaydedilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, su ve kanalizasyon tesislerinin yapımı için kamulaştırılan taşınmazların 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenildiğini kabul ederek, kamulaştırılan bu taşınmazların 258 Yapılmakta Olan Yatırım Hesabı ya da 250 Arazi ve Arsalar Hesabından takip edilse bile her iki hesabın da 25'li grupta olması nedeniyle mali tabloları etkilemediğini ileri sürmüştür.

Su ve kanalizasyon tesislerinin yapımı için kamulaştırılan taşınmazların 258 Yapılmakta Olan Yatırım Hesabı ya da 250 Arazi ve Arsalar Hesabından takip edilse bile her iki hesabın 25'li grupta olması nedeniyle ana hesap gurubu olan duran varlıkların toplam değerini etkilememektedir. Ancak mali tablolarda 258 no.lu Hesap ve 250 no.lu Hesap ayrı ayrı tutarlar ile yer almış olduğundan bu hesaplar etkilenmiş olacaktır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin kaydedilmesi gerekmektedir. Tesis yapımı için kamulaştırma yoluyla temin edilen taşınmazlar ise ilgili duran varlık hesabına kaydedilmelidir. Aksi durumda 250 Duran Varlıklar Hesabı, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı ve 630 Giderler Hesabı gerçek değerleri ile mali tablolarda yer almamış olacaktır.

## B. DİĞER BULGULAR

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olmayan bulgular yer almaktadır.

### **BULGU 1: Abone Bilgilerindeki Eksiklikler Nedeniyle Alacakların Takibinde Güçlükler Yaşanması**

Abonelik sözleşmelerinde veya Abone Bilgi Yönetim Sistemi'nde (ABYS) Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası ve vergi kimlik numarası bulunmayan abonelerle ilgili yürütülen alacak takip işlemlerinde güçlükler yaşandığı ve bu abonelerin borçlarının yasal yoldan tahsil edilmek üzere Hukuk Müşavirliğine intikal ettirilemediği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 11'inci maddesinde; üst yöneticilerin, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesini ve kullanılmasını sağlamaktan, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden mahalli idarelerde meclislerine karşı sorumlu oldukları ifade edilmiştir. Yine üst yöneticilerin bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un "Gelirlerin toplanması sorumluluğu" başlıklı 38'inci maddesinde; kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanların, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yine Kanun'un "Mali hizmetler birimi" başlıklı 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde de; ilgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek mali hizmetler biriminin görevleri arasında sayılmıştır.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun "Takip Talebi ve Muhtevası" başlıklı 58'inci maddesinde; icra dairesine yapılacak takip taleplerinde borçlunun ve varsa kanuni temsilcisinin adı, soyadı, alacaklı tarafından biliniyorsa T.C. kimlik numarası veya vergi kimlik numarası gibi bilgilerin bulunması gerektiği belirtilmektedir. Dolayısıyla, özel hukuktan kaynaklı

alacakların takip işlemlerinin eksiksiz yürütülmesi için İdare tarafından adı ve soyadı bilinen borçlu ve kanuni temsilcilerin kimliklerinin kesin olarak belirlenmesi gerekmektedir. Bunun için de T.C. kimlik numarasının veya vergi kimlik numarasının takip talebinde gösterilmesi büyük önem taşımaktadır.

Söz konusu bilgi eksiklikleri ilgili kamu kuruluşları tarafından veri paylaşımı protokolleri çerçevesinde kurulacak ağ servisleri yoluyla kolaylıkla ASKİ sistemlerine adapte edilebilecek türden bilgilerdir. Bunlar T.C. kimlik numarası için Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğüne sağlanan Kimlik Paylaşım Sistemi ve Vergi Kimlik Numarası için ise Gelir İdaresi Başkanlığı ve Merkezi Sicil Kayıt Sistemi tarafından sağlanan internet ağı servisleridir.

T.C. kimlik numaraları ve vergi kimlik numaralarının abonelik sözleşmeleri ve ABYS’de yer almamasının, özel hukuktan kaynaklı alacakların takip işlemlerinde (güncel adres tespiti ve tebligat gibi konularda) gecikme ve güçlük yaşanmasına sebebiyet verdiği ve İdare alacakları açısından da bu durumun çok yüksek risk teşkil ettiği değerlendirilmektedir.

Kamu İdaresi cevabında bulgu konusu eksiklik kabul edilmiş olup, T.C. Kimlik Numarası uygulaması başlamadan önceki dönemlere ait söz konusu abonelerin bilgilerindeki eksikliklerin giderilmesi çalışmalarının devam ettiği belirtilmiş ise de henüz tamamlanmamıştır.

Sonuç olarak, kamu zararına sebebiyet vermemek adına, ilgili daire başkanlıkları arasında gerekli koordinasyon sağlanarak abone bilgilerindeki eksiklikler giderilmeli ve ayrıca hukuki takibat başlatılmayan alacaklar için tahsilat ve takip süreçlerinin başlatılması gerekmektedir.

## **BULGU 2: Yeraltı ve Kaynak Sularının Kiralanmasıyla İlgili Gerekli Takip ve İşlemlerin Yapılmaması**

İdare tarafından Ankara dâhilinde bulunan yeraltı ve kaynak sularının kiraya verilmediği, kira süresi bitenlerin tahliye edilmediği ve bu suretle bedelsiz bir şekilde kullanılmaya devam edildiği tespit edilmiştir.

167 sayılı Yeraltı Suları Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesinde kuyu açan kimsenin, bulunan suyun ancak kendi faydalı ihtiyaçlarına yetecek miktarını kullanmaya yetkili olduğu, bu miktarı aşan sular ile sulama, kullanma ve işlenerek veya doğal haliyle içme suyu olarak

satılmak üzere çıkarılan yeraltı suları ve Hazinesinin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan yerlerdeki kaynak sularının 2886 sayılı Kanun hükümlerine uyularak il özel idarelerince kiraya verileceği, tahsil edilen kira gelirinden; yeraltı veya kaynak suyunun çıktığı yer, köy sınırları içinde ise o yerdeki köy tüzel kişiliğine %15, belediye sınırları içinde ise ilgili belediyeye %25 oranında pay verileceği belirlenmiştir.

Bu itibarla Hazinesinin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan yerlerdeki kaynak sularının il özel idare tarafından 2886 sayılı Kanun hükümlerine göre kiraya verileceği ve elde edilen kira gelirinden ilgisine göre belediyeye pay verilmesi gerektiği açıktır.

6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile

büyükşehir bulunan illerdeki il özel idarelerinin tüzel kişilikleri kaldırılmıştır. Kanun'un "Çeşitli hükümler" başlıklı 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında mevzuatla il özel idarelerine yapılan atıfların, bu Kanun kapsamında tüzel kişiliği kaldırılan il özel idareleri için ilgisine göre bakanlıklara, bakanlıkların bağlı veya ilgili kuruluşları ile bunların taşra teşkilatına, Hazineye, valiliklere, büyükşehir belediyelerine ve bağlı kuruluşlarına veya ilçe belediyelerine yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ankara Valiliği Devir, Tasfiye ve Paylaştırma Komisyonununun 29.08.2014 tarih ve 134-135 sayılı Kararı ile kiralama işlemi İl Özel İdarenin sorumluluğunda olan kuyu ve kaynak suları Ankara Büyükşehir Belediyesine devredilmiş, Ankara Büyükşehir Belediyesi de 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve 2560 sayılı İSKİ Kanunu gereğince kiralama sorumluluğunun Su ve Kanalizasyon İdarelerinde olacağından hareketle 10.03.2015 tarih ve 431 sayılı Ankara Büyükşehir Belediye Meclisi kararıyla kendisine devredilen 30 adet kuyu ve kaynak sularını Ankara Su ve Kanalizasyon İdaresine devretmiştir.

Ancak Ankara İl Özel İdaresinden devralınan kuyu ve kaynak sularının bir çoğunun devraldıktan sonra kira sürelerinin dolduğu fakat bunların aynı şekilde kullanılmaya devam edildiği, kira süresi biten ve kullanılmaya devam edilenler ile kira süresi devam edenlerden 2015 yılından başlamak üzere bu güne kadar herhangi bir kira geliri tahsil edilemediği anlaşılmaktadır.

ASKİ görev alanı içinde bulunan ve 2015 yılında kendisine devredilen yer altı ve kaynak suları bu güne kadar değerlendirilememiş, 167 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi hükmü gereği



kiraya verilmesi gerekirken bu gelirden mahrum kalınmış, yeraltı veya kaynak suyunun çıktığı yer, belediye sınırları içinde ise ilgili belediyeye %25 oranında pay verilmesi gerektiği hükmü uygulanmamış ve ilgili ilçe belediyeleri de gelirden mahrum bırakılmıştır.

İdarece söz konusu kaynakların kiralanması ve değerlendirilmesine ilişkin mevzuat oluşturulması ve devralınan kaynakların tespiti için çalışmalar başlatılmışsa da henüz bu kaynakların gelir getirici bir hüviyete dönüştürülmesi sağlanamamıştır.

Kamu İdaresi cevabında, 6360 sayılı Kanun uyarınca İl Özel İdaresinin bünyesinde iken ASKİ'nin uhdesine geçen kaynak sularının kiralanması ile ilgili olarak gerekli tespit çalışmalarının yapıldığı, tahsil işlemlerinin yapılması için konunun Hukuk Müşavirliğine bildirildiği, Hukuk Müşavirliğinin de söz konusu kira bedellerinin tahsili amacıyla icra takiplerini başlattığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, söz konusu alanlarla ilgili devralınan yetki sorumluluklarının ivedilikle yerine getirilmesi ve gerekli yasal işlemlerin yapılması ile sözü edilen gelir kayıplarının telafi edilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 3: Sosyal Yardım Kapsamında Uygulanan İndirim Tutarlarının Büyükşehir Belediyesinden Alınmamış Olması**

ASKİ Genel Müdürlüğü Tarifeler ve Abone Hizmetleri Yönetmeliği ve eki indirimli tarifelerin incelenmesi sonucunda idarece, sosyal yardım alan kişilerden oluşan konut abonelerine indirimli konut tarifesi uygulandığı ve indirim tutarının tamamının Büyükşehir Belediyesinden talep edilmediği tespit görülmüştür.

ASKİ Tarife Cetveli'nde; Ankara Büyükşehir Belediye Meclisi'nin 12.06.2021 tarih ve 1246 sayılı kararında “sosyal yardım alan konutlara yönelik indirim teklifi, diğer tarife bedellerinin belirlenmesi ile birlikte bir bütünün parçası olarak hazırlanan Kademeli Su Tarifesinin “0-15 metreküp 5 TL + Üfe, 15-30 metreküp 7 TL + Üfe, 30 metreküp ve üzeri 9 TL + Üfe olarak uygulanması, sosyal yardım alanlarla ilgili olarak; 10 metreküpe kadar 1 TL, 10 - 15 metreküp arası 5 TL + Üfe, 15 – 30 metreküp arası 7 TL + Üfe, 30 metreküp üzeri 9 TL + Üfe olarak uygulanması” şeklinde düzenleme getirilmiştir. Bu şekilde 40.241 adet abone de sosyal yardım indiriminden yararlanmaktadır.

4736 sayılı Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Ürettikleri Mal ve Hizmet Tarifeleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile kamu kurum ve kuruluşlarınca üretilen

hizmet bedelleri hakkında değişiklikler yapılarak, kamu hizmetlerinden faydalanmada bazı kişi ve kesimlerin avantajlı olmasının önüne geçilmiştir. Kanun'un 1'inci maddesinin birinci fıkrasında belediye ve bağlı kuruluşların da içinde bulunduğu kamu kurum ve kuruluşlarınca üretilen mal ve hizmet bedellerinde işletmecilik gereği yapılması gereken ticarî indirimler hariç herhangi bir kişi veya kurum lehine indirimli veya ücretsiz tarife uygulanamayacağı belirtilmiştir,

Kanunda indirimli su ücreti tahakkuk ettirilecek olanlar açıklanmış, fakat hem Kanun'da hem de Cumhurbaşkanı'nca çıkarılan muafiyet kararlarında sosyal yardım alanlara ilişkin bir indirim veya muafiyete yer verilmemiştir.

Bu nedenle İdare tarafından hazırlanacak tarife yönetmelikleri ve uygulanacak tarife kararlarında sadece genel nitelikte çıkarılan muafiyet kararları ile diğer kanunlarda belirtilen muafiyetlere ilişkin hükümlerin uygulanabilmesi mümkündür.

İhtiyaç sahiplerine sosyal yardımda bulunmak 5393 sayılı Kanun ile belediyelere verilmiş bir görevdir. ASKİ Genel Müdürlüğü bütçesinden ise sosyal yardım amacıyla bir harcama yapılması ilgili mevzuatına uygun bulunmamaktadır. Genel Kurulun bazı abonelere su tüketim bedellerinde indirim sağlanması kararı nedeniyle oluşan kurum alacağının Büyükşehir Belediyesince karşılanması gerekmektedir.

Kamu İdaresi cevabında, Ankara Büyükşehir Belediye Başkanlığından sosyal yardım alan abonelere Belediye Meclis Kararı gereği sağlanan indirim sebebiyle oluşan tahakkuk farkına ilişkin bedelin talep edildiği belirtilmektedir. Ancak henüz tahsil edilmemiştir.

Sonuç olarak, sosyal yardım alan kişilere uygulanan indirimli tarife sebebiyle vazgeçilen 68.853.643,45 TL tutarındaki gelir miktarının Ankara Büyükşehir Belediyesi tarafından üstlenilmesi sağlanmalı, tahsil edilmesi için de gerekli girişimlerde bulunulmalıdır.

#### **BULGU 4: Su Tarifesinin Belirlenmesinde Doğru Maliyet Hesabının Yapılmaması**

İdarece su satış bedelinin belirlenmesinde, suyun kaynaktan aboneye ulaşıncaya kadar katlanılan toplam sistem maliyeti esas alınmış olmakla birlikte, maliyet kalemleri arasında yer almadığı halde, atıksu ve bazı yağmur suyunu uzaklaştırma harcamaları da bu maliyet hesabına dahil edilmiştir.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Tarife tespit esasları" başlıklı 23'üncü maddesinin ilk fıkrasında; su satışı

tarifelerinin tespitinde, yönetim ve işletme giderleri ile amortismanları doğrudan gider yazılan (aktifleştirilmeyen) yenileme, ıslah ve tevsi masrafları ve bir kâr oranının esas alınacağı belirtilmek suretiyle tarifelerin tespitinde maliyet hesabı yapılacağı ve bir kâr oranı ilave edilerek nihai tarifeye ulaşılabacağı hüküm altına alınmaktadır. ASKİ Tarifeler ve Abone Hizmetleri Yönetmeliği'nde de bu durum yinelenmiş ve ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Yönetmelik'in 5'inci maddesinde tarifelerin tespitinde tahmini su satış miktarı üzerinden toplam sistem maliyetlerinin tarifelere yansıtılacağı, 10'uncu maddesinde su tarifesinin belirlenmesinde belirtilen maliyet unsurlarının ve bir miktar kâr yönteminin esas alınacağı ifade edilmiştir.

ASKİ uygulamasında 1 m<sup>3</sup> su ve atıksuyun bedeli; bir önceki yıl faaliyet sonuçları tablosunda yer alan Faaliyet Giderlerinin önemli bir kısmı ile ilgili yıl fatura edilen toplam su m<sup>3</sup> miktarının oranlanması ve bulunan maliyet tutarına %10 kâr ilave edilmesi suretiyle belirlenmektedir.

Bu suretle 1 m<sup>3</sup> suyun bedelinin belirlenmesinde sadece içme suyunun kaynaktan aboneye ulaştırılincaya kadar katlanılan toplam sistem maliyeti değil ayrıca yağmur sularını uzaklaştırmak için yapılan harcamalar ile evsel, endüstriyel, tarımsal ve diğer kullanımlar nedeniyle kirlenen atıksuların arıtılması gibi hizmetler için katlanılan maliyetlerin toplamı da esas alınmış olmaktadır.

2560 sayılı Kanunun 25'nci maddesinde yağmur sularının uzaklaştırılması ile ilgili tesislerin yapılması veya bu tip tesislerin işletilmesi için gerekli harcamalar ilgili belediyelere karşılanmak şartıyla su ve kanalizasyon idareleri tarafından yerine getirileceği fakat bu tesislerin yapılması veya işletilmesine ilişkin harcamaların tarifelere dahil edilmeyeceği açıkça belirtilmiştir.

Bu itibarla yağmur sularının uzaklaştırılması için yapılan işletme harcamalarının ilgili belediyelerden alınacağı ve bu sebeple tarifelere yansıtılmaması gerektiği göz önüne alınarak su, atıksu ve yağmursuyu harcamaları ayırıştırmasının sağlanması suretiyle 2560 sayılı Kanunda belirtilen tarife tespit esaslarının uygulanması gerektiği açıktır.

Kamu İdaresi cevabında su tarifesinin belirlenmesinde doğru maliyet hesabının yapılamadığı kabul edilmekte, bu durumun atıksu miktarının ölçülebilir olmamasından kaynaklandığı açıklanmaktadır. Çünkü atıksu maliyetinin hesaplanabilmesi için ölçülebilir atıksu miktarının olması gerektiği, mevcut durumda atıksuyun ölçülmesine imkân tanıyacak

teknik bir sistem ve donanımın bulunmadığı da Kurum açıklamasında ifade edilmiştir.

Mevcut sistemin, Su ve Kanal İdarelerinin hizmetlerinin maliyet hesabı için yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak tam maliyet esaslı bir muhasebe sistemi kurulması ile sorunun çözülmesi mümkün olacaktır.

Sonuç olarak, maliyet esaslı tarifeye ilişkin hesaplamaların ilgili belediyelerden bedeli tahsil edilmek üzere yapılan giderlerin ve atıksulara ilişkin giderlerin tarifelere yansıtılmadan yapılması gerekmektedir.

### **BULGU 5: Tek Seferde İhale ile Temin Edilebilecek Bazı Mal ve Hizmet Alımlarının Kısımlara Bölünmesi**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda öngörülen ihale usulleriyle yapılması gereken bir kısım mal ve hizmet alımlarının ihale yapılmaksızın, parçalara bölünerek doğrudan temin yoluyla karşılandığı görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Uygulanacak İhale Usulleri" başlıklı 18'nci maddesinde; açık ihale, belli istekliler arasında ihale, pazarlık usulü, ihale usulleri olarak sayılmış; ancak doğrudan temin suretiyle satın alma bir ihale usulü olarak sayılmamıştır.

Aynı Kanun'un "Temel İlkeler" başlıklı 5'nci maddesinde ise, idarelerin bu Kanun'a göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu olduğu belirtilmiş olup aynı zamanda limit değerlerin altında kalmak amacıyla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin kısımlara bölünemeyeceği hükmüne yer verilmiştir.

Nitekim Kamu İhale Genel Tebliği'nin 22.5.1.2. maddesinde de; "Ayrıca, 4734 sayılı Kanunun 19 uncu maddesine göre açık ihale usulü ile temini gereken ihtiyacın, Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendi için öngörülen parasal sınırların altında kalacak şekilde, adet bazında veya aynı ihale konusu içinde yer alabilecek nitelikteki mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin, kalemlere veya gruplara bölünmek suretiyle aynı Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendine göre temini, 4734 sayılı Kanunun temel ilkelerine aykırılık teşkil ettiğinden, bu yönde uygulamaların sorumluluk doğuracağı hususuna dikkat edilmesi gereklidir." açıklaması yapılmıştır.

İdare, yeterli ödeneği bulunduğu halde gerçekleştirilen bazı mal ve hizmet alımlarını, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda sayılan ihale usullerine başvurma yerine, belirlenen parasal limitin altında kalmak amacıyla kısımlara bölerek aynı Kanun'un 22/d maddesi kapsamında doğrudan temin usulü ile gerçekleştirmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, Kamu ihale Genel Tebliği “Süreklilik arz eden mal ve hizmet alımlarının kesintiye uğratılmadan temini” başlıklı 20. Maddesindeki “... Ancak yılın sonunda ya da ertesi yılın başında çıkılan ihalelerde önceden öngörülemeyen nedenlerle ihale sürecinin uzadığı durumlarda süreklilik arz eden bu alımların kesintiye uğratılmamasını teminen, ihale sonuçlandırılıncaya kadar geçecek süre içindeki ihtiyaçların 4734 sayılı Kanunun 21 inci maddesinin (b) bendindeki “idare tarafından önceden öngörülemeyen olaylar” kapsamında değerlendirilerek, anılan madde hükmü ve 62 nci maddenin (ı) bendinde yer alan esaslar da dikkate alınarak aynı Kanunun 21 inci maddesinin (f) bendi ya da 22 nci maddesinin (d) bendinde belirtilen tutarlara kadar olanların bu maddelere göre temin edilebilmesi idarenin yetki ve sorumluluğundadır.” hükmüne istinaden itirazların süreci uzatması ve iptal edilen ihalelerden dolayı İdarenin süreklilik arz eden ihtiyaçlarının 4734 sayılı Kanun’un 22’nci maddesinin “d” bendi uyarınca (parasal limitler dahilinde) karşılandığını belirtmiş olsa da, kısımlara bölünerek sağlanan mal ve hizmet alımlarının tamamı bu kapsamda bulunmamaktadır.

Yine İdare tarafından, Kurumun ihtiyacı olan mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin genellikle 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 19’uncu maddesinde belirtilen; Açık İhale Usulü ile giderilmeye çalışıldığı, bundan sonra zorunlu olunmadıkça tek seferde ihale ile temin edilebilecek mal ve hizmet alımlarının kısımlara bölünmesi uygulamasına gidilmeyeceği açıklanmış ise de yıl içinde aynı türden mal ve hizmetlerin kısımlara bölünerek doğrudan temin yoluyla karşılandığı görülmüştür.

Sonuç olarak, açık ihale usulü ile karşılanması gereken ihtiyaçların, kısımlara bölünerek doğrudan temin yöntemiyle alınması açıklanan mevzuat hükümlerine aykırılık teşkil ettiğinden; mal ve hizmet alımlarının 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun temel ilkelerine uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

---

---

## **BULGU 6: Yapım İşleri Sözleşmelerine İşle Doğrudan İlgili Olmayan Hükümlerin Konulmuş Olması**

Kurum tarafından gerçekleştirilen çeşitli bakım onarım ve yapım işlerine ilişkin ihalelerin sözleşmelerine işle doğrudan ilgili olmayan araç gereç temini, bazı hizmetlerin temin edilmesi gibi hususlara ilişkin hükümlerin konulduğu görülmüştür.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı kuruluşların kullanımında bulunan her türlü kaynaktan karşılanan mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihaleleri 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre yürütülmektedir.

Bu Kanun'un “Şartnameler” başlıklı 12’nci maddesi hükümlerine göre, idari ve teknik şartnameler ihale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin her türlü özelliğini belirtmek amacıyla hazırlanmalıdır. İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin teknik kriterlerine ihale dokümanının bir parçası olan teknik şartnamelerde yer verilmesi gerekmektedir.

Belirlenecek teknik kriterler, verimliliği ve fonksiyonelliği sağlamaya yönelik olacak, rekabeti engelleyici hususlar içermeyecek ve bütün istekliler için fırsat eşitliği sağlayacak nitelikte olmalıdır.

4734 sayılı Kanun'un 46’ncı maddesinde de yapılan bütün ihalelerin bir sözleşmeye bağlanacağı ve ihale dokümanında belirtilen şartlara aykırı sözleşme düzenlenemeyeceği ifade edilmiştir.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu 7’nci maddede ihale sözleşmelerinde yer alması zorunlu hususlar belirtilmiştir.

İdareler uygulayacağı ihale usulüne ilişkin Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği ekinde yer alan tip idari şartnameyi esas alarak idari şartnameler hazırlayabilmektedir. Ancak idari şartnameler, ilgili mevzuat hükümlerine aykırı olmayacak şekilde düzenlenmelidir.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmelik’inin “Tesis, makine, teçhizat ve diğer ekipmana ilişkin belgeler” başlıklı 41’inci maddesinde, ihale konusu işin yürütülmesi için işyerinde bulundurulması öngörülen tesis, makine, teçhizat ve diğer ekipmana ilişkin bilgilere

sözleşme tasarısında yer verileceği belirtilmiş, ancak bunların yeterlilik kriteri olarak belirlenemeyeceği vurgulanmıştır.

Kurum tarafından ihale edilen çeşitli yapım işlerine ilişkin idari şartname ve sözleşmelere, her türlü gideri yükleniciye ait olan ve tatil günleri dahil her gün çalışmak şartıyla istenilen teknik özellikleri taşıyan binek araçlarının, fotoğraf makinası ve kameraların, her türlü konforu haiz ofis binalarının, çekim yapmak için dronların, bilgisayarların, işle ilgili yurtdışı gezilerinin tüm masraflarının, yüklenici tarafından karşılanacağına ilişkin hükümler konulmaktadır.

Yapım işinin yürütülmesi için zorunlu olduğu belirtilen söz konusu araç ve gereçlerin yapım işiyle doğrudan ilgili olmadığı gibi aynı ihtiyaçların kurum tarafından temin edilmesi de mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, sözleşme kapsamında yüklenici tarafından işle ilgili olarak temin edilen araç ve gereçlerin sadece ihale kapsamındaki işlerin kontrollüğü çerçevesinde kullanılmasının sağlanmasını denetleyecek bir uygulama da bulunmamaktadır. (Örneğin, araçlarda takip cihazı gibi.)

Diğer yandan Kamu İhale Genel Tebliği 49'ncü maddesinde, ihale konusu iş kapsamında yer almayan hususların yerine getirilmesinin yükleniciden istenilemeyeceği ve ihale konusu işin yürütülmesi ile doğrudan ilgili olmayan, kullanım süre ve şekilleri ihale dokümanında belirtilmeyen araç, gereç ve malzemelerin yüklenici tarafından temin edileceğine ilişkin sözleşmelerde düzenleme yapılmasının mümkün olmadığı da belirtilmektedir.

Kamu İdaresi cevabında, Kamu İhale Genel Tebliği'nin 49'ncü maddesi çerçevesinde, ihale konusu işin yürütülmesi ile doğrudan ilgili olması, kullanım süre ve şekillerinin belirtilmesi kaydıyla, ihale dokümanında araç, gereç ve malzemelerin yüklenici tarafından temin edileceğine ilişkin düzenleme yapılmasının mümkün olduğunu, ihale dokümanında söz konusu araç ve gereçlerin kullanım süre ve şekillerine yönelik düzenleme yapıldığını, düzenlemelerin yeterlilik kriteri olarak belirlenmediğini ve rekabeti engelleyici hüküm niteliği taşımadığını ifade etmektedir.

İhale dokümanlarında söz konusu araç ve gereçlerin kullanım şekillerine ve kullanım usulünün kontrolüne ilişkin bir hüküm konulmamıştır. Ayrıca, söz konusu araç ve gereçlerin temin edilmesini yükleniciden isteme hususu, Kamu İhale Tebliğinin ilgili hükmüne aykırı bir durum oluşturacaktır.

Sonuç olarak, yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, kurum tarafından ihale edilen yapım işlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmelere, işle doğrudan ilgili olmayan ve rekabeti engelleyici hükümlerin konulmaması gerekmektedir.

### **BULGU 7: Yapım İşlerinde Revize Fiyata Dair Kamu Fiyatlarıyla Kıyaslanmanın Yapılmaması**

İdare tarafından yapımına devam edilmekte olan yapım işlerinde sözleşme hükümleri çerçevesinde yerine getirilmesi gereken, revize birim fiyatın ilgili imalatın kamu birim fiyatını geçip geçmediğine yönelik sorgulamaların yapılmadığı belirlenmiştir.

30.09.2020 tarihinde yapılan değişiklikle Yapım İşlerine Ait Tip Sözleşmenin 28'inci maddesi (2) nolu bendine bağlı (24.1) numaralı dip notta: “28.2.2. (28.2.1) maddesi uyarınca hesaplanan revize birim fiyat, o iş kalemine ait resmi analiz ve rayiçler de kullanılarak (%25 oranında kâr ve genel gider dahil) hesaplanan birim fiyatı geçemez. İş kalemine ait resmi analiz ve rayiçlerin bulunmaması halinde ise, bu fiyat Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 22'nci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları dikkate alınarak hesaplanır.” hükümleri belirtilmiş olup anılan hükümler 20.10.2020 tarihinden itibaren yürürlüktedir.

İdare tarafından ihalesi yapılan alt yapı işlerinin sözleşmelerinde yer alan paçal imalat kalemleri için revize fiyat hesaplanmakta ancak yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri kapsamında bu tutarın paçal imalat kaleminin içerdiği kamu fiyatları toplamı ile kıyaslanması işleminin yapılmadığı belirlenmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, yaklaşık maliyetlerinin hazırlanması aşamasında, kamu kurum ve kuruluşlarına ait fiyatlar kullanıldığından tenzilat oranları da dikkate alındığında ihalelerde kullanılan puan sistemi sayesinde sözleşme birim fiyatlarının genellikle kurum rayiçlerinin altında olduğu belirtilmektedir. Ancak İdarece mevzuat gereğince uygulama aşamasında revize fiyat söz konusu olduğunda gerekli kontrollerin yapılması zorunlu bir işlemdir. Paçal imalat kalemlerinde söz konusu kontroller yapılmamaktadır.

Sonuç olarak, yapım işlerinin sözleşme hükümleri gereğince ihale dosyaları kapsamında birden fazla imalatı içeren paçal imalat kalemleri bulunması durumunda da söz konusu paçal imalat kalemini oluşturan imalatların kamu birim fiyatları var ise o birim fiyatların ayrı ayrı dikkate alınarak imalat kalemi kamu fiyatının ortaya konulması ve hesaplanan revize birim fiyatın bu tutarı aşmaması, iş kalemine ait resmi analiz ve rayiçlerin bulunmaması halinde ise



fiyatının Yapım İşleri Genel şartnamesinin 22'nci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarının dikkate alınarak hesaplanması gerekmektedir.

T.C. SAYIşTAY BAşKANLIğI  
06520 Balgat / ANKARA  
Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00  
e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr  
<https://www.sayistay.gov.tr>

**8. EKLER****EK-1: BULGULARA İLİŞKİN İZLEME TABLOSU**

<b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b>			
<b>Bulgu Adı</b>	<b>Yıl/Yıllar</b>	<b>İdare Tarafından Yapılan İşlem</b>	<b>Açıklama</b>
İktisadi Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu hata devam etmiş olduğundan, raporun "denetim görüşünün dayanağı" bölümünde tekrar bulgu konusu yapılmıştır.
Yeraltı ve Kaynak Sularının Kiralanmasıyla İlgili Gerekli Takip ve İşlemlerin Yapılmaması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu mevzuata aykırı işlem nedeniyle herhangi bir işlem yapılmadığından bulgu konusu hata devam etmiştir. Bu nedenle raporun "diğer bulgular" bölümünde tekrar bulgu konusu yapılmıştır.
Abone Bilgilerindeki Eksiklikler Nedeniyle İcra Takibinde Güçlükler Yaşanması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu hata giderilmemiş olduğundan raporun "diğer bulgular" bölümünde tekrar bulgu konusu yapılmıştır.

Sosyal Yardım Alan Konut Abonelerine İndirim Uygulanması ve Yapılan Bu İndirim Sebebiyle Vazgeçilen Tutarın Büyükşehir Belediyesinden Talep Edilmemesi	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu hata devam etmekte olup, raporun "diğer bulgular" bölümünde tekrar bulgu konusu yapılmıştır.
Su Tarifesinin Belirlenmesinde Doğru Maliyet Hesabının Yapılmaması	2022	Yerine Getirilmedi	Su tarifesinin belirlenmesinde bulguda belirtilen hatalı uygulama devam etmektedir. Bu nedenle aynı konu raporun "diğer bulgular" bölümünde tekrar bulgu konusu yapılmıştır.
Tek Seferde İhale ile Temin Edilebilecek Bazı Mal ve Hizmet Alımlarının Kısımlara Bölünmesi	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu mevzuata aykırı uygulama devam etmiş olduğundan, "diğer bulgular" bölümünde tekrar rapora alınmıştır.
Çevre Temizlik Vergisinin Faaliyet Gelir ve Gideri Olarak Kaydedilmesi	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu hata cari yılda da devam etmiş olduğundan raporun "denetim görüşünün dayanağı" bölümünde tekrar rapora alınmıştır.