

**T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN DOKTORA PROGRAMI**

**KAMU ÖZEL İŞBİRLİKLERİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ GİZLİ BORÇ MU?
KÜRESEL BİR KARŞILAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

**HAZIRLAYAN
ÇAĞRI ÖZGÜR KARABUDAK**

**TEZ DANIŞMANI
DOÇ.DR. SONER GÖKTEN**

ANKARA - 2020

**T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN DOKTORA PROGRAMI**

**KAMU ÖZEL İŞBİRLİKLERİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ GİZLİ BORÇ MU?
KÜRESEL BİR KARŞILAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

**HAZIRLAYAN
ÇAĞRI ÖZGÜR KARABUDAK**

**TEZ DANIŞMANI
DOÇ.DR. SONER GÖKTEN**

ANKARA - 2020

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Doktora Programı çerçevesinde Çağrı Özgür KARABUDAK tarafından hazırlanan bu çalışma aşağıdaki jüri tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi: 11/05/2020

Tez Adı: Kamu Özel İş Birlikleri Yükümlülükleri Gizli Borç Mu? Küresel Bir Karşılaştırma”

Tez Jüri Üyeleri (Ünvanı,Adı-Soyadı, Kurumu)

Doç. Dr. Soner Gökten (Tez Danışmanı) - Başkent Üniversitesi

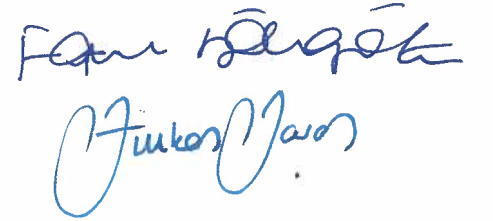
Prof. Dr. Güray Küçükkoçaoğlu - Başkent Üniversitesi

Doç. Dr. Özge Sezgin Alp - Başkent Üniversitesi

Prof. Dr. Fazıl Gökğöz - Ankara Üniversitesi

Doç. Dr. Furkan Başer - Ankara Üniversitesi

İmza



ONAY

Prof.Dr. İpek KALEMCI TÜZÜN

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Tarih: .../.../.....

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih:11/05/2020

Öğrencinin Adı, Soyadı: Çağrı Özgür Karabudak

Öğrencinin Numarası: 21510279

Anabilim Dalı: İşletme

Programı: Muhasebe ve Finansman Doktora Programı

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Doç. Dr. Soner Gökten

Tez Başlığı: Kamu ve Özel İş Birlikleri Yükümlülükleri Gizli Borç Mu? Küresel Bir Karşılaştırma

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans/Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 127 sayfalık kısmına ilişkin, 15/04/2020 tarihinde tez danışmanım tarafından ithenticate adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %5'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

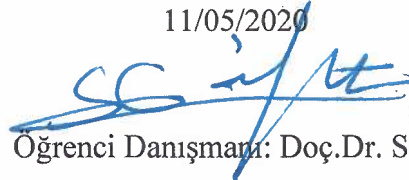
"Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını" inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:



ONAY

11/05/2020



Öğrenci Danışmanı: Doç. Dr. Soner Gökten

ÖZET

Karabudak, Ç.Ö. Kamu ve Özel İş Birlikleri Yükümlülükleri Gizli Borç Mu? Küresel Bir Karşılaştırma. Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Doktora Programı, 2020.

90'lı yılların başında İngiltere'de uygulamaya geçirilen "Kamu-Özel İşbirliği" (KÖİ) modelinin birçok avantajının olduğu, kamu projelerinin verimini artırabileceği düşünülmektedir. İngiltere'nin ardından Avrupa ülkelerinde uygulanmaya başlayan KÖİ modeli, 2000'li yıllardan itibaren gelişmekte olan ülkelerde de yoğun ilgi görmeye başlamıştır.

Başlangıçta avantajları ön plana çıkarılarak olumlanan KÖİ modeli dayanak oluşturduğu çeşitli sorunlar nedeniyle yıllar geçtikçe eleştirilere maruz kalmaya başlamıştır. Modelin yaygınlaşmasında temel rol oynayan husus, KÖİ yatırımlarının kamu borç stoğu bünyesinde görülmemesidir. Bu özelliğiyle KÖİ modeli Avrupa Birliği üye ülkelerinin mali performans ölçütü olan Maastricht kriterlerini rahatlıkla yerine getirmesini sağlamıştır. Ek olarak KÖİ modelinin, özel sektörün teorik çerçevede daha etkin bir yönetim kabiliyetine sahip olduğunun varsayılması, risklerin özel sektöre aktarılması veya özel sektör ile paylaşılması, monopolistik veya tekelci piyasaların rekabete kavuşması gibi avantajları sağladığı düşünülmektedir. Buna karşın uygulamaların finansal hacimlerinin hızlı şekilde artması yüklenilen borçların kamuoyu denetiminden çıkmasına ve gizli borç olarak nitelendirilen KÖİ yükümlülüklerinin hızlıca artmasına neden olmuştur. Hiç şüphesiz ki yüksek yatırım tutarına haiz sermaye harcamalarını kapsamına alan KÖİ projeleri, uzun dönemli dayanak sözleşmeler neticesinde günümüzde kamunun hesap verilebilirliği çerçevesinde sorunlar yaratmaktadır.

KÖİ modellerinin yakın tarihsel gelişiminde ortaya çıkan soru işaretleri üzerine Uluslararası Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından KÖİ varlıklarının ve yükümlülüklerinin devlet bilançosunda şeffaf bir şekilde görünebilmesi için yeni standartlar oluşturulmuştur. 32 numaralı Uluslararası Devlet Muhasebesi Standardı (IPSAS

32) hizmet imtiyaz sözleşmelerindeki varlık ve yükümlülüklerin ne şekilde muhasebeleştirileceği ve raporlanacağı konusunda yön verici ilkesel bir dökümandır. Standart, başlangıçta risk ve getiri ilişkisine göre şekillenmiş, takiben revize edilerek, KÖİ varlıklarının ve yükümlülüklerinin raporlanmasında denetim anlayışı hâkim olmuştur.

Bu çalışmanın temel amacı, Dünya’da ve Türkiye’de KÖİ varlık ve yükümlülüklerinin kamuoyu ile nasıl paylaşıldığı gerek teorik gerekse de pratik çerçevede incelemek ve KÖİ modelinin yakın tarihini gözler önüne sermektir. Bu açıdan çalışmanın, içeriği itibariyle Türkçe literatüre katkı sunacağı düşünülmektedir.

KÖİ modelinin yaratıcısı ve öncüsü konumunda olan İngiltere ve İngiliz milletler topluluğu ülkeleri çalışmanın temel inceleme alanını oluşturmaktadır. Bu ülkeler günümüzde tahakkuk esaslı devlet muhasebesini tam anlamıyla uygulamakta ve KÖİ varlık ve yükümlülüklerinin şeffaf bir şekilde raporlanması çerçevesinde örnek teşkil etmektedirler. Lakin bu olumlu sürece giden yolda söz konusu ülkeler KÖİ modeli kaynaklı sorunları yaşamışlar, tarihsel süreç itibariyle de şeffaflık ve hesap verebilirlik çerçevesinde raporlamadaki aksaklıkları düzeltmişlerdir. Diğer gelişmiş ülkelerde devlet bilançosunda olmasa bile, farklı şekillerde KÖİ yükümlülüklerinin kamuoyu ile paylaşılması konusunda şeffaflık sağlanabilmektedir. Buna karşın Türkiye’nin de içinde bulunduğu geliştirmekte olan ülkelere bakıldığında KÖİ varlık ve yükümlülüklerinin şeffaf bir şekilde raporlanmasına ilişkin sıkıntıların devam ettiği görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kamu-Özel İşbirliği, IPSAS 32, DMS 32, Devlet muhasebesi

ABSTRACT

Karabudak, Ç.Ö. Are Public Private Partnership Liabilities Hidden Debts? A Global Comparison. Başkent University, Institute of Social Sciences, Department of Management, Ph.D. in Accounting and Finance, 2020.

Having been initiated in the beginning of the 90s in the UK, the “Public-Private Partnership” (PPP) model was believed to have many favorable aspects and to have more efficient application and evaluation. Following the UK, a majority of the European countries tended to this funding model. It started to attract great attention in developing countries as of the 2000s.

Although they were approached positively and had a wide range of application, PPPs were found to lead to certain issues in years and, therefore, attracted criticisms. During the years when this funding system first expanded, PPPs provided advantages in meeting the Masstricht criteria, a parameter for financial performance measurement of the member countries of the European Union, since such investments were not regarded as a government debt stock. Besides, it was believed that PPP funding system was advantageous as regards to various matters such as the establishment of a competitive economy for the private sector had better commanding skills and the risks were not left to public. Nevertheless, debt was out of the control of the public and the public debt attained quite high numbers in the meanwhile. There were also accountability issues since PPP projects required long durations for construction.

Therefore, the International Accounting Standards Board brought new standards in order that PPP assets and liabilities are visible and transparent in the statements of states. In this regard, IPSAS 32 clarifies the accounting of the assets and liabilities in service concession agreements. These standards were initially shaped according to risk and income approaches while they were revised according to needs and audit approach prevailed in the following periods.

This research examines how the World and Turkey shares the assets and liabilities of PPPs with the public. As the creators of the PPP funding system, the UK and the Commonwealth of Nations apply accrual based accounting and set an example for the transparent presentation of PPP assets and liabilities in the state statement. Though not in state statements, other developed countries can also ensure transparency in various ways while sharing the liabilities of PPPs with the public. On the other hand, developing countries are more sensitive in this matter. Although Turkey, a country among the latter group, is fast to adopt to international regulations, it experiences problems in the sharing of PPP liabilities with the public.

Keywords: Public Private Partnerships, IPSAS 32, DMS 32, Public accounting

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	III
İÇİNDEKİLER.....	V
TABLolar LİSTESİ	IX
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XI
KISALTMALAR DİZİNİ	XII
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM I	5
1.1. Fransa	5
1.2. Büyük Britanya	7
1.3. Almanya	10
1.4. İtalya.....	11
1.5. İspanya	12
1.6. Portekiz.....	14
1.7. Hollanda	15
1.8. Avustralya	16
1.9. Amerika Birleşik Devletleri	17
1.10. Kanada.....	20
1.11. Japonya.....	21
1.12. Rusya.....	23
1.13. Çin	24
1.14. Latin Amerika	26
1.15. Afrika	28
1.16. Türkiye	29
BÖLÜM II	33
2.1. Genel Olarak KÖİ Modelinin Avantajları.....	34
2.1.1. Kamu Yatırımları İçin İlave Finansman Bulma Sorununu Ortadan Kaldırması ve Finansman Bulunamaması Nedeni ile Gerçekleştirme İhtimali Olmayan Projelerin Hayata Geçirilmesi	36

2.1.2.	Projelerin İnşa, Finans Ve İşletmeyle İlgili Risklerinin Özel Sektöre Transferi	38
2.1.3.	Yapım İşlerinin Daha Hızlı Tamamlanması Ve Hizmet Sunumunun Başlaması	40
2.1.4.	Teknoloji Transferi, Teknik İnovasyon Gibi Alanlarda Özel Sektörün Yönetim Becerilerinden Faydalanılması	42
2.2.	Genel Olarak KÖİ Modelinin Dezavantajları	43
2.2.1.	Özel Sektörün Kamudan Daha Yüksek Faizle Borçlanması Nedeniyle Projelerin Nihai Olarak Daha Maliyetli Olması	45
2.2.2.	İhale Maliyetlerinin Yüksekliği Nedeniyle Az Sayıda Katılımcının Bulunması Sonucu Sınırlı Rekabet Ve Tekelci Bir Durum Oluşması	46
2.2.3.	Bilgi Paylaşımının Ticari Sır Kapsamında Değerlendirilmesi Sonucu Projelerde Hesap Verilebilirlik Sorunlarının Yaşanması	47
2.2.4.	KÖİ'nin Karmaşık Ve Çok Aktörlü Yapısının Proje Yönetimini Zorlaştırması Ve Daha Maliyetli Hale Getirmesi	48
2.2.5.	Bilanço/Bütçe Dışı Finansman Nedeni İle Kamu Kesimi Hesaplarında Şeffaflığın Azalması(Gizli Borç Sorunu)	50
2.2.6.	Sözleşmelerin Uzun Dönemde Yeniden Müzakere Edilmesi Sonucu İlave İşlem Maliyetleri Oluşması	51
2.2.7.	Uzun Dönemli Taahhüt Nedeni İle Bütçe Esnekliğinin Yitirilmesi	52
2.3.	KÖİ Modeli İçin Kritik Başarı Faktörleri	53
2.3.1.	Kamu Ve Özel Sektör Arasında Dengeli Risk Paylaşımı	56
2.3.2.	Etkin Konsorsiyum	56
2.3.3.	Siyasi Destek	57
2.3.4.	Güçlü Toplum/Halk Desteği	57
2.3.5.	Şeffaf ve Rekabetçi İhale Süreçlerinin Bulunması	58
2.4.	KÖİ Modelinin Genel Olarak Performansı	58
BÖLÜM III		63
3.1	Devlet Muhasebesi	63
3.1.1.	Devlet Muhasebesi Sistemleri	64
3.1.1.1.	Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi	64
3.1.1.2.	Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi	65
3.1.1.3.	Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	66
3.1.1.4.	Tam Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	67
3.1.2.	Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları	67

3.1.3.	Devlet Muhasebesi ve Ticari Muhasebesi	69
3.2.	KÖİ Uygulamalarının Muhasebeleştirilmesi	69
3.2.1.	TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları (IFRIC 12).....	73
3.2.2.	Finansal Varlık Modeli.....	75
3.2.3.	Maddi Olmayan Duran Varlık Modeli	76
3.2.4.	Karma Model.....	77
3.3.	KÖİ Uygulamalarının Devlet Muhasebesinde Gösterimi	78
3.3.1.	Risk ve Getiri Yaklaşımı	78
3.3.2.	Haklar ve Yükümlükler Yaklaşımı.....	80
3.3.3.	Kontrol (veya Denetim) Yaklaşımı	81
3.4.	Hizmet İmtiyaz Sözleşmesi Olarak KÖİ (IPSAS 32 -- DMS 32).....	83
3.4.1.	Kapsam	83
3.4.2.	Hizmet İmtiyaz Anlaşmalarına İlişkin Kriterler	84
3.4.3.	Sözleşme Kapsamındaki Varlıkların Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi....	86
3.4.3.1.	Varlıkların Türü ve Muhasebeleştirilmesi.....	86
3.4.3.2.	Sözleşme Kapsamındaki Varlıkların Ölçülmesi	88
3.4.4.	Yükümlüklerin Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi	89
3.4.4.1.	Mali Yükümlülük Modeli	90
3.4.4.2.	İşletmeciye Bir Hakkın Devredilmesi Modeli	91
3.4.4.3.	Sözleşmeyi Bölme.....	92
3.4.5.	Taahhütler, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar	92
3.4.6.	Hizmet İmtiyaz Anlaşmaları Kapsamında Mali Tablolarda Yapılacak Açıklamalar	94
3.5.	Ulusal Hesaplarda KÖİ	95
3.5.1.	IMF yaklaşımı	96
3.5.2.	Eurostat yaklaşımı	97
3.6.	Çeşitli Ülkelerde KÖİ Uygulamalarının Devlet Muhasebesinde Gösterimi	98
3.6.1.	İngiltere	99
3.6.2.	Yeni Zelanda	102
3.6.3.	Amerika Birleşik Devletleri	104
3.6.4.	Avusturalya	106
3.6.5.	Kanada.....	108
3.6.6.	Portekiz.....	110

3.6.7. Almanya	111
3.6.8. Fransa	112
3.6.9. Rusya.....	115
3.6.10. Brezilya	117
3.6.11. Hindistan	118
3.6.12. Çin	120
3.6.13. Türkiye	122
BÖLÜM IV	124
KAYNAKÇA	128

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Fransa’da 2005-2017 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli.....	7
Tablo 2. İngiltere’de 1990-2014 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli.....	9
Tablo 3. Almanya’da 2005-2017 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli.....	10
Tablo 4. İtalya’da 2005-2017 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli.....	12
Tablo 5. İspanya’da 2005-2017 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli.....	13
Tablo 6. Portekiz’de 2005-2017 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli.....	15
Tablo 7. Hollanda’da 2005-2017 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli.....	16
Tablo 8. Avustralya’da 2005-2015 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli.....	17
Tablo 9. Kanada’da 1991-2015 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Sektörel Dağılımı, Sayısı ve Toplam Değeri	21
Tablo 10. Kanada’da 1991-2015 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Eyaletlere Göre Dağılımı	21
Tablo 11. Japonya’da 2011-2019 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Değeri	23
Tablo 12. Rusya’da 2013-2015 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Bölgelere Göre Dağılımı ve Değişimleri	24
Tablo 13. ÇİN’de 1990-2013 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Değeri	25
Tablo 14. Latin Amerika’da 1990-2015 Arasında Yürütölen KÖİ Projelerinin Toplam Değeri ve Sektörlere Göre Dağılımı	28

Tablo 15. Sahra Altı Afrika’da 2000-2019 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Değeri.....	29
Tablo 16. Türkiye’de 1990-2018 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Değeri	31
Tablo 17. Türkiye’de 1990-2018 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sektörlere Göre Dağılımı	32
Tablo 18. Büyük Britanya’da Kritik Başarı Faktörleri	55
Tablo 19. Kritik Başarı Faktörleri (Türkiye-KÖİ Piyasası).....	55
Tablo 20. Özel sektör Finansman Girişimine Ait Veriler.....	101
Tablo 21. Rusya 2012 yılı Tahmini Devlet Bilançosu.....	116
Tablo 22. Rusya Devlet Bilançosu Dahil Edilmeyen Varlık ve Yükümlülükler	116
Tablo 23. Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Sistemi ve KÖİ Raporlaması ile İlgili Bilgiler	126

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Latin Amerika’da 2006-2015 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Ülkelere Göre Dağılımı	27
---	----

KISALTMALAR DİZİNİ

AASB	: Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ASB	: Büyük Britanya Muhasebe Standartları Kurulu
ESA	: Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi
FASAB	: Federal Muhasebe Standartları Danışma Kurulu
GASB	: Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu
GFS	: Devlet/Kamu Mali İstatistikleri
GFSM	: Devlet Mali İstatistikleri Kılavuzu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IGAS	: Hindistan Devlet Muhasebesi Standartları
IPSASB	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu
IMF	: Uluslararası Para Fonu
KÖİ	: Kamu Özel İşbirliği
LGFVs	: Yerel Hükümetler Finansal Kuruluşları
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
PBE IPSAS	: Kamu Tüzel Kişi Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
PFI	: Özel Sektör Finansman İnisiyatifi
PPP	: Kamu Özel İşbirliği
SPV	: Özel Amaçlı Kuruluş
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyeti Birliği
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
USD	: Amerikan Doları
YHFK	: Yerel Hükümetler Finansal Kuruluşları

GİRİŞ

Kamu Özel İşbirliği modeli 90'lı yılların başında İngiltere tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Takiben birçok ülke bu modelin uygulayıcısı konumuna gelmiştir. Kamu hizmetlerinin yürütülmesi doğrultusunda sınırlı kaynağa sahip olan kamu otoritesi, hizmetlerin aksamaması için KÖİ modelinden faydalanabilir. Özel sektöre kamu hizmetinin ifa edilmesi için gerekli projelerin hayata geçirilmesi karşılığında verilen uzun dönemli garanti ve taahhütler, KÖİ modelini diğer kamu finansman sisteminden ayıran temel unsurlar olmuştur. Ayrıca bu finansman sisteminde inşaat, finansman ve işletme aşamalarında bir takım risklerin özel sektöre devredilebilmesi amaçlanmış ve geleneksel yönetime göre, kamu açısından bir dizi avantajın elde edilmesi amaçlanmıştır.

KÖİ modelinin teorik çerçevede öne sürülebilecek çok sayıda avantajı olmasına rağmen, birçok ülkeyi bu finansman sistemini kullanmaya teşvik eden temel faktör kamu borç stoklarının KÖİ yükümlülüklerini içermemesidir. İktidar gücünü elinde bulunduranların politik olarak kendilerine olumsuz etki yapacak bir durumu yastık altı yapmalarının yanı sıra, birçok negatif finansal kriterin de gizlenmesi KÖİ modeli sayesinde mümkün hale gelmiştir. Avrupa Birliği kriterleri, yerel mali kriterler, IMF kriterleri gibi birçok husus, borçların tahakkuk esasları ile raporlanmamış olması vasıtasıyla aşılmıştır.

Bu özelliğiyle KÖİ modeli başlangıçta birçok ülke için teşvik edici gözükse de, ilerleyen zaman zarfında bu raporlama şeklinin ortaya çıkardığı olumsuzluklar görülmeye başlamıştır. Özellikle kriz dönemlerinden sonra KÖİ yükümlülükleri kamuoyu tarafından sorgulanır hale gelmiştir. Literatürde gizli borçlar olarak nitelendirilen bu yükümlülükler krizlerin etkilerini derinleştirmiştir. Bu nedenle yıllara sari KÖİ yükümlülüklerinin devlet bilançosunda şeffaf bir şekilde raporlanması için düzenleyici adımlar atılmıştır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi hiç şüphesiz ki KÖİ yükümlülüklerinin şeffaf bir şekilde raporlanabilmesi için bir ön koşuldur. Nitekim devlet muhasebe sistemini tahakkuk esaslı yapılandıran ülkeler hizmet imtiyaz sözleşmelerine dayalı varlık ve yükümlülüklerinin şeffaf bir şekilde raporlanması adına bir takım standartlar getirmişlerdir. Bu standartlar için temel ilkesel kaynak, Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından

yayınlanan 32 numaralı hizmet imtiyaz sözleşmeleri standardıdır. Nakit esaslı devlet muhasebesi uygulayan ülkeler ise, öncelikle sistemlerini tahakkuk bazlı sisteme dönüştürme hedefi belirleyip, geçiş sürecinde KÖİ varlık ve yükümlülüklerinin kamuoyu ile paylaşılabilmesi adına bir takım düzenlemeler getirmişlerdir.

KÖİ yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili esaslar başlangıçta risk ve getiri ölçütü ile belirlenmiştir. Bu ölçütlere göre, basitçe KÖİ projelerinin risklerini ve getirilerini yüklenen tarafın özel sektör veya kamu olmasına göre, KÖİ varlık ve yükümlülükleri ilgili tarafın bilançosunda gözükmektedir. Buna karşın projelerin yatırım, operasyon ve mülkiyet çerçevesinde artan karmaşık yapısı, risklerin ve getirinin hangi tarafa ait olduğunun belirlenmesi zora sokmuştur. Bu nedenle risk ve getiri ölçütü terk edilmiş yerini denetim anlayışına bırakmıştır. Bu paradigma çerçevesinde saptanmış kriterlere dayalı olarak KÖİ varlıkları üzerinde kontrol hakkının hangi tarafta olduğu raporlama açısından esas alınmıştır.

Yaşanan gelişmeler neticesinde KÖİ varlık ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili standartlar şeffaflığı sağlayabilecek düzeye ulaşabilmiştir. Gelişmiş ülkelere bakıldığında, çoğunun devlet muhasebesinde tahakkuk esaslı sisteme geçiş yaptığı veya geçiş sürecini büyük ölçüde tamamladığı ve KÖİ yükümlülüklerini şeffaf bir şekilde kamuoyu ile paylaştığı anlaşılmaktadır. Nakit esaslı devlet muhasebesi uygulansa dahi, gelişmiş ülkeler standardize edilmiş farklı iletişim araçları ile kamuoyunu KÖİ yükümlülükleri hakkında şeffaf bir şekilde bilgilendirme imkânı yaratmışlardır. Gelişmekte olan ülkelerde ise, kamu finansmanı için başvurulacak kaynakların sınırlı olması (negatif tasarrufa dayalı düşük vergi geliri gibi) veya finansman maliyetlerinin yüksekliği KÖİ modelinin bu ülkeler için cezbediliciliğini artırmıştır. Ayrıca, ifade edildiği üzere iktidar gücünü elinde bulunduranların geleneksel finansmana yöntemlerine kıyasla KÖİ modeli vasıtasıyla aynı anda daha yüksek hacimli yatırımlar yaparak siyasi sürekliliklerini temin etme hedeflerine dayalı olarak KÖİ modeli artan düzeyde kullanılmaya devam etmektedir. KÖİ modeli sayesinde gelişmekte olan ülkelerin gizli borç etkisinden faydalanarak kamuya ait finansal göstergeleri bozmadan yatırım olanaklarını artırmaları da cabasıdır. Ne var ki, günümüzde gelişmekte olan ülkelere kamu borçlarının şeffaf bir şekilde açıklanması üzerine yapılan baskılar özellikle KÖİ yükümlülükleri bağlamında giderek yoğunlaşmaktadır.

Çalışmada, Türkiye’de ve Dünya’da KÖİ varlık ve yükümlülüklerinin kamuoyu ile nasıl paylaşıldığı, diğer bir deyişle ne şekilde raporlandığı özelinde karşılaştırmalı bir analiz yapılmıştır. Hangi ülkenin KÖİ varlık ve yükümlülüklerini ne şekilde raporladığı ortaya konulmuş, karşılaştırmaya dayalı analiz yapılmıştır. Çalışmada Türkiye’ye özel bir ilgi gösterilmiş ve diğer ülkelere kıyasla daha detaylı incelenmiştir. Özellikle son zamanlarda kamuoyunun ilgisini çeken KÖİ yükümlülüklerinin şeffaf bir şekilde raporlanıp raporlanmadığı hususuna yönelik olarak Bu çalışmanın önemli bir kaynak görevi görmesi hedeflenmiştir. Nitekim özellikle Türkçe literatüre bakıldığında bu konu ile ilgili ülkeler arasında kapsamlı bir karşılaştırma içeren bir kaynağa, bilgimiz doğrultusunda rastlanmamıştır. Çalışma onüç¹ ülkenin KÖİ varlık ve yükümlülüklerini ne şekilde muhasebeleştirdiğini izah ederek, ülkeler arası karşılaştırma yapılabilir kuramsal bir havuz oluşturmuştur. Bu sayede ülkelerin şeffaflık düzeyleri analiz edilebilir hale gelmiştir. Ayrıca bu yönüyle bu çalışma, tahakkuk esaslı devlet muhasebenin sağladığı avantajlar ve ülkelerin tahakkuk esaslı devlet muhasebe uygulamasındaki başarıları çerçevesinde yardımcı bir kaynak görevi görecektir. Bu özellikleriyle çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bütün bu değerlendirmeler ışığında çalışmanın temel konusu *“Dünya’da ve Türkiye’de KÖİ varlık ve yükümlülüklerinin kamuoyu ile paylaşılması”* olarak belirlenmiştir. Tezin konusunun sadece KÖİ varlık ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi olarak belirlenmesi, değerlendirilen diğer mali kriterler veya bunların kamuoyu ile farklı yollardan paylaşım şekilleri itibarıyla yetersiz kalacaktır.

Çalışma şu şekilde kurgulanmıştır: Birinci bölümde KÖİ’lerin varlık ve yükümlülükleri konusunda olmasa dahi, ülkelerin uygulamaya koyduğu KÖİ projelerinin tarihsel ve mali gelişimi hakkında karşılaştırmalı bir değerlendirme yapılmaktadır. Çeşitli ülkelerde kamu sektörü ile özel sektörü arasındaki işbirliğinin tarihsel durumu incelenmiş ve günümüzde KÖİ olarak adlandırılan finansman modelinin boyutları göz önüne

¹ Bu ülkeler sırasıyla; İngiltere, Yeni Zelanda, ABD, Avustralya, Kanada, Portekiz, Almanya, Fransa, Rusya, Brezilya, Hindistan, Çin ve Türkiye’dir.

serilmiştir. Birçok ülkede kamu hizmetlerinin icrasında özel sektörle işbirliğinin yeni olmadığı görülmektedir.

İkinci bölümde, otuzu aşkın yıldır uygulanmakta olan KÖİ finansman modelinin olumlu ve olumsuz yönleri irdelenmiştir. Belirtilen avantaj ve dezavantajlar literatürdeki özgün çalışmaların üzerinde durduğu hususlardan derlenmiştir. Bu bahisle ikinci bölüm esasen literatür taraması kapsamında değerlendirilebilir.

Üçüncü bölümde Dünya’da ve Türkiye’de KÖİ varlık ve yükümlülüklerinin kamuoyu ile nasıl paylaşıldığı hususu ele alınmıştır. Farklı iletişim araçları da çalışma kapsamına alınsa da çalışmanın ana gövdesini devlet muhasebe sisteminde varlık ve ne şekilde raporlandığı oluşturmaktadır. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları Kurulunun yayınlamış olduğu IPSAS 32 numaralı Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri standardı ışığında değerlendirmeler yapılmış ve ülkeler karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Çalışma, karşılaştırma bulgularının değerlendirmesi ve Türkiye özelinde tespit ve öneriler yapılarak tamamlanmıştır.

BÖLÜM I

KAMU ÖZEL İŞ BİRLİĞİ MODELİ: TARİHSEL SÜREÇ

Devletin temel fonksiyonlarından da biri olan, vergilerini ödeyen vatandaşlarına hizmet etme kavramı ekonomik, siyasi ve toplumsal gelişmeye dayalı olarak değişikliğe uğramıştır. Toplumların talepleri, devletin kapasitesi, kentleşme, çevresel sorunlar, hukuki gelişmeler vs. “Kamu Hizmeti” anlayışını değiştirmiştir. Bu sayılan sebeplerden dolayı kamu, artan talepleri karşılamakta mali açıdan zorluklarla karşı karşıya gelmiştir. Dolayısıyla kamu, özel sektörle işbirlikleri kurarak bu hizmetleri ifa etmenin alternatif bir yolunu bulmuştur. “Kamu-Özel İşbirliği” (KÖİ) kavramının Türkiye’de ve Dünya’da geçirdiği süreç bu kavramı günümüzde farklı bir boyuta ulaştırmıştır.

Bu bölümde incelenecek ülkeler belirlenirken, KÖİ modelini yoğun bir şekilde ve uzun yıllar boyunca kullanmış olanlardan seçilmesine dikkat edilmiştir. Şeffaflık ve hesap verilebilirlik gibi değerleri ön plana koyan AB ülkeleri, ABD, Yeni Zelanda ve Avustralya gibi ülkelerin yanısıra, ekonomik kalkınmayı bu değerlerin önüne koyan Rusya, Brezilya, Hindistan ve Türkiye gibi ülkelerde tarihsel süreç incelenmiştir. Farklı değerlere sahip ülkeler belirlenerek, karşılaştırmalı bir analiz imkânı yaratılmıştır.

1.1.Fransa

Kamu ile özel sektörün işbirliği tarihi, Roma İmparatorluğu dönemlerine kadar gitmektedir. Roma imparatorluğunda karayollarının gelişmesi sonucunda, belirli merkezlerde posta istasyonları kurulması ihtiyacı doğurmuştur. Şehirlerin merkezinde oluşan bu istasyonların inşası ve yönetimi ise, beş yıllık dönemler içerisinde özel sektöre verilmiştir. Ayrıca limanların inşası ve yönetimi de bu yolla yapılmıştır.

Roma İmparatorluğunun çökmesi ile birlikte, kamu ile özel hukuk kişisi arasındaki ilişki ancak 12.-13. yüzyılda Fransa’da tekrar ortaya çıkmıştır. Yeni yerlere yerleşim hakkı verilen köylüler kaleleri inşa ederken, bazı imtiyazlı mesleklere sahip kişiler ise, bu

imtiyazların sonucu olarak gelirlerinin bir kısmını, kamu hizmetlerinin kullanımına tahsis etmiştir.

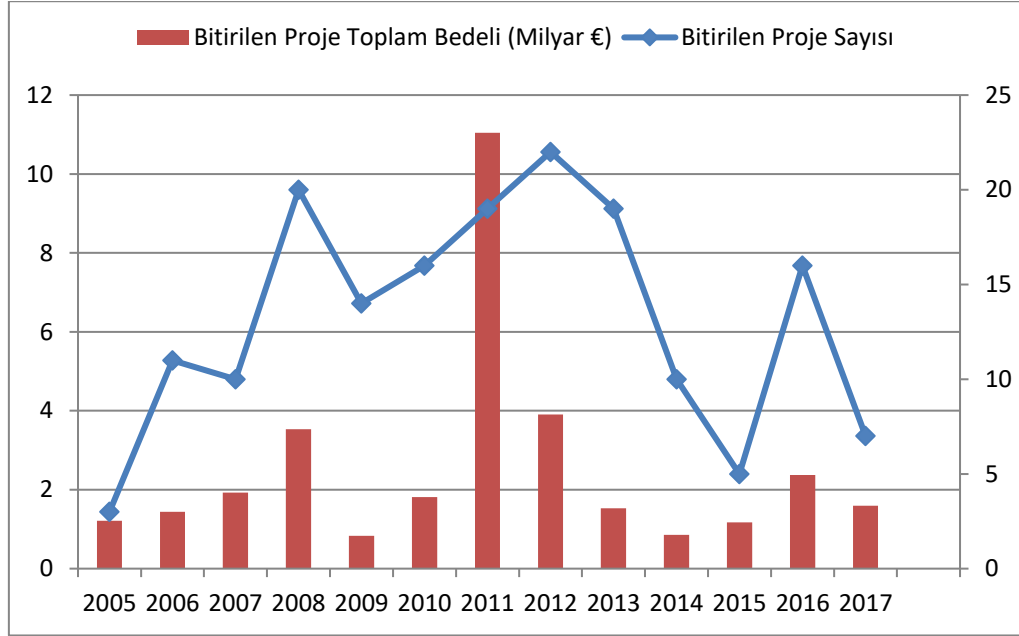
Fakat KÖİ'nin modern ve büyük çapta kullanımının ortaya çıkışı, Tarım toplumunun artık son dönemlerinde bulunan Avrupa'da görülmüştür. Endüstri devrimi ile yeni bir dünya düzenine geçilmiş, Fransız devriminin de etkisiyle liberalizm ve serbest girişimcilik düşünceleri ortaya çıkmıştır. Fransa'da 19.yy'da bu gelişmeler sonucu yaşanan hızlı şehirleşme ve nüfus artışı, toplu taşıma sistemleri, su sistemleri, enerji temini gibi gereksinimlerin artışına sebep olmuştur. Bu dönemde zayıf yerel yönetimlerin eksikliğini özel sektör doldurmuştur. (PPIAF, 2009: 34-35)

20.yy'da ise, savaşlar, ekonomik koşulların kötü olması vs. gibi sebeplerden dolayı özel sektör geri planda kalmıştır. KÖİ'nin 1990'lı yıllarda İngiltere'de tekrar gündeme gelmesi ile birlikte Fransa'da bu yapı tekrar gün yüzüne çıkmıştır. Fransa'da 90'lı yıllarda başlayan KÖİ projeleri, 2004 yılında KÖİ'lerin kullanımı ile alakalı finansal ve hukuki zeminin hazır hale getirilmesi ile birlikte yaygın hale gelmiştir.

Bu finansman yöntemini daha önce ve daha yoğun bir şekilde kullanan İngiltere, Fransa ve diğer ülkelere bu yapının sonuçlarını görebilecekleri bir örnek sunmuştur. 2005 yılında ise KÖİ projelerinin ön fizibilite incelemelerini yapan Maliye Bakanlığına bağlı, merkezi bir KÖİ birimi kurulmuştur. (EPEC, 2012: 5-6) 2005 yılı sonrasında Tablo 1'de görüldüğü üzere 2008 küresel krizin etkisine rağmen KÖİ projeleri hız kesmeden devam etmiştir. Çoğunluğu ulaşım sektöründe olmak üzere 172 proje hayata geçirilmiş ve toplam proje bedeli 33.2 milyar Avro'ya ulaşmıştır. (EPEC Veri Tabanı. 2020, 10 Nisan. Erişim adresi: <https://data.eib.org/epec/country/France>) Fransa gerçekleştirdiği KÖİ toplam bedeli açısından Avrupa'da İngiltere'nin ardından ikinci sırada yer almıştır. Fransa'da, KÖİ projelerinin tamamlanması ile ilgili ciddi sorunlarla karşılaşmamıştır. PWC'nin Fransa'da ki 36 KÖİ projesi için yapmış olduğu araştırmaya göre, projelerin %71'i başlangıçta kararlaştırılan gereksinimleri yerine getirirken, projelerin %91 içerisinde, planlanan bütçenin aşımı %3'den az bir rakamda kalmıştır. İnşaat süreci ile ilgili bir sorun yaşanmazken, son zamanlarda İngiltere'de de yaşanan KÖİ ile ilgili operasyonel sorunların varlığı ile alakalı elde henüz bir veri oluşmamıştır. Bunun nedeni ise, Fransa'da KÖİ

projelerinin İngiltere’de kilerden daha sonra başlamış olmasıdır. (Saussier ve Tran, 2012: 2)

Tablo 1. Fransa’da 2005-2017 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli



Kaynak: EPEC veri tabanı. (EPEC,2019a)

1.2. Büyük Britanya

19.yüzyılın başında dünyanın en büyük şehri olan Londra’ya ev sahipliği yapan İngiltere’de de yine KÖİ’lerin örnekleri görülmektedir. Endüstri devriminin anavatanı olarak görülen İngiltere’de de Fransa gibi yoğun şehirleşme görülmüştür. Yoğun şehirleşmenin etkisiyle özellikle 1820’li yıllardan sonra, şehir hayatına yönelik teknolojiler gelişim göstermiştir. Farklı teknolojilerle çalışan ve ilerleyen yıllarda yer altına inen toplu taşıma sistemleri ortaya çıkmıştır. Bu kentsel dönüşümün öncüleri, devlet organları değil, KÖİ olarak adlandırabileceğimiz, özel teşebbüslerin kontrolü altında bulunan yapılar olmuştur. O dönemlerde İngiltere’nin altyapı yatırımlarını gerçekleştirecek kaynaklar elinde bulunmamaktadır. Bu noktada özel teşebbüslerin sürüklediği KÖİ’ler, bu toplumsal eksikliği gidererek sosyal bir hizmet yerine getirmiştir. (Ball ve Sunderland, 2001:6-7) Özellikle demiryolu inşasında İngilizlerin kazanmış oldukları tecrübe dolayısıyla, İngiltere hükümeti 19.yy’ın ortalarında şirketlerin demiryolu inşa edip, işletebilmesine olanak sağlayan kararlar almıştır. Yap-işlet modeli ilk defa hukuki bir boyut kazanmıştır. Bu

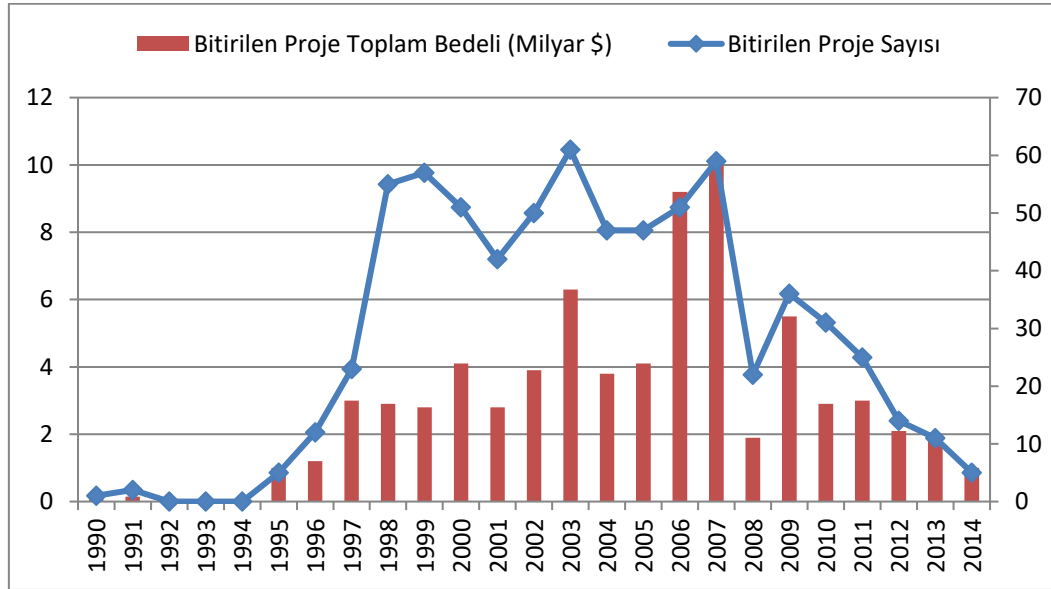
tecrübe ve teşvikle birlikte İngiliz şirketler, İngiltere'nin sömürgelerinde de girişimlere başlamıştır.

İngiltere'nin en büyük sömürgesi durumundaki Hindistan'da demiryollarının inşası ve işletmesi İngiliz şirketler tarafından yapılmıştır. 1853 yılında başlayan demiryolu inşasında, Hindistan hükümetinin, İngiliz şirketlerine %5'lik bir kar marjı tanımış olması, bu girişimleri KÖİ yapılarıyla benzeştirmektedir. Hindistan hükümeti 1870'li yıllarda kendisi de demiryolu inşası yapsa da, oransal olarak İngilizlerin yürüttüğü KÖİ'ler demiryolu inşasında yüksek paylarını korumayı başarmışlardır. 1880'li yıllarda ise, KÖİ'lerin gelirleri arttıkça, Hindistan hükümeti ile yapmış oldukları anlaşmalar gereği net kazançlarının %5'lik kısmını geçen dilimlerin %50'sini Hindistan hükümetine ödemişlerdir. Fakat gelirler arttıkça merkezi hükümet ile KÖİ'ler arasında sorunlar ortaya çıkmaya başlamıştır. Hizmet kalitesi ile maliyetler arasındaki denge iki tarafta memnuniyetsizlikler oluşturmuştur. En sonunda ise, Hindistan hükümeti demiryollarını millileştirme yoluna gitmiştir. (Bogart ve Chaudhary, 2012: 28-57)

20.yy'ın başlamasıyla birlikte ortaya çıkan savaşlar, ekonomik krizler ve enflasyonist ortam sonucunda, özel teşebbüsler iflas etmeye başlamıştır. Kamu ile özel sektörün işbirlikleri azalmaya başlamış, devlet etkinliği artmıştır. Savaşlar, ekonomik krizler, keynesyen politikalar, serbest girişimcilik anlayışına sekte vururken, kolektivist akım hız kazanmıştır. Özel sektörün tekrar piyasa oyuncusu olarak ortaya çıkması 1980'lerin sonunu bulmuştur. Özel sektörün tekrar sahneye çıkması ile KÖİ'ler de tekrar gündeme gelmeye başlamıştır. (Economic and Private Sector Professional Evidence and Applied Knowledge Service, February 2017: 11) Margaret Thatcher'ın başbakan olmasıyla birlikte, İngiltere'de altyapı ve ulaşım alanlarında sorunlar olduğu ortaya çıkmıştır. Bu hizmetlerin özelleştirme yoluyla daha etkin bir şekilde verilmesi gerektiği vurgulanmaya başlanmıştır. Serbest girişimciliği destekleyen bu politik ortam Thatcher hükümetinden sonrada devam etmiştir. KÖİ'lere yeni bir bakış açısı getiren ve daha sonra birçok ülkede kullanılan "Özel Sektör Finansman İnisyatifi (PFI)" adlı bir yapı hayata geçmiştir. 1992 yılı Kasım ayında John Major hükümeti Maliye Bakanı Norman Lamont tarafından kamuoyuna bu yapı duyurulmuştur. Bu yapıyla birlikte büyük kamu projelerinde özel sermayenin payının artırılmasının hedeflendiği belirtilmiştir. Özel Sektör

Finansman İnisyatifi ile kamu projelerinin özel sektör sermayesi tarafından finanse edilip, işletilmesi öngörülmüştür. Diğer Kamu Özel işbirliklerinden farklı olarak, PFI modelinde çeşitli garantiler verilen özel sektöre belirli dönemlerde ödeme yapılması planlanmıştır. İşçi partisinin 1997 yılında işbaşına gelmesi ile KÖİ projelerinde artış yaşanmıştır. Özellikle sağlık sektöründe birçok KÖİ projesi hayata geçirilmeye başlanmıştır. (House of Commons Treasury Committee, August 2011: 4) Şekil 1’de görüleceği üzere, KÖİ proje bedelleri ve sayılarında 2007 yılına kadar sürekli bir artış görülmektedir. 2008 krizi sonrasında ise, KÖİ projeleri gittikçe azalmaya başlamıştır. Uzun yıllardır kullanılan KÖİ’lerin getirmiş olduğu bir takım dezavantajlar nedeniyle bu finansman yöntemi İngiltere’de kamuoyu tarafından sorgulanmaya başlanmıştır. Devlet muhasebesi yöntemlerinin şeffaf olmayışı, proje finansman maliyetlerinin planlanandan daha yüksek oranlara çıkması nedeniyle kamu bütçesinde ek yükler oluşmuştur. Özellikle sağlık sektöründe özel sektörün hizmet kalitesinin düşük olması, KÖİ’lerin İngiltere’de sorgulanır hale gelmesine neden olmuştur. Fakat İngiltere’de KÖİ’lerin tamamen çöpe atılması da söz konusu değildir. İngiliz kamuoyu bu yapının eksik yanlarını tamamlayarak, yeni KÖİ modelleri üzerinde tartışmaktadır. (Jubile Debt Campaign. February 2017: 2-7)

Tablo 2. İngiltere’de 1990-2014 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli

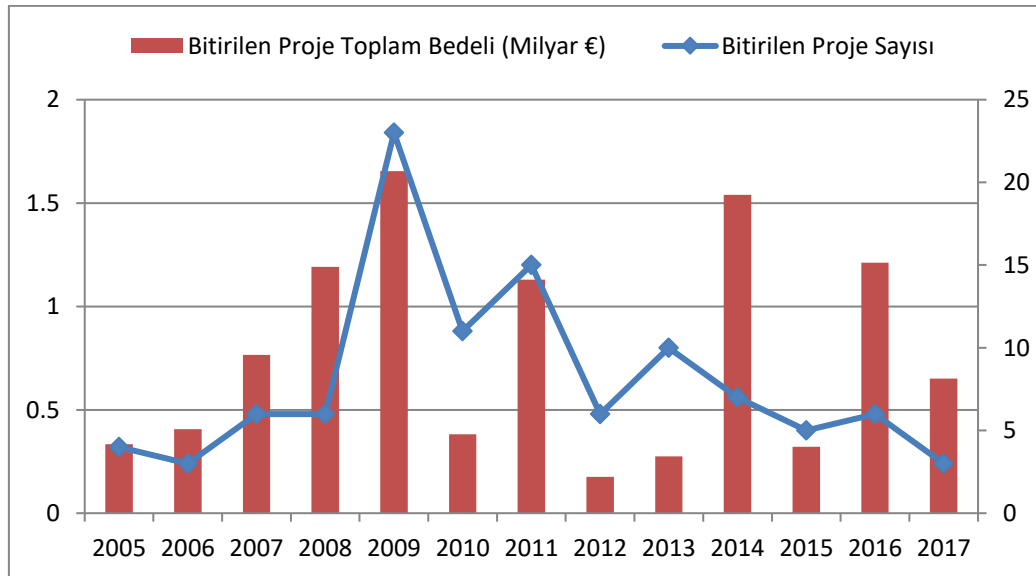


Kaynak: Jubile Debt Campaign. 2017: 2.

1.3.Almanya

Avrupa'nın en büyük ekonomisi olan Almanya'da da kamu ile özel sektör işbirliği diğer Avrupa ülkeleri gibi çok erken dönemlerde başlamıştır. Bununla birlikte, modern anlamda ilk KÖİ olarak 20.yy'ın başında başlanan, Rostock şehri yakınlarında bulunan Warnowtunnel isimli tünel projesi kabul edilmektedir. Bu proje çok başarılı olamasa da, Almanya için büyük bir tecrübe olmuştur. 1994 yılında F modeli olarak da bilinen otoyolların yapımı ve işletimi ile ilgili yasa çıkarılmıştır. Bu Yap-İşlet-Devret modelinin bir uygulaması olmuştur. (Alfen, Wilhelm ve diğerleri, 2009: 91) İngiltere uygulamaları sonrası Avrupa'da KÖİ projelerine yönelen ülkelerden biri olan Almanya'da da ilk KÖİ projesi için sözleşme 2002 yılında imzalanmış ve projeler artan bir şekilde devam etmiştir. 2005 yılında KÖİ projelerinin önündeki engelleri kaldırmak adına KÖİ hızlandırma yasası kabul edilmiştir. Daha sonralarda ise, KÖİ projelerinin sadece otoyollar için değil diğer sektörlerde de kullanılması için birçok adım atılmıştır. 2005 yılından bu yana yürütülen projelerden toplam büyüklük açısından en büyük payı ulaşım almıştır. Ayrıca Almanya'da oldukça yaygın olan, eğitim alanında yürütülen KÖİ projeleri de değer açısından ulaşımın sonradır. Kriz öncesinde çok yüksek KÖİ rakamlarına ulaşan Almanya, sonraki yıllarda rakamsal anlamda küçülme yaşamıştır.

Tablo 3. Almanya'da 2005-2017 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli



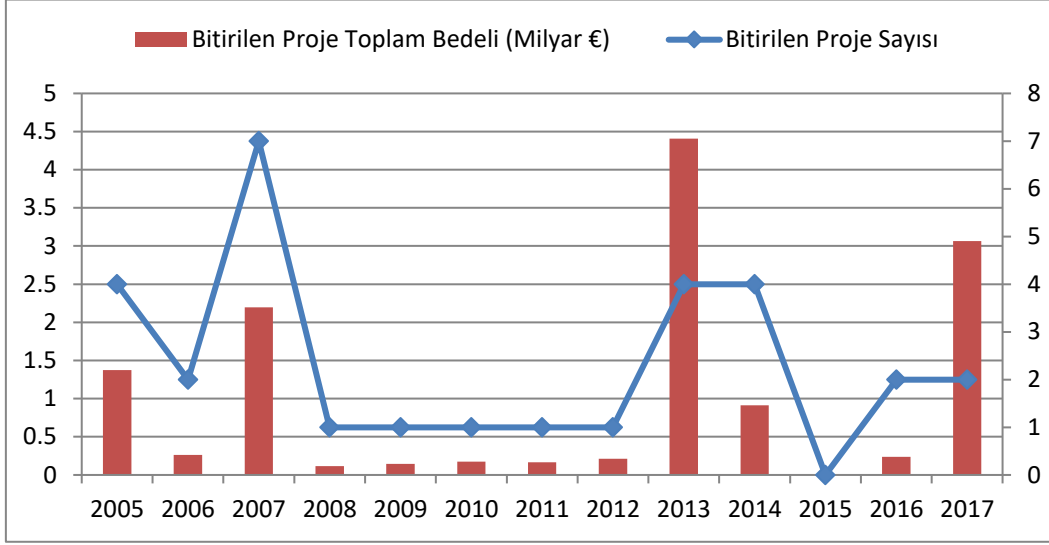
Kaynak: EPEC veri tabanı. (EPEC,2019b)

1.4.İtalya

Avrupa'nın en büyük 4. Ekonomisi olan İtalya'da da KÖİ projeleri sıklıkla kamu yatırımlarını gerçekleştirmek için kullanılmaktadır. İtalya'da kamu özel işbirliğinin tarihi çok eskilere gitse de, modern anlamda KÖİ projesi olarak değerlendirilebilecek, Avrupa'nın ilk paralı yol projesi İtalya'da yapılmıştır. Bu karayolu Milano şehri ile Varese'yi birbirine bağlamıştır. 1955 ile 1975 yılları arasında büyük bir otoyolu kalkınma programı uygulamaya konmuştur. Bu program çoğunlukla özel şirketler tarafından yürütülmüş ve yollar ücret karşılığında kullanılmıştır. (Green, 2007:38) KÖİ'lerin hukuki bir zemine oturtulması ise, 1994 yılında çıkartılan Merloni yasası ile mümkün hale gelmiştir Bunun üzerinden yapılan değişikliklerle birlikte 1998 yılında KÖİ'lerin hukuki yapısı oluşturulmuştur.

Yeni ihtiyaçlar ortaya çıktıkça, KÖİ'ler için oluşturulan yapı sürekli geliştirilmiştir. 1999 yılında KÖİ özel birimi kurulmuştur. 2000 yılından itibaren KÖİ projelerinde çok büyük artışlar kaydedilmiştir. 2006 yılında KÖİ'lerin düzenlendiği yasa AB yasalarına uyum gereğince son bir değişime uğrayarak, şimdiki halini almıştır. 2002 yılında Kamu hizmetlerinin %97'si geleneksel yöntemlerle yapılırken, 10 yıl sonrasında bu rakam %74'e gerilemiştir. 2002-2010 yılları arasında gerçekleştirilmiş KÖİ projelerinin %58 hastane, okul vs. gibi kamu işleri ve hizmet imtiyazı ile ilgili olmuştur. Bunların toplam bedeli yaklaşık 40 milyar Avro'ya ulaşmıştır. (Aschieri, 2018: 73-74) Her ne kadar İtalya büyük bir KÖİ ağına sahip olsa da, büyüklükleri Fransa, Almanya ve İngiltere kadar olamamıştır.

Tablo 4. İtalya’da 2005-2017 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli



Kaynak: EPEC veri tabanı. (EPEC,2019c)

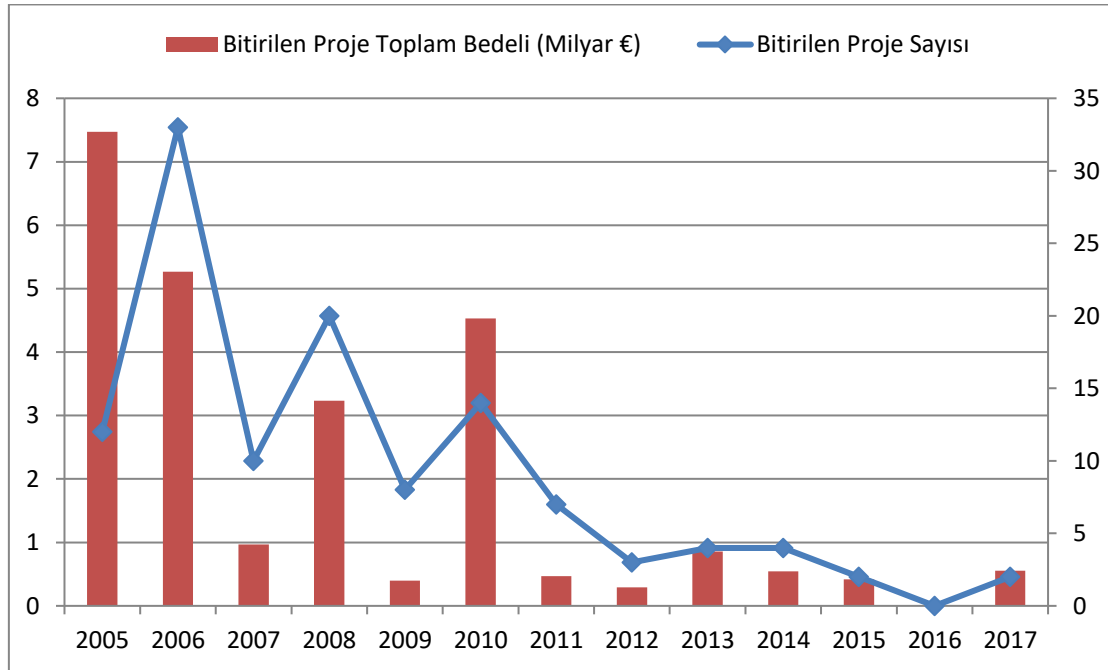
1.5.İspanya

Dünyanın en büyük imparatorluklarından birine de ev sahipliği yapmış olan İspanya’da kamu otoritesi ile özel sektör arasındaki işbirliği çok öncelere dayanmaktadır. Coğrafi keşiflerin ve deniz savaşlarının başladığı tarihlerde, İspanya krallığı asker ve gemi ihtiyacını bu işle uğraşan özel araçlardan karşılamıştır. 16. yy’da İspanya kıyıları ve Akdeniz bölgesinde görev yapan kalyonların çoğu İspanyol özel sektörünün kontrolünde olmuştur. Özellikle İspanya’nın Amerika’yı keşfetmesi ve sonrasında bu bölgenin sömürülmesi için göndermiş olduğu gemilerin çoğu da özel sektörün hâkimiyeti altında bulunmaktadır. (Hodge ve Greve, 2005: 28) Günümüzde ise, İspanya’nın politik iç karışıklıkları nedeniyle diğer ülkelere nazaran gelişimine daha geç başladığı görülmektedir. İlk olarak General Franco yönetiminde 1967 yılında başlatılan otoyolların iyileştirme planı neticesinde KÖİ olarak adlandırılacak projeler başlatılmıştır. Otoyolların iyileştirme planı İtalya’da da uygulanan şekliyle uygulanarak, otoyolların yapımı özel sektör şirketlerine yap-işlet-devret modeliyle devredilmiştir. Özel şirketler yapılan otoyollardan ücret talep ederek, otoyol yatırımlarını finanse etmeyi hedeflemişlerdir. Diktatör bir rejim altında yönetildiği için, Marshall Planından yararlanamayan İspanya, kötüleşen altyapı yatırımlarını bu yolla finanse etmekten başka çare bulamamıştır. Bu nedenle günümüzde kullanılan KÖİ olarak adlandırılacak projeler konusunda tecrübe kazanmıştır. Özel sektör inşaat şirketleri kazanmış oldukları tecrübeler sayesinde bugün de Dünya’da önemli

bir yere sahip olmuşlardır. ABD’de yayınlanan “Public Works Financing,” dergisinin açıklamış olduğu rakamlara göre 1985 ile 2013 yılları arasında Dünya’da yürütülmüş olan KÖİ projelerinde İspanya şirketleri 243 proje ile birinci sırada yer almaktadırlar. (Kurihara, 2016: 2-3)

1960’lı yıllarda KÖİ projelerinin yükselişe geçmesi nedeniyle, KÖİ’lerin hukuki bir zemine oturtulması 1972 yılında çıkarılan bir yasa ile sağlanmıştır. Bu yasa 2003 ve 2007 yıllarında bazı değişikliklere uğramıştır. Otoyol haricinde hastane, okul, altyapı projeleri gibi alanlarda da KÖİ projelerinin artmış olması yeni düzenlemeler getirilmesine sebebiyet vermiştir. Yasalarında uygun hale gelmesi ile birlikte KÖİ projelerinde çok büyük artış yaşanmıştır. 2005 ile 2010 yılları arasında kriz dönemi haricinde KÖİ projeleri çok ciddi boyutlara ulaşmıştır. Fakat 2010 yılı sonrasında, krizin İspanya’ya ulaşması ile birlikte, İspanya hükümeti çok ciddi bütçe kısıntısına gitmiş, böylece KÖİ projelerinde çok ciddi düşüşler yaşanmıştır. 2010 yılından sonra yapılan KÖİ projelerinin toplam bedeli 2010 yılında yapılan projelerin toplam bedelinin ancak yarısı kadar olmuştur.

Tablo 5. İspanya’da 2005-2017 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli

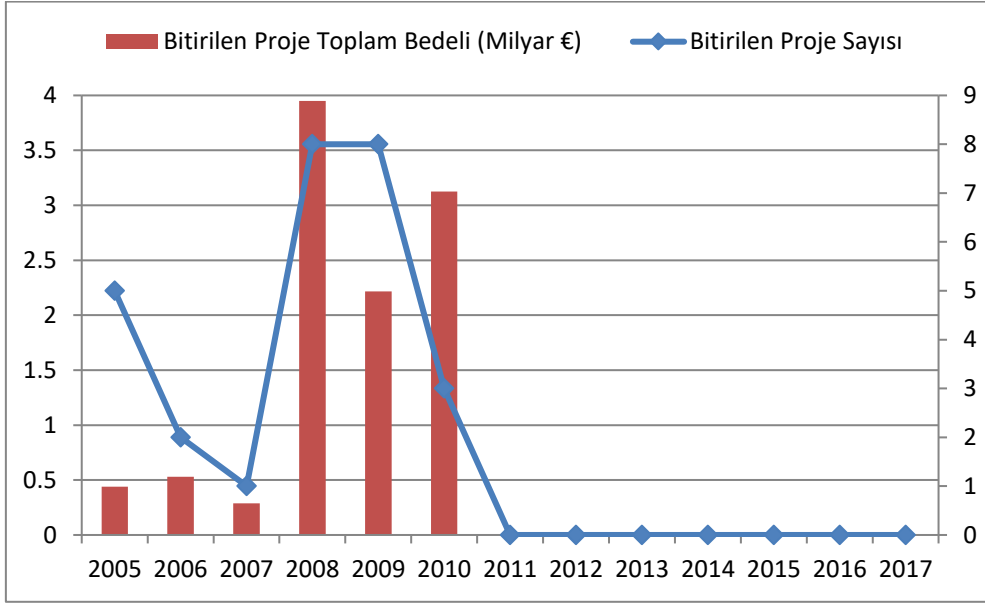


Kaynak: EPEC veri tabanı. (EPEC,2019d)

1.6.Portekiz

Komşusu İspanya gibi Portekiz’de coğrafi keşifler zamanında aktif şekilde yeni sömürgeler aramıştır. En büyük sömürgesi olan Brezilya’dan çeşitli malları ülkesine taşımak ve Afrika’dan ucuz işçi taşımak için, Portekiz yönetimi ile özel sektör birlikte şirketler kurmuşlardır. Modern anlamda KÖİ’ler ise, diğer birçok ülkede olduğu gibi otoyolların iyileştirilmesi ve geliştirilmesi için 1970’li yıllardan itibaren başlatılmıştır. İlk önemli KÖİ olan Vasco de Gama köprü projesi, 1990’lı yılların ortasına tamamlanarak sonuca ulaşmıştır. Bundan sonrada 1999 ile 2006 yılları arasında 10 önemli proje KÖİ kapsamında bitirilmiştir. 2008 ile 2011 yılları arasında hastane yatırımları da KÖİ ile finanse edilerek yeni bir alan daha yaratılmıştır. Portekiz, diğer Avrupa ülkelerine nazaran daha küçük bir nüfus ve ekonomiye sahip olmasına rağmen oransal olarak oldukça yüksek KÖİ projesi değerine ulaşmıştır. 1995 ile 2011 arasında Avrupa’da yapılan toplam KÖİ projesinin %3’ü, toplam değer olarak da %7’si Portekiz’de gerçekleşmiştir. Ayrıca 1990 ile 2011 yılları arasında yapılan toplam KÖİ projesi değeri GSYİH’sinin %12’sine ulaşarak Dünya’da birinci sırayı almıştır. Fakat 2011 yılında Portekiz’de başlayan finansal kriz sonrası, iflas etmesi ile birlikte KÖİ projeleri de durdurulmuştur. İflas sonrası, Portekiz hükümeti ekonomik durumunu düzeltmek için, Avrupa Komisyonu, IMF ve Avrupa Merkez Bankası ile biraya gelmiştir. Mevcut KÖİ’lerin durdurulması ve yeni KÖİ projelerine başlanmaması yönünde tavsiyelere uyararak, bu konuyu askıya almak zorunda kalmıştır. Mevcut projeler için şirketlerle pazarlıklara başlayan Portekiz’de KÖİ’lerin mali verimliliği de tartışma konusu olmuştur. (EPEC, 2014: 4-5-6)

Tablo 6. Portekiz’de 2005-2017 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli



Kaynak: EPEC veri tabanı. (EPEC,2019e)

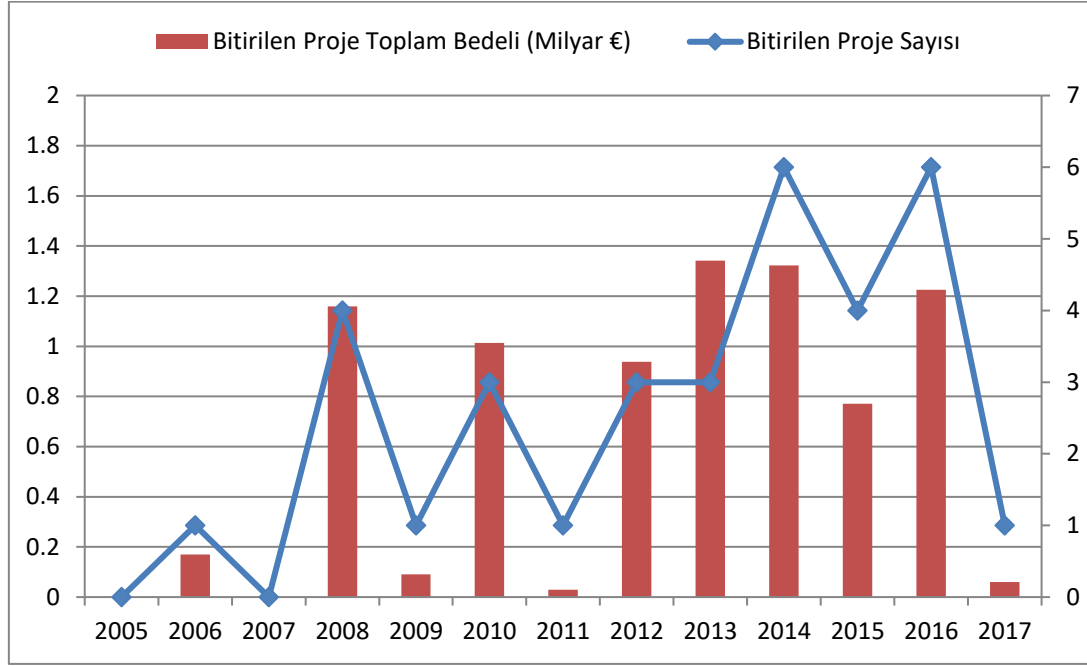
1.7.Hollanda

Denizcilik ve ticaret alanında çok etkin olan Hollanda’da kamu ve özel sektör ilk defa “United East Indian” adlı şirketin kuruluşunda bir araya gelmiştir. Uzak Doğu ile ticaret ve taşımacılık yapmak için kurulan bu şirketi Amsterdam yönetimi ile özel girişimciler birlikte finanse etmiştir. Avrupa ile Uzak Doğu arasındaki ticarete çok önemli bir aktör olan bu şirket, Amsterdam’ın inşasında da önemli rol oynamıştır.

KÖİ’lerin Hollanda resmi kayıtlarında ilk defa ortaya çıkması ise 1986 yılında olmuştur. Kamu özel işbirliğinin yeni şekli ile yerel ve merkezi hükümetler ile yerel ve bölgesel özel sektör temsilcileri bir araya gelmiş ve böylece kentsel gelişimin sağlanması için gerekli mali yatırım artışının sağlanabileceği vurgulanmıştır. 1990’lı yılların sonunda, bütçe kısıtlamaları nedeniyle Kamu ile özel işbirliği hız kazanmıştır. Fakat KÖİ’lerin İngiltere, Avustralya gibi ülkelere nazaran Hollanda’da uygulaması daha uzun zaman almıştır. (Klijn, 2009: 26-27) Hollanda’da özellikle şehir yapılanması alanında KÖİ projeleri kullanılmıştır. Ülkenin küçük olması ve yıllar geçtikçe deniz seviyesinin yükseliyor olması nedeniyle kamunun kentsel projeleri finanse etmesi oldukça zor olmuştur. Bu sebeple 2000’li yıllarda KÖİ projeleri daha çok kullanılır olmuştur. 2008 krizi sonrası da diğer

ülkelerde görünen projelerin sayısı ve değerindeki düşüşler Hollanda’da gerçekleşmemiştir. Bu artış nedeniyle Hollanda dışındaki inşaat şirketlerinin de ilgisi artmıştır. Çarpıcı bir örnek olarak, Türk bir inşaat şirketi 2018 yılı içerisinde proje değeri 1 milyar avro olan bir KÖİ projesinin ihalesi kazanmıştır.

Tablo 7. Hollanda’da 2005-2017 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli



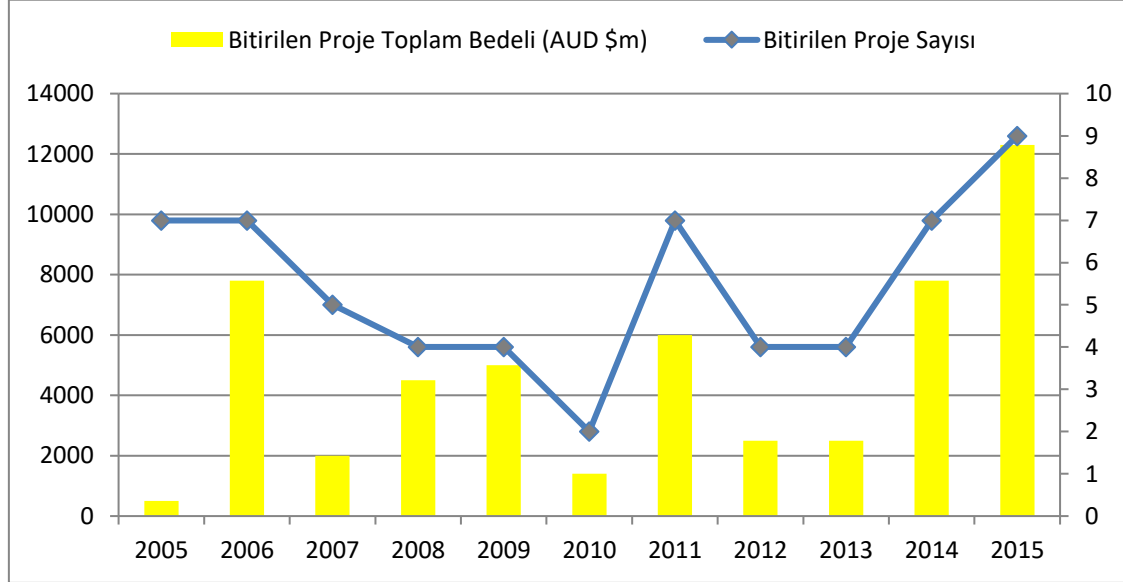
Kaynak: EPEC veri tabanı. (EPEC,2019f)

1.8. Avustralya

Avustralya, İngiltere ile birlikte, KÖİ’lerin gelişmiş bir hukuki altyapısı ve uygulama pratiği sebebiyle en önemli uygulayıcılarından biri olmuştur. Dünya’da bu finansman sistemini kullananlar arasında öncül ve örnek alınan bir ülkedir. Avustralya’da, daha ilk Avrupalı yerleşimcilerin adaya getirilmesi sırasında, bir kamu-özel işbirliği tecrübe edilmiştir. Emekli olmuş bir amiral olan kaptan Arthur Phillip, 11 adet gemi ile birlikte daha önceden kısmen keşfedilmiş olan adaya çoğunluğu mahkûm olan 1000 kadar İngiliz’i getirerek burada yeni bir yerleşim oluşturmuştur. Avrupalı yerleşimciler zor dönemler yaşasalar da, tarım faaliyetlerini artırarak burada bir değer yaratmışlardır. Özgür İngilizlerin de buraya gelmesine sebep olmuşlar ve Avustralya’nın gelişmesini sağlamışlardır.

2000’li yıllarda, Avustralya’nın Victoria eyaleti Maliye Bakanlığı, İngiltere’de kullanılan “Kamu Finansman İnisyatifi” modelinin benzerini uygulamaya koymuştur. Daha sonra, 2005 yılında ülke çapında uygulamaya konulup, diğer eyaletlerin de KÖİ projelerine yönelmesi sağlanmıştır. Ancak, Victoria eyaleti her zaman uygulama sayısı ve değeri açısından ilk sırada olmuştur. Diğer ülkelerden farklı olarak, Avustralya’da KÖİ projeleri artarak devam etmektedir. Metro, otoyol, barajlar ve hatta hapishaneler bile KÖİ yöntemi ile finanse edilmektedir. 2015 yılında toplam 9 KÖİ projesi uygulanırken, bunun toplam bedeli 12 Milyar Avusturya Dolar’ına ulaşmıştır.

Tablo 8. Avustralya’da 2005-2015 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Bedeli



Kaynak: EY, 2016: 18.

1.9.Amerika Birleşik Devletleri

ABD, önceki bölümlerde incelenen Avrupa ülkelerinden farklı bir politik ve hukuki yapıya sahiptir. Dolayısıyla KÖİ’lerin gelişimi de biraz daha farklı olmuştur. ABD federal bir sisteme sahip olduğu için, federal yönetim kendi iç işlerinde bağımsız yönetim hakkına sahiptir. Kendi iç işlerine yönelik yatırım kararlarını da, eyalet yasalarına göre düzenlemek zorundadırlar. Bundan dolayı her eyalette uygulanacak olan KÖİ, o eyaletteki yasalara tabi olacaktır. Avrupa’ya göre serbest girişime çok daha önem veren ABD’de bu tür hukuki

zorluklar ve altyapı, otoyol gibi yatırımların federal bütçeden yapılması kararı, KÖİ sisteminin ABD’de gelişimine engel olmuştur. Bununla birlikte, bazı özel girişimlerin yol yapım çalışmaları görülmektedir. Özellikle 1930-1940’lı yıllarda ABD’nin doğu tarafında, özel sektör tarafından yapılan ve paralı olarak kullanıma açılan otoyol projeleri olmuştur. Fakat batı tarafında, petrol satışında elde edilen gelirler sayesinde otoyol projeleri kamu tarafından finanse edilebilmiştir. 1950’li yıllarda ise, bir milli otoyol fonu kurulmuş, petrol satış gelirlerinden elde edilen verginin her dört senti bu fona aktarılarak otoyol projelerinin finansmanı sağlanmıştır. (PPIAF, 2009: 35)

ABD’de de Avrupa’daki gibi 20.yy öncesi de kamu ile özel sektörün işbirlikleri hep var olmuştur. 19.yy’da demiryolları bazı özel şirketlere yap-işlet-devret yöntemi ile devredilmiştir. Union Pacific Railroad şirketi ve Central Pacific Railroad şirketi 1862’de demiryolları ve telgraf hizmetleri için, kamu ile işbirliği yapan şirketler olmuşlardır. ABD’nin önemli simgelerinden biri olan Brooklyn köprüsü ve New York şehrinin ilk metro hattı da kamu-özel işbirliği örneklerindedir. Birinci dünya savaşı sonrası, demiryollarının cazibesini kaybetmesi sonrası, otoyol, altyapı, baraj gibi projeler için işbirlikleri artsa da, 1929 Büyük Buhran ile birlikte devlet yatırımları oldukça azalmıştır. (Pietroforte ve Miller, 2002:428-429)

ABD’nin yine Avrupa’dan farklı olarak çok büyük yüzölçümü nedeniyle altyapı, otoyol ihtiyacı oldukça fazladır. ABD’nin su sisteminin yenilenmesi için 335 Milyar USD gerekirken, 4 Milyon mil uzunluğa ve 3 Trilyon dolarlık değere sahip otoyol sisteminin %32’si kötü durumdadır. Kötü durumdaki otoyolların yıllık bakım değeri 67 Milyar USD iken, 2009 yılındaki hesaplamalara göre, 2014 yılına kadar, 1.7 Trilyon USD otoyol, 100 Milyar USD demiryolu ve 134 Milyar USD havayolu sektörü yenilemesi için kaynak ayırmak zorundadır. Güncel rakamlara göre ise 2020 yılına kadar altyapı yenilemesi için 3.6 Trilyon USD kaynağa ihtiyaç duyacaktır. (AIG.2013:7)

ABD’de uygulanan KÖİ projelerinin Avrupa’dakilerinden bir diğer farkı da finansman sistemidir. ABD merkezi hükümeti bu tür projeler için herhangi bir garanti vermemektedir. Federal hükümetin yönetmiş olduğu bir takım fonlardan bazı garantiler verilebilmektedir. Fakat bu uygulamalarda eyalet bazında değişmektedir. ABD’nin Avrupa’ya nazaran karmaşık politik sistemi uygulaması, KÖİ’lerin Avrupa’daki gibi etkili kullanımına engel

olmaktadır. 2018 yılı itibariyle 12 ABD eyaletinde KÖİ uygulamalarını düzenleyen bir yasa veya yönetmelik yoktur. Bu da en azından 12 eyalette KÖİ'lerin uygulanamayacağını veya uygulansa bile herhangi bir yasa veya yönetmelikle düzenlemediği için kamu ve özel sektör için sıkıntılı olacağını göstermektedir. (ASA, NASBP ve SFAA, 2018.)

ABD ile Avrupa'daki kamu-özel işbirlikleri arasındaki anlayış ve uygulama farkları da göze çarpmaktadır. ABD'de Avrupa'ya nazaran kamu hizmetlerini daha çok özel sektör sağlamaktadır. Fakat örneğin İngiltere'de uygulanan KÖİ'ler ile ABD'deki kamu ve özel sektörünün işbirliği oldukça farklıdır. İngiltere'de 1992 yılında başlamış olan KÖİ finansman sisteminde devlet, özel sektörün yürütmekte olduğu KÖİ projeleri için finansman desteği sağlayıp, çeşitli garantiler verirken, ABD'de de özel sektöre daha farklı destekler verilmektedir. ABD'de özel sektöre vergi avantajları, teşvikler ön plandadır. ABD'de kamu hizmetleri özel sektörün sahipliğinde fakat devletin düzenlemesi altında yürütülmektedir. Avrupa'da kamu hizmeti belirli bir dönem için özel sektör tarafından yürütüleceği ve sonra devlete devredileceği için, KÖİ projesi üzerindeki haklar ve yükümlülükler devleti de bağlamaktadır. Böylece Kıta Avrupa'sında var olan projenin devlet bütçesinde gösterimi ile alakalı sorunlar ABD'de görülmemektedir.

Ancak, ABD'de devletin sadece düzenleyici rolü üstlenmesi, bazı durumlarda sıkıntılara yol açabilmektedir. İngiltere'de KÖİ'lerin uygulanmaya başlandığı dönemlerde, ABD de düzenleyici rolünü gevşetmiştir. Dünya'nın daha sonra büyük bir skandalla tanıyacağı Enron'da bu serbestleşme dalgasını suiistimal etmiştir. Enron bir enerji üreticisi ve sağlayıcısı olarak hizmet vermiştir. Özellikle Clinton başkanlığı döneminde başlayan liberalleşme ile Enron asıl faaliyetleri dışında enerji sektörü alanında finansal araçların tacirliğine başlamıştır. Finansal tablolarının asıl durumunu gizlemek için özel amaçlı kuruluşlar oluşturmuş ve sonunda arkasında büyük bir enkaz bırakarak, iflas etmiştir. Sonrasında bu tür durumları önlemek için ABD'de birçok yeni yasa getirilmiştir. Bu durum kamu ile özel işbirliği sürecinde kamunun düzenleyici ve denetleyici rolünün önemini göstermektedir. Kar amacıyla olan özel sektöre çok fazla alan bırakmak, KÖİ'lerin getireceği avantajların yok olmasına sebebiyet vermektedir. (Baker, 2003: 446-466.)

1.10. Kanada

Kanada’da kamu ile özel sektörün ilk önemli birlikteliği 1881 yılında trans Kanada demiryolu yapımı sırasında başlamıştır. Yap-İşlet-Devret modeli ile finansmanı yapılan bu demiryolu için devlet arazi başışı yapmış ve 20 yıl boyunca arazi vergisi de almamıştır. Kanada, komşusu ABD gibi eyalet sistemine sahiptir. Dolayısıyla eyaletler, kendi bölgelerinde kamuoyunu ilgilendiren projelerle ilgili kararları, kendileri vermektedirler. Bu bölgede de KÖİ’lerin yaygınlaşması 90’lı yılların başında olmuştur. Birçok KÖİ projesinin gerçekleştiği Kanada, KÖİ uygulamalarının en başarılı uygulayıcılarından biri haline gelmiştir. 2008 yılında federal hükümet tarafından merkezi bir KÖİ birimi kurularak, Maliye Bakanlığı aracılığı ile Parlamento’ya rapor verilmektedir. Bu birimin yönetim kuruluna iş dünyasından da isimleri alınarak çift yönlü analiz yapma şansına sahip olunmuştur. Federal ve eyalet düzeyinde KÖİ projelerinin fizibilitelerini, verimlilik analizlerini, eğitimlerini vs. bu birim sağlamaktadır. Ayrıca bu birim KÖİ projelerine finansal destek vermek amacıyla kurulan, güncel değeri 1.3 milyar dolar olan fonunda yönetimini üstlenmektedir. Projelerin başarısının en büyük faktörlerinden biri olan proje öncesi yapılan maliyet/getiri analizini yaparak, projenin uygun olup olmadığına karar vermektedir. Federal düzeyde yapılan bu analizler sonrasında, bazı eyaletlerde kendi kurmuş oldukları KÖİ birimleriyle ikincil bir denetim ve analiz görevini yürütmektedirler. British Columbia, Alberta, Quebec, Ontario eyaletleri de kendi KÖİ birimlerine sahiptirler. (Istrate ve Puentes, 2011: 10) Kanada’da yürütülen KÖİ’lerin başarısı Kanada halkı tarafından da desteklenmektedir. The Canadian Council for PPP’nin 2016 yılında yapmış olduğu ankete göre Kanada halkının %67’si KÖİ projelerini desteklemektedir.

Tablo 9. Kanada’da 1991-2019 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sektörel Dağılımı, Sayısı ve Toplam Değeri

Sektörler	KÖİ toplam sayısı	KÖİ toplam değeri (Milyar \$)
Ulaşım	80	64,2
Sağlık	102	29,9
Enerji	11	26
Adalet	24	6,7
Konaklama	10	4
Eğitim	15	3,2
Kültür-Eğlence	15	1,4
Devlet Hizmeti	6	1
Su-Atık su	20	2
Bilgi Teknolojileri	5	0,8
	288	139,4

Kaynak: The Canadian Council for PPP veri tabanı. (The Canadian Council for PPP, 2019)

Tablo 10. Kanada’da 1991-2019 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Eyaletlere Göre Dağılımı

Eyalet	Toplam KÖİ Sayısı
Alberta	21
British Columbia	47
Manitoba	6
New Brunswick	12
Newfoundland & Labrador	5
Northwest Territories	3
Nova Scotia	6
Nunavut	2
Ontario	153
Quebec	21
Saskatchewan	9
Federal	13
	288

Kaynak: The Canadian Council for PPP veri tabanı. (The Canadian Council for PPP, 2019)

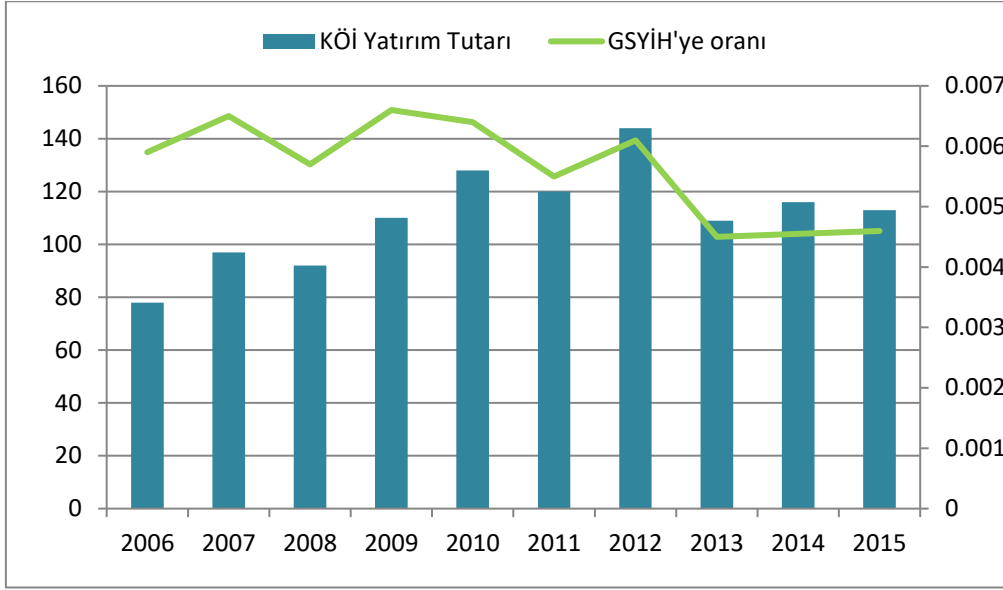
1.11. Japonya

Japonya, çok uzun sürelerdir aynı coğrafya üzerinde hâkimiyetini sürdürmüştür. Yaşamış olduğu topraklar üzerinde halkının ihtiyaçlarını karşılamak adına birçok altyapı ve üstyapı projesi yürütmüştür. Özel sektörle bu tür projeleri yürütmek adına yapmış olduğu işbirlikleri 18.yy’a kadar uzanmaktadır. Osaka’da yapılan Yodoyabashi köprüsü

bunun en erken örneklerindendir. 19. yy'da ise milli hükümet, Japonya'nın demir-çelik gibi önemli sektörlerinde özelleştirme hareketine başlamıştır. 1960'lı yıllarda Japonya Uluslararası Ticaret ve Endüstri bakanlığı, Japonya'da özel sektörün büyümesi için birçok kolaylık getirmiştir. Üretimde etkinliği artırmak adına adımlar atıp, ucuz krediler vermiştir. Daha sonra, durgunlukla karşı karşıya kalan Japonya'da 1980'li yıllarda başa gelen Yasuhiro Nakasone, artan kamu borçları ve iç tüketimin çok düşük derecelerde kalması dolayısıyla özel sektörün kamusal projelere dâhil olması için serbestleşme ve özelleştirme politikalarına başvurmuştur. (Hebbert ve Nakai, 1988: 384) Fakat bu tür reformlarında işe yaramaması nedeniyle daha kesin çözümler arayan Japonya'da 2001 yılında başa gelen Junichirō Koizumi, KÖİ'lerin Japonya'da uygulanabilmesi için gerekli düzenlemeleri getirmiştir. Üçüncü sektör olarak adlandırılan kamu özel işbirlikleri Japonya'da birkaç örnek dışında başarılı yönetim sergileyememiştir. Kamu-özel işbirliği projeleri, kamunun ağır bürokratik engelleri, ağır işleyişi ve özel sektörün katılımının yetersiz oluşu nedeniyle verimsiz bir hal almıştır. 2011 yılına kadar, KÖİ projelerinin gelişimi için düzenlemeler yapılmış olsa da, beklenen artış bir türlü gerçekleşmemiştir. KÖİ projelerinin oldukça sınırlı şekilde gerçekleşmesinin birçok nedeni vardır. KÖİ modeline uygun olabilecek projeler yerel bazda ve küçük miktarda kalmıştır. Ayrıca hukuk, vergi ve muhasebe sisteminin tam olarak KÖİ uygulamasına uygun olmaması, uluslararası şirketlerin Japonya'da ki bu tür projelere ilgisizliği, KÖİ'nin diğer gelişmiş ülkelerde olduğu gibi yoğun kullanımını engellemiştir. (Japan External Trade Organization (JETRO). 2010:20)

Fakat 2011 ve 2013 yılında KÖİ için yeni düzenlemeler getirilmiştir. Uzun dönemli havalimanı, demiryolu vs. gibi projelerin özel sektör tarafından sağlanabilmesinin yolu 2011 yılında açılmıştır. 2013 yılında ise, ara finansman (Mezzanine financing) adlı verilen finansman yöntemi tanıtılarak özel sektörün KÖİ projelerine katılımı teşvik edilmeye çalışılmıştır. Bu tür teşvikler sonucu KÖİ projelerinde çok büyük artışlar yaşansa da, Japonya halen gelişmiş ülkeler arasında en yüksek KÖİ potansiyeline sahip ülkelerden biridir.

Tablo 11. Japonya’da 2006-2015 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Toplam Değeri ve GSYİH’ye Oranı



Kaynak: The World Bank. 2017:15.

1.12. Rusya

Avrupa’nın diğer büyük güçleri gibi, Rusya’da aynı topraklar üzerinde uzun yıllar hüküm sürmüş, imparatorluk geleneği olan bir ülkedir. Rusya’da siyasi otoritenin bu uzun dönem içerisinde özel sektörle güçlü ilişkileri olmuştur. Rusya’da özelleştirme hareketlerinin tarihi 16.yy’a kadar uzanmaktadır. O dönemler için çok önemli ürünler olan tuz ve şarabın üretimi, II. Catherine’nin de desteği ile özel sektöre devredilmiştir. Ayrıca bazı gruplara bu ürünlerin yanı sıra birçok ürünün herhangi bir kısıtlama olmadan ihraç edebilmesinin izni verilmiştir. 19.yy ikinci yarısında ise, Rusya’nın altyapı, enerji gibi alanlarda gelişimini sağlamak adına, özel sektör ile işbirliğine gidilmiştir. Kafkaslardaki ilk petrol rafinerisi özel sektör tarafından yapılmıştır. Sovyet döneminin ilk yıllarında da kamu ile özel sektörün işbirliği devam etmiştir. Bu dönemde iki farklı imtiyaz sözleşmesi uygulanmıştır. Tam imtiyazda devlet kontrolü özel sektöre bırakırken, karma sözleşmede, kurulan özel amaçlı kuruluşun (SPV) %51’i devletin kontrolünde olmuştur. Bu tür imtiyaz sözleşmeleri 1923 yılına kadar sadece yabancılar için geçerlidir. Sovyet vatandaşları bu yıldan sonra KÖİ projelerine dâhil olabilmişlerdir. 1937 yılında ise, özel teşebbüsün faaliyetleri tamamen durdurulmuştur. (Belitskaya, 2011)

1991 yılında S.S.C.B.'nin yıkılması ile birlikte, özel sektör iş hayatına tekrar hukuki anlamda dönmüş olsa da, ekonomik ve siyasi zorluklar atılım yapılmasını engellemiştir. Ekonomik olarak güç kazanmaya başlayan Rusya'da Sovyet döneminden kalan altyapı ve enerji sektöründeki yeni yatırım ihtiyaçları oldukça büyük olmuştur. KÖİ finansman modeli ile diğer ülkelere nazaran geç tanışan Rusya'da, 2005 yılında çıkarılan düzenleme ile KÖİ'ler uygulamaya konmuştur. Bu tarihten sonra proje rakamlarında patlama yaşanmıştır. 2008 yılında ilk KÖİ projesi olan Pulkovo Havalimanı için sözleşme imzalanmıştır. 2009 yılında ilk KÖİ birimi kurulmuştur. 2015 yılında, 2014 yılında yapılan KÖİ projelerinin sayısı yaklaşık 10 kat artmıştır. 2016 yılındaki projeler ise 2015 yılındaki rakamları geçmiştir. Altyapı ve enerji sektöründeki yüksek yatırım ihtiyacı sebebiyle, gelecek 10 yıl içerisinde 750 milyar USD'lik kaynak bu sektörler aktarılması planlanmaktadır. Bu projelerin büyük bölümünün ise KÖİ sistemi ile fonlanması beklenmektedir. Bu durumda Rusya önümüzdeki yıllarda en büyük KÖİ uygulayıcısı olacağı gözükmektedir.

Tablo 12. Rusya'da 2013-2015 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Bölgelere Göre Dağılımı ve Değişimleri

Bölge	Yıllara Göre KÖİ Projeleri			2014-2015 arası değişim	2013-2015 arası değişim
	2013	2014	2015		
Merkezi Federal Bölge	59	21	292	1390,48%	494,92%
Kuzeybatı Federal Bölge	46	23	114	495,65%	247,83%
Volga Federal Bölgesi	36	34	342	1005,88%	950,00%
Güney Federal Bölgesi	14	10	61	610,00%	435,71%
Kuzey Kafkas Federal Bölgesi	9	4	28	700,00%	311,11%
Ural Federal Bölgesi	25	11	49	445,45%	196,00%
Siberya Federal Bölgesi	103	24	256	1066,67%	248,54%
Uzakdoğu Federal Bölgesi	19	4	143	3575,00%	752,63%
Toplam	311	131	1285	980,92%	413,18%

Kaynak: Nikitenko, SM ve Goosen EV. 2018:4.

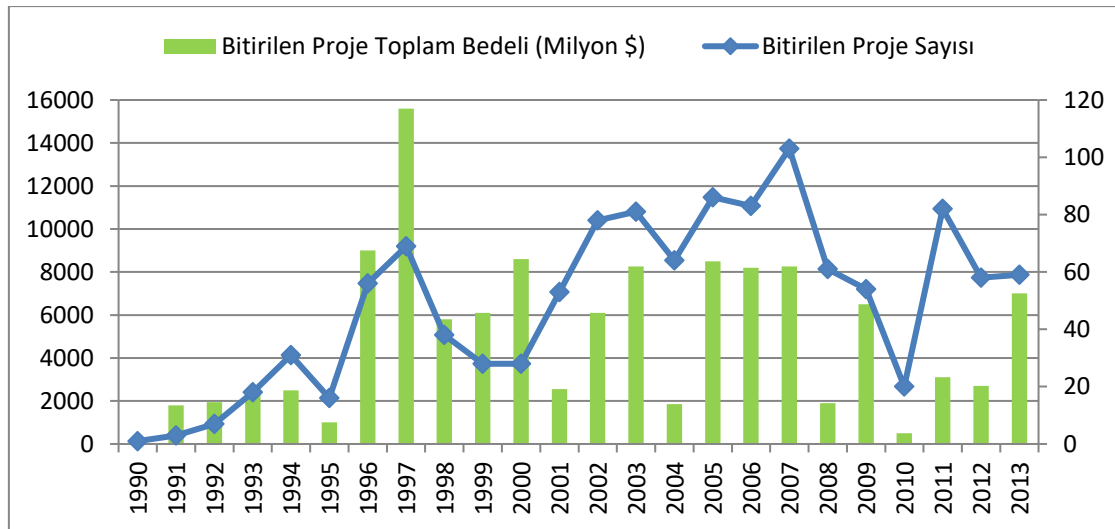
1.13. Çin

Çin'de Mao Zedong, 1949 yılında devrim yaparak Çin Halk Cumhuriyetini kurmuştur. Komünist bir yönetim anlayışının hâkim olduğu Çin'de özel sektör gelişmemiştir. Merkezi, planlı bir üretim yürütülen Çin'de fiyatlar, kaynaklar ve çıktılarının hepsi hükümet

tarafından belirlenip, kontrol edilmiştir. 1950 yılında tarımda kolektivizm ilan edilerek, tarımda özel mülk kavramı da yok edilmiştir. Fakat Mao'nun 1976 yılında ölmesiyle birlikte, sıkı merkezi anlayış yumuşamaya başlamıştır. 1979 yılında ise, liberalleşmeye yönelik reformlar yapılmış, böylece özel sektör tekrar canlanmıştır. Kamu ile özel sektörün işbirliği ise, buna bağlı olarak gelişmeye başlamıştır. 1988 yılında Shenzhen'de üretime geçen Shajiao B elektrik santrali Çin'in ilk KÖİ projesi olarak kayıtlara geçmiştir. Komünist bir rejim ile yönetilmiş olan Çin'de altyapının yetersiz oluşu, oldukça yoğun nüfus ve ekonomik olarak kısıtlı imkânlar nedeniyle 1990 yılından itibaren KÖİ projelerinde çok büyük artışlar görülmüştür. 1994 yılında yerel yönetimlere doğrudan borçlanma yasağı getirilmesi de KÖİ'lerin artışında önemli bir faktör olmuştur. 90'lı yıllarda yapılan KÖİ projelerinin toplamı yaklaşık 50 milyar USD'yi bulmuştur. 2000'li yıllarda da, ekonomik krizin etkilediği 2010 yılı hariç rakamlar yıllık ortalama 5-6 milyar USD civarında olmuştur.

Fakat var olan bir takım yönetsel sorunlar ve kapitalist sisteme tam olarak entegre olunmasını engelleyen merkezi planlama isteği, KÖİ'lerin artışına engel olmaktadır. Yapılan KÖİ sözleşmelerinde hükümet lehine risk anlamında yapılan düzenlemeler, mahkemelerin hükümet lehine kararlar veriyor oluşu, özel sektörün KÖİ'lerden uzak durmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca KÖİ'ler adı üstünde bir işbirliği olmaktan uzak bir şekilde, bütün önemli detaylarının merkezi hükümet tarafından belirlendiği bir hal almıştır.(Thieriotve Dominguez, 2015:4)

Tablo 13. ÇİN'de 1990-2013 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Değeri



Kaynak: Thieriot ve Dominguez. 2015:3.

1.14. Latin Amerika

Latin Amerika ülkeleri kültürleri, tarihi ve hatta ekonomik durumları açısından çok benzer durumdadırlar. O nedenle bu bölgede KÖİ projelerinin gelişimini incelerken, bölgeyi bütünüyle değerlendirmek yerinde olacaktır. Bu bölge ile ilgili yapılan birçok araştırmada da bölgenin bütünüyle incelendiği görülmektedir. Latin Amerika ülkeleri son 30 yılda oldukça inişli-çıkışlı bir ekonomik görüntü sergilemiştir. 80'lerdeki borç krizi sonucu oluşan stagflasyon, 90-97 arası geçirilen nispeten iyi dönem sonrası, 1998 ve 1999 yılında bölgede tekrar krizler görülmüştür. 2000'li yılların başından itibaren tekrar yaşanan iyileşme dönemi ve 2008 krizi sonrası yavaşlama yaşanan iniş ve çıkışların göstergesidir. Ayrıca bu bölge yine aynı dönemde birçok darbe ve hükümet değişimi görmüş, özel sektörün gelişmesi mümkün olmamıştır. Bütün bu faktörlerin sonucu olarak, altyapı konusunda diğer ülke ve bölgelerden geri kalmıştır. Dünya Bankasının verilerine göre, 1992 ile 2013 yılları arasında, Çin altyapıya, GSYİH'sinin % 8,5'i oranında yatırım yaparken, Japonya %5, Hindistan ise %4,7 oranında yatırım yapmıştır. Altyapısı Latin Amerika'dan oldukça iyi durumda olan Avrupa Birliği ülkeleri ve ABD ise %2,6 oranında yatırım yapmıştır. Latin Amerika ülkelerinde ise bu oran %2,4 olarak kalmıştır. (Office of Evaluation and Oversight (OVE), 2017:4) KÖİ'ler bu bölgede 80'li yılların sonunda Meksika ve Arjantin tarafından kullanılmaya başlamıştır. Şili 1991 yılında ilk projesini gerçekleştirirken, Kolombiya'da 90'lı yılların başında bu finansman modelini kullanmaya başlamıştır. Brezilya, Peru, Kosta Rika gibi ülkeler ise bu projeleri daha sonraları kullanmaya başlamışlardır. (Development Bank of Latin America. 2015: 16) 90'lı yıllardan itibaren KÖİ projeleri uygulanmaya başlansa da, birkaç yıl haricinde 90'lı yıllarda önemli mesafe kaydedilememiştir. 2000'li yıllarda zayıf başlamış, 2005 yılından itibaren artışlar yaşanmıştır. 2005 yılında yapılan KÖİ projelerinin toplam değeri 8 milyar USD iken, 2015 yılında bu rakam 39 milyar USD'ye ulaşmıştır. Bu bölgede ki KÖİ projelerinin büyük bölümünü beş adet ülke gerçekleştirmiştir. Brezilya nüfus ve yüzölçümü açısından oldukça büyük olduğu için projelerin %65'ini gerçekleştirmektedir. Onu Meksika, Kolombiya, Peru ve Şili takip etmektedir. Honduras ise yatırımların GSYİH'sine oranı açısından en önde olan ülkedir. Gelecekte de KÖİ projelerinin Latin Amerika'da artması beklenmektedir. Brezilya 2007 yılından itibaren altyapıya 882 milyar USD'lik dev bir yatırım planlarken, Meksika 2018 yılına kadar 305 milyar USD'lik altyapı geliştirme programı açıklamıştır. Ekvator'da ise planlanan yatırım rakamı 118 milyar USD olmuştur. Bu yatırımların

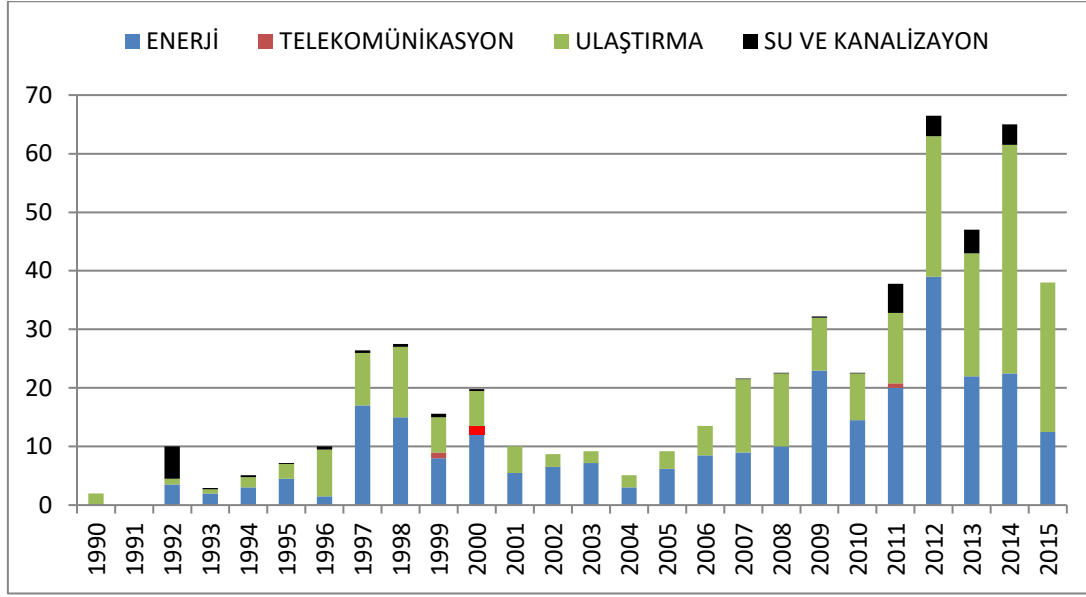
çoğunun KÖİ sistemi ile finanse edilmesi planlanmaktadır. Bu rakamlar bu bölgede KÖİ'lerin oldukça fazla potansiyele sahip olduğunu gösterse de, yine diğer gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi, yönetsel sorunlar burada da varlığını sürdürmektedir. Proje başlangıcında planlamanın iyi yapılamaması nedeniyle özel sektör sürekli ek ödenek talep etmektedir. Yolsuzlukların yoğun olduğu bir bölge olması dolayısıyla toplumda soru işaretlerinin olması KÖİ'nin bu bölge gelişimi için önemli engellerdir.

Şekil 1. Latin Amerika'da 2006-2015 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Ülkelere Göre Dağılımı



Kaynak: Michelitsch ve Szwedski. 2017.

Tablo 14. Latin Amerika’da 1990-2015 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Toplam Değeri ve Sektörlere Göre Dağılımı



Kaynak: OVE.2017:5

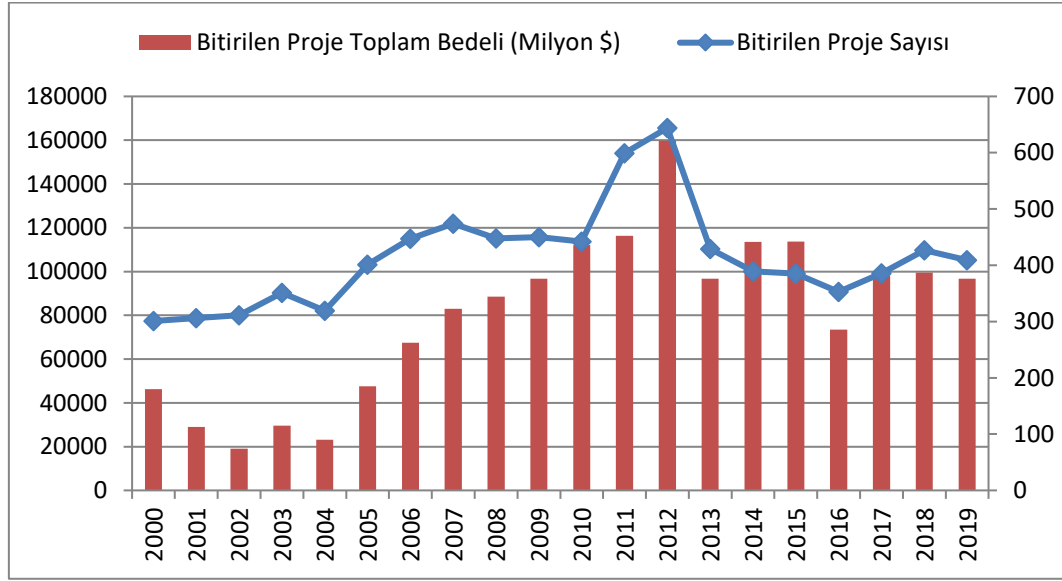
1.15. Afrika

Dünyanın en az gelişmiş kıtası olan Afrika, uzun yıllar boyunca batı dünyasının sömürge bölgesi olmuştur. 20.yy’ın ikinci yarısından itibaren birçok Afrika ülkesi bağımsızlıklarını kazanmaya başlamışlardır. Daha sonra birçoğu savaş ve iç savaş ile uğraştıkları için ekonomik olarak ilerleme kaydedememişlerdir. 2000’li yıllardan itibaren, kargaşanın azalması ile birlikte atılım yapmaya başlamışlardır.

Gıda yetersizliği ve sağlık sorunları nedeniyle, kaynakların altyapı ve üstyapı projelerine aktarılması zaman almıştır. Oldukça yetersiz ve eski olan altyapıların yenilenmesi için özellikle 2005 yılından sonra KÖİ’lerde çok büyük artışlar yakalanmıştır. Afrika’da daha çok dikkatle izlenen bölge ise, gelişmişliğin en az olduğu Sahra altı Afrika’sıdır. Bu bölgenin en gelişmiş ülkesi olan Güney Afrika Cumhuriyeti, KÖİ projelerinin öncüsüdür. Bu bölgede sadece altyapı projeleri değil, yenilenebilir enerji elde edilebilmesi için uygun bir coğrafya olması dolayısıyla yenilenebilir enerji ve elektrik yatırımları da oldukça büyük pay almaktadır. Özellikle Çin başta olmak üzere Asya ülkelerinin bu coğrafyaya ilgisi yoğunudur. Her yıl en az 93 milyar USD’lik yatırım ihtiyacı nedeniyle bu bölgeye ilgi devam etmesi kuvvetle muhtemeldir. Fakat Afrika’da da KÖİ’lerin gelişiminin önünde bir

takım engeller mevcuttur. Mali piyasaların yetersiz oluşu, hukuki düzenlemelerin henüz tam hazır olmaması, kamu kesiminin teknik konulardaki eksikliği ve politik riskler en önemli problemlerdir. Bu bölgeye özellikle hassas yaklaşan Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlar, Afrika'nın kalkınması için özel mali destek vererek, KÖİ'lerin artması için çabalamaktadır. (EY, 2015:18)

Tablo 15. Sahra Altı Afrika'da 2000-2019 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Değeri



Kaynak: The World Bank veri tabanı. (The World Bank,2019a)

1.16. Türkiye

Önemli bir imparatorluk geleneği olan Türkiye'de kamu ve özel işbirliğinin tarihi Osmanlı İmparatorluğuna dayanmaktadır. Tarım ve savaş ekonomisine bağlı bir düzen geliştiren Osmanlı, vergi sistemini de buna düzene göre geliştirmiştir. Mülkiyeti devlete ait olan topraklarda yapılan tarım faaliyeti üzerine geliştirmiş olduğu Tımar ve iltizam sistemleri ile bir kısım şahıslarla ortaklık yapılmıştır. Tımar sistemi ile belirli bölgeden toplanacak vergi gelirlerini bir kısım asker veya memura, o bölgeye verilecek hizmet karşılığında devredilmiştir. Daha sonra tımar sisteminin yetersiz kalışı ve Osmanlı bütçesinin nakit paraya ihtiyaç duyması nedeniyle iltizam sistemine geçilmiştir. İltizam sisteminde devlet ihale yöntemi ile bir bölgenin vergi gelirini toplama hakkını en yüksek bedeli veren kişiye belli bir süre için devretmiştir. Hem idari yönden herhangi bir masraf

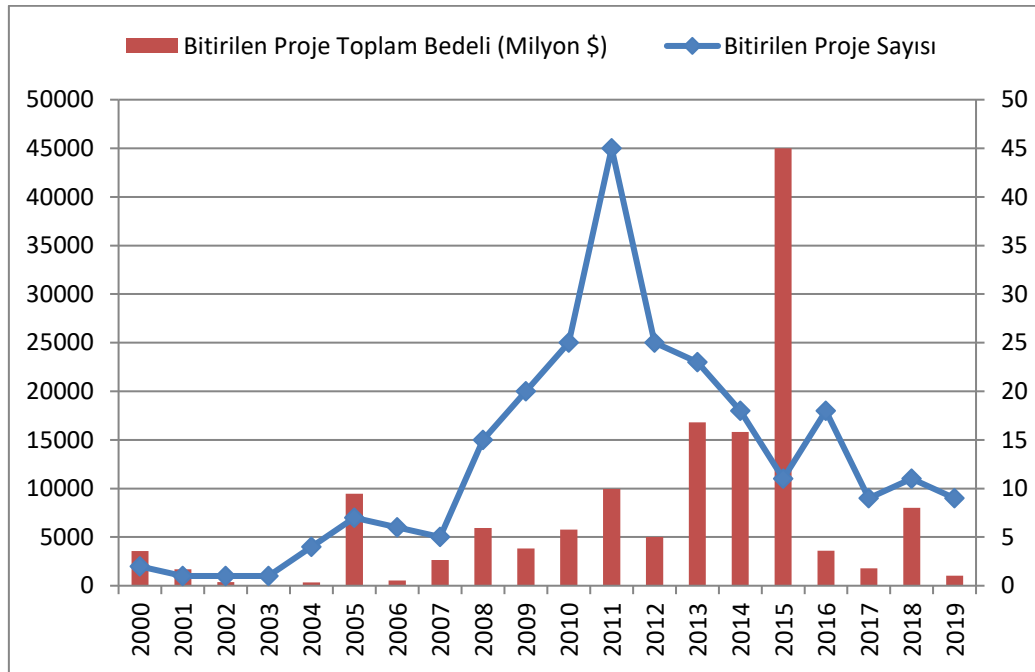
oluşmazken, diğer taraftan vergi gelirlerini çok önceden tahsil etme imkânına kavuşulmuştur.

KÖİ'lerin altyapı ve ulaşımında kullanımı ile ilgili Osmanlı'da ilk örnekler olarak 1850'lilerde hayata geçirilen Terkos suyu projesi, İstanbul Şirket-i Hayriye deniz hatları işletmesi ve 1870'lerde dünyanın ilk metro örneklerinden biri olarak gerçekleşen Beyoğlu Tüneli projesi görülmektedir. Daha sonra tren yolları, tramvaylar, elektrik gibi bir takım kamu hizmetleri de imtiyaz sözleşmeleri ile özel sektöre devredilmiştir. (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 4)

Cumhuriyet'in ilanı ile birlikte, savaşlar sonrası ekonomik kaynakların tükenmiş olması ve birkaç yıl sonra bütün dünyayı etkileyen 1929 krizi, devletçi politikaların hâkim olmasına sebep olmuştur. Bu krizin atlatılması için uygulanan Keynesyen politikalar devlet harcamalarının artmasını öngörmüştür. Sonrasında 1939 yılında başlayan 2. Dünya Savaşı da özel sektörün gelişmesine sekte vurmuştur. Demokrat parti iktidarı, her ne kadar liberal bir anlayış benimseyeceğini belirtse de, KİT'leri yoğun şekilde kullanarak, birçok kamu hizmetini kendisi yürütmüştür. 24 Ocak 1980 yılında ise Türkiye artık dışa dönük politikalar uygulayacağını ilan etmiştir. Türkiye'nin uzun bir süre sonrasında modern anlamda kamu özel işbirliği projeleri ile tanışması ise, 1984 yılında çıkarılan 3096 sayılı kanun ile olmuştur. Bu kanun ile Türkiye Elektrik Kurumu dışındaki kuruluşların elektrik üretimi, iletimi, dağıtımı ve ticareti ile görevlendirilmesi sağlanmıştır. Özellikle o dönemin Başbakanı Turgut Özal tarafından sıklıkla gündeme getirilen bu model ile 1986 yılında ilk enerji santrali yapılmıştır. 1994 ve 1999 yılında yapılan düzenlemeler hem konunun detaylarını düzenlemiştir. Kapsamı yalnız enerji sektörü olmaktan çıkartıp, farklı alanlarda da kullanılmasının yolunu açmıştır. KÖİ kavramı ilk defa 2005 yılında Devlet Planlama teşkilatı tarafından dile getirilmiştir. Bu projeleri tecrübe etmiş kurum ve kişilerin de katılımı ile modelin iyi ve kötü yanları ile çözüm önerileri tartışılmıştır. Bu görüşler sonucunda 2007 yılında taslak bir metin oluşturulmuş ve 2009 yılında ise "Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Kamu Kesimi ile Özel Sektör İşbirliği Modelleri Çerçevesinde Gerçekleştirilmesine İlişkin Kanun Tasarısı Taslağı" çıkarılmıştır. 2013 yılında ise 21.02.2013 tarih ve "6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli İle Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde

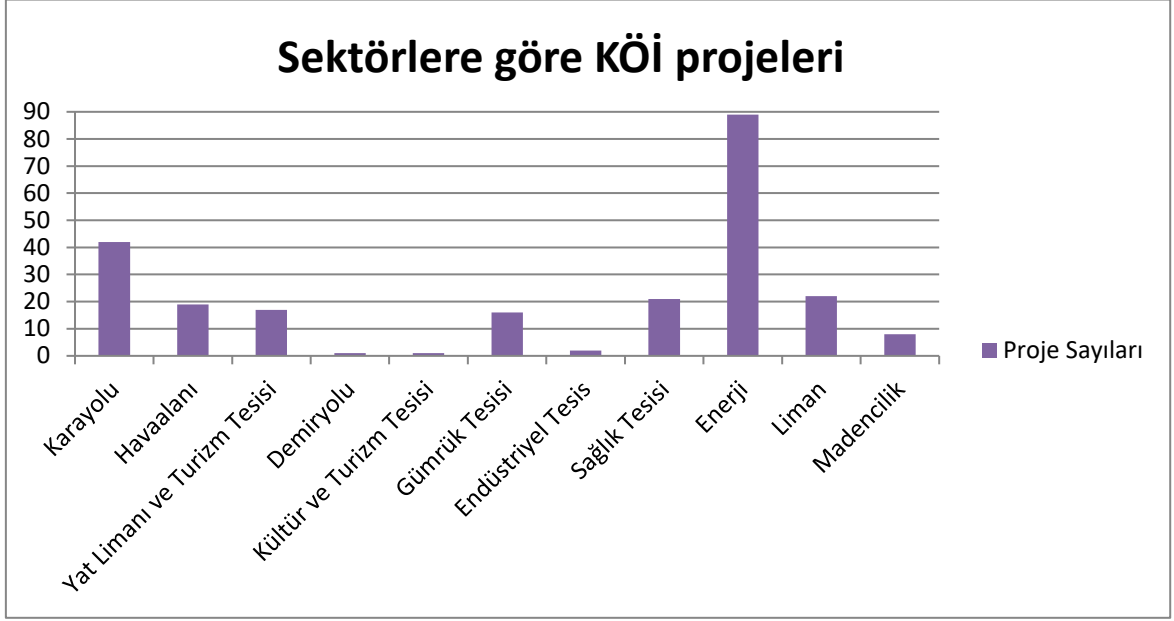
Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” çıkarılmış ve sağlık alanında yürütülecek KÖİ projelerinin düzenlemesi yapılmıştır. Fakat genel anlamda KÖİ’leri düzenleyen bir kanun bulunmamaktadır. (Boz, 2013: 323) Son zamanlarda Türkiye’de gerçekleştirilen büyük KÖİ projeleri oldukça dikkat çekicidir. Yeni İstanbul Havalimanı proje değeri yaklaşık olarak 35 Milyar USD’dir. Yine bu dönemde İstanbul’a yapılan üçüncü köprü, Avrasya tüneli, Kuzey Marmara Otoyolu, Osmangazi köprüsü gibi projeler 2015 yılında Türkiye’de rekor düzeyde KÖİ projesi değerine ulaşılmasına sebep olmuştur. Bu projeleri gerçekleştiren şirketler Dünya bankasının verilerine göre Dünya’da 1990-2018 yılları arasında KÖİ projeleri gerçekleştiren özel şirketler arasında en yüksek değerli KÖİ projesi gerçekleştiren şirketler olmuşlardır. (Dünya Bankası veri tabanı. 2020, 10 Nisan. Erişim adresi: <https://ppi.worldbank.org/en/snapshots/rankings>) Son zamanlarda bu kadar fazla yüksek değerli projelerin üst üste gerçekleştirilmiş olması, Türkiye’de tartışma konusu olmuş, garantiler ile ilgili yükümlülüklerin kamuoyu ile şeffaf bir şekilde paylaşılmadığı sıklıkla vurgulanan konular olmuştur.

Tablo 16. Türkiye’de 2000-2019 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sayısı ve Toplam Değeri



Kaynak: The World Bank veritabanı. (The World Bank,2019b)

Tablo 17. Türkiye’de 1990-2018 Arasında Yürütülen KÖİ Projelerinin Sektörlere Göre Dağılımı



Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı veri tabanı. (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı,2019)

BÖLÜM II

KAMU-ÖZEL İŞ BİRLİĞİ MODELİNİN AVANTAJLARI, DEZAVANTAJLARI VE KRİTİK BAŞARI FAKTÖRLERİ

Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) Modelinin 1990'lı yıllardan sonra giderek yaygınlaşmasına bağlı olarak bu modele ülkeleri yönelten nedenler, modelin olumlu ve olumsuz yanları ile modelin gerçekte başarılı olup olmadığına ilişkin akademik literatürde çok sayıda araştırma gerçekleştirilmiştir. Bu araştırmaları bütün olarak değerlendiren Roehrich (2015), KÖİ modelinin tek başına olumlu veya olumsuz olarak nitelenemeyeceğini belirtir. Modelin birçok avantajlı yönüne işaret eden yayınların yanında olumsuz yönlerine de değinir. Özellikle teorik olarak belirlenen avantajların uygulamada gözlemlenemediğini belirten çalışmaların da bulunduğu dikkat çekmiştir. (Roehrich,2015)

KÖİ tartışmalarının politik ve ideolojik bir yönünün olduğu belirtilmelidir. Kamu sektörünün payının ekonomide küçültülmesini ve özelleştirmeyi savunanlar KÖİ modeline de taraftar olmuşlardır. Bazı ülkelerin KÖİ modeline yönelmelerinde siyasi ve ideolojik faktörler ağır basarken, kamu maliyesi açısından etkileri göz önünde bulundurulmadan KÖİ modelinin uygulanmasına karar veren ülkeler bulunmaktadır. (Burnett, 2007:185)

Ekonomide devletin rolünün artması gerektiğini düşünenler ise KÖİ modelinin kamu hizmetlerinde olumsuz etkilerinin olduğunu ve sınırlandırılmasını veya uygulamanın tamamen sonlandırılması gerektiğini belirtmişlerdir. (Public Services International,2015) İngiltere'deki KÖİ uygulamalarının başarısını değerlendiren İngiltere Sayıştay (National Audit Office) modelin coşkulu savunucuları olduğu kadar, coşkulu karşıtlarının da var olduğunu belirterek konunun verilere dayalı bir şekilde ele alınması gerektiğini vurgulamıştır. (National Audit Office,2009:4-5)

Konu ile ilgili vurgulanması gereken bir başka husus ise KÖİ modeli her ne kadar teorik olarak makul gerekçeler ile desteklense de, bu gerekçeleri ampirik olarak destekleyecek araştırmaların sayısının çok sınırlı olduğudur. Bu konuda yapılan araştırmaların çoğu örnek olaylara dayanmaktadır. Özellikle modelin genel olarak

ekonomik etkisi konusunda sağlıklı ve sistematik bir değerlendirme bulunmamaktadır. (World Bank,2016: 4) Literatürde birbiri ile çelişkili sonuçlar veren inceleme ve araştırmalar bulunmaktadır. Örneğin IMF bünyesinde yapılan teorik incelemede, KÖİ modelinin özel sektörün altyapı alanında daha fazla yatırım yapmasını sağlayarak altyapı alanında özel finansman eksikliğini gidermeye yardımcı olabileceği belirtilmektedir. (Buffie,2016:26) Portekiz’de, KÖİ uygulamalarına dayanarak yapılan bir incelemede ise modelin altyapı alanında özel sektör yatırımları için dışlama (crowding out) etkisi yaptığı ve “verimli bir finansman yöntemi olmadığı” sonucuna varılmıştır. (Pimentel, 2017:15) Bu tür çelişkili sonuçlar, araştırma ve incelemelerde varılan sonuçların ihtiyatlı karşılanması gerektiğini göstermektedir.

Bu bölümde literatürde KÖİ modeli ile ilgili bahsedilen avantajlar ve dezavantajlar açıklanarak, tartışmalı yönleri ve özellikle uygulamada bu avantajlar ve dezavantajların ne ölçüde gerçekleştiği incelenecektir. Daha sonra KÖİ modelinin başarı ile uygulanması için gerekli olduğu belirtilen şartlar ve başarı faktörlerine değinilecek ve bugüne kadarki uygulamalar ışığında KÖİ modelinin performansı hususu üzerinde durulacaktır.

2.1. Genel Olarak KÖİ Modelinin Avantajları

KÖİ modelinin temel gerekçesi olarak, ülkelerin artan yatırım ihtiyaçlarının yalnızca vergiler ile gerçekleştirilmesinin artık mümkün olmaması gösterilmektedir. Bu nedenle gerek yatırımın finansmanında ve gerekse de yatırımın gerçekleştirilmesinde özel sektörün daha fazla rol oynaması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. (Booth ve Starodubtseva,2015) Nüfusun artması ile kamu hizmetlerine artan talebi bütçe kısıtları nedeni ile karşılamakta zorlanan hükümetler özel sektörün imkânlarına yönelmek zorunda kalmışlardır. (Grimsey ve Lewis, 2004: 19) Ülkemizde de on birinci plana hazırlık kapsamında yürütülen çalışmalar sırasında oluşturulan KÖİ komisyonu, KÖİ modelinin arkasındaki temel faktörün altyapı ihtiyacının finansmanı olduğuna işaret etmiştir. (KÖİ Komisyonu,2018)

Ülkeleri KÖİ modeline yönelten nedenlerin ülkeden ülkeye ve zamandan zamana göre değiştiğini belirten McQuaid ve Scherrer (2010), yatırımların finansmanın sağlanması, daha etkin risk yönetimi ve verimliliğin artırılması gibi amaçlar yanında bütçe açıklarının ve kamu borç stokunun azaltılması gibi makroekonomik amaçların da KÖİ

modeline yönelişte önemli rol oynadığını belirtmişlerdir. Ancak, uluslararası muhasebe standartlarında yapılan değişiklikten sonra, KÖİ modelinin kamu borçlanma stokunun azaltılması boyutunun arka planda kalarak etkinlik ve verimlilik boyutunun daha fazla önem kazanmasının söz konusu olduğunu ifade etmişlerdir. (McQuaid ve Scherrer,2010:27)

Bu noktada vurgulanması gereken bir başka husus, KÖİ projelerinin bazı niteliklerinin, hem avantaj hem de dezavantajların kaynağı olduğudur. Örneğin uzun dönemli sözleşmeler, özel sektörü kamu hizmetlerinin sunumunda yenilikçi ve daha verimli olmaya zorlamaktadır. Aynı zamanda sözleşme ile projeyi etkileyebilecek nitelikte tüm olayların öngörülmesi mümkün olmadığından gelecekte bu tür olayların gerçekleşmesi sözleşmenin yeniden müzakeresini gerektirebilmektir. Böyle bir durum da projenin işlem maliyetlerini artırmaktadır. Uygulamada hangisinin gerçekleşeceğini önceden kestirmek mümkün değildir.

Diğer taraftan bazı çalışmalar, KÖİ modeli kapsamında ileri sürülen avantajların tüm sektörler için geçerli olmadığını belirtmektedir. (Institute for Public Policy Research, 2001: 3) Büyük Britanya’da gerçekleştirilen projeler üzerinden yapılan çalışmalarda ulaştırma alanında yapılan projeler ile cezaevi projelerinde etkinlik anlamında önemli kazanımların sağlandığı, eğitim ve sağlık sektöründe gerçekleştirilen KÖİ projelerinde ise bu kazanımların çok sınırlı düzeyde olduğu ifade edilmiştir. (Allen,2011:32-33)² ABD’de gerçekleştirilen bir çalışma, yol yatırımları kapsamındaki KÖİ projelerinin genellikle daha başarılı olduğunu ancak kentsel gelişime ilişkin projelerin amaçlarına ulaşamadığını belirtmektedir. (Scribner,2010)

Dolayısıyla aşağıda dile getirilen avantajların tüm projeler için her zaman geçerli olduğunun iddia edilebilmesi mümkün değildir. Proje bazında ihale öncesi yapılan hazırlık çalışmaları, sonrasında sözleşmenin düzenlenmesi ve sözleşmenin uygulanması sürecinde

² Allen bu durumun iki nedeni olabileceğini ifade etmektedir. Eğitim ve sağlık projelerinde çekirdek hizmetlerin kamu sektörü tarafından sunulmaya devam etmesi nedeni ile görevli şirket ile kamu idaresi arasında bir görev bölüşümü olduğunu bu durumun etkinlik açısından kazanımları sınırladığını söylemektedir. İkinci olarak ulaştırma ve cezaevi projelerinde merkezi bir otoritenin projelerin hazırlanıp izlenmesinden sorumlu iken eğitim ve sağlık projelerinde yerel idarelerin karar verme sürecine dahil olmalarının olumsuz bir etkisi olabileceğini ifade etmiştir.

ilgili kamu idaresinin ve görevli şirketin sorumluluk dağılımı gibi birçok faktör projenin başarısında rol oynamaktadır. Düzenlenen sözleşmede taraflardan birinin yönetemeyeceği riskleri üstlenmesi veya kamu idaresinin talep riskini tamamen üstlenmesi gibi hususlar projenin başarısını olumsuz bir şekilde etkilemekte ve öngörülen avantajların gerçekleşmesini engellemektedir.

2.1.1. Kamu Yatırımları İçin İlave Finansman Bulma Sorununu Ortadan Kaldırması ve Finansman Bulunamaması Nedeni ile Gerçekleştirme İhtimali Olmayan Projelerin Hayata Geçirilmesi

Birçok ülke ve kamu idaresi için KÖİ modelini en cazip kılan faktör, herhangi bir bütçe kaynağı tahsis etmeden büyük kamu yatırımlarını hayata geçirebilmek olmuştur. Kamu idareleri çoğu zaman KÖİ modeli ile yatırımın gerçekleştirilmesi veya hiç yatırım yapılmaması seçenekleri ile karşı karşıyadırlar. Bütçe dengeleri nedeni ile geleneksel alım yönteminin uygulanarak projenin gerçekleştirilmesi mümkün olamamaktadır. (Yescombe, 2007:18-17) Özellikle AB üyesi ülkelerde olduğu gibi kamu maliyesinin belli kısıtlara uyması zorunluluğu bulunan ülkelerde bu sınırlamaları ihlal etmeden kamu yatırımlarını gerçekleştirebilmenin en etkili yolu olarak KÖİ modeli görülmektedir. (Burnett,2007:104-105)

KÖİ modelinin ilk olarak harcama kontrollerinden ve bütçe açıklarından kaçınmak amacıyla oluşturuldukları belirtilmektedir. Projelerin KÖİ modeli ile uygulanması sonucu gerçekleştirilen yatırım harcamaları, ilgili yılın bütçesine değil de gelecekteki yıllara yayılmaktadır. Böylece projenin geleneksel alım yöntemleri ile yapılması halinde oluşacak bütçe açığı ötelenmekte ve gelecek yıllarda bütçe açıklarına dönüştürülmektedirler. (Şahin ve Uysal, 2012: 163-164)

KÖİ modeli sayesinde borçlanma gereğinde veya bütçe ödeneklerinde herhangi bir artış olmadan gerekli görülen tüm yatırımlar eş zamanlı olarak hayata geçirilebilmektedir. (McQuaid ve Scherrer, 2010:30) Böylelikle mevcut bütçe dengelerine zarar vermeksizin daha fazla kamu hizmeti görmek mümkün hale gelmektedir. Bu durum kısa vadede yatırımların finansmanı konusunda ciddi mali baskı altında olan ülkeler için rahatlama

sağlamaktadır. Kalkınma amacıyla yeni altyapı ve hizmetlerin hayata geçirilmesi bakımından KÖİ modeli, borçlanmaya ve para basmaya göre, daha “sağlıklı bir yol” olarak değerlendirilmektedir. (Şahin ve Uysal, 2012: 163)

Herhangi bir mali kısıtlama ile karşı karşıya olmayan, ancak çok sayıda yeni kamu yatırımını eşzamanlı olarak gerçekleştirmek zorunda kalan ülkeler için de KÖİ, bu yatırımların gerçekleştirilmesi için uygun bir imkân sunmaktadır. Ülkeler, mevcut mali imkânlar ile yatırımların tamamını finanse etmekte zorlanmakta yahut ertelemek zorunda kalmaktadırlar. (KÖİ Komisyonu, 2018)

Özellikle Özel Sektör Finansman İnisiyatifi(PFI) modeli gibi kamu bütçesinden düzenli ödemeler yapılan KÖİ modellerinde bir başka olumlu yön, yatırımların finansmanında ve sonrasında bakım-onarımında gerekli görülen giderlerin tamamının öngörülebilir hale gelmesidir. (Grimsey ve Lewis, 2004:106)

KÖİ modelinin ön plana çıkmaya başladığı ilk yıllarda kimi ülkeler, KÖİ modeli kapsamında yapılan harcamaların bütçe dışında olması nedeni ile harcamaların uzun dönemli mali etkilerini analiz etmeden kamu maliyesi açısından karşılanabilir olduğu varsayımı ile hareket etmişlerdir.(OECD, 2008:36) KÖİ modelinin finansman kolaylığı sağladığı varsayımı ve yapılacak yatırımın sağlıklı bir değerlendirilmesinin yapılmaması nedeni ile bazı ülkelerde kamu idareleri maliyet açısından uygun olmayan projeleri uygulamışlardır. (Posner, 2009:16) KÖİ modelinin kamu kesiminin “cebinden para çıkmaksızın” büyük yatırımların gerçekleştirilebileceği yanılgısına (Karahanoğulları, 2012:122) yol açması nedeni ile orta ve uzun vadede projelerin toplam mali etkisinin göz ardı edilmesi riski söz konusudur. Bu durumu göz önünde bulunduran bazı ülkeler, KÖİ kapsamında yapılacak ödemelerin belli bazı oranlarla sınırlandırılması için düzenleme yapmışlardır. Örneğin Macaristan 2007 yılından itibaren KÖİ projeleri için bütçe içinde belirlenmiş bir oranın üzerinde ödeme yapılamayacağını karara bağlamıştır. (OECD, 2008:42)

2.1.2. Projelerin İnşa, Finans Ve İşletmeyle İlgili Risklerinin Özel Sektöre Transferi

KÖİ modeli ile hayata geçirilen projelerde yapım faaliyetlerinden doğan riskler ile projenin finansmanı ve sunulan hizmetin devamının sağlanmasına yönelik riskler özel sektöre transfer edilmektedir. Risk transferi, KÖİ modelinin en olumlu yönlerinden biri olarak değerlendirilmektedir. Özel sektörün teknik bilgi ve yönetim etkinliği gibi hususlarda göreceli üstünlüğünü uygulamaya yansıtabilmesinin ön şartı olarak gösterilmektedir. (Grimsey ve Lewis, 2004:34)

Risk transferinde önemli bir varsayım, risklerin özel sektör tarafından daha iyi yönetileceği ve projenin harcama getirisinin artacağıdır. Projenin harcama getirisinin belirlenmesinde risklerden nihai olarak kimin sorumlu olacağıın belirlenmesi önemli bir rol oynamaktadır. Özel sektörün yürütülecek proje için daha maliyetli finansman bulabilmektedir. Bu nedenle, ancak risklerinin özel sektör tarafından üstlenilmesi halinde projenin KÖİ yöntemi ile yapılması tercih edilmektedir. Aksi takdirde geleneksel kamu alımı yönteminin uygulanması uygun olacaktır.

Risk transferi konusu aynı zamanda proje kapsamında inşa edilen varlıkların, hangi ortağın bilançosunda yer alacağıın belirlenmesinde de temel bir faktördür. Risklerin büyük ölçüde kamu idaresi tarafından yönetildiği bir KÖİ projesi kapsamında inşa edilen varlıkların kamu sektörü bilançosunda yer alması gerekmektedir.

Bu kapsamda KÖİ modelinin bir başka olumlu yönü olarak, proje kapsamındaki risklerin ve riskler karşısında alınacak tedbirlerin belirlenmesi için kamu kesimini ilave çalışma yapmaya zorlaması olarak gösterilmiştir. Geleneksel kamu alımlarında bu tür bir risk analizi çalışması yapılması söz konusu değildir. (Grimsey ve Lewis, 2004:86) (Yescombe, 2007:19-20)

KÖİ modeli ile özel sektöre yapım riski ya da talep/piyasa riski aktarılmaktadır. Bu risklerin yanında, yapım sonrasında emre âmedelik (availability) riski de özel sektör tarafından üstlenilmektedir. Özellikle yapım riskinin nasıl yönetildiği KÖİ modeli

kapsamında yürütülen projeler ile geleneksel alım yöntemi ile yürütülen projeler arasındaki farkı belirlemektedir. Geleneksel yöntem ile yapılan projelerde, kamu kesiminin yapım işine yönelik değişiklik talepleri nedeni ile genel olarak büyük maliyet artışları gerçekleşmekte ve nihai olarak projenin maliyeti öngörülenin üstüne çıkmaktadır. KÖİ modeli ile gerçekleştirilen projelerde, yapıma yönelik tasarım çalışmaları da özel sektör tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu tasarımın daha sonra değiştirilmesi için, genellikle kamu idareleri tarafından değişiklik talebi söz konusu olmadığından, projenin daha sonra değiştirilmesi gibi maliyeti arttıran eylemler gündeme gelmemektedir. Tasarım ve inşaaşamalarının birleştirilmesi bir bütün olarak yapım aşamasının daha hızlı sonuçlanmasını sağlamaktadır.

Talep riskinin özel sektöre transferi söz konusu olsa da, genel olarak kamu kesimi bu riskin bir kısmını üstlenmektedir. Özellikle Britanya'daki KÖİ projelerinde bu riski genel olarak kamu kesiminin üstlendiği görülmektedir. Talep riskinin bütünü ile özel sektöre devredildiği durumlarda, bu risklerin daha sonra kamu sektörü tarafından geri üstlenilmesi sonucu verdiği görülmektedir. AB Sayıştay tarafından yapılan incelemede Yunanistan'da yürütülen projelerde görevli şirketin talep riskini üstlendiği belirtilmektedir. Ancak daha sonra sözleşmenin yeniden müzakere edildiği ve projenin tamamlanması için kamu kesimi tarafından 1.2 milyar avro ilave maliyet üstlenilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Yunanistan'ın yaşadığı finansal kriz nedeni ile otoyol kullanımının bazı bölgelerde %60'ın üzerinde azalmıştır. Bu nedenle gelirleri hızla azalan konsorsiyumda görev alan bazı şirketler KÖİ projelerine finansman sağlamayı kesmiştir. Projelerin uzun süre durması olasılığı karşısında hükümet devreye girerek projelerin tamamlanması için bütçeden aktarma yapmak zorunda kalmıştır. (European Court of Auditors, 2018:28-29)

Talep riskinin "sözde" özel sektöre aktarılmasına rağmen daha sonra kamu sektörünün söz konusu riskin maliyetlerine katlanması durumuna ilginç bir örnek İspanya'da yaşanmıştır. İspanya'da beklentilerin altında gerçekleşen otoyol kullanımı sonrasında, işletmecisi şirket kamu idaresinden "bonus" olarak ilave ödemeler almaya hak kazanmış ve bu sayede kayıplarını telafi edebilmiştir. Böylece şirket karlılığını muhafaza ederken kamu idaresi az kullanılmakta olan bir yol için ilave ücret ödemek zorunda kalmıştır. (European Court of Auditors, 2018: 39)

Emre âmadelik riski de genel olarak özel sektör tarafından üstlenilirken bu riskin seviyesinin yapım riskine göre daha düşük olduğu belirtilmektedir. Bu risk kapsamında bakım ve onarım masraflarının işletmeci tarafından karşılanması da KÖİ modelinin olumlu yönlerinden birini oluşturmaktadır. Bakım ve onarım masraflarını üstlenmek zorunda olacağının farkında olan özel sektör, yapım aşamasında bu maliyetleri de göz önünde bulunduracaktır. İnşa maliyetlerini ve daha sonrasında bakım maliyetlerini bir bütün olarak değerlendirirlerdir. Bu maliyetleri, toplamda en aza indirecek bir tasarımı esas alacak ve böylelikle projenin toplam maliyeti en aza inmiş olacaktır. (Yescombe, 2007:20) Ancak görevli konsorsiyumdaki inşaat firmalarının, yapım aşamasından sonra konsorsiyumdaki paylarını devredebilmeleri durumunda, bakım ve onarım maliyetlerini minimize etmeye yeteri kadar önem vermeyebilecekleri de belirtilmiştir. (Burnett, 2007:56)

Uygulamaya bakıldığında emre amadelik riskinin özel sektör tarafından genellikle etkili bir şekilde yönetildiği ve inşası gerçekleştirilen alt yapının sözleşmeye uygun bir şekilde bakım ve onarım faaliyetlerinin gerçekleştirildiği görülmektedir. AB Sayıştay'ı tarafından yapılan incelemede özel sektör tarafından gerçekleştirilen bakım ve onarım faaliyetlerinin “iyi bir seviyede” olduğu görülmüştür. Bu seviyenin sözleşme süresince devam etmesinin de beklendiği raporlanmıştır. (European Court of Auditors, 2018:10)

2.1.3. Yapım İşlerinin Daha Hızlı Tamamlanması Ve Hizmet Sunumunun Başlaması

Kamu kesiminin geleneksel yöntemler ile gerçekleştirdiği yapım işlerinin, zamanında bitirilemediği ve işin sonunda %50 -100 arasında belirlenen maliyetin aşıldığı belirtilmektedir. (Grimsey ve Lewis, 2004:59-60) 20 ülkeden 258 büyük ulaştırma projesinin incelendiği bir çalışmada, projelerin %90'ında maliyetlerin olduğundan daha az tahmin edildiği, köprü ve tünel projelerinde gerçekleşen maliyetlerin tahmin edilenlerden % 34 yol projelerinde ise % 20 fazla olduğu bulunmuştur. (Flyvbjerg, Holm ve Buhl, 2002)

İngiltere'de Sayıştay tarafından, KÖİ projeleri ile ilgili 2003 yılında yapılan bir inceleme, model açısından oldukça olumlu sonuçlar ortaya koymuştur. Geleneksel

modelde projelerin %73'ü sözleşmede belirlenen bedelin üstünde maliyetle bitirilebilmiştir. Model kapsamındaki projelerde bu oran %22 olmuştur. Sayıştay KÖİ projelerindeki maliyet aşımının kamu idarelerinin değişiklik taleplerinden kaynaklandığını ve maliyet artışlarının hiçbirinde konsorsiyumun tek başına sorumlu olmadığını bildirmiştir. (National Audit Office, 2003: 3) Geleneksel modelde yapım işlerinin % 70'inde süre aşımı yaşanırken, model kapsamındaki projelerde ise bu oran % 24'dir. Projelerle ilgili dikkat çekici bir husus bu projelerin %27'sinde yapım işlerinin sözleşmede belirtilen süreden önce tamamlanmasıdır. (National Audit Office, 2003:14)

Sayıştay benzer bir incelemeyi 2009 yılında yine gerçekleştirmiştir. Bu incelemeye göre KÖİ kapsamındaki projelerin % 65'i, daha önceden belirlenen maliyet içinde kalarak bitirilebilmiştir. Yine KÖİ kapsamındaki projelerin %69'unda yapım işleri öngörülen sürede tamamlanabilmiştir. Geleneksel alım yöntemleri ile yürütülen projelerde ise bu oranlar sırası ile %54 ve %63 olmuştur. 2003 yılındaki inceleme sonuçlarında KÖİ projelerinin performansında bir miktar düşüş olduğunu belirtilmiştir. Bu düşüşün, KÖİ projelerinin yüksek performans gösterdiği yol ve cezaevi projelerinin 2009 yılı için seçilen örneklem içindeki yerinin az olmasından kaynaklanabileceğini belirtmiştir. (National Audit Office, 2009:9-10)

Avustralya'da yapılan bir araştırmada ise KÖİ projelerinin geleneksel yönteme göre daha iyi sonuç verdiği görülmüştür. Buna göre, KÖİ projeleri sözleşmelerde öngörülen zamanın %3.4 oranında daha **öncesinde** bitirilebilmiştir. Geleneksel yollarla gerçekleştirilen projelerde ise yapım işleri %23.4 oranında **gecikmeli** olarak bitirilebilmiştir. Toplam maliyeti 4.9 milyar Avustralya Doları KÖİ projelerinde 58 milyon Avustralya Doları tutarında maliyet aşımı gerçekleşmiş, toplam maliyeti 4.5 milyar Avustralya Doları olan geleneksel yollarla gerçekleştirilen projelerde ise toplam maliyet aşımı 673 milyon Avustralya Doları olmuştur. (Allen Consulting Group, 2007:1)

Özel sektörün açıklanan bu üstünlüğünün en önemli sebebi olarak proje kapsamında nakit akışının bir an önce başlamasını sağlamak ve mümkün olan en kısa sürede projeyi bitirmek için büyük çaba harcaması gösterilmiştir. (Saussier ve De Brux,

2018:27) Geleneksel alım yönteminde özel sektör için böyle bir neden söz konusu değildir. (Pratap ve Chakrabarti,2017:3)

Bununla birlikte, OECD 2000’li yılların başında, KÖİ projelerinden gelen parlak verilerin ihtiyatla karşılanması gerektiğini belirtmiştir. Ülkeler tarafından KÖİ modelinin uygulanması için seçilen projelerin, geleneksel alım yönteminin uygulandığı projelere göre daha sorunsuz olabilecek projeler arasından seçilmiş olabileceğinin altını çizmiştir. İki model arasında objektif bir karşılaştırma yapabilmek için bu verilerin yeterli olmayacağını ifade etmiştir. (OECD, 2008:48)

KÖİ projeleri uygulamalarının her zaman geleneksel alım yöntemine göre daha iyi sonuç vermediğini de ifade etmek gerekmektedir. AB Sayıştay’ının 2018 yılında AB üyesi ülkelerde gerçekleştirdiği denetimler, KÖİ projelerinde de geleneksel alım yöntemlerine benzer sonuçların elde edildiğini göstermektedir. Sayıştay raporunda tamamlanan dokuz KÖİ projesinden yedisinde 2 aydan 52 aya varan gecikmelerin yaşandığının altı çizilmiştir. Ayrıca projelerin sonlandırılabilmesi için ilave 1.5 milyar Avronun projelere aktarılması gerektiği belirtilmiştir. (European Court of Auditors, 2018:10)

2.1.4. Teknoloji Transferi, Teknik İnovasyon Gibi Alanlarda Özel Sektörün Yönetim Becerilerinden Faydalanılması

Özel sektörün genel olarak kamu sektörüne göre daha etkin ve verimli olduğu belirtilerek KÖİ projeleri kapsamında özel sektörün bu yetkinliğinden yararlanılmasının, modelin en önemli avantajlardan biri olduğu belirtilmektedir.(Delmon, 2011:13) KÖİ modeli kapsamında sunulacak hizmete ilişkin tasarım ve yapım aşamalarından başlayarak hizmetin sunulması sürecini de kapsayan global bir kontratın varlığı mevcuttur. Bu durum görevli şirketi en optimum tasarım ve yapım seçeneklerini bulmaya teşvik etmektedir. (Saussier ve De Brux, 2018:27) Geleneksel modelde yapım işini üstlenen şirket, hizmetin sunulmasına ilişkin herhangi bir sorumluluğu bulunmadığı için kamu idaresi tarafından tasarlanan tesisin sadece inşasını gerçekleştirmektedir. Bu tasarımı iyileştirme veya daha etkin hizmet sunumuna yönelik alternatif çözümler geliştirmek için çaba harcamamaktadır. KÖİ modeli ile görevli şirket, tesisin yapım ve hizmet aşamasında maliyet etkin çözümler

geliştirdiğinde karlılığı artacağı için, bu konuda özel bir gayret göstermektedir. Bu durum, sunulan hizmetin özel sektör eliyle yapılmasına olanak sağlayan KÖİ modelinin doğal sonucudur. (Grimsey ve Lewis, 2004:108)

Kamu idaresi sunulacak kamu hizmetinin hangi şartlarda sunulacağını belirlemekte ancak bu hizmetin nasıl sunulacağı hususunu özel sektöre bırakmaktadır. Buna göre kamu idaresi, bir okul projesinde kaç sınıf olacağı ve sınıfların taşınması gereken özellikleri belirlemektedir. Lakin bu özellikleri taşıyan sınıfların nasıl inşa edileceği hususunu özel sektöre bırakmaktadır. Bu esneklik, özel sektörün yenilikçi çözümler bulmasına ve bu çözümleri uygulamaya geçirmesine imkân tanımaktadır. Ancak, KÖİ modeli kapsamında yürütülen faaliyetlerde çoğu zaman kamu sektöründen transfer edilen personel görev yapmaktadır. Bu personelin daha önce gelenekçi bir tutum takınırken özel sektöre geçtiklerinde yenilikçi bir tutumla çalışmalarını kolay olmamaktadır. Geleneksel yöntemlerle yapılan alımlarda gözlemlenen bürokrasi ve hantallığın kökeninde sistemsel sorunların yatmaktadır. Yenilikçiliğin belli bir ölçüde risk alma anlamına geldiği göz önünde bulundurulmalıdır. Kamu görevlisi olarak çalışan personelin risk almasını sağlayacak motive edici fırsatlardan yoksun olma ihtimali yüksektir. Diğer taraftan özellikle KÖİ projesine finansman sağlayan bankaların, özel sektörün fazla risk almasına ve sonucu öngörülme-yenilikçi eylemlerine sıcak bakmayacaklarını söylemek yanlış olmayacaktır.

Diğer taraftan kamu sektörünün, kamu hizmeti sunumunda daha tecrübeli olduklarından hizmetin nasıl sunulacağına ilişkin şartları daha ayrıntılı bir şekilde belirlemesi yanlış olmayacaktır. Ancak bu durumda kamu sektörü tasarım riskini de üzerine alacaktır ve KÖİ modelinin avantajlarından birini oluşturan risk transferi gerçekleşmeyecektir. Kamu idaresi tesise ilişkin tüm tasarımı kendisi belirlediğinde, özel sektör tasarım konusunda zaman ve para harcamayacaktır. Geleneksel bir alım sürecinde olduğu gibi belirlenen tasarımı inşa etmekle yetinecek ve tasarımdan kaynaklanabilecek hatalardan sorumlu tutulamayacaktır. (Yescombe, 2007:23)

2.2. Genel Olarak KÖİ Modelinin Dezavantajları

KÖİ modelinin yukarıda belirtilen potansiyel avantajları dışında olumsuz yönleri de bulunmaktadır. Burada belirtilen dezavantajların bir kısmı bireysel projeleri ilgilendirirken,

diğer bazı dezavantajlar, KÖİ modelinin çok sayıda projede uygulanması sonucu bir ülkede yaşanabilecek problemlere işaret etmektedir. 2.2.1. nolu maddede açıklanan KÖİ projelerinin daha maliyetli bir şekilde finanse edilmesi hususu, özel sektörün devrede olmasının doğal sonucudur ve her proje için geçerlidir. Hesap verilebilirlik ve sözleşmelerin yeniden müzakeresi gibi sıklıkla karşılaşılan problemler ise projeden projeye ve ülkeden ülkeye değişen nitelikler göstermektedir. Kamu kesimi hesaplarının şeffaflığının ve bütçe esnekliğinin yitilmesi gibi sorunlar ise ülkede KÖİ projelerinin sayısına ve proje maliyetlerinin büyüklüğüne bağlıdır. KÖİ modeli kapsamında herhangi bir ülkede az sayıda ve küçük miktarda proje uygulanmışsa, projelerin kamu maliyesi açısından şeffaflığı ve uzun dönemli bütçe esnekliğini azaltıcı etkileri çok sınırlı olacaktır.

Literatürde belirtilen ve aşağıda maddeler halinde açıklanan dezavantajlar dışında belli ülkeler için geçerli olumsuz yönler de bulunmaktadır. Örneğin gelişmekte olan ülkeler açısından özel sektörün çoğunlukla yabancı şirketlerden olması ve ödemelerin döviz cinsinden olması projenin yönetiminde sıkıntı yaratmaktadır. Bu durumda, borçların sözleşme süresince ödenmesinde problem oluşabilmektedir. Makroekonomik istikrara kavuşmamış ve cari açık veren bir ülkede olası devalüasyonlar sonrasında, özel sektör ödeme gücü içine girebilmektedir. Aynı zamanda hizmetin kullanımına ilişkin ücretlerde artışlar yapılması sonrasında kullanıcıların hoşnutsuzluğu gibi problemler yaşanabilmektedir.

Diğer taraftan inşaat piyasası derin olmayan ülkelerde, KÖİ kapsamında yoğun inşaa faaliyeti sonrasında inşaat maliyetlerinde artış yaşandığı görülmektedir. Bu artışların modelden beklenen faydanın azalmasına neden olduğu gözlemlenmiştir. Örneğin İngiltere’de okul ve hastane projelerinde Portekiz’de ise yol inşaatlarında ciddi maliyet artışları yaşanmıştır. (The Public – Private Infrastructure Advisory Facility, 2009:32)

Bu bölümde genel olarak KÖİ modeli uygulanan ülkelerin tümünde yaşanabilecek genel nitelikte dezavantajlar üzerinde durularak açıklanacaktır.

2.2.1. Özel Sektörün Kamudan Daha Yüksek Faizle Borçlanması Nedeniyle Projelerin Nihai Olarak Daha Maliyetli Olması

KÖİ modeli kapsamındaki projelerin finansmanı özel sektör tarafından sağlanması ve özel sektörün borçlanma maliyetlerinin yüksekliği nedeni ile KÖİ projelerinin nihai maliyeti her zaman geleneksel alım yöntemine göre daha fazla olmaktadır. Ortalama olarak ülke hazinesinin ödediği faizden %2-3 daha fazla faiz ödenmektedir. Talep riskinin bulunmadığı PFI tipi KÖİ modellerinde dahi borçlanma maliyetleri kamu kesimine göre daha fazladır. (Yescombe, 2007:18)

Projenin daha maliyetli hale gelmesinin temel nedenin, özel sektörün proje kapsamındaki riskleri üstlenmesinden kaynaklandığı belirtilmektedir. KÖİ modelinde tasarım ve inşaa riskleri özel sektör tarafından üstlenildiğinden söz konusu risklerin yönetilmesine ilişkin maliyetleri yine kendileri karşılamaktadır. (EPEC, 2015: 26) Kamu idareleri tarafından bu risklerin genel olarak etkili bir şekilde yönetilmediği daha önce 2.1.3. numaralı bölümde (Projelerin daha hızlı tamamlanması ve hizmet sunumun başlaması) açıklanmıştır. Özel sektör, üstlenmiş olduğu riskleri iyi yönetmesi ve işin zamanında veya daha önce inşasını tamamlaması halinde proje kapsamında nakit akışı başlamaktadır. İşin zamanında bitirilmemesi halinde, riskleri iyi yönetememesi nedeni ile görevli şirket çeşitli cezalar ile karşı karşıya kalmakta ve getirisi azalmaktadır. Bu anlamda KÖİ modeli ile bir yatırımda, riskler ile getiri arasındaki olması beklenen ilişkinin gerçekleştiği görülmektedir.

Daha fazla ödenen faizin, yalnızca üstlenilen riskten kaynaklanmayabileceği, 2008-2009 yıllarında olduğu gibi piyasalarda yaşanan likidite krizinin faizlerde artışa yol açabilmektedir. Bununla birlikte, KÖİ projesi kapsamında yapılan ihalelerde yeterli rekabetin sağlanamaması sebebi ile ilave maliyetlerin oluşabileceği de belirtilmektedir. Nitekim Büyük Britanya'da yapılan bir araştırmada KÖİ yatırımcılarının eksik rekabet nedeni ile % 0,7 ilave kazanç elde ettikleri belirtilmiştir. (Grimsey ve Lewis, 2004:148) Eksik rekabet konusu KÖİ modelinin başarısı için gerçekten önemli bir sorundur ve bir sonraki bölümde ele alınacaktır.

2.2.2. İhale Maliyetlerinin Yüksekliği Nedeniyle Az Sayıda Katılımcının Bulunması Sonucu Sınırlı Rekabet Ve Tekelci Bir Durum Oluşması

KÖİ modeli ile hayata geçirilen projelerin karmaşık yapısı ve ihale maliyetlerinin yüksek olması özellikle küçük ölçekli firmaların ihale sürecine katılmalarını engellemektedir. Çoğu zaman sınırlı sayıda katılımcı ile KÖİ ihaleleri gerçekleştirilebilmektedir. Küçük ölçekli firmaların mali kaynakları, KÖİ sözleşmesi kapsamındaki risklerin yönetilmesi için yeterli olmamaktadır. (Yescombe, 2007:26) Yalnızca bir ihale ile büyük bir projenin tamamının yapılmasının sağlanması ilgili kamu idaresi açısından bir kolaylık olarak gözükiyorsa da, proje kapsamının çok büyük olması nedeni ile ihaledeki rekabet unsuru zayıflamaktadır.(European Court of Auditors, 2018:9)

KÖİ modelini hayata geçiren tarafların genel olarak tecrübeli ve mali yeterliliği olan uluslararası şirketler olması nedeni ile özellikle gelişmekte olan ülkelerde bu durum siyasi sorunlara yol açabilmektedir. Yerel firmaları ise olumsuz bir şekilde etkilediği ifade edilmiştir.(The Public – Private Infrastructure Advisory Facility, 2009:30)

Diğer taraftan sınırlı sayıda şirketin varlığı, proje kapsamında gerçekleştirildiği varsayılan risk transferinin etkinliğinin sorgulanmasına neden olabilmektedir. Yeterli rekabetin bulunması ile risk transferi arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. Projenin KÖİ modeli kapsamında gerçekleştirilerek öngörülen faydaların sağlanması bu iki ögenin varlığına bağlıdır. Rekabetçi olmayan bir ortamda görevlendirilen şirketin, tekelci konumu nedeni ile, inovatif yaklaşım sergilemesi ve maliyet etkin çözümler bulması için çaba göstermesi beklenemez. Büyük Britanya’da gerçekleştirilen ve tatmin edici bulunmayan ilk KÖİ projelerinde temel eksikliğin yeterli rekabetin olmaması olduğu sonucuna varılmıştır. Derin ve rekabetçi bir piyasanın varlığı KÖİ modelinden beklenen faydaların gerçekleşmesi için gerekli ön şartlardır. (Grimsey ve Lewis, 2004:135-136)

Sınırlı rekabetin sonucu olarak görevli şirketin çeşitli nedenlerle iflasının söz konusu olması durumunda bu şirketin yerine görev yapabilecek yeni bir şirketin bulunması çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Bu durumda, proje kapsamındaki işi kamu idaresinin üstlenmesi gerekmektedir. Projeyi tamamlamak zorunda kalan kamu idaresi, garantiler

nedeni ile üstlenmek zorunda olduğu daha maliyetli finansmanı öngörülen sürede ödemek veya daha uygun maliyetli bir finansman modeline geçmek için finansör bankalar ile müzakerelere girişmektedir. Bu durum sınırlı rekabetin olduğu bir KÖİ piyasasında, risklerin transferinin, görevli şirketin mali yapısının sağlamlığına dayandığını göstermektedir.

2.2.3. Bilgi Paylaşımının Ticari Sır Kapsamında Değerlendirilmesi Sonucu Projelerde Hesap Verilebilirlik Sorunlarının Yaşanması

KÖİ modelinin büyük ölçüde özel sözleşmelere dayanması nedeni ile sözleşmelerin detayları ve uygulanan projenin kritik hususları ticari bilgi kapsamında gizli tutulmaktadır. Projeler hakkında yeterli bilgi sahibi olmak mümkün olamamaktadır. (Siemiatycki, 2007:389) Proje bazında yapılması öngörülen ödemelere ilişkin bilgilere ulaşmakta sıkıntılar yaşanmaktadır. Toplam bazı rakamlara ulaşmak mümkünse de, projeler bazında değerlendirme yapılması mümkün değildir. Büyük Britanya özelinde milletvekilleri tarafından ilgili bakanlara yöneltilen sorular yolu ile bilgi temin edilmesi belli bir ölçüde mümkün ise de, çok zaman alması nedeni ile bu yöntem etkin bir yol değildir. (Shaoul, 2004:196-199)

Demokratik ülkelerde hükümetlerin kamu harcamaları konusunda parlamentonun hükümete yetki vermesi ve yapılan harcamalara ilişkin denetim ve izleme gerçekleştirilmesi demokratik hesap verilebilirliğin temel bir unsurudur. Her ne kadar Sayıştaylar tarafından KÖİ projeleri incelenerek raporlamalar yapılabiliyorsa da bu inceleme ve denetimler projelere ilişkin sözleşmeler imzalanarak, taahhüt altına girilmesinden sonra yapılmaktadır. Projenin uygulamaya geçmesi aşamasında özellikle de projenin KÖİ modeli kapsamında mı yoksa geleneksel alım yönetimi ile mi yapılacağı konusunda karar verilmesi sırasında kamuoyu ile bilgi paylaşımı yapılmamaktadır. Böylelikle sürecin sonraki aşamalarında hesap verilebilirlik açısından ciddi sorunlara yol açmaktadır. Sayıştayların dahi bilgi erişiminde kısıtlamalar yaşadığı uygulamada gözlemlenebilmektedir.(European Court of Auditors, 2018:36)

KÖİ ihale teklifleri sunulduktan sonra tekliflerde herhangi bir değişiklik yapılmasının mümkün olmadığı aşamaya girilmektedir. İhale katılımcılarının sunduğu belgelerin açıklanması, planlanan projeye ilişkin kamuoyunda sağlıklı bir tartışmanın oluşmasına yardımcı olacaktır. Ancak bu tür bilgilerin kamuoyunda saklanması halinde projenin bir bütün olarak sorgulanacağı belirtilmektedir. Geleneksel yöntem ile yürütölen projelerde de şeffaflık probleminin yaşanabilmektedir. Sorun tüm ihale işlemlerini kapsayacak şekilde alınabilecek genel tedbirler ile çözülebilecektir. (Siemiatycki, 2007:399 - 401)

Farklı olarak geleneksel modelde de hesap verilebilirlik açısından sorunların bulunmaktadır. Özellikle politika belirleme ve idare arasındaki ayrımın çok net olmaması nedeni ile görev ve sorumlulukların dağılımında problemlerin yaşanmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak hesap verilebilirlik noktasında geleneksel modelde yeterli olmamaktadır. KÖİ modelinin, görev ve sorumluluklar noktasında daha açık ve belirli yapısı farklı bir hesap verilebilirlik çerçevesi sunmaktadır.(Grimsey ve Lewis, 2004:158-159)

2.2.4. KÖİ'nin Karmaşık Ve Çok Aktörlü Yapısının Proje Yönetimini Zorlaştırması Ve Daha Maliyetli Hale Getirmesi

KÖİ modeli kapsamında yürütölen bir projeye normalden daha fazla aktör eklenmektedir. Geleneksel alım modeline göre, kamu idaresi ile yükleniciden oluşan yapıya, finansör bankalar, danışmanlar, uzman analist ve hukukçular da eklenmektedir. Kamu idaresi açısından bu karmaşık sürecin yönetiminin altından kalkabilmek geleneksel yönetime göre daha zordur. (Grimsey ve Lewis, 2004:81)

KÖİ modelindeki karmaşık yapı, kamu idarelerini kendi yetkinlik alanları dışındaki alanlarda kapasite geliştirme çalışmaları yapmaya zorlamaktadır. Daha maliyetli bir seçenek olarak özel sektörden danışman firma temin edilerek projeyi yönetme yoluna başvurulmaktadır. (The Public – Private Infrastructure Advisory Facility, 2009:28)

KÖİ modelinin oluşturduğu ilave bedel, ihale bedelinin % 5-10'una kadar ulaşabilmektedir. Böylece KÖİ süreci daha maliyetli bir hale gelmekte ve özellikle küçük ölçekli projeler için uygulanamaz hale gelmektedir. Büyük ölçekli projeler için mevcut karmaşık yapının, projeyi yönetilemez hale getirmesi riski bulunmaktadır. (Yescombe, 2007:26) (Grimsey ve Lewis, 2004:89)

AB Sayıştay, KÖİ projelerinin tamamlanmasına kadar karşılaşılabilecek her türlü hususun projenin hazırlık aşamasında öngörülmesi ve müzakere edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu durumun geleneksel alım yöntemi için söz konusu olmaması nedeni ile KÖİ projelerinin hazırlık aşamasının çok uzun sürdüğünü bildirmektedir. Görevli şirketin proje için finansman bulma süreci de projenin hazırlık sürecini uzatabilecek bir başka aşama olmaktadır. İrlanda'da bir otoyolun ihalesi, daha önce uygulamaya geçen KÖİ projelerinin ortalaması olan 15 aylık süreyi de aşmış ve 5 yılı bulmuştur. Yunanistan'da ise sürecin başlatılmasından sözleşmenin imzasına kadar geçen süre 6 yılı aşmıştır. Herhangi bir gecikme yaşanmayan KÖİ projelerinde ise farklı bir dezavantajın yaşandığı görülmüş ve sözleşmenin imzalanmasından çok kısa bir süre sonra yeniden müzakere edilmiştir. (European Court of Auditors, 2018:24)

Literatürde KÖİ projelerinin işlem maliyetlerini ortaya koyan çok sayıda yayın bulunmaktadır:

Belçika'da 172 altyapı projesi inceleyen De Schepper, Haeqendonck ve Doom (2015) ihale süreçlerinin çok uzun sürdüğünü, karmaşık ihale yönteminin potansiyel katılımcıları caydırdığını belirtmiştir. Oluşan işlem maliyetlerinin KÖİ yöntemini geleneksel yöntemle göre çok daha maliyetli hale getirdiğini de ifade etmiştir. (De Schepper, Haeqendonck ve Doom, 2015)

Büyük Britanya'da farklı altı sektörde 55 KÖİ projesinin incelenmesi sonucunda toplam işlem maliyetinin proje bedelinin % 12'sine ulaştığını, bu yükün %3.5 'ini kamu kesiminin, % 3.8'ini ihaleyi kazanan konsorsiyumun ve % 5'inin de ihaleyi kaybeden firmaların üstlendiği tespit edilmiştir.(Dudkin ve Vålilä, 2005)

Dünya Bankası tarafından finansmanına katkı sağlanan bir KÖİ projesinde proje hazırlık maliyetlerinin proje bedelinin %9'una ulaştığı tespit edilmiştir. (Lin Doemeland, 2015)

2.2.5. Bilanço/Bütçe Dışı Finansman Nedeni İle Kamu Kesimi Hesaplarında Şeffaflığın Azalması(Gizli Borç Sorunu)

KÖİ modeli kapsamındaki projelere ilişkin edinilen varlıkların ve genel olarak harcamaların gösteriminde temel ölçüt, özel sektör ile kamu kesimi arasındaki risk paylaşımıdır. Proje kapsamındaki riskler, hangi ortak tarafından üstlenilmişse, edinilen varlık o ortağın bilanço ve hesaplarında gösterilecektir.(Heald, 2003) Eurostat, KÖİ kapsamında üç temel risk grubu belirlemiştir: İnşa, emre amadelik ve talep riskleri. Projede görevli firma inşa riskinin yanında talep riski ile hazır bulundurma risklerinden en az birisini üstlendiğinde söz konusu yatırım kendi bilançosunda yer alacaktır. Kamu idaresi, inşa riski dışındaki riskleri üstlendiğinde söz konusu yatırıma kendi hesaplarında yer vermelidir.

KÖİ yönteminin bütçe dışı finansman yolu ile yatırım yapılması imkânı getirmesi uygulamada kamu idarelerini bu yolu tercih ettiren temel faktörlerden biridir. AB Sayıştay yapmış olduğu incelemede İspanya ve İrlanda'da KÖİ yönteminin seçilmesinde bu faktörün önemli rol oynadığını tespit etmiştir. Projelerin bireysel düzeyde yapılabilirlik ve etkinlik analizinden daha çok bütçe dışı ve bilanço dışı finansman imkânına ağırlık verilmesi olumsuz yan etkiler barındırmaktadır. KÖİ yöntemi uygulansa dahi, inşa edilen tesisin kamu hesaplarında gösterilmesinin sağlanmasının KÖİ yöntemi ile geleneksel yöntem arasında daha sağlıklı bir karşılaştırma yapılmasını sağlamaktadır. AB Sayıştay mevcut hali ile KÖİ yönteminin kamu idaresinin mali hesaplarının şeffaflığını azaltıcı bir etkisinin olduğunu ifade etmiştir. (European Court of Auditors, 2018:48-49)

Uygulamada gözlemlenen sorunlar nedeni ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu KÖİ projelerinin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında denetim ölçütünü getirmiştir. Kamu idaresinin KÖİ kapsamında sunulan hizmetlerin hedef kitesini, kalitesini, hizmetin fiyatlandırmayı düzenlenmesi ve denetlemesi ve sözleşme sonunda edinilen varlıklara ilişkin önemli ölçüde söz hakkına sahip olması durumunda söz konusu

varlıkların kamu idarelerinin bilançolarında raporlanmasını öngörülmüştür. (Emek, 2014:25-26)

KÖİ projelerinin denetim ölçütü gereğince kamu kesimi hesaplarında raporlanması durumunda kamu borçlarının düzeyinin yükseleceği açıktır. Bu olası artış nedeni ile uygulamada birçok ülke denetim ölçütünü uygulamamaktadır. Büyük Britanya gibi bazı ülkeler ise ikili bir sistem uygulayarak KÖİ'den kaynaklanan hak ve yükümlülükler için risk ilkesini esas almakta ve kamunun genel borç seviyesinin belirlenmesinde kullanılan raporlamalarda bu yükümlülükleri raporlamamaktadırlar. Kamu idarelerinin bilançolarında ise denetim ölçütü esas alınarak bu yükümlülükler borç olarak kaydedilmektedir. (Natal Audit Office, 2018:11) Bu durum kamu hesaplarının şeffaflığını azaltan bir faktör olmaktadır.

İdeal olarak KÖİ modelinin uygulanıp uygulanmamasına proje kapsamında yapılan yatırımın bilançoda veya mali tablolarda yer verilip verilmeyeceği değil gerçekten projenin kamu faydası sağlayıp sağlamayacağını objektif bir şekilde değerlendirilmesi ve bu sonuca göre karar verilmesi gerekmektedir. Modelin uygulama kararı, yatırımın muhasebeleştirilmesinden bağımsız olarak ele alınmalı ve rekabetçi bir KÖİ piyasasının varlığının mutlak bir gereklilik olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. (Burger ve Hawkesworth, 2011)

2.2.6. Sözleşmelerin Uzun Dönemde Yeniden Müzakere Edilmesi Sonucu İlave İşlem Maliyetleri Oluşması

KÖİ modeli ile kamu idaresi ile özel sektör arasında uzun süreli bir ilişki oluşmaktadır. Uzun dönemli bu ilişkiye ilişkin tüm şartların sözleşme ile belirlenmesi çoğu zaman mümkün değildir. (Grimsey ve Lewis, 2004:89) Kısa dönemde bitmesi beklenen yapım işine yönelik şartların belirlenmesinde önemli bir güçlük yaşanmazken uzun dönemde devam edecek hizmetlerin kalitesinin ve diğer niteliklerinin belirlenmesi o kadar kolay değildir. (Hart, 2003)

KÖİ sözleşmelerinin bu niteliğinden kaynaklanan önemli bir sorun, sözleşmelerin uygulama aşamasından sonra sıklıkla taraflarca yeniden müzakere edilmesidir. Sözleşmelerin yeniden müzakere edilmesi oranı Avrupa'da %20 ile % 70 arasında değişirken bu oran Latin Amerika'da %80'lerin üstüne çıkabilmektedir.(ITF, 2017:14) Sözleşmenin imza aşamasından sonra belli bir ölçüde tekel pozisyonu (Posner,2009:13) alan özel sektörün çok daha avantajlı hükümler elde etmesi mümkün hale gelmektedir. Kamu faydası açısından sakıncalı bir durum yaratan bu gelişme sonrası, KÖİ sözleşmesinin yeniden müzakeresi ve değişen hükümler çerçevesinde sözleşmede uyarlamaların yapılması işlem maliyetlerini artırmaktadır. Sözleşmenin asli unsurlarında değişiklik yapılmasının gerekli olması halinde işin tekrar ihale edilmesi dahi söz konusu olmaktadır. (Bayazıt, 2018:390)

2.2.7. Uzun Dönemli Taahhüt Nedeni İle Bütçe Esnekliğinin Yitirilmesi

KÖİ modeli kapsamında imzalanan sözleşmelerin süresi genellikle 20 yıldan fazladır. Bu süre boyunca kamu idaresi daha önce belirlenmiş bir miktar veya kullanıma bağlı olarak değişen bir bedel ödeme yükümlülüğü altına girmektedir. Bu yükümlülüğün sonuçlarının iyi analiz edilmemesi durumunda kamu bütçesinin gelecek yıllarda büyük yük altına girmesi söz konusudur. Gelişmiş bütçe izleme yönetimi bulunmayan ülkeler için söz konusu yükümlülükler sürdürülebilirlik açısından ciddi riskler doğurmaktadır. (Posner, 2009:15-18)

Bu konuda Portekiz'in KÖİ projeleri uygulamasında yaşadığı sorunlar öğretici dersler içermektedir. 1990'lı yıllarda Portekiz altyapı yatırımları konusundaki mevcut açığı kapatmak için, bütçe kısıtları nedeni ile KÖİ yönteminin uygulanmasına karar vermiştir. (Sarmiento ve Rennebog, 2014:3) Bu karar gerek ülke ve gerekse de Avrupa çapında beğeni ile karşılanmış ve özellikle bankalar tarafından desteklenmiştir. (De Sousa, 2011: 1) Geleneksel alım yöntemleri ile altyapı ihtiyacının kapatılmasının mümkün olmayacağı belirtilmiştir. (Monteiro, 2005)

2001 yılında Bütçe kanunu çerçevesinde KÖİ yükümlüklerine ilişkin bir tavan getirilmesine rağmen bu hüküm uygulamada dikkate alınmamıştır. Portekiz Sayıştay'ı

2004 yılında yürütülen KÖİ projelerinin bütünü ile ilgili daha ayrıntılı bilgilerin bütçe sürecinde açıklanması gerektiğini belirtmiştir. 2005 yılında ise KÖİ süreci ile ilgili önlem alınması gereken bazı sorunları ortaya koymuş ancak Sayıştay'ın görüş ve önerileri dikkate alınmamıştır. (De Sousa,2011: 7) KÖİ ile ilgili ayrıntılı mevzuat bulunmasına rağmen mevzuat hükümlerinin tutarlı bir şekilde uygulanmadığı belirtilmektedir. (Macário, Riberio ve Costa, 2015:9)

Bu konuda OECD'nin aldığı tutum özellikle dikkat çekmektedir. Bir taraftan hükümeti KÖİ projelerinin gelecek kuşaklara “çok fazla” mali riski aktardığı konusunda uyarırken diğer taraftan önerilerini daha çok bireysel projelere ilişkin hususlarla ilgili sınırlı tutmuştur. Orta vadede bütçe üzerinde oluşabilecek yük konusunda herhangi bir değerlendirme yapmamıştır. (De Sousa,2011: 7-8)

Portekiz'deki KÖİ projelerini bir bütün olarak değerlendiren De Sousa (2011) çok sayıda KÖİ projesinin bir anda uygulanmaya başlamasının ülkeyi büyük bir mali darboğaza soktuğunu belirtmiştir. KÖİ projelerinin karmaşık ve uzun süreli yapıları dolayısı ile büyük risk taşıdıkları ve sıkı bir gözetim altında bulundurulmaları gerektiğinin anlaşıldığını ifade etmiştir. (De Sousa, 2011: 12-17)

Bütçe esnekliğini ortadan kaldıran uzun dönemli sözleşmelerin bu tür problemleri yönleri nedeni ile KÖİ sözleşme süresinin 15 yıl ile sınırlandırılması yönünde öneriler getirilmiştir. (Burnett, 2007: 261-262)

2.3. KÖİ Modeli İçin Kritik Başarı Faktörleri

KÖİ konusuyla ilgili olarak akademik çalışmalarda önemli bir alt alan da kritik başarı faktörleri konusudur.(Osei-Kyei ve Chan, 2015) Kritik başarı faktörleri, bir kurum veya şirketin tatmin edici bir performans sergilemesi için mutlaka olumlu sonuç alması gereken ve kilit önemi haiz olan faaliyet veya faaliyet grubu olarak tanımlanmaktadır. (Rockart,1982) Bu yöntem ilk olarak 1970'li yıllarda finansal alanda faaliyet gösteren şirketlerde kullanılmıştır (Boynton and Zmud, 1984) Daha sonra altyapı inşaatı projelerinin

de aralarında bulunduğu çeşitli sektörlerde kritik başarı faktörlerinin belirlenmesi ve kullanılması için çalışmalar yapılmıştır. (Yeo,1991)

ABD’de yürütülen inşaat projeleri kapsamında, başarılı projeleri başarısız projelerden ayıran faktörler incelenmiştir. Ortak bir amaç çerçevesinde bir araya gelen tecrübeli bir proje yönetim ekibinin ve paydaşları arasında güçlü bir bilgi akışının olduğu projelerin daha başarılı olduğu bulunmuştur. (Sanvido, Grobler, Parfitt, Guvenis ve Coyle, 1992:110)

Çeşitli ülkelerde kritik başarı faktörlerinin belirlenmesi için çalışmalar yapılmış ve bazı başarı faktörlerin ülkeden ülkeye değişebildiği, bazılarının ise ortak olduğu görülmüştür. Çin’deki KÖİ projelerini inceleyen bir incelemede ise sekiz farklı kritik başarı faktörü tespit edilmiştir: Projenin uygulanabilirliği, istikrarlı politik ve ekonomik durum, uygun finansal paket, uygun düzeylerdeki kullanıcı ücretleri, makul risk paylaşımı, taşeronların seçimi, yönetim kontrolü ve teknoloji transferi. (Qiao, Wang, Tiong ve Chan, 2002).

Literatürde KÖİ projelerindeki kritik başarı faktörleri konusunda en önemli çalışmalardan biri olarak görülen Li, Akintoye, Edwards ve Hardcastle (2005) tarafından yapılan çalışmada Büyük Britanya’daki inşaat sektöründeki KÖİ projelerinde 18 potansiyel başarı faktörü tespit edilmiştir. KÖİ projelerinde görev yapan yönetici ve personelle görüşmeler yapılarak sonuçta 5 kritik faktör belirlenmiştir. Daha önce yapılan çalışmalarda tespit edilen çok sayıda başarı faktörünün kritik olarak nitelenemeyeceği, bu faktörlerden en önemli olanlarının tespit edilmesi için söz konusu başarı faktörlerinin derecelendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu çalışmada dikkat çeken bir başka husus kamu sektörü ve özel sektör çalışanları arasında başarı faktörlerinin derecelendirmesi noktasında önemli bir fark olduğunun görülmesidir. İki grubun ilk 5 sırada değerlendirdikleri kritik başarı faktörleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.(Li, Akintoye, Edwards ve Hardcastle, 2005)

Tablo 18. Büyük Britanya’da Kritik Başarı Faktörleri

Kamu Sektörü		Özel Sektör	
1	Rekabetçi İhale Süreci	1	Güçlü Konsorsiyum
2	İyi Yönetişim	2	Etkili Risk Paylaşımı
3	Siyasi Destek	3	Proje İçindeki Görev Dağılımı
4	Etkin Kamu İdaresi	4	Derin Finansal Piyasa
5	Güçlü Konsorsiyum	5	Gerçekçi Maliyet Fayda Analizi

Kaynak: Li, Akintoye, Edwards ve Hardcastle.2005.

Türkiye’de ise KÖİ alanındaki kritik başarı faktörlerinin belirlenmesi için çeşitli çalışmalar yapıldığı görülmektedir. (Özorhon, Durna ve Çağlayan, 2016; Budayan,2018) Budayan (2018) tarafından yapılan çalışmada uluslararası alanda belirlenmiş kritik başarı faktörleri yanında Türkiye’ye özgü bir takım başarı faktörlerinin bulunduğu ifade edilmektedir. Bu başarı faktörleri irdelendiğinde bunların daha çok Türkiye’deki hukuki belirsizliklerden kaynaklanan sorunlar ile ilgili oldukları görülmektedir. Örneğin “KÖİ modelinin 4734 sayılı kamu ihale kanununun kapsamına dâhil edilmesi” , “Her bir KÖİ mevzuatı, KÖİ’nin farklı yasalarını kapsayacak şekilde hazırlanması”, “KÖİ kavramının daha iyi tanımlanması” ve “Tüm KÖİ projelerindeki standardizasyon için merkezi bir birim kurulması” gibi hususlar uygulamada karşılaşılan sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri olarak dikkat çekmektedir. Budayan (2018) çalışmasında Türkiye’ye özgü olduğu belirtilen bu hususlar alt başarı faktörleri olarak değerlendirmiştir. Ana başarı faktörleri ile ilişkilendirilerek Türkiye’de KÖİ uygulamaları için geçerli kritik başarı faktörlerinin belirlenmesi için kullanılmıştır. Yapılan anket çalışması sonrasında Türkiye için geçerli olduğu belirtilen 10 adet kritik başarı faktörü elde edilmiştir. Bu faktörler Tablo 12’de gösterilmektedir.

Tablo 19. Kritik Başarı Faktörleri (Türkiye-KÖİ Piyasası)

- 1 Projenin Teknik Fizibilitesi
- 2 Verimli İhale Süreci
- 3 Akıllı Kamu Kontrolü
- 4 Projenin Uygulanabilirliği
- 5 Yeterli Hukuksal Yapı
- 6 İstikrarlı Politik ve Sosyal Ortam

- 7 Kamu ve Özel Sektör Arasındaki Sorumluluk Paylaşımı
 - 8 Güçlü Yapıya Sahip Konsorsiyum
 - 9 Sağlam Finansal Paket
 - 10 Mevcut Finans Piyasası
-

Kaynak: Budayan.2018.

Bu konuda uluslararası alanda yapılmış çalışmaları değerlendiren (Zhang,2004) toplamda 47 alt-başarı faktörü belirlemiş ve bu alt-başarı faktörlerini gruplandırarak 5 ana kritik başarı faktörünün bulunduğunu söylemiştir: Uygun yatırım ortamı, projenin ekonomik yapılabilirliği, güçlü konsorsiyum, proje için belirlenmiş uygun finansal paket ve görevli şirket ile kamu idaresi arasında etkili risk paylaşımı.

Osei-Kyei ve Chan (2015) literatürde 1990 ve 2013 yılların arasında KÖİ projeleri üzerinde etkili olan kritik başarı faktörlerini belirlemek için yapılan çalışmaları incelemiştir. Toplam 27 yayında 57 adet başarı faktörü ile ilgili bilgi bulunduğunu belirtmişlerdir. 27 çalışma içinde en az iki defa tekrarlanan 37 adet başarı faktörünü ilgili bir sıralandırma yaparak en sık atıf yapılan 5 başarı faktörünü tespit etmişlerdir.(Osei-Kyei ve Chan 2015:1342) Söz konusu 5 kritik başarı faktörü ile ilgili olarak aşağıda bilgi verilmiştir.

2.3.1. Kamu Ve Özel Sektör Arasında Dengeli Risk Paylaşımı

Bir KÖİ Projesini geleneksel alım yönteminden ayıran en temel unsurlardan başta geleni risklerin belirlenmesi ve “ortaklar” arasında paylaşılmasıdır. 13 farklı yayın tarafından bu husus KÖİ projesinin başarıya ulaşması için kritik bulunmuştur. (Osei-Kyei ,2015:1342) Etkili bir risk paylaşımının tüm risklerin özel sektöre devredilmesi anlamına gelmediğini vurgulayan Corner (2005) etkilemesi veya yönetmesi imkan dahilinde olan risklerin görevli şirkete transfer edilmesi gerektiğini vurgulamıştır. (Corner, 2005:55)

2.3.2. Etkin Konsorsiyum

12 yayın, KÖİ projesinin başarısı için etkin ve etkili konsorsiyumun varlığının çok önemli olduğunu vurgulamıştır. KÖİ projelerinin oldukça karmaşık yapısı nedeni ile tek bir

inşaat firmasının tüm işleri tek başına gerçekleştirmesi çok zordur. Bundan dolayı farklı uzmanlık alanlarındaki şirketler bir araya gelerek bir konsorsiyum oluşturmaktadırlar. Oluşan bu yeni yapının uyum içinde çalışmasının projenin başarısında hayati rolü bulunmaktadır. Alanında yetkin olmayan veya kötü yönetilen bir konsorsiyum proje açısından zorluklara ve nihai olarak da projenin başarısızlığına sebep olacaktır. Bu bakımdan konsorsiyumun teknik, operasyonel ve yönetsel açılardan KÖİ projesini yürütebilecek kapasitesinin olması gerekmektedir. Gelişmekte olan ülkeler açısından yerel düzeydeki şirketlerin konsorsiyumda görev almalarını sağlayacak şekilde hükümetler tarafından destek sağlanmasının söz konusu olabileceği ifade edilmiştir.(Osei-Kyei ve Chan, 2015:1342)

2.3.3. Siyasi Destek

Siyasi destek 9 farklı yayında kritik başarı faktörü olarak değerlendirilmiştir. KÖİ'nin bir ülkede etkili bir uygulama alanı bulması için arkasında ciddi bir siyasi destek olması gerektiği açıktır. Daha önceki bölümlerde açıklandığı gibi KÖİ uygulamaları genellikle hükümetlerin politik ideolojileri ile uyumlu bir şekilde gelişmektedir. Daha önceleri yalnızca kamu idareleri tarafından yürütülen kimi hizmetlerin özel sektör eli ile gördürülmesi bu hizmetlerin tekrar kamu tarafından yürütülmeyeceği anlamına gelmemektedir. Siyasi yapının desteği olmadan projenin uzun süreli devam ettirilmesi çok zor görünmektedir. Özellikle KÖİ sözleşmelerinin sıklıkla yeniden müzakere edildiği hatırlandığında projenin başarı ile tamamlanabilmesi için kamu idarelerinin KÖİ modelini benimsemeleri önemlidir. Uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorunları özel sektörle birlikte çözme iradelerini göstermeleri gerekmektedir. (Jacobson ve Choi, 2008) Siyasi desteğin güçlü olmadığı ülkelere yatırımcıların ciddi risk alıp KÖİ projelerine yatırım yapmaları beklenemeyeceğinden bu ülkelerdeki KÖİ ihalelerine katılımın az olması ve ihalelerin başarısız olması güçlü bir olasılıktır. (OECD, 2008)

2.3.4. Güçlü Toplum/Halk Desteği

Güçlü toplum veya halk desteği 8 yayında kritik bir başarı faktörü olarak nitelenmiştir. Sivil toplum kuruluşları, kar amacı gütmeyen dernek, vakıflar, sendikalar ve

medya gibi kuruluşların desteği KÖİ projelerinin amaçlarına ulaşması için büyük önem taşımaktadır. OECD üyesi ülkelerde yapılan bir araştırmada kamu idarelerinde etkin sendikaların varlığının, ülkeyi geleneksel alım yöntemini tercih etmeye yönlendirdiği ifade edilmektedir. (Burger ve Hawkesworth, 2011:25) Diğer taraftan, projelerin ilk aşamasında büyük gecikmelere yol açabilecek kamulaştırma gibi işlemlerin gecikme olmadan tamamlanması için projeden doğrudan etkilenmesi beklenen toplum kesimlerinin desteğinin sağlanması kritik öneme sahiptir. Bu konuda kamu idarelerinin kamu hizmetlerinin sunumunda gerek çalışanlar açısından ve gerekse de hizmet sunulanlar açısından öncesine göre herhangi bir kötüleşme olmayacağı veya makul olmayan kullanıcı ücretlerinin söz konusu olmayacağı gibi konularda güvence vermeleri gerekmektedir. (Osei-Kyei ve Chan, 2015:1342)

2.3.5. Şeffaf ve Rekabetçi İhale Süreçlerinin Bulunması

Şeffaf ihale süreci de en önemli 5 kritik başarı faktörü arasında yer almaktadır. Şeffaflığın yalnızca KÖİ ihale süreçlerinde değil ihaleden sonraki proje uygulama süreçlerinde de devam etmesi gerekmektedir. Projenin paydaşları ile ilgili sürekli bir iletişim sisteminin kurulması ve sürdürülmeside önemlidir. (Li, Akintoye, Edwards ve Hardcastle, 2005) İlgili kamu idaresinin proje ile ilgili olumsuz algıların ortaya çıkmasını engelleyecek şekilde şeffaflık konusuna özel önem vermesi gerekmektedir. (Osei-Kyei ve Chan, 2015:1343)

2.4. KÖİ Modelinin Genel Olarak Performansı

Uluslararası finans kuruluşları ve çok taraflı kalkınma bankaları KÖİ modelinin güçlü taraftarları olarak modelin uygulanmasını teşvik etmektedirler. G-20 bünyesindeki toplantılarda altyapı yatırımları konusunda özel sektörün katılımını sağlamanın önemi üzerinde durulmaktadır. KÖİ modelinin bu alanda önemli rol oynayacağı belirtilmektedir. (Leigland,2018:1-2) Avrupa Birliği de ulaştırma sektöründeki altyapı yatırımlarında KÖİ yöntemini uygulamaları için üye ülkeleri teşvik etmektedir.

Uluslararası alanda güçlü taraftarları bulunmasına karşın modelin uygulamada ne kadar başarılı olduğu ciddi tartışma konusudur. Modeli sert bir şekilde eleştiren ve kamu faydasına hizmet etmediğini savunan sivil toplum kuruluşları bulunmaktadır. (CEE Bankwatch Network. 2008; Public Services International, 2015; Bretton Woods Project, 2016; Jubile Debt Campaign, 2017) Diğer taraftan etraflı ve sağlıklı bir değerlendirme yapılmadan modelin uygulamaya başlandığını ve pratiğin teorisine öne geçtiği de belirtilmektedir. (Engel, Fischer ve Galetovic, 2013:84) Özel sektörün varlığı nedeni ile ticari sır kapsamında değerlendirilen projelere ilişkin bazı kritik bilgilerin temin edilmesinde yaşanan güçlükler projelerin sağlıklı değerlendirmesini engellemiştir. Projenin performansını olumlu gösteren verilerin kamuoyu ile zaman zaman paylaşıldığı görülmüştür. (Siemiatycki, 2007:399) Bu paylaşımın projenin bir bütün olarak doğru bir şekilde değerlendirilmesine hizmet etmediği görülmektedir.

Bağımsız ve kanıtlara dayalı araştırmaların yokluğunda özel sektörün daha etkin ve etkili olduğu varsayımına dayalı uygulamaların KÖİ projelerinin sorunlarla karşılaşmasına neden olduğu görülmüştür. Örneğin KÖİ modelinin uygulamaya başlandığı ilk yıllarda özel sektöre projelerin hazırlık aşamasından itibaren daha fazla sorumluluk verilmesinin projenin başarısına katkı sağlayacağı değerlendirilmiştir. Ancak bu beklenti gerçekleşmediği gibi özel sektörün proje hazırlıklarında önemli rol oynamasının problemlere yol açtığı bildirilmiştir. (Leigland, 2018:115)

KÖİ modelinin önemli getirilerinden biri olarak görülen, özel sektörün proje kapsamında öncesine oranla daha fazla yatırım yapacağı beklentisinin de gerçekleşmediği görülmektedir. (Leigland, 2018:114) Özel sektörün katılımının operasyonel verimliliği artırsa da yapılan yatırımların beklendiği ölçüde artmadığı ortaya çıkmıştır. Tam imtiyaz sözleşmelerinde de benzer durumun gerçekleştiği, verimlilikte yaşanan artışların yatırımlarda artışla desteklenmediği görülmüştür.(Gassner, Popov ve Pushak 2009).

Özel sektörün yatırım sürecine dâhil olması ile temel amacı kar etmek olan ve sermayesini risk altına sokan yatırımcıların ve projeye finansman sağlayan bankaların sadece iyimser beklentiler ile hareket edemeyecekleri belirtilmiştir. Geleneksel alım yöntemine göre geleceğe ilişkin daha gerçekçi tahminler yapacakları değerlendirmesi

yapılmıştır. Ancak, KÖİ projelerinde farklı bir durumun yaşanmadığını ortaya koymuştur. (Bain,2009) Karlılık noktasında ise literatürde çok atıf yapılan Sirtaine, Pinglo, Guasch ve Foster (2004) tarafından Latin Amerika ülkelerinde yapılan araştırma, KÖİ projelerinin ortalama olarak 10 yıl sonrasında karlılığa geçebileceğini tespit etmiştir. 10 yıla kadar proje yatırımcılarının, proje kapsamında yaptıkları yatırımlardan herhangi bir getiri sağlamadıkları ve bunun yanında tüm projelerin yaklaşık %40'ının sözleşme süresince karlılık sağlamayacağını öngörüldüğü belirtilmiştir.

KÖİ alanında sistematik ve bağımsız değerlendirmelerin azlığı ile model hakkındaki beklentiler arasında ters orantılı bir ilişki olduğu görülmektedir. 1990'lı yıllarda ve 2000'li yılların başında KÖİ'nin kamu hizmetlerinin sunumunda ve altyapı ihtiyaçlarının giderilmesinde önemli bir rol oynayacağı beklentisi açıkça ifade edilmiştir. Daha sonraki yıllarda, bu beklentilerin yerini daha ihtiyatlı ve dikkatli bir dil almaya başlamıştır. Modelin uygulamada her zaman olumlu sonuç vereceğine ilişkin güven zamanla azalmıştır. (Eadie, Millar ve Toner, 2013:165) KÖİ projelerinin mali boyutlarının büyüklüğüne karşın modelin etkinliği konusunda kanıtların sınırlı olması şaşırtıcı olmaktadır. (Hodge ve Greeve, 2007:549)

KÖİ yöntemini benimseyen politikacılar, projelerin geleneksel yöntem yerine KÖİ yöntemi ile gerçekleştirilmesinde etkili bir faktör olmuşlardır. Projelerin hazırlık aşamasında hangi modelin uygulanacağı konusunda çalışma yapılırken, politikacıların tercihlerine uygun netice alınmasını sağlayacak şekilde verilerin değerlendirildiği³ belirtilmiştir. Kanada'da yapılan bir çalışmada, eyalet yönetiminin KÖİ konusundaki politik tercihlerinin alınan kararlarda önemli rol oynadığını kabul etmiştir.(Opara, 2018:396-397)⁴

³ Projelerin geleneksel alım yolu yerine KÖİ modeli ile yapılmasında esas alınan harcama getirisi yöntemi birçok yorumcu tarafından eleştirilmiştir. Yöntem, daha önce alınmış bir karara geçerlilik kazandırılması için uygulanan pahalı bir yöntem olarak nitelenmiştir.(Leigland,2018:109) Özellikle bu yöntemde kullanılan kamu sektörü karşılaştırıcısının(public sector comparator) manipülasyona açık ve hayali verilere dayanması eleştiri konusu yapılmış (Hodge ve Creve,2005:342;Corner,2005:51) ancak ülkeler tarafından kullanılmaya devam etmiştir. (Burger and Hawkesworth,2011) İngiliz Hazinesi tarafından kullanılan yöntemin metodolojik olarak ciddi hatalar içerdiğinin tespit edilmesi üzerinde bu yöntem terk edilmiştir. (National Audit Office,2018)

⁴ Kanada'nın Alberta eyaletinde KÖİ modelinin uygulamasını değerlendiren Opara projelerin KÖİ modeli ile yapılıp yapılmaması kararı alınırken dayanılan verilerin kamuoyu ile paylaşılmamasını eleştirmiş ve bu

KÖİ konusunda bağımsız ve nesnel araştırmaların eksikliği özellikle 2010 yılından itibaren yapılan çalışmaların sayısının artması ile doldurulmaya çalışılmıştır. Bu alanda yapılmış tüm araştırmaları değerlendiren Petersen (2019), KÖİ modelinin genel performansını maliyet, kalite ve harcama getirisi olarak üç başlıkta ele almıştır. Maliyet konusunda çalışmaların büyük kısmının KÖİ modelinin daha maliyetli olduğunu ortaya koyduğunu, yalnızca üç çalışmada KÖİ projelerinin maliyetinin daha düşük tespit edildiğini aktarmaktadır. Harcama getirisi konusunda da benzer şekilde farklı sonuçlar veren çalışmalar bulunduğunu ve KÖİ modelinin daha iyi harcama getirisi sunduğunun söylenemeyeceğini belirtmektedir. Kalite konusunun ise bir “kara delik” olduğunu belirterek bu alanda yeterli sayıda çalışmanın bulunmadığını belirtmektedir. (Petersen,2019)

Tüm bu çalışmalar aslında KÖİ modelinin bir bütün olarak performansının başarılı veya başarısız olarak nitelendirilmenin doğru olmadığını, her bir projenin kendi başına değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir. 1990’lı yıllarda ve 2000’li yılların başında modelin uygulanması sonrasında elde edilen bazı olumlu verileri daha sonra elde etmek mümkün olamamıştır. Bu durum geleneksel alım yöntemindeki iyileşmelerden kaynaklanabileceği gibi OECD’nin vurguladığı üzere ilk KÖİ projelerin “problem ıkartmayacak” nitelikte projeler arasından seçilmesi sebebiyle olması mümkündür. (OECD,2008)

KÖİ konusunda genel olarak “beklentilerin karşılanmadığını” belirten Leigland (2018: 127) bir ülkede KÖİ projelerinin başarısı ile o ülkedeki kamu idarelerinin genel performansı arasında yakın bir ilişki olduğunu ileri sürmüştür. Çok karmaşık bir süreç olan bir KÖİ projesini tasarlayıp başarı ile uygulayabilecek yetkinliği olan bir kamu idaresinin geleneksel alım yöntemini tercih etmesinin daha uygun olabileceğini ifade etmiştir.

durumu kamu idareleri tarafından alınan kararların sorgulanmasını önlemeye yönelik bir çaba olarak değerlendirmiştir. Nitekim söz konusu projeleri daha sonra denetleyen Eyalet Sayıştayı, proje değerlendirme aşamasında esas alınan verilerin daha önce gerçekleştirilmiş benzer projelerdeki tarihi veriler temel alınarak oluşturulmadığını tespit etmiştir.

Bu kapsamda Büyük Britanya’da 2018 yılında KÖİ alanında yaşanan gelişmeler özellikle dikkat çekmektedir. Büyük Britanya’daki en büyük inşaat firmalarından biri olan ve çok sayıda KÖİ projesi yürüten Carillion firması 2018 yılı başında iflas etmiştir.⁵ Firmanın iflası sonrasında KÖİ modeli Parlamentoda ele alınmış ve çok sert bir şekilde eleştirilmiştir. Bu gelişmeler üzerine hükümet yeni projelerde KÖİ modelinin uygulanmayacağını ilan ederek, modelin kullanımına son vermiştir.⁶ AB Sayıştay’ı da KÖİ uygulamalarına yönelik yaptığı denetim sonrasında raporda tespit edilen eksikliklerin giderilmesine kadar AB komisyonunun üye ülkelerin KÖİ modelinin daha fazla kullanılmasını sağlamaya yönelik çalışmalarını sonlandırmasını istemiştir. (European Court of Auditors, 2018: 50) KÖİ fikrinin küresel düzeyde canlanmasını sağlayan bir ülke olan Büyük Britanya’da yaşanan bu olumsuz gelişme ile birlikte büyük bir KÖİ piyasasına sahip olan AB’nin daha ihtiyatlı bir pozisyon almasının küresel düzeyde etkileri olabileceği değerlendirilmektedir.

Öngörülen avantajlarından uygulamada çoğu zaman faydalanılamamasına karşın KÖİ modeli bazı ülkeler tarafından tercih edilmeye devam etmektedir. Bu tercihin arkasında modelin bütçe/bilanço dışı finansman imkânı sağlamasının önemli bir rol oynadığı görülmektedir.⁷ (McQuaid,2019) Kamu borçlanma düzeyi yüksek ülkelerde KÖİ modelinin daha yaygın olarak kullanılması bu savı bir ölçüde desteklemektedir. (Mühlenkamp, 2014:24) Bu durum KÖİ modeli kapsamındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi konusunu çok daha önemli hale getirmektedir. Sonraki bölümde bu konu ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

⁵ Firmanın bu projeler kapsamında 50 cezaevini yönettiği ve 50.000 askeri personel için lojman hizmeti sunduğu çok sayıda hastane için destek hizmeti sunduğu bildirilmektedir. Firmanın iflasının kamuya maliyetinin 184 milyon Pound olacağı tahmin edilmiştir. <https://www.bbc.com/news/business-44383224>

⁶ Aynı makalede daha önceden imzalanan sözleşmeler kapsamındaki projelerde, KÖİ modelinin sözleşme süresince uygulanacağı açıklanmıştır. The Guardian. Hammond abolishes PFI contracts for new infrastructure project. <https://www.theguardian.com/uk-news/2018/oct/29/hammond-abolishes-pfi-contracts-for-new-infrastructure-projects>.

⁷ Büyük Britanya Bakanlar Kurulu Müsteşarı John Manzoni, KÖİ modelinin temel amacının, kamu borçlarının bilanço dışında tutulmasını sağlamak olduğunu belirtmiştir. Parlamento Kamu Hesapları Komitesi bu ifadeyi “şok itiraf” olarak değerlendirmiştir. The Guardian. Carillion collapse exposed government outsourcing flaws – report. <https://www.theguardian.com/business/2018/jul/09/carillion-collapse-exposed-government-outsourcing-flaws-report>.

BÖLÜM III

DEVLET MUHASEBESİNDE VE FİNANSAL RAPORLAMADA KÖİ

3.1 Devlet Muhasebesi

Muhasebe mali işlemleri kayıt altına alarak ilgili kullanıcılara bilgi aktaran bir sistemdir. Muhasebe sistemi aracılığı ile kullanıcılar ilgi duydukları kuruluşların kontrolündeki varlıkları ve üçüncü kişilere karşı yükümlülüklerini, gelirleri ve giderleri hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Bu bilgiler özel sektörde olduğu kadar kamu sektörü için de büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle kamu muhasebesi veya bir başka deyişle devlet muhasebesi konusu üzerinde de önemle durulmuştur. (Aydın,2018)

Devlet muhasebesinin çeşitli tanımları yapılmıştır: *“Devletin para ile ifade edilen değerlerini gösteren, bunlarda meydana gelen değişimleri izleyen ve devletin her türlü faaliyetlerini neden sonuçları ile ortaya koyan bir sistemdir.”* (Akarçay,1980:7)

“Devlet muhasebesi, kamu hizmetlerinin topluma neye mal olduğunu tespit etmeye yarayan ve devlete müessir mali ve iktisadi politika takip edebilmek için gerekli bilgileri veren önemli bir vasıta.” (Akmüt, 1973:14)

Devlet muhasebesi “... genel devlet sektörünün mali nitelikli ve para ile ifade edilebilen olaylarının kaydedilmesi, kaydedilen bilgilerin topluca gösterilmesi ve yorumlanmasına ilişkin faaliyetlerin tümüdür.” (Karaarslan, 2004:37)

Devlet muhasebesi, *“devletin yaptığı işlemleri, varlıkların değerlerini göstererek kaydeden, bunlardan dönemler itibari ile yoruma ve denetime elverişli dökümler yapan sonuç özetleri çıkaran bir hesap yöntemidir”* (Yanık, 2000)

Devlet muhasebesi konusunda iki temel görüşün olduğu görülmektedir. Klasik görüş olarak adlandırılan birinci görüşe göre devlet muhasebesi asıl olarak gelir ve giderlerin kayıt altına alınması üzerine odaklanmaktadır. Bu yönü ile klasik görüş bütçe

işlemlerinin kayıt altına alınmasının ve kontrol edilmesini esas almakta ve devletin mal varlığının devlet muhasebesi içinde izlenmesini öngörmemektedir.(Giray,1997:136)

20. Yüzyıldan önceki dönemlerde devletin faaliyet alanının dar olması ve daha çok askeri harcamalara odaklanması nedeni ile sadece bütçede yer alan gelir ve giderler izlenmesi yeterli görülmüştür. Devletin borç ve alacakları ile mal varlığını kapsam dışı bırakılmıştır. Ancak zamanla devlet faaliyetlerinin kapsamının genişlemesi sonucu sadece bütçe işlemlerine odaklanan klasik görüşün yetersiz olduğu ortaya çıkmıştır. (Karaarslan, 2005)

Çağdaş görüş, bütçe işlemlerinin devlet muhasebesi açısından önemli olduğunu kabul etmektedir. Fakat devlet tüzel kişiliği altında temin edilen varlıkların da muhasebe sistemi aracılığı ile izlenmesi gerektiğini savunmaktadır. Örneğin devlet tarafından yapılan bir hastanenin kullanımı yıllar boyunca sürdürüldüğü dikkate alındığında söz konusu hastane için yapılan harcamaların tamamının sadece ilgili dönemlerde gider olarak gösterilmesi doğru değildir. (Yanık, 2000:16)

Klasik görüşe göre devlet muhasebesi işlemleri nakit esasına göre yapılmaktadır. Dolayısıyla nakit esasına dayalı muhasebe sisteminin devlet muhasebesinin başlangıç noktası olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. İlerleyen yıllarda tüm maddi duran varlıkların temin edilerek kayıt altına alınmasını da içine alacak şekilde tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini öngören tam tahakkuk sistemi geliştirilmiştir. Arada ise uyarlanmış nakit ve uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sistemleri bulunmaktadır. (Kararslan, 2005:13)

2.4.1. Devlet Muhasebesi Sistemleri

3.1.1.1.Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Nakit esasına göre tutulan devlet muhasebesinde, mali işlemler ve olaylar nakit olarak tahsil edildiğinde veya ödendiğinde muhasebeleştirilmektedir. (Karaarslan, 2005:13) Bu sistemde, mali olay ve işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman

ortaya çıktığı önemli değildir. Muhasebe kaydı ancak nakit girişi ve çıkışı yapıldığında gerçekleştirilmektedir.

Kapsadığı işlemlerin basit olması, objektif niteliği, anlaşılması ve yönetilmesi kolay olması nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin özellikleridir. (Karaarslan, 2005:13) Kamu kuruluşlarının “hizmet analizini fazla önemsemedikleri” ve “daha çok fiili harcamalar” ile ilgili olmalarından dolayı da nakit sistemini benimsedikleri ifade edilmiştir. (Yanık, 2000:96)

Bu muhasebe sisteminde üretilen mali raporlarda bütçe gelir ve gider tahminleri, nakit girişleri, nakit çıkışları, açılış ve kapanış nakit varlıkları yer alır. (IPSASB,2017)

Nakit esaslı muhasebe sisteminin önemli dezavantajlara sahiptir. Kamu kesimi tarafından üstlenilen taahhütlerin nakit çıkışı yapılmadığı sürece etkilerinin görülememesi ve izlenememesi ve sistemin su-i istimale açık olması kusurları arasındadır. (Hacıhasanoğlu, 2008:27) Devletin mal varlığındaki değişmelerin izlenememesi ve ekonomik analize imkan vermemesi ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin bir bütün olarak izlenememesi nakit esaslı muhasebe sistemi hakkında dile getirilen diğer eleştirilerdir. (Yanık, 2000:96)

3.1.1.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Uygulama ve raporlama açısından nakit esaslı muhasebe sistemine benzerdir. Elde edilen ekonomik fayda veya yükümlülük, gerçekleştiği zamandan bağımsız olarak, ödeme veya tahsilat işleminin gerçekleştiği zaman kaydedilir. (Aydın, 2018:15)

Uyarlanmış nakit esaslı muhasebe yönteminin temel farklılığı muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibari ile kapatılmayarak önceki yıla ait mali işlemlerin kaydı için genellikle bir ay süre ile açık tutulmasıdır. Bir aylık dönem boyunca önceki yılın bütçe giderlerine ilişkin faturaların ödemesi ve muhasebe kayıtları yapılmaktadır. (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000). Bu yöntemin tek faydasının mali

işlemlerin ait oldukları yılın muhasebe kayıtları ile ilişkilendirilmesi olduğu belirtilmiştir. (Karaarslan, 2005:15)

3.1.1.3.Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde nakit ve tahakkuk esaslarının bazı özellikleri bulunmaktadır. (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000:74) Mali işlem ve olaylar genel olarak nakit akımlarının ne zaman gerçekleştiğinden bağımsız olarak bir ekonomik değer oluşturulduğunda, değişime uğradığında veya yok olduğunda kaydedilmektedir. Bu yönü ile tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin özelliklerini taşımasına karşılık kapsam açısından önemli bir farklılık göstermektedir. Bu yöntemde arazi ve binalar ile orman ve anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebeleştirilmemekte ve raporlanmamaktadır. (Karaarslan, 2005:15)

Bu esas çerçevesinde iki temel uygulama vardır. Birinci olarak, alacak ve borçları muhasebe sisteminde kayda geçirmek için belli dönemlerde hesap ayarlamaları yapılarak nakit ve tahakkuk hesaplar birbirleriyle uyumlu hale getirilmektedirler. Bu ayarlamalar, anlık, günlük, 15 günlük veya aylık olarak yapılabilmektedir. İkinci olarak ise, giderler ve borçlar tahakkuk ettiğinde gelirler ise tahsil edildiklerinde muhasebeleştirilmektedir. Bu yöntemin daha çok genel bütçeden finanse edilen kamu kuruluşları için uygulanması önerilmektedir. Temel avantajı ihtiyatlılık olan bu yöntemin kamu kuruluşları için olumsuz mali sonuçların çıkmasını engellemeye yardımcı olacağı belirtilmektedir. (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000:75)

Uyarlanmış tahakkuk esaslı yöntemin bazı avantajları olduğu belirtilmiştir:

- *Nakit esasının bilgi üretmedeki zaaflarını taşımadığı,*
- *Yükümlülüklerin tahakkuk ettiklerinde kayıt altına alınması nedeni ile dönemsellik ilkesini sağlayabilmek için mahsup dönemine ihtiyaç bulunmadığı,*
- *Tahakkuk esasının bütçe odaklı olmaması nedeniyle, bütçeyi tahakkuk esasına göre daha etkin olarak izlemeye olanak sağladığı,*
- *Bütçe ödeneklerine uygunluk ve sorumluluk denetimi için daha uygun olduğu*
- *Tahakkuk esasına göre uygulanmasının daha kolay olduğu*

3.1.1.4. Tam Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esaslı muhasebede önemli olan mali işlem veya olayın ne zaman gerçekleştiğidir. Mali işlem, nakit bir işlem ile birlikte yapılabileceği gibi nakit işleminden bağımsız bir şekilde de gerçekleşebilmektedir. Bu muhasebe sistemi ilgili dönem boyunca elde edilen fayda ve hizmetler ile oluşan maliyetlerin karşılaştırılması hedeflenmektedir. Böylelikle sağlanan hizmet ve faydanın net maliyetinin belirlenmesi mümkün olmaktadır. (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000). Bu özelliği ile “*kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının yani iyi yönetici olup olmadıklarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur.*” (Karaarslan, 2004:43)

Kamu borçlanma işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde nakit esaslı veya karma sistem yerine, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi kullanılmasının çok daha doğru sonuçlar vereceği belirtilmektedir. Satın alınan fakat bedeli henüz ödenmeyen mal veya hizmetler nedeni ile oluşan yükümlülükleri ile kredi ve borç garanti programları sonucu oluşabilecek yükümlülüklerin nakit esaslı bir sistemde etkili bir şekilde izlenememesi riski bulunmaktadır. (Hacıhasanoğlu, 2008:35)

“Tam tahakkuk esaslı sistemde ise taahhüt ve garantilere ilişkin olarak gelecekte doğabilecek yükümlülükler nazım hesaplarda kaydedilir, izlenir ve mali tablolarda bunlarla ilgili gerekli bilgilere yer verilir. Bu anlamda bir yükümlülük geçmişteki bir işleme bağlı olarak gelecekte doğabilecek bir yükümlülüğü ifade eder. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde muhtemel yükümlülükler, gelecekte gerçekleşmesi yüksek olasılık dahilinde ise, gerçek yükümlülük olarak kabul edilir.” (Karaarslan, 2005:17)

3.1.2. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları

OECD, IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği gibi kuruluşlar, kendilerine bağlı üyeler için mali anlamda bir standart getirmeyi amaçlamaktadırlar. Devlet muhasebesinde

tahakkuk sisteme geçiş ve üyeler arasında uyumlaştırma, bu kuruluşların hedefleri arasında bulunmaktadır. (Karaarslan, 2005)

“Uyumlaştırma alışmalarında “*Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)*” tarafından desteklenen “*Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IPSASB)*” çıkarmış olduğu uluslararası devlet muhasebe standartları büyük önem taşımaktadır. IPSASB 1997 yılından bu yana 40 tahakkuk standardını geliştirmiş ve yayınlamıştır.

IPSASB'in kökeni IFAC'ın daimi komitelerinden biri olan Kamu Sektör Komitesi'ni kurduğu 1986'ya kadar gitmektedir. Kamu Sektör Komitesi ilk on yılında organizasyon ve çalışma şekli ile ilgili konular üzerinde durdu; 1996'da Standartlar Programını başlatarak kamu sektörü için uluslararası muhasebe standartların belirlenmesi rolünü üstlendi. 2004 yılında IFAC, Kamu Sektör Komitesinin fonksiyonunu ve yapısını gözden geçirdi ve IPSASB olarak "yeniden başlattı". (Aydın, 2018)

IPSASB tarafından yayımlanan kamu muhasebe standartları aşağıdaki ölçütleri karşılayan kamu kurumlarına uygulanmak üzere tasarlanmıştır(Aydın, 2018:25):

- (a) *Topluma fayda sağlamak ve / veya gelir ve zenginlikleri paylaşmak için gerçekleştirilen faaliyetlerden sorumlu olması;*
- (b) *Faaliyetlerinin başta doğrudan veya dolaylı olarak, vergiler ve / veya diğer düzeydeki hükümet, sosyal katkı, borç veya ücretlerden devirler yoluyla finanse edilmesi*
- (c) *Faaliyetlerin temel amacının kar elde etmek olmaması*

IPSAS tarafından geliştirilen muhasebe standartların uluslararası kuruluşlarca genel olarak kabul edildiği ve ekonomik siyasi yapısı çok farklı nitelikte ülkeler tarafından da benimsendiği belirtilmektedir. Geliştirilen standartlar incelendiğinde Anglo-Amerikan devlet muhasebesi modelinin uluslararası uyarlaması olduğu görülmektedir. Kamuya özel

olarak geliştirilenler⁸ dışındaki standartların “*Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)*” tarafından belirlenen “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (IFRS)*” başka bir versiyonu olduğu ifade edilmektedir.(Toudas ve Poutos, 2013:44-45).

3.1.3. Devlet Muhasebesi ve Ticari Muhasebesi

Devlet muhasebesi ile ticari muhasebe arasında, özellikle ulaşılmak istenen hedefler nedeniyle farklılıklar bulunmaktadır. Kamu kuruluşları, kendilerine özgü nitelikleri, mal varlığı ediniminde ve elden çıkartılmasındaki sınırlamalar, gelirlerinin ve giderlerin niteliği açısından farklılaşmaktadırlar.

Ticari muhasebe kullanan işletmelerin asıl amacı, kar elde etmektir. Bu yüzden, üretim maliyetlerinin sağlıklı bir biçimde tespit edilmesini sağlamak üzere kar ve mal hesaplarına öncelik verilmektedir. Devletin ise kar ve üretim amacı bulunmamaktadır. Devlet faaliyetleri genelde tüketim niteliğindedir. Bu faaliyetlerinin asıl amacı, toplumun ortak nitelikli ihtiyaçlarını karşılamak ve toplumun refah seviyesinin yükseltilmesidir. Devlet muhasebesi ise, gelir ve giderlerin gelişiminin izlenmesi ve sonuçların denetimini sağlamaktadır. (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000).

3.2. KÖİ Uygulamalarının Muhasebeleştirilmesi

KÖİ sözleşmeleri ile birden fazla ana hizmetin (inşa ve hizmet sunumu) bir sözleşmede düzenlenmesi söz konusudur. Bu nedenle KÖİ uygulamalarının nasıl muhasebeleştirileceği konusu uygulayıcılar ve akademisyenler arasında tartışmalara neden olmuş, uygulamalar zamanla değişen bir çizgi izlemiştir. (Viana,2013)

KÖİ işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde ilk olarak kiralama standardı uygulanmıştır. Kiralama işlemlerine ilişkin muhasebe standardı “*kontrol*” kavramının esas

⁸ Kamu idareleri için geliştirilen özel standartlar ise şunlardır: IPSAS 22 *Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması*, IPSAS 23 *Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler* ve IPSAS 24 *Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu*.

alındığı kavramsal çerçevelerden daha önce yayımlanmıştır. (Heald ve Georgiou 2011:222) Bu nedenle kiralama standardında “kontrol” ölçütü yerine “risk ve getiri” yaklaşımı esas alınmıştır.

İlgili standarda göre “*kiralama işlemleri, kiralanan varlığın mülkiyetine ilişkin risk ve yararların kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre sınıflandırılır.*”(TMS 17, 2006:4) Kiralama işleminin niteliğinin belirlenmesinde ise “özün önceliği ilkesi” doğrultusunda kiralama sözleşmesinin şeklinden ziyade işlemin özü esas alınmaktadır. Buna göre “*Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.*” (TMS 17, 2006:4)

Finansal kiralama işlemi söz konusu olduğunda kiracı, “*kiralama konusu varlığın mülkiyetini hukuken iktisap etmemesine rağmen*”, “*kiralanan varlığı yararlı ekonomik ömrünün büyük bir bölümünde kullanımından kaynaklanan ekonomik yarar*” elde etmektedir. Bu nedenle finansal kiralama olarak sınıflandırılan kiralama işlemlerinde kiracı “*kiralama sözleşmesinin başı itibariyle tespit edilmiş, gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bilançolarında varlık ve borç olarak muhasebeleştirir.*” (TMS 17, 2006:6)

Faaliyet kiralamasında ise “*başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, yapılan kira ödemeleri doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir.*” (TMS 17, 2006:8)

Kamu kesimindeki muhasebe uygulamalarında, KÖİ projeleri kapsamında inşa edilen ve hizmete sunulan varlıklar, faaliyet kiralamasına konu oldukları kabul edilerek, yapılan harcamalar ilgili yılda gider olarak gösterilmişlerdir. Ancak faaliyet kiralaması şeklindeki uygulamanın doğru olmadığını ve gerçekleştirilen işlemlerin niteliğinin daha çok bir finansal kiralama işlemi olduğu düşünülebilmektedir. KÖİ kamu kesimi ile özel sektör arasında daha önce öngörülmemiş bir risk paylaşımı içerdiğini birçok KÖİ

projesinin faaliyet kiralaması ve finansal kiralama arasında bir yerde olduğuda değerlendirilebilmektedir. (Grimsey ve Lewis, 2004:261)

Fakat, 1 Ocak 2019 yılı itibariyle birçok ülkede kullanılmaya başlanılan UFRS 16: Kiralamalar standartı ile birlikte, kiralamalar faaliyet veya finansal olarak bir ayrıma tabi tutulmamaktadır. Tek bir kiralama modeli ile kiralamaya konu olan varlık ve yükümlülükler finansal tablolara yansıtılmaktadır. Faaliyet kiralaması olarak değerlendirilen kiralamaların bilanço dışında tutulma durumu ortadan kaldırılmıştır. Bu standartla birlikte kiralamaya konu olan varlıkla ilgili bir takım kontrol kriterleri kullanılmaya başlanmıştır. KÖİ'lerin varlık ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde kiralama standartlarını kullanan ülkelerde de standart tam anlamıyla kullanıldığı takdirde, KÖİ'leri bilanço dışında artık tutmak mümkün olmayacaktır.

KÖİ konusu özel sektör açısından da tartışma konusu olmuş ve uygulamalar zamanla değişim göstermiştir. 90'lı yıllarda KÖİ projesi kapsamında inşa edilen varlıklar görevli şirketin bilançosunda maddi duran varlık olarak yer almıştır. Proje yatırımcılarına kar dağıtımında yaşanan sorunlar nedeni ile daha sonra finansal alacak olarak muhasebeleştirilmeye başlanmıştır. Tamamen bilanço dışına alınması gibi uygulamalar da görülmüştür. (Heald ve Georgiou,2011)

Bu konuda özellikle Büyük Britanya'da yaşanan tartışmalar birçok çalışmanın konusu olmuştur. (Broadbent ve Laughlin, 2002) (Hodges ve Mellett, 2012) KÖİ sözleşmesi konusu varlıkların yaygın bir şekilde bilanço dışı bırakılması, muhasebe standartlarını belirleyen otoritelerin konu ile ilgili eksiklikleri gidermek için adım atmaya zorlamıştır. Büyük Britanya Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) tarafından hazırlanan taslak metin KÖİ projesi kapsamındaki varlıkların büyük ölçüde kamu idarelerinin bilançolarında yer almasını öngörmüştür. Bu nedenle, İngiltere Hazinesi başta olmak üzere kamu kuruluşları ile özel sektör temsilcilerinin muhalefeti ile karşılaşmıştır. KÖİ projeleri kapsamında özel sektörü temsilen Britanya Sanayi Konfederasyonu, ASB'yi tecrübe eksikliği nedeni ile KÖİ sürecini "anlamadığını" belirterek sert bir şekilde eleştirmiştir. (Broadbent ve Laughlin, 2002: 644) Konu ile ilgili olarak İngiltere Sayıştay'ı da Hazine ile benzer bir tutum alarak uygulamada KÖİ sözleşmeleri ile bir varlık temin edilmesinden

ziyade hizmet alımının amaçlandığını belirtmiştir. Muhasebeleştirme açısından teknik bir konu olarak nitelendirilebilecek bir değişikliğe ilişkin İngiltere Hazinesinin göstermiş olduğu “aktif muhalefet” akademisyenler tarafından “olağanüstü” bulunmuştur. (Broadbent ve Laughlin, 2002: 636-643)

ASB yapılan itirazlara rağmen taslak metinde öngördüğü yaklaşımın arkasında durmuş ve KÖİ sözleşmeleri kapsamındaki işlemlerin “genel olarak” finansal kiralama olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade etmiştir. Sözleşme konusu varlığın hangi tarafın bilançosunda yer alacağına belirlenmesine yönelik değerlendirmede risk ve getiri ölçütü esas alınmıştır. Yapılacak değerlendirmede inşa risklerinin de dikkate alınması gerektiği yönündeki özellikle kamu kuruluşlarından gelen değişiklik önerileri dikkate alınmamıştır. Yeni düzenleme “Özel Sektör Finansman İnisyatifi ve Benzeri Sözleşmeler” (FRS 5A) adı altında Eylül 1998 yılında yürürlüğe girmiştir. (Hodges ve Mellett, 2002:145)

ASB kamu kesimi açısından nasıl uygulanacağı konusunda İngiltere Hazinesinin değerlendirmelerinin belirleyici olduğunu belirterek bu konuda kamu kesiminde farklı uygulamalara kapı aralamıştır. ASB tarafından nihai standardın yayımlanmasından sonra Hazine de kamu kesiminde söz konusu standardın nasıl uygulanacağına ilişkin bir rehber yayımlamıştır (Hazine Uygulama Rehberi) Bu belgede KÖİ sözleşmelerine konu varlıkların bilanço dışı bırakılmasına imkân verecek şekilde yorumlama yapılmıştır. (Broadbent ve Laughlin, 2002:634)

Hazine Uygulama Rehberi ile FRS 5A'nin varlığı farklı muhasebeleştirme uygulamalarının gözlemlenmesine neden olmuştur. Sözleşme konusu varlıkların taraflarının her ikisinin de bilançosunda yer alması veya hiçbir tarafın bilançosunda gibi durumlar söz konusu olmuştur. (Hodges ve Mellett, 2012) Heald ve Georgiou (2011) kamu kuruluşlarının uygulamalarını iki düzenlemeden kendilerine uygun olanı seçtiklerini belirtmiştir. Örneğin denetim komisyonu tarafından belirlenen denetçilerin Hazine Uygulama Rehberini esas alarak muhasebeleştirme işlemlerinde bilanço dışı uygulamalara daha çok imkan tanımıştır. İngiltere Sayıştay'ının ise sözleşme konusu varlıkların kamu kuruluşların bilançolarında yer alması gerektiği yönünde tavır aldığını belirtmektedir. (Heald ve Georgiou, 2011:224) Hodges ve Mellett (2012) bu dönemde sözleşme konusu

varlıkların sermaye değeri olarak %72'sine tekabül eden tutarının bilanço dışında kaldığını tespit etmiştir.(Hodges ve Mellett, 2012:244)

Muhasebeleştirme açısından görülen bu çelişkili uygulamalar Hazine Uygulama Rehberinin uygulamadan kaldırılmasını gündeme getirmiştir. Ancak daha kalıcı bir çözüm Uluslararası Muhasebe Standartları'nın kamu idarelerinde uygulanmaya karar verilmesi olmuştur. 2009-2010 mali yılından itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) uygulamaya başlanması ile KÖİ sözleşmeleri kapsamındaki varlıkların büyük çoğunluğu (%89, defter değeri bakımından) kamu idarelerinin bilançolarında gösterilmeye başlanmıştır. (Hodges ve Mellett, 2012:245)

Bu değişikliğin gerçekleşmesinin arkasında IFRS'in KÖİ sözleşmeleri kapsamındaki varlıkların muhasebeleştirilmesinde "kontrol" kriterini esas alan "*İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları Yorum 12*" adlı düzenlemesi yatmaktadır. Bu düzenleme daha sonra yayımlanan Kamu Muhasebe Standardı IPSAS32'nin de esasını oluşturduğundan üzerinde detaylı bir şekilde durulması gerekmektedir.

3.2.1. TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları (IFRIC 12)

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları bir kamu idaresi tarafından yerine getirilmesi gereken bir hizmetin özel sektör eli (işletmeci) ile gördürülmesine imkan sağlayan ve ilgili kamu idaresi tarafından verilen bir imtiyazı içeren sözleşmelerdir. İşletmeciye vermiş olduğu hizmetlerin bir karşılığı olarak kamu idaresi tarafından ödemeler yapılmakta veya hizmetin kullanıcılarından ücret tahsil etmesine olanak sağlanmaktadır. (TFRS Yorum 12,2007)

TFRS Yorum 12 kapsamındaki imtiyazlı hizmet anlaşmaları Yap-İşlet-Devret veya Yap-Kirala-Devret benzeri bir altyapı inşasını içeren kamu özel ortaklıklarıdır. Kiralama sözleşmeleri ve yönetim sözleşmeleri gibi ekonomik nitelikleri itibari ile diğer standartların kapsamında yer alan sözleşmeler, muhasebeleştirme işlemleri bakımından bu yorum kapsamında değildir. (Vardar, 2013:83)

KÖİ modeli kapsamındaki sözleşmelerin imtiyazlı hizmet sözleşmesi olarak nitelendirilebilmesi için aşağıdaki koşulları sağlamaları gereklidir: (TFRS Yorum 12,2007:2)

i) *İmtiyazı tanıyanın, işletmecinin altyapı ile hangi hizmetleri vermesi gerektiğini, bu hizmetleri kimin için vermesi gerektiğini ve hangi fiyat üzerinden vermesi gerektiğini denetlemesi veya düzenlemesi,*

ii) *İmtiyazı tanıyanın; mülkiyet, intifa hakkı ya da başka bir vasıta ile, anlaşma döneminin sonunda altyapıya ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payı kontrol etmesi.*

Genel olarak KÖİ kapsamında sunulacak hizmetin, kime sunulacağı ve ücretlendirmenin nasıl belirleneceği imtiyaz tanıyan kamu idaresi ile işletmeci arasında yapılacak sözleşme ile belirlenir. Hizmete ilişkin kamu idaresinin kontrolü değişik şekillerde gerçekleşebilir. Örneğin bir okulun belirlenen zaman içerisinde inşa edilmesine ilişkin sözleşmede dersliklerin sayısı ve büyüklüğü, idari birimlere tahsis edilecek odaların niteliği, ısıtma, aydınlatma gibi hususların ayrıntıları ortaya konması halinde imtiyazı tanıyanın inşa hizmeti üzerinde kontrolü mevcut olacaktır. İmtiyaz tanıyanın sözleşme dışında düzenleyici işlemler ile sunulan hizmet üzerinde kontrol sağlaması mümkündür. Bu durumda da kontrol şartı gerçekleşmiş olur.

Sunulacak hizmetin fiyatın belirlenmesi konusunda imtiyaz verenin fiyat üzerinde tam kontrolünün olması gerekli değildir. Sözleşmede fiyatın imtiyazı tanıyan tarafından değerlendirilmesi veya onaylanmasını sağlayacak hükümler varsa imtiyazı tanıyanın fiyat üzerinde kontrolü vardır ve bu kriter sağlanmış olmaktadır. (Vardar, 2013:91) Yorum 12'ye göre “Sözleşmenin işletmeciye fiyatları belirleme özgürlüğünü tanıması ancak fazla karın imtiyazı tanıyana iade edilmesi durumunda, işletmecinin kazancı tavan fiyat oranına göre belirlenir ve denetim testinin fiyat bileşeni koşulu karşılanmış olur.” (TFRS Yorum 12, 2007:6)

Bir KÖİ sözleşmesinin Yorum 12 kapsamında değerlendirilmesi için diğer koşul anlaşma dönemi sonunda imtiyaz tanıyanın altyapı ile ilgili önemli bir artık payı kontrol etmesidir. Sözleşme sonunda sadece hurda fiyatı ile satılabilen bir imtiyazlı hizmet

varlığının, sözleşme sonunda önemli bir artış değeri olmadığı kabul edilir. Önemli bir artış payı kontrol edilmesine ilişkin en belirgin gösterge işletmecinin söz konusu hizmet varlığının tümünü imtiyazı taniyana bedelsiz olarak devretmesidir. (Vardar, 2013:93-95) İlgili KÖİ sözleşmesinde hizmet varlığının piyasa değeri ile imtiyaz verene satılabileceği hüküm altına alınmış olabilmektedir. Bu durumda artış payının imtiyaz taniyan tarafından kontrol şartının gerçekleşip gerçekleşmediği sözleşme şartlarına göre değerlendirmek gerekmektedir. Eğer sözleşmede “*işletmecinin altyapıyı satmasını veya ipotek etmesini*” kısıtlayan hükümler varsa ve sözleşme ile “*imtiyazı taniyana anlaşma süresince sürekli olarak kullanım hakkı*” verilmişse kontrol şartı gerçekleşmiş kabul edilecektir. (TFRS Yorum 12, 2007:6) Bu iki şartın sağlanmadığı durumlarda kontrol şartı gerçekleşmemiş sayılacaktır.

İmtiyazlı hizmet varlığının bilançoda nasıl gösterileceği konusunda üç temel yöntem bulunmaktadır. Bunlar finansal varlık modeli, maddi olmayan duran varlık modeli ve karma modeldir. İşletmecinin bilançosuna alınacak varlık için hangi modelin geçerli olacağı sözleşme şartlarına göre belirlenmektedir. Modelin belirlenmesine işletmenin üstlendiği yükümlülüklerden ziyade, sözleşmenin işlemeciye nasıl bir fayda akışı sağlayacağı önem taşımaktadır.(Vardar, 2013:98)

3.2.2. Finansal Varlık Modeli

TMS 32’ye göre finansal varlık şöyle tanımlanmıştır: “*başka bir işletmeden nakit veya başka bir finansal varlık almak için sözleşmeden doğan hak.*” Bir KÖİ sözleşmesinin finansal varlık modeli kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmecinin sözleşmeden kaynaklanan “*koşulsuz nakit alma*” hakkının bulunması gerekmektedir. İşletmecinin sunulan kamu hizmetinin kullanımından bağımsız bir şekilde nakit alma hakkının bulunması halinde “*koşulsuz nakit alma*” hakkının bulunduğu kabul edilmektedir. KÖİ sözleşmesinin konusu olan hizmet varlığı kamu tarafından kullanıma bağlı olmaksızın belirlenebilir veya sabit bir tutarda nakit edinme hakkını vermekte ve böylelikle finansal varlık tanımını karşılamaktadır. (Vardar, 2013:98)

Nakit alma hakkının sözleşme ile bazı kalite ve performans göstergelerine bağlı olması işletmecinin koşulsuz nakit alma hakkını koşullu hale getirmemektedir: (TFRS Yorum 12, 2007:3)

“işletmecinin altyapının belirlenen kalite veya etkinlik gereklerini karşıladığını garanti etmesi koşuluna bağlı olsa dahi, imtiyaz tanıyan taraf, işletmeciye (a) belirlenen veya belirlenebilen tutarı veya (b) eğer varsa, kamu hizmeti kullanıcılarından tahsil edilen tutarlar ile belirlenen veya belirlenebilen tutarlar arasındaki açığı ödemeyi sözleşmeye dayalı olarak taahhüt ediyorsa, işletmecinin nakit tahsil etmeye ilişkin koşulsuz bir hakkı vardır.”

3.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlık Modeli

KÖİ sözleşmesinin işletmeciye, “*koşulsuz nakit alma hakkı*”ndan ziyade gelecekte hizmet imtiyaz varlığını kullananlardan “*tahsilat yapma hakkı*” sağlaması halinde maddi olmayan duran varlık modeli ile muhasebeleştirme yapılmaktadır. Tahsilat yapma hakkı koşulsuz bir hak değildir, hizmetin kullanımına bağlı olarak ortaya çıkan bir haktır.

TMS 38’e göre maddi olmayan duran varlık “*fiziksel varlığı olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlık*” olarak tanımlanmıştır. Standartta maddi olmayan duran varlıklara örnek olarak bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri ve isim hakları gibi haklar örnek gösterilmiştir. Ancak bu kalemlerin maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanabilmesi için “*belirlenebilirlik kriterini*” sağlamaları gerekmektedir. Aşağıdaki iki kriterden birini karşıladığında bir varlığın belirlenebilir olduğu kabul edilmektedir.(TMS 38,2006:5)

a)Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması

b)İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması

KÖİ sözleşmesi ile işletmeciye kullanıcılardan tahsilat yapma hakkı tanınmakta ve böylelikle “sözleşmede yer alan hak” koşulu sağlanmış olmaktadır. İşletmeci maddi olmayan duran varlık modelinde talep riskini üstlenmiş olduğundan koşulsuz bir nakit sağlama hakkı bulunmamaktadır. Talep riskinin çok düşük olması halinde dahi “koşulsuz bir nakit sağlama hakkından bahsedilemez. İşletmecinin ticari getirisi her zaman imtiyazlı hizmet varlığının kullanımına bağlıdır.(Vardar, 2013:103)

3.2.4. Karma Model

Bazı KÖİ sözleşmeleri işletmeciye hizmeti kullananlardan ücret tahsil etme hakkını verdiği gibi kullanımın belli bir düzeyin altında kaldığı ve bu nedenle tahsilat tutarının düşük olduğu durumlarda aradaki öngörülen tahsilat ile gerçekleşen tahsilat arasındaki farkın imtiyaz tanıyan tarafından karşılanmasını içermektedir. Bu tür bir sözleşmede kullanıcılardan ücret tahsil etme hakkına ilişkin kısım için maddi olmayan duran varlık modelinin esas alınması, minimum garanti edilen tutar için finansal varlık modelinin esas alınarak muhasebeleştirme yapılması gerekmektedir.

Muhasebeleştirilecek varlığın değerinin ne kadarının maddi olmayan duran varlık ve ne kadarının finansal varlık olarak bilanço hesaplarına alınacağı belirlenmesinde “gerçeğe uygun değer” yöntemi kullanılmadığından “artık değer” yöntemi kullanılır. Bu yöntemle göre değeri belirlenebilen varlığın değer belirlendikten sonra geri kalan tutar diğer varlık ile ilişkilendirilecektir. Karma modelde değeri belirlenebilen unsur finansal varlık olduğundan önce finansal varlığın değeri belirlenecek daha sonra kalan tutar maddi olmayan varlık olarak muhasebeleştirilir. (Vardar,2013:193)

KÖİ sözleşmesi kapsamında talep riskinin kimin üstlendiği ile muhasebeleştirme işlemi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Talep riskinin imtiyaz tanıyan tarafından üstlenildiği sözleşmelerde işletmeci sözleşme kapsamındaki haklarını finansal varlık olarak

muhasebeleştirir. Talep riskinin işletmeci tarafından üstlenildiği sözleşmeler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilirken, riskin taraflar arasında paylaşıldığı durumlarda ise sözleşme hem finansal varlık hem de maddi olmayan duran varlık olarak ayrıştırılarak muhasebeleştirilir. (Vardar,2013:104)

3.3. KÖİ Uygulamalarının Devlet Muhasebesinde Gösterimi

İmtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin Yorum 12 özel sektör açısından KÖİ sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde yeknesaklığı sağlamıştır. Ancak imtiyaz veren kamu idarelerince yapılacak muhasebe kayıtları konusu tartışmalı olmaya devam etmiştir. İngiltere Yorum 12’yi kamu idarelerine bakan yönleri ile uygulamaya başlamış ve “kontrol” yaklaşımının uygulanması konusunda bir anlamda öncülük etmiştir. (Heald ve Georgiou,2011) Güney Afrika Muhasebe Standartları Kurulu, 2005 yılında KÖİ uygulamaları ile ilgili muhasebeleştirme işlemleri için bir taslak yayımlamış ve bu taslak 2008 yılında yürürlüğe girmiştir. (Güney Afrika ASB, 2008) Diğer ülkelerde ise muhasebe uygulamaları daha çok “risk ve getiri” ölçütünü esas alan kiralama standardına uygun şekilde gerçekleştirilmiştir.

Konu ile ilgili boşluğu doldurmak üzere IPSASB tarafından bir proje başlatılmış ve 2008 yılında muhasebe standardına esas olmak üzere bir çalışma yayımlanmıştır.(IPSASB, 2008) Bu çalışmada KÖİ sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde mevcut yaklaşım (risk ve getiri) ve diğer alternatif yaklaşımlar ele alınmıştır. Muhasebeleştirme yöntemi olarak kontrol kriterinin esas alınmasının en uygun çözüm olacağı belirtilmiştir. Söz konusu alternatif yaklaşımlar kısaca açıklandıktan sonra IPSAS 32 standardı hakkında detaylı açıklama yapılacaktır.

3.3.1. Risk ve Getiri Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre sözleşmenin taraflarından hangisi sözleşme konusu varlıkla ilgili risklerin tamamını/büyük kısmını üstleniyor ve bu varlıktan temin edilmesi öngörülen faydaların tamamını/büyük kısmını elde ediyorsa, bu taraf söz konusu varlığı bilançosunda

gösterecektir. Risklerin büyük ölçüde paylaşılması halinde dahi sözleşme konusu varlığın herhangi bir şekilde bölünmesi söz konusu değildir. (McGregor, Rugers ve Senti,2015:3)

Risk ve getiri yaklaşımı geliri kullanıcılardan tahsilat yapılmasına bağlı olmayan KÖİ projelerinde ilgili kamu idaresi açısından bir finansal kiralama olarak değerlendirilecektir. Sözleşme konusu varlık idarenin kontrolüne geçtiğinde kurumun bilançosunda varlık ve kira ödemeleri yükümlülük olarak gösterilecektir. Bu tür projeler açısından risk ve getiri yaklaşımı herhangi bir sorun oluşturmamaktadır. İşletmeci, yorum 12 doğrultusunda varlığı bilançosunda göstermeyecek ve sözleşmeyi bir finansal varlık olarak muhasebeleştirecektir. Bununla beraber kullanıcılardan tahsilat yapılmasının söz konusu olduğu KÖİ projelerinde talep riski tamamen işletmecide ise ilgili kamu idaresinin sözleşme konusu varlığı sözleşmenin sonunda devralana kadar bilançosunda muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. (McGregor, Rugers ve Senti, 2015:5) Böyle bir sonuç ise “yetim varlıklar” adı da verilen ve bazı varlıkların tarafların hiçbirinin bilançosunda gösterilmemesi gibi bir duruma neden olmaktadır.(Mühlenkamp, 2014)

Risk ve getiri yaklaşımına getirilen diğer bir eleştiri ise bir KÖİ projesinde risklerin objektif bir şekilde tespit edilip ölçülmesinin çok zor olmasında yatmaktadır. (IPSASB, 2011:BC13) KÖİ projelerinin karşı karşıya olduğu temel riskler konusunda dahi anlaşmazlık olduğu görülmektedir. Örneğin İngiliz Hazinesi inşa riskini projeler açısından kritik bir risk olarak değerlendirirken Muhasebe Standartları Kurulu bu değerlendirmeye katılmamıştır. (IPSASB, 2008:20) Risklerin analiz edilerek hangi tarafın daha çok risk üstlendiği ve dolayısıyla daha fazla getirisinden yararlanacağı belirlenebilmesi muhasebeleştirme açısından kritik öneme sahiptir. Benzer nitelikteki KÖİ projeleri için çok farklı risk analizleri yapılabilmesi farklı muhasebeleştirme uygulamalarına neden olmaktadır.

Risk ve getiri yaklaşımına getirilen kritik bir eleştiri ise “kamu hizmeti” boyutunun yeterince dikkate alınmamasıdır. Gerçekleştirilen risk analizlerinde muhtemel ekonomik fayda akışına yönelik risklerin tespit edilerek değerlendirilmesi nedeniyle KÖİ projesi kapsamında işletmeci aracılığı ile bir kamu hizmeti sunumunun gerçekleştirildiği hususu “ihmal” edilmektedir. (IPSASB, 2008:32) Proje kapsamında sunulan hizmetlerin

“kamusal” niteliği ve bu hizmetin sunulmasından “nihai olarak ilgili kamu idaresinin sorumlu” olduğu kamuoyu tarafından kabul edilmektedir. Projenin başarı ile sonuçlanmasını sağlama noktasında ilgili kamu idaresinin sorumlu olduğu varsayılmaktadır. Projenin başarısız olması halinde ise etkili bir gözetim ve denetim gerçekleştirmediği için sözleşmenin tarafı kamu idaresi ve projede rolü olan diğer kamu idareleri sorumlu tutulmaktadır.

Risk ve getiri yaklaşımının belirtilen sorunlu noktaları nedeni ile KÖİ projelerinin muhasebeleştirilmesinde yerini “kontrol” yaklaşımına bırakmıştır. Ancak ulusal hesaplarda KÖİ projelerinin değerlendirilmesinde halen risk ve getiri yaklaşımı esas alınmaya devam etmektedir. Bu konu 3.5. numaralı bölümünde ele alınacaktır.

3.3.2. Haklar ve Yükümlükler Yaklaşımı

KÖİ projelerinin sözleşmelerin tarafları arasında risk paylaşımını hedeflemesi nedeni ile muhasebeleştirme işlemlerinde de bu paylaşımın göz önünde bulundurulmasını gerektiği belirtilmektedir. Buna göre, sözleşme konusu varlığın yalnızca bir tarafın bilançosunda gösterilmesi yerine, her bir proje bazında risk paylaşımına göre varlık ve yükümlülüklerin de paylaşılması gerektiği ileri sürülmektedir. (Hemming, 2006:27)

Haklar ve yükümlülükler yaklaşımı adı verilen bu yaklaşımda sözleşme konusu varlık işletmeci ile imtiyaz veren kamu idaresi arasında bölünecektir. (McGregor, Rugers ve Senti, 2015:3) Bu yaklaşımın arkasında mülkiyet hakkının bir dizi hakkı içinde barındıran genel bir hak olduğu, bu hakların birbirinden ayrılarak devredilmelerinin mümkün olduğu görüşü yatmaktadır. Sözleşme ile işletmeciye kullanıcılardan tahsilat yapma hakkı tanınmasının ve bu hakkın bilançoya maddi olmayan duran varlık olarak alınmasının bu kapsamda düşünülebileceği de ifade edilmiştir. (IPSASB, 2008:26)

IPSASB, haklar ve yükümlükler yaklaşımının KÖİ sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde esas alınıp alınmayacağını incelemiştir. Bu yaklaşımın kavramsal olarak tercih edilecek yönleri olduğunu belirten kurul üç nedenden ötürü bu yaklaşımın tercih edilmediğini ifade etmiştir: (IPSASB, 2011:BC14)

- i) Muhasebe sisteminde aktif ve pasiflerin mali tablolarda gösteriminde büyük değişikliklere yol açacak olması
- ii) Hizmet imtiyaz anlaşmalarının kapsamını aşan sonuçlar doğurması
- iii) Kurulun kontrol yaklaşımının benimseyen Yorum 12’yi tamamlayacak bir standart geliştirme kararı alması.

3.3.3. Kontrol (veya Denetim) Yaklaşımı

KÖİ projelerinde sözleşme konusu varlığın muhasebeleştirilmesi ile ilgili nihai olarak kabul gören yaklaşım kontrol yaklaşımı⁹ olmuştur. Özellikle Yorum 12’nin UMSK tarafından yayımlanmasından sonra kamu idarelerinde de benzer şekilde kontrol yaklaşımını esas alan bir standart gerekli görülmüştür. IPSASB, bu konudaki boşluğu dikkate alarak 2008 yılında bir proje başlatmış ve “ Hizmet İmtiyaz Anlaşmaları İçin Muhasebeleştirme ve Mali Raporlama” adlı bir çalışma yayımlamıştır. (IPSASB,2008) Bu çalışmada Yorum 12’yi yansıtacak bir standardın, KÖİ sözleşmeleri kapsamındaki varlıklar için en uygun yaklaşım olduğu sonucuna varılmıştır.

Oldukça kapsamlı yapılan çalışmada kontrol yaklaşımına yönelik eleştiri ve itirazlar göz önünde bulundurulmuştur. İmtiyaz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde diğer temel yaklaşım olan risk ve getiri yaklaşımının problemleri noktaları (3.2.2 bölümünde açıklandığı üzere) ortaya konarak kontrol yaklaşımının neden en uygun seçenek olduğu açıklanmıştır.

⁹ Kontrol kriteri dışında düzenleme kriterinin de bulunması nedeni ile IPSAS 32 standartında “kontrol ve düzenleme” yaklaşımının esas alındığı da ileri sürülmüştür. (McGregor, Rutgers ve Senti,2015:3) Ancak söz konusu düzenleme faaliyeti işletmecinin KÖİ projesi kapsamında sunduğu hizmetleri “kime ve hangi fiyatla sunmak zorunda olduğunu” düzenlemesi ile ilgilidir ve kamu kesiminin genel düzenleyici yetkisi kastedilmemektedir. Nitekim IPSASB standarttaki “düzenleme” ifadesinin hizmet imtiyaz anlaşması kapsamındaki özel hüküm ve koşullarla ilgili düzenleme yetkisine atıf yapıldığını açıkça belirtmiştir. (IPSASB, 2011:1468,AG8) Standart ve yardımcı belgelerde “kontrol” yaklaşımının esas alındığı belirtildiğinden “kontrol veya düzenleme” ifadesi tercih edilmemiştir.

Kurul, inşa edilen yapının hizmete sunulmasından sonra işletmeci tarafından bazı yönleri itibari ile kontrol edildiğinin açık olduğunu vurgulamıştır. Ancak bu kontrolün mali raporlama açısından nihai kontrol olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin analiz edilmesi gerektiğini belirtmiştir. İmtiyaz konusu varlığın hangi koşullarda hizmete hazır bulundurulacağı genel hatları ile KÖİ sözleşmesinde belirtilmektedir. Bu koşulların nasıl sağlanacağı işletmeci tarafından belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Örneğin bir otoyol projesinde işletmeci bakım nedeni ile yolu bir kısmını hizmete kapatabilmekte veya geçişleri sınırlandırabilmektedir. Ancak işletmecinin bu kontrolü yine sözleşmede kamu idaresi tarafından belirlenen amacı yerine getirmeye yöneliktir. Kullanıcılardan alınacak ücretin belirlenmesi gibi birçok hususta kamu idaresinin onayı olmadan tek taraflı irade ile işlem yapılmamaktadır. Daha da önemlisi, işletmeci sözleşme konusu varlığın bütünü ile ilgili çok sınırlı haklara sahiptir. Örneğin kiralama veya satma gibi bir imkanı bulunmamaktadır. Tüm bu hususlar göz önünde bulunduran Kurul işletmecinin söz konusu varlığı ancak ilgili kamu idaresi “adına” yönettiğini belirterek, nihai kontrolün imtiyaz veren kamu idaresinde olduğu sonucuna varıldığı ifade etmiştir.(IPSASB, 2008:28)

Kamu sektörünün özel sektörden bir üniversiteye eğitim amacı ile arazi tahsis edilmesi halinde ilgili üniversitenin söz konusu araziye kendi bilançosunda varlık olarak göstermektedir. Bu durum dikkate alındığında KÖİ sözleşmesi konusu varlığın da benzer şekilde işletmeci tarafından bilançosunda göstermesi ileri sürülebilmektedir. Üniversite de işletmeci gibi devredilen arazi ya da yapı üzerinde amacına uygun kullandığı sürece tasarruf edebilmektedir. Kurul bu iki örnek arasında temel bir fark olarak kamu idaresinin KÖİ projesi kapsamındaki varlığın **sözleşme süresi sonunda kalıntı değeri üzerinde sahiplik, yararlanma yetkisi ya da daha farklı şekillerde kontrol hakkı bulunduğunu göstermektedir**. Genel olarak devredilen arazi veya yapının anlaşma sonrasında kamu idaresine geri dönüşü söz konusu değildir. Ancak devir şartlarına uygun davranılmadığında devreden kamu idaresine iadesi söz konusu olmaktadır. Hizmet imtiyaz anlaşmalarını bu tür transferlerden farklılaştırma için yerine getirilmesi gereken diğer bir koşul bulunmaktadır. İmtiyaz verenin “*sözleşme süresi sonunda varlıkta kalan önemli paylarını sahiplik, yararlanma yetkisi ya da farklı bir şekilde kontrol etmesi*” şartı getirilmiştir.(DMS 32,2014)

Kurul, kontrol yaklaşımının esas alınmasında kamu muhasebesi standartlarında esas alınan “varlık” tanımı ile uluslararası standartlarındaki varlık tanımı arasındaki farka da değinmiştir. Uluslararası muhasebe standartlarında varlığın **ekonomik fayda akışı** sağlama özelliğine vurgu yapılmıştır. Kamu muhasebesi standartlarında ise varlıkların kamu hizmeti sunumundaki rollerine de atıf yapılmıştır. (IPSAS 1,2018: prg 11) Örneğin otoyol inşası, bakım ve yönetimini içeren bir KÖİ projesinde kullanıcılardan tahsilat yapılması yerine işletmeciye kamu fonlarından ödeme yapılması yöntemi tercih edilmiş olabilmektedir. Böyle bir projede inşa edilen varlıktan kamu kesiminin herhangi bir ekonomik fayda temin etmesi söz konusu değildir. Ancak bu otoyol ile kamu kesiminin ulaştırma alanındaki stratejik amaçlarının gerçekleştirilmesi sonucu “kamu hizmeti potansiyeli”nin hayata geçirileceği ifade edilmiştir. (IPSASB, 2008:32-33) Bilançoda yer alan varlıkların muhasebeleştirilmesinde kontrol kriteri esas alındığından hizmet imtiyaz sözleşmelerinde kontrol yaklaşımının esas alınması doğal bir sonuç olarak değerlendirilmiştir.

3.4. Hizmet İmtiyaz Sözleşmesi Olarak KÖİ (IPSAS 32 -- DMS 32)

KÖİ projelerine ilişkin kamu muhasebe standardı IPSAS 32 olarak 2011 yılında yayımlanmıştır. Kamu kurumlarına söz konusu standardı uygulamak için 3 yıllık süre tanınarak 2014 yılında standardın tam olarak yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

3.4.1. Kapsam

IPSAS 32 standardı imtiyaz veren kamu idaresinin muhasebe işlemleri ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. Ancak kamu iktisadi teşekküllerinin imtiyaz veren konumunda olduğu KÖİ projeleri bu standart kapsamında değerlendirilmemektedir.

Tüm KÖİ projeleri IPSAS32'nin kapsamında değildir. Örneğin yap - sahip ol - işlet projeleri gibi sözleşme konusu varlığın proje sonunda kamuya devrinin söz konusu olmadığı projeler IPSAS 32 muhasebe standardı kapsamında bulunmamaktadırlar. Bu tür projelerde sözleşme konusu varlığın imtiyaz verenin muhasebe kayıtlarına varlık olarak

kaydedilmesi söz konusu değildir. İmtiyaz veren tarafından proje kapsamında yapılan harcamalar ilgili yıl mali tablosunda gider olarak gösterilecektir.

3.4.2. Hizmet İmtiyaz Anlaşmalarına İlişkin Kriterler

Bir KÖİ sözleşmesinin hizmet imtiyaz sözleşmesi olarak nitelendirmek için taşınması gereken en önemli koşul sözleşme hükümlerinin imtiyaz veren kamu idaresine sözleşme konusu altyapı üzerinde kontrol hakkı vermesidir: “İmtiyaz veren; işletmecinin bu varlıkla hangi hizmetleri, kime ve hangi fiyatla sunmak zorunda olduğunu” kontrol etmeli veya düzenlemelidir.(DMS 32, 2014) IPSAS 32 kapsamında değerlendirebilmek için KÖİ sözleşmesinin taşınması gereken diğer temel kriter ise imtiyazlı hizmet varlığının sözleşme sonundaki artık değeri üzerinde sahiplik, yararlanma hakkı ya da diğer farklı şekilde kontrol etme hakkının bulunmasıdır: “İmtiyaz veren; sözleşme süresi sonunda varlıkta kalan **önemli paylarını** sahiplik, yararlanma yetkisi ya da farklı bir şekilde” kontrol etmelidir.

İşletmecinin sözleşme süresince söz konusu varlığın yönetilmesine ilişkin geniş takdir yetkisinin bulunması sunulan hizmetin değiştirilmesi ve ücretlendirmede mutlak bir yetkisinin bulunması gibi hususları içermiyorsa varlık üzerinde kontrolü olduğundan bahsedilemeyecektir. İmtiyazlı hizmet varlığını kontrol etmek ve yönetmek farklı kavramlar olarak nitelenmiştir. (IPSAS32, 2011:1469)

i) Sunulacak Kamu Hizmeti Üzerindeki Kontrol

Sunulacak hizmetin türü, kimlere sunulacağı, kullanıcılardan tahsilat yapılıp yapılmayacağı gibi hususlar KÖİ sözleşmesi veya bu sözleşmenin doğal parçası olan uygulama sözleşmeleri ve teknik şartnameler ile düzenlenir. İşletmeci tarafından inşa edilen altyapının okul, hastane veya lojman mı olarak hizmet vereceği sözleşme hükümleri ile belirlenir. İşletmecinin tek taraflı iradesi ile hizmetin niteliğini değiştirmek gibi bir hakkı yoktur. Sunulacak hizmetin detaylarına ilişkin hususlar sözleşmede belirtilebileceği gibi sadece hizmete ilişkin genel bir takım performans kriterlerine yer verilerek bunların izlenmesi ile de yetinilebilir. İşletmecinin inşa edilen/geliştirilen hizmet imtiyaz varlığı

üzerinde “*imtiyaz veren adına*” bir kamu hizmeti sunduğu sözleşmeden açıkça anlaşılmalıdır.

İşletmeciye kullanıcılardan tahsilat yapma yetkisinin tanındığı sözleşmelerde kullanıcılardan alınacak ücret üzerinde imtiyaz tanıyan kamu idaresinin kontrolünün olması gerekmektedir. Ancak bu kontrolün tam bir kontrol olması zorunlu değildir. Sözleşme ile imtiyaz tanıyana işletmecinin fiyat önerilerini onaylama ve reddetme gibi bir hak tanınmışsa kontrol şartı sağlanmış kabul edilmektedir. İşletmecinin hizmetin ücretlendirilmesine ilişkin herhangi bir sınırlandırmaya tabi tutulmadığı sözleşmelerde belli bir oranın üstündeki karın imtiyaz tanıyana verilmesi gibi bir hüküm bulunuyorsa, sözleşme ile tavan fiyat uygulaması getirildiği değerlendirilerek ücret kontrol testi şartının karşılandığı kabul edilir. (IPSAS32, 2011:1468)

ii) İmtiyazlı Hizmet Varlığının Artık Değeri Üzerindeki Kontrol

KÖİ sözleşmeleri her ne kadar çok uzun bir dönemi kapsasa dahi, bu süre sonunda hizmet imtiyaz varlığı daha uzun süreler kamu hizmeti sunulmasına imkan verecek şartlarda bulunmaktadır. İmtiyaz konusu varlığın sözleşme sonunda imtiyaz tanıyana devredilip devredilmeyeceği ve devir şartları, kontrolünün bulunup bulunmadığının belirlenmesinde esas alınan diğer kriterdir.

KÖİ sözleşmesinde imtiyazlı hizmet varlığının tümünün imtiyaz tanıyana bedelsiz bir şekilde devredilmesinin hüküm altına alınması, artık değer üzerindeki kontrolü olduğunu açık bir şekilde göstermektedir. Bir bedel karşılığında devir öngörülmüşse, devir bedelinin piyasa değerinin altında belirlenmesi yine imtiyaz tanıyanın artık değer üzerinde kontrolü olduğuna işaret etmektedir. İmtiyaz tanıyanın sözleşme konusu varlığı ancak piyasa değeri üzerinden satın alma hakkı varsa, varlığın üçüncü bir kişiye satılması veya kullanım hakkı verme imkânı sınırlanmışsa imtiyaz tanıyanın “önemli” artık değer üzerinde kontrolü olduğu kabul edilmektedir. (IPSAS32, 2011:1468,AG9)

Sözleşmede imtiyazlı hizmet varlığının “tüm faydalı ömrü” boyunca imtiyaz verenin kontrolü altında olacağına dair hükümler bulunuyorsa bu durumda imtiyaz verenin artık değer üzerinde kontrolü şartının sağlanmasına gerek bulunmamaktadır:

“[T]üm faydalı ömrü hizmet imtiyaz sözleşmesinde geçen varlıklar için imtiyaz verenin hizmet imtiyaz varlığıyla işletmecinin hangi hizmetleri, kime hangi fiyatla vermek zorunda olduğunu kontrol ettiği veya düzenlediği durumlarda” IPSAS 32 uygulanabilecektir.

Bir başka deyişle proje sonunda imtiyaz konusu varlığın kamu hizmeti sunma veya ekonomik fayda akışı potansiyeli bulunmayacağı öngörülüyorsa sadece sözleşme süresince “kontrol” şartının sağlanması yeterli görülmüştür. Kamu hizmeti sunumu açısından bir artık değer söz konusu olmadığı için ikinci şartın var olup olmadığı aranmamaktadır.

3.4.3. Sözleşme Kapsamındaki Varlıkların Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

3.4.3.1. Varlıkların Türü ve Muhasebeleştirilmesi

Bir KÖİ projesi kapsamında kamu hizmeti sunulması için kullanılacak varlıklar üç şekilde temin edilebilir:

- i) İşletmeci tarafından yeni bir altyapı inşa edilebilir veya geliştirilebilir
- ii) İşletmecinin mevcut bir varlığı, proje kapsamında kamu hizmetine sunulabilir,
- iii) İmtiyaz tanıyanın mevcut bir varlığı, işletmeciye tahsis edilerek kamu hizmetinde kullanımı sağlanabilir.

Bu üç durum sırası ile aşağıda incelenecektir:

i) Yeni bir varlık inşa edilmesi veya geliştirilmesi,

Yeni bir altyapı işletmeci tarafından inşa edildiğinde veya geliştirildiğinde imtiyaz veren IPSAS 17 ve IPSAS 31 doğrultusunda varlık olma koşullarını taşıyıp taşımadığını değerlendirilmelidir. IPSAS 17’ye göre bir varlığın maddi duran varlık olarak nitelendirilmesi için iki koşulu sağlamalıdır (DMS 17):

- 1) *Gelecekte varlıktan ekonomik yarar elde edilmesinin muhtemel olması,*
- 2) *Varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.*

Bu iki kriterin birlikte sağlandığı anda imtiyaz veren sözleşme konusu varlığı hizmet imtiyaz varlığı olarak muhasebeleştirecektir. İki koşulun birlikte sağlanması genel olarak hizmet imtiyaz varlığının hizmete alınması ile gerçekleşmektedir. Ancak sözleşme koşullarına göre bu iki koşulun daha önce sağlanması söz konusu ise bu tarihte muhasebeleştirme yapılmalıdır.

ii) İşletmecinin Mevcut bir Varlığının Kamu Hizmetine Tahsis Edilmesi

İşletmeci daha önce sahip olduğu varlığı sözleşme kapsamında kamu hizmetine sunabilmektedir. Bu durumda sözleşmenin tarafı olan kamu idaresinin söz konusu varlık üzerinde kontrolü bulunup bulunmadığı ve sözleşme sonundaki artık değerinin önemli payı üzerinde kontrol hakkının bulunup bulunmadığı tespit edilmelidir. Bu iki şart sağlandığı takdirde imtiyaz tanıyan işletmecinin bu varlığını hizmet imtiyaz varlığı olarak bilançosunda muhasebeleştirmektedir. Bu iki şart sağlanmadığı takdirde IPSAS 13 kiralama standardına göre işlem yapılıp yapılmayacağı değerlendirilmeli ve bu değerlendirme sonucuna göre muhasebe kaydı yapılmalıdır.

iii) İmtiyaz Veren Mevcut bir Varlığının Kamu Hizmetine Tahsis Edilmesi

İmtiyaz veren kamu idaresi daha önce bilançosunda mevcut bir varlığı herhangi bir iyileştirme uygulanması gerekmeden doğrudan KÖİ projesi kapsamında işletmecinin kullanımına tahsis edebilir. Bu durumda söz konusu varlık “*hizmet imtiyaz varlığı olarak kaydedilme koşullarını*” karşılıyorsa “*hizmet imtiyaz varlığı olarak yeniden sınıflandırılır.*” Ancak yapılan tahsisin koşulları örneğin proje sonunda söz konusu varlığın işletmeci tarafından sahip olmasını içeriyorsa bu durumda söz konusu varlık muhasebe kayıtlarından çıkartılmaktadır.¹⁰ Tahsis sonucunda sözleşme konusu varlıkta değer düşüklüğü yaşanıp yaşanmadığı ilgili standartlar doğrultusunda değerlendirilmektedir. Tahsis işlemi tek başına değer düşüklüğüne yol açan bir ekonomik olay olarak kabul edilmemektedir.(IPSAS 32, 2011:1470:AG 16)

¹⁰ *Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli beklenmediği durumlarda (DMS 17)*

İmtiyaz verenin mevcut varlığı hizmet potansiyeli veya ekonomik fayda akışını arttıracak şekilde işletmeci tarafından iyileştirildikten sonra hizmete sunulmasını içerebilmektedir. Bu iyileştirmenin ayrıca hizmet imtiyaz varlığı olarak tanınıp tanınmayacağı hususu iki temel kriter bakımında değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme sonucuna göre muhasebeleştirme işlemi yapılmaktadır.

3.4.3.2. Sözleşme Kapsamındaki Varlıkların Ölçülmesi

IPSAS 32 bir KÖİ sözleşmesi kapsamındaki varlıkların genel olarak gerçeğe uygun değeri ile muhasebe kayıtların alınması gerektiğini belirtmiştir. Ancak imtiyaz tanıyanın mevcut bir varlığının proje için tahsis edilmesi halinde, söz konusu ekonomik olay hizmet imtiyaz varlığı için yeniden değerlendirme konusu yapılamayacaktır.

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde işletmecinin sunmuş olduğu hizmetlerin imtiyaz veren tarafından nasıl karşılandığı büyük önem taşımaktadır. Bu noktada iki temel yöntem bulunmaktadır:

i) İmtiyaz verenin sunulan hizmetler karşılığı işletmeciye doğrudan ödeme yaptığı ve genellikle “hazır bulundurma” modeli denilen KÖİ projeleri için uygulanan yöntem.

ii) İmtiyaz verenin işletmeciye sunulan kamu hizmetinin kullananlardan ücret alma hakkı verdiği yöntem.

İlk yöntemde imtiyaz veren tarafından yapılan ödemelerin ne kadarının varlığın kendisi için ve ne kadarının sunulan kamu hizmetin için yapıldığının belirlenmesi gerekmektedir. Bu iki ödemenin sözleşmede ayrı ayrı belirlendiği durumlarda hizmet imtiyaz varlığının gerçeğe uygun değeri, varlık için belirlenen ödemelerin net bugünkü değeridir. Söz konusu ödemelerin net bugünkü değerinin, varlığın gerçeğe uygun değerinden daha fazla olması halinde varlığın muhasebe kayıtlarına alınmasında gerçeğe uygun değer esas alınır.

Sözleşmede varlık ve hizmet için ayrı ayrı ödemeler öngörülmemişse, varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için bazı göstergelerden veya benzer işlemlerin sonuçlarından yararlanır. Örneğin imtiyaz veren sözleşme konusu varlığa eş değer durumdaki bir diğer varlık için yapılan ödemelerin toplamı referans alınabilmektedir. Yine benzer bir sözleşmede hizmet sunumu için yapılan ödemelerin toplamı esas olarak toplam ödemelerden bu tutarı çıkartılarak varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilebilmektedir. (IPSAS 32, 2011:1473)

İşletmeciye kullanıcılardan ücret tahsil etme hakkı verilen yöntemde hizmet imtiyaz varlığı yine gerçeğe uygun değer ile muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Bu yöntem çerçevesinde yapılacak muhasebeleştirme işlemi için mevcut IPSAS standartlarındaki düzenlemeler esas alınmaktadır.¹¹

3.4.4. Yükümlüklerin Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

İmtiyaz veren kamu idaresi, sözleşme konusu varlığı, hizmet imtiyaz varlığı olarak kabul ettiğinde, ayrıca doğacak yükümlülükleri de kabul etmelidir. Eğer mevcut bir varlık hizmet imtiyaz varlığı olarak yeniden sınıflandırılmışsa, yalnızca ek yükümlülükler dikkate alınmalıdır. Yukarıda sözleşme varlıklarının ölçülmesi başlığında sözleşme kapsamındaki varlıkların gerçeğe uygun değerle kayıtlara alınacağı belirtilmiştir. Söz konusu yükümlülük tutarı da varlık tutarı ile eşit olacaktır. Taraflar arasında herhangi bir ödeme taahhüdü bulunuyorsa, gerçeğe uygun değer buna göre uyarlanmalıdır.

Yükümlülük muhasebeleştirilirken ise, imtiyaz veren ile işletmeci arasındaki ödemelerin içeriği dikkat edilerek yapılmaktadır. İçerik incelenirken, söz konusu sözleşme ve sözleşmeyi tabi olduğu kanun hükümleri göz önünde bulundurulmaktadır.

İmtiyaz veren kamu kuruluşu, varlık karşılığında aşağıdaki yöntemlerden birini kullanarak ödeme yapabilmektedir;

¹¹ Maddi duran varlık olarak muhasebeleştirmede IPSAS 17 (Paragraf 38) ile maddi olmayan duran varlıklar için IPSAS 31 (paragraf 44) uygulanır.

- i) İşletmeciye nakit ödeme imkânı tanıyan; Mali Yükümlülük Modeli
- ii) İşletmeciye farklı yöntemlerle ödeme imkânı tanıyan; İşletmeciye Bir Hakkın Devredilmesi Modeli
 - a) İşletmeciye, varlığı kullanacak üçüncü kişiden elde edilecek gelir hakkını devretme
 - b) Gelir getiren diğer varlığa erişim hakkı verme

(DMS 32)

Bu modeller aşağıdaki bölümde incelenecektir.

3.4.4.1. Mali Yükümlülük Modeli

Bu model uyarınca, imtiyaz veren, imtiyaz karşılığında işletmeciye olan koşulsuz ödeme taahhütünü bir yükümlülük olarak kaydetmektedir. İmtiyaz veren işletmeciye;

- i) Belirli bir tutarı
- ii) Belirli kalite ve verim gereksinimlerini karşılama durumunda kamu hizmetinden elde ettiği tutar ile belirli tutar arasındaki farkı

Ödeme garantisi veriyorsa koşulsuz nakit ödeme zorunluluğundan bahsedilmektedir.

İmtiyaz veren ilerleyen muhasebe dönemlerinde yapılan ödemeleri gider, finansman gideri, bakım ve işletme gideri olarak yükümlülüklerinden azaltarak kayıtlara almaktadır. Bu modele göre yükümlülükler IPSAS 29 Mali Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardına göre itfa edilerek maliyetlendirilmektedir. İşletmeci ise, imtiyaz verenin kayıtlarında bulunan aynı rakamı imtiyaz verenden alacak olarak kaydetmektedir.

İtfa edilerek maliyetlendirilen yükümlülük, muhasebe dönemi başlangıcındaki yükümlülüğün bir faiz oranı ile çarpılması ile elde edilmektedir. Piyasa faiz oranlarındaki değişim, bu hesaplamada dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle dönem içerisinde faiz oranı değişikliği dolayısıyla yükümlülük miktarında değişim olmamaktadır. Her muhasebe dönemi başlangıcında maliyet, eklenen faiz miktarı kadar artmaktadır. Dönem içerisinde finansman gideri ve yükümlülük miktarında eksilme yaratan ödemeler kadar da azalmaktadır. Kullanılan etkin faiz oranı, imtiyaz sözleşmesi kabul edildiğinde belirlenir. İmtiyaz sözleşmesi sonucu doğan yükümlülük, hizmet imtiyaz sözleşmesi uyarınca

ödenecek varlık birleşenlerinin (hizmet birleşenleri dâhil edilmeden) etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanan net bugünkü değerine eşittir.

Hizmet imtiyaz sözleşmesinde varlık ve hizmet birleşenleri ayrı ayrı tanımlanması mümkündür. Bu durumda varlık ve hizmet birleşenleri ayrı ayrı gerçeğe uygun değerlerine bu şekilde kaydedilmektedir. Gerçeğe uygun değerler bu ödemelerin net bugünkü değerine eşittir. Eğer gerçeğe uygun değer, net bugünkü değerden düşükse sözleşme başlangıcında belirlenen değer referans olarak alınmaktadır.

Eğer imtiyaz sözleşmesinde varlık ve hizmet birleşenleri ayrı ayrı tanımlanmamışsa, daha önce belirtilen yöntem uygulanarak eş değer bir sözleşmedeki varlık veya hizmet ödemeleri esas alınarak varlığın gerçeğe uygun değeri bulunmaktadır. (IPSAS32, 2011)

3.4.4.2. İşletmeciye Bir Hakkın Devredilmesi Modeli

Bu modele göre, imtiyaz veren, bir varlığın yapımı, geliştirilmesi veya iyileştirilmesi karşılığında, işletmeciye koşulsuz nakit veya herhangi bir mali varlıkla ödeme taahhüdünde bulunmadığı durumlarda, gelirin kazanılmamış kısmını yükümlülük olarak kaydetmektedir. İmtiyaz veren, imtiyaz varlığı ve kamu hizmetlerinin karşılanması karşılığında işletmeciye üçüncü taraflardan veya gelir getirici diğer varlıktan gelir elde etme hakkı tanımaktadır. (işletmeci için bu hak maddi olmayan duran varlık statüsündedir) İmtiyaz verenin geliri sözleşmenin başında kaydetmesi yerine, sözleşmenin ekonomik mahiyetine göre kaydetmeli ve başta yükümlülük olarak kaydettiği rakamı azaltmalıdır. Gelir kaydı (ve yükümlülüğün azalması) genelde sözleşme süresince her yıl eşit tutarda olacak şekilde yapılmaktadır. Fakat sözleşmede hizmetin yürütülmesi için imtiyaz veren tarafından işletmeciye ödemeler yapılmasına dair ek yükümlülükler olabilmektedir. Bu durumda imtiyaz verenin elde ettiği gelirler, işletmeciye ödemiş olduğu ek ödemeler dolayısıyla eşit olmaktan çıkmaktadır. Dolayısıyla elde ettiği gelirlerin kaydını başka bir prensibe göre kaydetmesi durumu söz konusu olabilmektedir. (IPSAS 32,2011:1746) Bu prensibin ne olacağı ile alakalı bir takım tartışmalar devam etmektedir. Bu tartışmalar

performansa göre gelirin yıllar içerisinde kayıt edilmesi hususunu içermektedir. (IPSASB, 2010:29:BC17)

Ayrıca bu şekilde elde edilen gelirleri kaydederken paranın zaman değeri dikkate alınarak, gelir efektif faiz oranı kullanılarak iskontolu tutarı kaydedilmelidir. Efektif faiz oranının tespiti için IPSAS 25: Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardından faydalanılmaktadır. İşletmeciye ödenen ek yükümlülükleri ise, imtiyaz veren ayrı şekilde IPSAS 9: Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler standardına göre kayıt edilmelidir. (IPSASB, 2016:3) Bu şekilde kayıt edilen gelir ve yükümlülükler sonucunda imtiyaz veren varlığın değerini dikkate alarak IPSAS 17 veya IPSAS 31 uyarınca varlık olma koşullarının hala devam edip etmediğini kontrol etmelidir.

3.4.4.3. Sözleşmeyi Bölme

Bu modelde ise, imtiyaz veren işletmeciye imtiyaz varlığı karşılığında bir kısım mali yükümlülükler vererek, bir kısımda haklar vererek ödeme yapmaktadır. Bu durumda imtiyaz veren için her bir kısım yükümlülük ayrı ayrı kaydedilmektedir. Koşulsuz ödeme taahhüdü verilen kısım mali yükümlülük olarak kaydedilirken, hak olarak verilen kısım bir üstteki başlıkta belirtilen şekilde yükümlülük olarak kaydedilmektedir. Bu iki değer başlangıçtaki toplamları hizmet imtiyaz varlığının gerçeğe uygun değerine eşit olmalıdır.

3.4.5. Taahhütler, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar

Koşullu yükümlülükler, diğer yükümlülüklerden farklı olarak finansal sonuçları kamu idaresi ve toplum tarafından sonuçları gözlenemeyen risk unsuru barındırmaktadırlar. Devlet bütçesinde özellikle Kamu-Özel İşbirliği projelerinin artması ile birlikte bütçenin şeffaf bir şekilde kamuoyuna aktarılması için koşullu yükümlülüklerin ölçümü ve muhasebeleştirilmesi önem kazanmıştır. Birçok kaynakta yapılan tanımına göre, koşullu yükümlülükler geçmiş olaylardan ortaya çıkan, varlığı devlet tarafında kontrol edilemeyen ve gelecekte var olması kesin olmayan yükümlülüklerdir. Koşullu yükümlülükler, devlet muhasebe sistemlerinde mali bir risk unsuru taşıması kesin olmaması sebebiyle, bilanço dışında tutulmaktadırlar. Tahakkuk bazlı devlet muhasebesi

uygulanmasında koşullu yükümlülüklerin ortaya çıkması için sözü edilen koşulun ortaya çıkması ve koşulun gerçekleştirme ihtimalinin bulunması gerekmektedir. Diğer önemli bir detay ise, olası yükümlülük değerinin hesaplanabilir olması şarttır. Koşullu yükümlülükler, son zamanlarda uygulanan birçok KÖİ projesinde kamu sektörünün özel sektöre vermiş olduğu garanti ve taahhütler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Devlet, kamu hizmetlerinin eksiksiz yerine getirilmesi adına özel sektörün finansal dezavantajlarını karşılamak için bu yolu seçmektedir. Önceki bölümlerde de vurgulandığı üzere, özel sektör kar odaklı bir yaklaşım sergilerken, kamunun ana önceliği kamu hizmetlerinin yerine getirilmesidir. Bu nedenle özel sektör tarafından üretilen hizmetlerin doğrudan satın almakta (YİD projelerinde elektrik üretimi) ya da asgari talep garantisi (örneğin havalimanlarında asgari yolcu sayısı) vermektedir. (Emek, 2014:16) Bu taahhüt ve garantilerin ortaya çıkması için uzun bir gelecekte (25-30 yıl) bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. KÖİ projelerinde ortaya çıkan koşullu yükümlülüklerin ana kaynağı bu verilen taahhüt ve garantilerdir. Koşullu yükümlülüklerin ve varlıkların muhasebeleştirilme ve ölçüm şartlarını IPSAS 32 No'lu standart IPSAS 19: Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar standardına göre düzenleneceğini belirtmiştir. Bu standartta “Karşılık” kavramı da koşullu yükümlülükler ile karşılaştırmalı bir şekilde tanımlanmış ve bu yükümlülük türünün de tablolara nasıl yansıtılacağı belirtilmiştir.

Öncelikle koşullu yükümlülüklerin ölçülmesi ve sınıflandırılması ile ilgili dört önemli boyut bulunmaktadır. Bunlar büyüklük/etki, olasılık, devletin etkisi ve ölçülebilirlik kavramlarıdır. Koşullu yükümlülüklerin devletin mali durumunda yapacağı etki, yükümlülüğün büyüklüğü ile ilişkilidir. Yapacağı etkinin yanı sıra, bu etkinin rakamsal boyutu da yükümlülüklerin sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi açısından önemlidir. Koşullu yükümlülüklerin gerçekleşme olasılığı tanımı gereği %100'den düşüktür. Fakat bu oranın 0'a yakın olması ya da %100'e yakın olması seçenekler dâhilindedir. Ayrıca gerçekleşme olasılıkları bulunan yükümlülüklerin miktarları da önem taşımaktadır. Çok büyük miktara sahip ama olasılığı düşük bir yükümlülüğün göz ardı edilmesi, ciddi etkilere sebep olabilir. Bu nedenle bu iki etkiyi bir araya getiren “beklenen değer” kavramı öne çıkmaktadır. Devletin politikalarının etkinliği, şeffaflığı ve devlet görevlilerin konuya yaklaşımı da yine yükümlülüklerin kamuoyu ile paylaşılması konusunda etkili olacaktır. Son olarak koşullu yükümlülüklerin raporlanabilmesi için ölçülebilir bir değerde olması

gerekmektedir. Ölçülebilirlik düzeyi koşullu yükümlülüklerin tablolara yansıtılması konusunda önemli bir ölçüttür. (Turan, 2014:8-9)

Karşılıklar ve koşullu yükümlülükler arasında da yukarıda sayılan ölçütler ışığında farklılıklar mevcuttur. IPSAS 19 standardında karşılık “ *Gerçekleşme zamanı veya tutarı belirli olmayan yükümlülük*” olarak tanımlanmıştır. Bu standartta koşullu yükümlülük ise “*tam anlamıyla kuruluşun kontrolünde olmayan bir veya daha fazla olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edileceğinden mali tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükler*” olarak tanımlanır. Burada koşullu yükümlülüklerin olasılığı, ölçülebilirliği ve etkisi sınırlıdır. Karşılıkların ise gerçekleşme olasılığı daha yüksek ve ölçülebilirliği koşullu borçlara göre daha mümkündür. Bu nedenle karşılıklar yükümlülük olarak muhasebeleştirilirken, koşullu yükümlülükler muhasebeleştirilmemektedirler. Fakat koşullu yükümlülüklere mali tablo dipnotlarında yer verilmektedir. Standartta oldukça vurgulanan bir önemli nokta ise yükümlülüklerin geçmiş dönemlerde olmuş olaylardan kaynaklanmış olmasıdır. Gelecekteki olası mali olaylar sonucu faaliyetin devamı için gerekli maliyetlerle ilgili karşılık ayrılmamaktadır.

3.4.6. Hizmet İmtiyaz Anlaşmaları Kapsamında Mali Tablolarda Yapılacak Açıklamalar

Hizmet imtiyaz sözleşmeleri ile ilgili yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, şeffaflığın sağlanması açısından önemli olsa da, hizmet imtiyaz sözleşmeleri ile ilgili bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması şeffaflığın seviyesini oldukça yukarı çekecektir. Ticari sır olduğu iddiasıyla detayları paylaşılmayan birçok hizmet imtiyaz sözleşmesinin, bununla ilgili yükümlülüklerin mali tablolarda yansıtılması durumunda bile, güvenilirliği kamuoyu tarafından sorgulanmaktadır. IPSAS 32 nolu devlet muhasebe standardı bu konu ile ilgili IPSAS 1: Mali Tabloların Sunulması standardına referans vererek, hizmet imtiyaz sözleşmeleri ile alakalı bazı bilgilerin mali tablolara ait açıklayıcı bilgiler verilirken sunulması gerektiğini vurgulamıştır. Böylece muhasebenin temel kavramlarının devlet muhasebesinde de tam olarak oluşmasına önem verilmiştir.

IPSAS 32 No'lu standarda göre, hizmet imtiyaz sözleşmeleri ile alakalı dip not olarak şu bilgiler sunulmalıdır:

a) Sözleşmenin tanımı

b) Sözleşmenin gelecekteki nakit akımlarının gerçekleşme ihtimalini, zamanını ve tutarını etkileyecek önemli unsurları (örneğin, nakit akımları, sözleşmenin süresi, fiyat güncelleme tarihleri ve usulleri),

c) Raporlama döneminde sözleşmede yapılan değişiklikler

d) Aşağıdaki hususların içeriği ve kapsamı (örneğin, süresi, miktarı ve tutarı)

i. Hizmet imtiyazına konu varlıklar ve tarafların varlıkları kullanma hakları

ii. Sözleşmede belirlenen hizmetlerin sunum biçimleri

iii. Sözleşme dönemi sonunda varlıkları devir alma hakları

iv. Sözleşmenin yenilenmesi ve iptaline ilişkin düzenlemeler

v. Görevli teşebbüse sağlanacak gelir getirici diğer varlıklar

(Emek, 2014:30,31)

3.5. Ulusal Hesaplarda KÖİ

Özel teşebbüslerin mali verilerini inceleyen karar vericiler olduğu gibi, devletlerin de mali verilerini inceleyip, bu konuda inceleme ve değerlendirme yapan yapılar bulunmaktadır. Avrupa Birliği'nin mali denetim kriterleri Maastricht Antlaşmasına dayanmaktadır. Bu antlaşmaya göre üye ülkeler GSYİH'lerinin yüzde 3'ü kadar bütçe açığı ve GSYİH'lerinin yüzde 60'ı kadar da borç stokunu değerlerini aşmamaktadırlar. AB dışındaki ülkelerde ulusal veya uluslararası birçok yapı tarafından denetime tabi olabilmektedirler. Ülkeler farklı muhasebe ve bütçe uygulamaları, borçlanma araçları vs. sahip oldukları için, aynı şartlarda değerlendirme yapılabilmesi için tutarlı ve anlamlı bir kılavuza ihtiyaç duymaktadırlar. İhtiyaç duyulan bu kılavuzlar Avrupa Birliği tarafından hazırlanan Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (European System of National and Regional Accounts, ESA 95) ve Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından hazırlanan Devlet Mali İstatistikleri Kılavuzu (Government Finance Statistical Manual, GFSM 2014)'dur.

Genel olarak bu iki sistem arasında önemli farklılık ve çelişki bulunmamaktadır. IMF'nin hazırlamış olduğu veri seti tüm kamu sektörünü kapsayan daha detaylı verileri içerirken, ESA 95 kamunun genel yönetim sektörünü kapsamakta, kamu işletmelerinin faaliyetlerini kapsam dışında bırakmaktadır. İki sistem arasında farklı ihtiyaçlar sebebiyle ortaya çıkmış verilerin sunumu ile ilgili ayrımlar söz konusudur. (Derya, 2015:81) Kamu kesiminin yükümlülüklerinin şeffaf bir şekilde gösterimi konusunda oldukça hassas hale gelen AB, IMF, OECD gibi kuruluşlar standartlarını buna uygun şekilde güncellemektedirler.

3.5.1. IMF yaklaşımı

Ülkelerin mali istatistik verilerinin oluşturulmasına kılavuzluk yapan GFSM (Government Finance Statistical Manual) IMF'nin oluşturmuş olduğu ve bu tür istatistiki verilerin oluşturulmasında öncülük etmiş bir çalışmadır. ESA 95 ile birçok noktada ortak uygulamalara sahiptir. Bu iki kılavuz, yeni hukuki yapılara, borçlanma biçimlerine vs uyum için yenilenmektedirler. IMF'e ait bu kılavuz ise 2014 yılında güncellenmiştir. Bu güncelleme ile birlikte KÖİ'lerin istatistiki olarak nasıl değerlendirilip, gösterilmesi konusunda da görüşlere yer verilmiştir.

Koşullu yükümlülükler, diğer finansal yükümlülüklerden farklı olarak, belirli koşullar oluştuğunda yükümlülük olarak kabul edilerek, muhasebeleştirilir ve tablolara yansıtılır. Koşullu yükümlülükler ile normal yükümlülükler arasındaki ayrımın zor olduğu veya ödemeleri kesinleşmiş olan bazı yükümlülüklerin koşullu olarak kabul edildiği durumlar olabilir. Devletin taraf olduğu işlemlerde, yükümlülüklerin kabul edilmesi, işlemin tamamladığını gösteren ve hukuki geçerliliği olan belgelerin var olması ile gerçekleşmektedir. Bu tür hukuki temeli var olan koşullu yükümlülükler açık yükümlülükler olarak adlandırılır ve mali istatistiklere konu olan ve bu tür koşullu yükümlülüklerdir.

KÖİ'lere ilişkin koşullu yükümlülükler IMF'in kılavuzunda ayrı bir bölümle incelenmiştir. KÖİ'lerin hangi şekilde tablolarda gösterileceği ekonomik sahipliğin kimde olduğu ile ilişkili olduğu belirtilmiştir. Ekonomik sahipliğin kimde olduğu ile ilgili incelemede temel kriter, risk ve faydaların hangi tarafta olduğudur. Burada detayları

önceki bölümlerde paylaşılan yapım riskleri ve arz ve talep kaynaklı risklerden bahsedilmiştir. IMF'nin uygulamasında da tıpkı IPSAS ve Eurostat uygulamalarında olduğu gibi koşullu yükümlülükler bir borç kalemi olarak yer almazlar. Yine aynen diğer uygulamalarda olduğu gibi burada da koşullu yükümlülüklerin ayrıca belirtilmesi zorunluluğuna vurgu yapılmıştır. (Turan, 2014:18-19)

3.5.2. Eurostat yaklaşımı

KÖİ sözleşmelerinin ESA95 kapsamında standartlarının oluşturulması 2004 tarihinde gerçekleşmiştir. Hukuki ve ekonomik içeriklerin örtüşmediği durumlarda özün önceliği kavramı gereği varlığın hukuki sahibi yerine ekonomik sahibinin mülkiyeti altında gösterilmesi gerekliliği belirtilmiştir. Risk ve getiri yaklaşımı gereği, bunları üstlenen tarafın varlığın ekonomik sahibi olması vurgulanmıştır. Eurostat KÖİ'lerin ayırt edilebilmesi için bazı özelliklerinin altını çizmiştir. İmtiyazlardan farklı olarak, devlet işletmecilere sunmuş oldukları hizmetler karşılığında düzenli ödemeler yaparak, hizmeti kendisi almaktadır. Kamu sektörünün bu şekilde hizmetin %50'den fazlasını satın aldığı sözleşmeler KÖİ olarak adlandırılmıştır. Sunulan hizmetin %50'sinin hizmet kullanıcıları tarafından satın alınmasını öngören sözleşmeler ise imtiyaz olarak sınıflanmaktadır. İmtiyazla alakalı varlık ve yükümlülükler özel sektörün, KÖİ ile alakalı olanlar ise kamu sektörünün aktif ve pasifinde yer almaktadır. (Emek, 2014: 21)

KÖİ sözleşmelerinin ulusal hesaplarda kamu sektörünün veya özel sektörün bilançolarında gösterilmesi ile ilgili karar risk paylaşımına bakarak verilmektedir. Eurostat KÖİ'lerle alakalı üç adet risk belirlemiştir. Bir önceki bölümde detayları paylaşılan yapım, emre amadelik ve talep riskleri risk paylaşımı kararı verilirken incelenecek risklerdir. Buna göre KÖİ işletmecisi yapım riskleri ile birlikte diğer iki riskten birini üstlendiği takdirde varlıklar işletmecinin bilançolarında, aksi takdirde devletin kayıtlarında gözükecektir. Fakat bazen riskleri ve mülkiyeti belirlemek çok kolay olmayabilmektedir. Bu nedenle şekle değil, öze bakmak yerinde olacaktır. Varlıkların ekonomik ömrünü kimin hâkimiyetinde geçirdiği, devletin vermiş olduğu garantilerin kapsamı ve hacmi vb konular iyice incelenip, varlıkların kimin bilançosunda gösterileceğine karar verilmelidir. (Kalkınma Bakanlığı, 2014: 42-44)

Özellikle devletin özel sektöre sunmuş olduğu garantilerle riskin devletin üzerinde kalması olasıdır. Önceki bölümlerde de incelediğimiz üzere, garantiler koşullu yükümlülüklerdir. Fakat devletin bir projeye garanti sağlamış olması, varlığın kamu yatırımı olarak kabul edilmesi için yeterli değildir. ESA sistemine göre, devlet sermaye maliyetinin %50'sinde fazlasını içeren miktarda garanti sağlıyorsa, riskin devletin üzerinde olduğu sonucu çıkarılarak, varlıkların kamu hesaplarında gösterilmesi uygun görülmektedir.

Tarafların hangisinin proje riskini üstlendiğinin belirlenemediği durumlarda bakiye değer riskine bakılmaktadır. Varlıkların sözleşme dönemi sonunda özel sektöre bırakıldığı veya sözleşme dönemi sonunda devletin varlıkları piyasa değeri ile devraldığı durumlarda, varlıkların özel sektör bilançosunda gözükmemesi gerekmektedir. Sözleşmenin bitip, varlıkların devir dönemi geldiğinde, devlet piyasa değeri üzerinde bir fiyat ile devralmayı öngörüyorsa veya devir bedeli "0" olmasına rağmen sözleşme dönemi boyunca ödediği ödemelerin toplam bedeli varlığın değerine yaklaşmışsa, varlık kamu hesaplarında gözükmektedir.

Fakat bütün bu risk ve mülkiyet ile ilgili kriterler esnek ve sübjektif değerlere dayanmaktadır. Kamu borcunun gizlenebilmesi için devletler şeklen bazı şartları yerine getirerek, risk ve getiri ile alakalı testleri geçebilmektedirler. Bu nedenle Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tahakkuk esaslı muhasebeleştirme ilkelerini yayınlamıştır. Önceki bölümlerde incelemiş olduğumuz IPSAS 32 No'lu standart KÖİ sözleşmelerinin daha objektif şekilde muhasebeleştirilmesini düzenleyen denetim temelli bir rehber olmuştur. (Emek, 2014:23-24)

3.6. Çeşitli Ülkelerde KÖİ Uygulamalarının Devlet Muhasebesinde Gösterimi

Her ne kadar IMF, AB ve IPSASB gibi kuruluşlar KÖİ kapsamındaki koşullu yükümlülüklerin devlet muhasebesi, mali raporlama ve istatistiklerine yansiyabilmesi için standartlar ve kılavuzlar yayınlamış olsa bile, bazı muğlak kurallar nedeniyle kamu

sektörü, borçlarını bilanço dışında tutmayı başarmıştır. Bunun sebebi olarak nakit esaslı bir muhasebe sistemi kullanmayı tercih etmeleri veya tahakkuk esaslı muhasebe yapsalar dahi, yukarıda detayları paylaşılmış koşullu yükümlülüklerin tablolara yansımaları ile ilgili bir takım şartları kâğıt üzerinde yerine getirmiş olmalarıdır. Fakat 90'lı yılların başlarında kullanılmaya başlanan bu finansman sisteminin olumsuz yönleri, özellikle bu finansman sistemini erken kullanmaya başlayan ülkelerde ortaya çıkmaya başlamıştır. 2008 küresel krizi ile birlikte, gizlenen borçların ne gibi yıkıcı etkileri olduğu görülmüştür. Bu nedenle birçok ülke özellikle koşullu yükümlülüklerin kamuoyu ile paylaşılması gerektiği konusunda karar almıştır. Bu tür yükümlülükler devlet bütçesinde ve istatistiklerinde yükümlülük olarak belirtilmese bile, bunların dipnotlarda veya ayrı tablolarda gösterimi konusunda uygulamalar yürürlüğe konmuştur. Belli konularda standartlar oluşmuşsa da, her ülkede uygulamalar her yönüyle aynı olmamaktadır. Nakit-tahakkuk esaslı muhasebe, koşullu yükümlülüklerin bilançolarda gösterimi gibi konularda ülkeler ayrışmaktadırlar. Bu uygulamanın öncülü olan İngiltere, KÖİ ile ilgili sorunlarla herkesten önce karşılaşmış ve buna sorunlara yönelik çözümler bulmaya gayret etmiştir. Bununla birlikte birçok ülke mali saydamlık nedeniyle koşullu yükümlülükleri bir şekilde kamuoyu ile paylaşma ihtiyacı duymuştur. KÖİ finansman sistemi ile daha sonraları tanışan ülkelerde ise, borçların bilanço dışına taşınması uygulaması halen devam etmektedir. Bazı mali kriterlere uymak zorunda olmak, kamu borcunu daha az göstererek politik kazanımlar elde etmek, kredi derecelendirme kuruluşları tarafından verilen notları düşürmemek gibi etkenler bu tür bir borç gizliliğinin motivasyonları olmuştur. Bu bölümde birçok ülkede özellikle KÖİ finansman sisteminin devlet muhasebesinde ne kadar, nasıl ve hangi şekilde yansıtıldığı konusunda karşılaştırmalı inceleme yapılacaktır.

3.6.1. İngiltere

İngiltere KÖİ finansman sisteminin dünyadaki ilk uygulayıcısı olmuştur. Haliyle bu finansman sisteminin olumlu ve olumsuz yönleriyle karşılaşan ilk ülkede kendisidir. Uygulamadaki sonuçları yanı sıra, KÖİ modelinin mali tablolara ve istatistiklere yansıtılması konusunda da İngiltere öncülük etmiştir. Bu model kapsamında ortaya çıkmış olan koşullu yükümlülüklerin tablolara yansıtılabilmesi için gerekli standartları

mevzuatlarına uyumlaştırmıştır. Bu bölümde İngiltere’de devlet muhasebesi ile ilgili uygulamalar detaylı bir şekilde incelenecektir.

İngiltere’de devlet muhasebesi hazırlanırken IFRS standartları birincil muhasebe standardı olarak kullanılmıştır. IPSAS, IFRS’in cevap veremediği durumlarda kaynak olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle hizmet imtiyaz anlaşmalarının içeriği IPSAS 32’ye göre değil, IFRIC 12’ye göre incelenmektedir. Bu standarttaki kontrol şartlarına göre, imtiyaz veren, verilen hizmetlerin türünü, fiyatını ve kime verileceğini kontrol ediyorsa ve proje bittikten sonra artık değeri kontrol etme yetkisi varsa, sözleşme hizmet imtiyaz sözleşmesi olarak kabul edilmektedir. Bu şartların sağlanmadığı durumlarda, varlık bilançoya alınmamaktadır. Fakat varlıkla ilgili diğer maliyetler için başka standartlar kullanılabilir. Sadece ikinci kriterin karşılandığı durumlarda mali yükümlülük modeline göre muhasebeleştirilmektedir. Varlık olarak kaydedilmemekte ama kalıntı değer ödemesi için bir değer ayrılmaktadır. Serbest piyasa değerine göre alınıyorsa, bu durumda bu ön ödeme tutarı da ayrılmamaktadır. Sadece birinci kriterin karşılandığı durumlarda ise IFRIC 4 kapsamında bir kiralama varsa, IAS 17 kapsamında muhasebeleştirilmektedir.

KÖİ’lerin muhasebeleştirilmesi için IAS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kullanılmaktadır. Altyapı varlıklarının muhasebeleştirilmesi için ise, IAS 17 Kiralamalar standardı kullanılmaktadır. IPSAS 32 standardı da bu standartlara atıfta bulunduğu için IPSAS 32 ile çok fazla ayrışmamaktadır. IPSAS 32 ile ayrıştığı nokta faiz oranının kullanımı ile mali yükümlülüklerin ölçülmesi ile ilgilidir. KÖİ’lerden kaynaklı mali yükümlülükler IPSAS 29’a göre ölçülmektedir. Burada mali yükümlülükler piyasa faiz oranına göre hesaplanmaktadır. Fakat İngiltere, hizmet imtiyaz sözleşmesinden oluşan yükümlülüğü mali yükümlülük değil, uzun dönemli yükümlülük olarak kaydetmeyi uygun görmüş ve bu yükümlülüğü IAS 17’ye uygun olarak kayıtlarına almıştır. Bu da IPSAS 32 kullanan ülkelerle yükümlülük değerlerinin farklılaşmasına sebep olmaktadır.

Hizmet imtiyaz varlıklarının ölçümü ile alakalı veriler, İngiltere’de ihale aşamasında bulunmaktadır. İngiltere’de ihale aşamasında bütün şirketler finansal modellerini sunmakta ve yapım riskini de göze alarak sabit bir fiyat vererek ihaleye girmektedir. Bu sabit fiyat, varlığın gerçeğe uygun değerini göstermektedir. Varlıkların ilk

olarak bu şekilde muhasebeleştirildikten sonra IAS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre değerlendirilerek ölçülmektedir.

İmtiyaz veren KÖİ kapsamındaki varlıkları yapımı bittikten sonra kayda almaktadır. Yapım bittikten sonra ise IAS 17'ye göre kayıtlara alınmaktadır. KÖİ kapsamında inşa edilen varlığa kullanılabilir hale gelmeden önce herhangi bir ödeme yapılmamaktadır. Bu nedenle IAS 16 kapsamında değerlendirilememekte, varlığın tam değeri ölçülememektedir. Dolayısıyla yapım aşamasında varlık muhasebeleştirilememektedir.

IPSAS 32'nin işletmeciye bir hakkın devredilmesi modeli gibi bir model oluşturulduğunda, İngiltere'de imtiyaz veren maddi bir duran varlık karşılığında işletmeciye maddi olmayan bir duran varlık tahsis etmektedir. Bu nedenle imtiyaz veren ertelenen gelir kaydı yapmaktadır. Bu kaydın varlık ile eşleşmesi için bilanço kaydı yapılır. Ayrıca İngiltere'deki uygulamalara göre KÖİ ile ilgili kayıtların nazım hesaplarda gösterilmesine bazı durumlarda izin verilmiştir. Fakat mevcut durumda nazım hesaplarda izlenen bir KÖİ projesi bulunmamaktadır.

İngiltere'de KÖİ'ler için mali bilgiler ve analiz içeren bir raporlama sistemi bulunmamaktadır. İngiltere Hükümetinin web sitesinde KÖİ projeleri ile ilgili tamamlanan ve devam eden projeleri, yapılan ödemeleri ve imtiyaz alan şirketlerin listesini yayınlamaktadır. Ayrıca devlet muhasebesinde de KÖİ'lerle alakalı mevcut ve gelecek mali yükümlülüklerin bilgileri bulunmaktadır.

Tablo 20. Özel Sektör Finansman Girişimine Ait Veriler

Finansal Kiralama ile ilgili Borçlar		
	2018-2019	2017-2018
1 yıldan az	11	11
1-5 yıl arası	45	45
5 yıl ve fazlası	150	162
Gelecek döneme ait ödemelerin bugünkü değeri	206	218
Gelecek dönemlere pay edilen finansal giderler	-94	-102
TOPLAM	112	116

Kaynak: HM Treasury. 2018: 167.

Garantiler ve taahhütler, IPSAS 32’de incelenen modellerde görüldüğü üzere, İşletmeceye bir hakkın devri modeline göre muhasebeleştirilmektedir. Fakat İngiltere’de garantiler için belli bir düzey belirlenerek, bu düzeye kadar varlığın kullanımının ödenmesi şeklindedir. Sonrasında kullanım oranına göre ek ödemeler yapılmaktadır. Yukarıda belirtildiği üzere, imtiyaz sözleşmelerinde ihaleler genelde sabit fiyat üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle de muhasebeleştirme, mali yükümlülük modeli üzerinden yürütülmektedir. Bu tür ödemeler uzun dönem bir yükümlülük olarak IAS 17’ye göre muhasebeleştirilir.

Karşılıklar, koşullu yükümlülük ve koşullu varlıklar IAS 37 - Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar kapsamında değerlendirilmektedir. Sadece İngiltere’de bir yıldan fazla olan karşılıklar için ayrılan faiz oranı farklı saptanmaktadır. Gelecekteki taahhütler faaliyet ve finansal kiralama uygulamalarına benzer şekilde açıklanıp, yükümlülük veya ertelenen gelir olarak kaydedilmektedir. Yükümlülükler, IAS 17 kapsamında finansal kiralamaya benzer şekilde ölçülmektedir. Ertelenen gelir ise IAS 18 Gelirler kapsamında yükümlülük değil, varlıkların değişimi sonrası elde edilen gelir olarak kabul edilmektedir. (EY, 2017: 44-49)

İngiltere tahakkuk esaslı bütçe kullanan dünyadaki ender ülkelerden bir tanesidir. İstatistik kurumu tarafından sunulan ESA ve GFS esaslı mali istatistiklerin oluşturulmasında genel uygulamadan farklı bir yönü bulunmamaktadır. ESA esaslı mali istatistikler oluşturulurken, yapım, emre amadelik ve talep risklerinin kimde olduğuna bakılarak varlığın kimin bilançosunda gösterilmesi gerektiğine karar verilmektedir.

3.6.2. Yeni Zelanda

Yeni Zelanda, dünyada tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulayan ilk ülkelerden biridir. Ayrıca bu uygulamaya diğer ülkeler gibi zaman içerisinde değil, bir anda bütün gereksinimlerini benimseyerek geçmiştir. İngiltere bile Yeni Zelanda’yı örnek alarak tahakkuk bazlı muhasebeyi uygulamaya koymuştur. 2000’li yılların başında Yeni Zelanda tahakkuk bazlı muhasebe kurallarını yayınlamıştır. (Tudor ve Alexandra, 2006:3) KÖİ’lerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili standartlar ise, IPSAS’lar baz alınarak 2014

yılında kullanılmaya başlanmıştır. PBE IPSAS 32: Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri isimli Yeni Zelanda Kamu Sektörü muhasebe standardı ile IPSAS 32 arasında kayda değer bir fark bulunmamaktadır. Bu standarttan önce, KÖİ'lerin muhasebeleştirilmesi için IFRS standartları kullanmıştır. Eğer hizmet imtiyaz sözleşmesi kiralama kapsamında ise, PBE IPSAS 13 kapsamında muhasebeleştirilmektedir. PBE IPSAS 13, Yeni Zelanda'da daha önce kiralamar kapsamında kullanılan diğer muhasebe standartlarının birleşimidir. IPSAS 13 ile yine arasında çok büyük farklılıklar bulunmamaktadır.

Yeni Zelanda'da KÖİ kapsamındaki varlıkların ölçümü, mali yükümlülük modeline göre, gerçeğe uygun değer gelecekte yapılacak ödemelerin bugünkü değerine eşit olacak şekilde yapılmaktadır. Ayrıca varlıkların maliyeti ile ilgili bilgilerde açıklanmaktadır. Varlıkların ilk muhasebesi sonra ölçümü, PBE IPSAS 17: Maddi Duran Varlıklar kapsamında yapılmaktadır. Bu ölçümde maliyet bedeli yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemi arasında bir seçim yapılmaktadır. Maliyet bedeli yönteminde, birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları varlık değerinden düşülmektedir. Yeniden değerlendirme modelinde ise, maliyet bedeli yöntemi ile bulunmuş tutar üzerinden yeniden bir değerlendirme yapılmaktadır. Artık değeri düşüldükten sonra kalan değer ise faydalı ömür boyunca eşit olarak dağıtılmaktadır.

KÖİ'ler İngiltere örneğinden farklı olarak, yapımı bittikten sonra değil yapım aşamasında muhasebeleştirilmektedirler. Bu muhasebeleştirme PBE IPSAS 32 kapsamında yapılmaktadır. Özel sektörün KÖİ projesi kapsamı hakkında kamu otoritelerine vermiş oldukları bilgi dâhilinde muhasebeleştirmeler yapılmaktadır.

KÖİ anlaşmaları kamu bilançosunda ayrı bir şekilde gösterilmemektedir. (fakat diğer kamu kurumları KÖİ ile mali bilgileri tablolarında göstermektedirler) İmtiyaz sözleşmesi olarak değerlendirilmedikleri (PBE IPSAS 13 kapsamında) durumda ancak nazım hesaplarda gösterilmektedirler. Hazineye bağlı KÖİ birimi ise, KÖİ kapsamındaki projelerin güncel durumlarına ait bilgileri web sitesinde sunmaktadır.

Önceden vurgulandığı gibi, Yeni Zelanda'da imtiyaz sözleşmeleri mali yükümlülük kapsamında yapılmaktadır. Dolayısıyla talep garantisi genellikle kullanılmamaktadır. Fakat

kullanıldığı durumlarda, PBE IPSAS 32 kapsamında yükümlülüğün gerçekleşme olasılığı olduğu durumlarda yükümlülük kaydı yapılmakta ve talep garantisinin gerçekleşme olasılığı %50'nin üzerinde ise karşılık ayrılmaktadır. Eğer kaynak çıkış olasılığı %50'nin altında ise genel uygulamaya da benzer şekilde dipnotlarda belirtilirken, %50'nin yukarısında ise, koşullu yükümlülükler mali yükümlülük olarak değerlendirilmektedir. Bu kayıtlarda PBE IPSAS 19 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar standardına göre yapılmaktadır.

KÖİ'ler kapsamındaki riskler proje başlamadan özel sektör ve kamu tarafından maliyet ve kabiliyet testleri yapılarak paylaşılmaktadır. Genelde varlıkların kullanım dönemi boyunca yönetim, ekipman gibi konularda oluşacak risklerin özel sektöre devri talep edilen bir durumdur. Fakat bir takım analizler sonucu risklerin karşı taraf tarafından yönetilmesi daha optimal bir yol ise, sözleşmede belirtilerek riski o tarafa devri mümkündür. Baştan kabul edilen bir risk paylaşımı söz konusu değildir.

Yeni Zelanda ulusal hesaplarda da yükümlülüklerin gösterilmesi konusunda oldukça şeffaf davranmaktadır. Hazinesinin sunmuş olduğu tablolar arasında koşullu yükümlülükler tablosu bulunmaktadır. Ayrıca ulusal hesaplarda KÖİ projelerinin aktarılması konusunda bir gereklilik varsa, mutlaka yansıtılmaktadır. (EY, 2017: 51-55) ,

3.6.3. Amerika Birleşik Devletleri

ABD'nin Avrupa ülkelerinden farklı hukuki bir yapıya sahip olması ve farklı kamu finansman yöntemlerinin daha çok tercih edilir olması nedeniyle KÖİ finansman yöntemi ile tanışması biraz daha geç olmuştur. Ayrıca ABD'nin bütçe açıkları herhangi bir üst yapı tarafından da denetlenmiyor oluşu nedeniyle bilanço dışı bir yapılandırma ihtiyacı ortaya çıkmamıştır. Nitekim ABD'de federal bir sistemin var oluşu sebebiyle, federal bütçe ile eyaletlerin bütçeleri farklıdır. Federal düzeyde yapılan yatırımlar olduğu gibi, eyaletlerin de kendi düzenleri içerisinde yapmış oldukları yatırımlar bulunmaktadır. Dolayısıyla federal hükümetin ve eyaletlerin farklı muhasebe sistemleri ve finansal raporlama düzenleri bulunmaktadır. Bu nedenle, ABD'de iki farklı devlet muhasebesi standardı kurulu vardır. Birincisi eyalet ve yerel belediyelerin muhasebeleri için kullanacakları genel

kabul görmüş muhasebe standartlarını yayınlayan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (Governmental Accounting Standards Board- GASB) ‘dur. Federal Hükümetin muhasebesi için kullanılacak standartları ise Federal Muhasebe Standartları Danışma Kurulu (Federal Accounting Standards Advisory Board-FASAB) yayınlamaktadır.

ABD’nin KÖİ projelerine yönelmesi, 2008 krizi sonrası artan kamu borçları sebebiyle olmuştur. 2008 yılında 10,9 trilyon olan kamu borcu 2019 yılına gelindiğinde 22.1 trilyon dolara yükselmiştir. Dolayısıyla kamu yatırımlarında özel sektör ile olan işbirliğinin artırılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu tarihten sonra hızlanan KÖİ projelerinin devlet muhasebesinde gösterimi ile alakalı mevzuat geliştirilmeye başlanmıştır.

ABD’de FASAB ve GASB KÖİ’lerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili çok fazla detay vermek yerine, KÖİ projeleri ile ilgili bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması konusunu önemsemişlerdir. İşletmecilerin muhasebe uygulamaları daha detaylı bir şekilde kurala bağlanmıştır. FASAB 2016 yılında 49 numaralı standardı ile KÖİ’lerin bilgilerinin kamuoyu ile paylaşılmasını sağlamaktadır. Bu standarda göre belirli durumlarda oluşacak risklerin olasılığına göre KÖİ projelerin bilgilerinin paylaşılması gerektiği belirtilmiştir. Örneğin bir hizmet sözleşmesi çok uzun bir dönemli bir yükümlülük veya uzun dönemlik bir varlık yaratıyorsa, bu beklenmeyen bazı maliyetlerin ortaya çıkması olasılığını artıracığı için risk oluşturmaktadır. Bu projenin bilgileri federal hükümetin bilanço dipnotlarında paylaşılmalıdır. Bir diğer risk faktörü de KÖİ varlığının ekonomik ömrünün büyük bölümünün hizmet imtiyaz sözleşmesi altında tamamlamasıdır. Bu durumda şartların değişmesi karşısında kamu yeniden pazarlık veya işletmeci ile şartların tekrar görüşülmesi konusunda bir hakka sahip olmamaktadır. Bu da bir risk unsurudur ve bu proje ile ilgili bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması gerekmektedir. (FASAB, 2016:10-11) Risk unsurları da bu standartta etkisine göre sıralanmıştır. İlk grupta olanlar yüksek risk barındırmaktadır. Sayılan risklerden herhangi birinin ortaya çıkması proje bilgilerinin kamuoyu ile paylaşılması durumunu ortaya çıkarmaktadır. İkinci gruptaki risk unsurlarının ise, hep birlikte ortaya çıkması durumunda kamuoyu ile paylaşılması gerekmektedir. Kamuoyu ile paylaşılması gereken bilgilerde yine bu standartta paylaşılmaktadır. Projenin amacı, süresi, kamu tarafından yapılacak veya kamuya yapılacak ödemeler, kamunun almış

olduğu yapım riskleri, projenin olası iptal sebepleri vs. kamuoyu ile paylaşılacak bilgilerdir. (FASAB,2016: 14-15)

GASB, 2010 yılında 60 No'lu KÖİ'lerin muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlaması hakkında tebliğini yayınlamıştır. Burada ABD kamuoyunun tam olarak aşına olmadığı KÖİ'lerin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre kamu işletmeciyeye, bir kamu varlığını kullanarak kamu hizmeti verme hakkı ve zorunluğu karşılığında üçüncü kişilerden bu hizmetinin karşılığını parasal olarak alma hakkı tanımaktadır. Ayrıca imtiyaz varlığının hangi koşullarda kamunun veya işletmecinin finansal tablolarında gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Fakat çok fazla detaylı bir yönlendirme bulunmamaktadır. Bu tebliğe 2019 Haziran ayında bir güncelleme gelmiştir. Burada, özellikle hizmet imtiyaz sözleşmesi varlığı tanımlarına uymayan sözleşmelerin GASB 87: Kiralamalar tebliğine göre işleme tabi tutulması gerekliliği vurgulanmıştır. Eğer imtiyaz veren imtiyaz sözleşmesi kapsamında KÖİ varlığını tablolarda gösterme hakkına sahip değilse bile, gelecekte bu varlığa sahip olarsa tahmini bir defter değeri ile bu varlığı alacak olarak kaydedebilmektedir. İmtiyaz verenin KÖİ varlığının sözleşme kapsamında olmayan birleşenlerinin ayrı bir hesapta kontrol edilmesi imkânın sağlanması gibi yenilikler de getirmektedir. (GASB, 2019:3-4)

3.6.4. Avusturalya

Tıpkı komşusu Yeni Zelanda gibi Avusturalya da devlet muhasebesinin tahakkuk bazlı yürütülmesi için 1980'li yılların ortasından itibaren çalışmalara başlamıştır. Çoğu ülkeden farklı olarak, çok uzun zamanlardan beri, Avustralya IFRS kurallarına uygun bir şekilde finansal tablolarını yayınlamaktadır. KÖİ'lerin muhasebeleştirilmesi ile alakalı, 2005 yılında Avustralya Devlet Muhasebesi ve Raporlaması Danışma Kurulu, KÖİ varlıklarının ve yükümlülüklerinin İngiltere'de muhasebeleştirildiği gibi risk ve getiri ölçütüne göre, devletin veya özel sektörün finansal tablolarında yansıtılması gerektiğini belirtmiştir. Devletin bilançosunda gözükmeyen KÖİ projeleri, bilanço dipnotlarında kamuoyu ile paylaşılmaktadır. (Irwin ve Mokdad, 2010:13-14)

2017 yılında, Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu, 1059 No'lu Hizmet İmtiyaz sözleşmeleri ile ilgili muhasebe uygulamalarını düzenleyen standardını yayınlamıştır. Daha önceleri ilgili diğer standartlar ve KÖİ'lerle ilgili kılavuzlar baz alınarak yapılan muhasebe uygulamaları yerine, KÖİ'lerle ilgili işlemleri düzenleyen yeni bir standarda kavuşulmuştur. KÖİ varlıkları ve yükümlülüklerinin, IFRIC ve IPSAS'larda tavsiye edildiği gibi risk ve getiri ölçütü yerine kontrol ölçütüne göre finansal tablolara yansıtılması bu standartla gelen en ana değişiklik olmuştur. Böylece KÖİ'lerin mali durumları kamuoyu ile daha şeffaf bir şekilde paylaşılmaya başlanmıştır.

Uygulamalarda üstteki paragrafta değinildiği gibi, IPSAS ve IFRIC'in yeni dönem uygulamalarıyla paralel düzenlenmeler olduğu görülmektedir. KÖİ varlıkları ve yükümlülükleri, mali yükümlülük ve işletmeciye hakkın devri modeli fark etmeksizin imtiyaz veren tarafından, varlık kontrol altına alındığında muhasebeleştirilmektedir. Hangi şartlarda kontrol altına alındığının belirlenmesi IPSAS 32'de tarif edilen şekilde olmaktadır. Önceki uygulamada, mali yükümlülük modeli, varlıkların kullanıma hazır olduğunda kayıtlara alınması gerektiğini vurgulamıştır. İşletmeciye hakkın devri modelinde ise varlıkların başlangıçta muhasebeleştirilmesi gerekliliği belirtilmiştir. Varlıkların ölçümünün itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşıma göre yapılması öngörülmüştür. Bunun ölçümü ile ilgili detaylar için AASB 13: Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü standartına atıfta bulunulmuştur. Önceki uygulama da mali yükümlülük modeline göre gelecekteki yükümlülüklerin şimdiki değeri varlık değeri olarak kabul edilmiştir. İşletmeciye hakkın devri modeli başlangıçta varlıkların muhasebeleştirilmesi zorunluluğu getirmediği için, ölçümü için de bir metot tavsiye etmemektedir. Varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sonrası amortisman, değer düşüklüğü gibi durumlarda muhasebeleştirme ilkeleri için AASB 116: Maddi Duran Varlıklar, AASB 138: Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve AASB 136: Varlıklarda Değer Düşüklüğü standartları ilişkilendirilmiştir.

Yükümlülükler, yeni düzenlemeye göre varlıklar muhasebeleştirildiğinde muhasebeleştirilmektedir. Yükümlülük rakamları, varlık tutarı ile aynı miktarda olacaktır. Yükümlülüklerin ölçümü ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili detaylar modellere göre değişmektedir. Mali yükümlülük modeline göre, finansal yükümlülük, imtiyaz veren tarafından işletmeciye hizmet imtiyaz sözleşmesi uyarınca yapmış oldukları garanti

ödemeleri yapıldığında kayda alınmaktadır. Yükümlülükler, ilk muhasebeleştirilmeleri sonrasında AASB 9: Mali Araçlar, AASB 132: Mali Araçlar: Sunum, AASB 7: Mali Araçlar: Açıklama standartları uyarınca muhasebeleştirilmektedir. İşletmeciye hakkın devri modelinde ise, imtiyaz veren işletmeciye, yapacağı hizmet karşılığında üçüncü kişilerden gelir elde etme hakkı veya gelir getiren başka bir varlık kullanım hakkı devrettiğinde, mali olmayan yükümlülük tablolarına yansıtılmaktadır. Hizmet imtiyaz sözleşmesi gereğince hizmet yerine getirildiğinde yükümlülük tutarı düşürülüp, gelir kayıtlara alınmaktadır. Gelir, hizmet imtiyaz varlığı, imtiyaz veren tarafından kontrol altına alındığında kayıtlara alınmaktadır. Bu iki modelin birlikte kullanıldığı hibrit modellerde ise yükümlülük parçalı bir şekilde ilgili modellerle ilgili olan kısım, o modele göre kayıtlara alınmaktadır. Koşullu yükümlülükler, bu standartta vurgulandığı üzere, AASB 137: Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar standardına göre kayıt altına alınmaktadır. 1059 numaralı standart 1 Ocak 2020 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanacaktır. Standartın tamamına bakıldığında, IPSAS 32 metni ile çok benzer olduğu görülmektedir. (AASB, 2019: 7-10)

Avustralya ulusal hesapların gösteriminde SNA08 ve GFSM 2001 yöntemlerini kullanmaktadır. KÖİ'erin ulusal hesaplarda gösterimi sırasında sahiplikten yola çıkılmaktadır. KÖİ olarak sınıflanan projelerin bitiminde sahipliğin özel sektörde veya kamuda kalıyor oluşuna göre, ilgili sektörün hesaplarında gözükmektedir. Bu yöntem ulusal hesaplarda da KÖİ'lerin kontrol ölçütüne göre kayıtlara alındığını göstermektedir. (ABS,2019)

3.6.5. Kanada

Kanada da, federal bir yapıya sahip olup, eyaletler kendi bütçelerini kendileri yapmaktadırlar. Devlet muhasebesi yapılırken, IPSAS ile uyumlu devlet sektörü muhasebe kurulu (Public Sector Accounting Board- PSAB) tarafından yayınlanan devlet sektörü muhasebe standartları (Public Sector Accounting Standards- PSAS) kullanılmaktadır. 2017 yılına kadar KÖİ'lere özel bir standart var olmamıştır. Denetimden geçen Kanada devlet finansal tablolarında KÖİ ile ilgili özel bir bilgi sunulmamıştır. Fakat ulusal hesaplarda denetimden geçmemiş bir takım bilgiler sunulmuştur. Üç bölümden oluşan ulusal

hesapların birinci bölümünde finansal tabloların bilgileri bulunmaktadır. Bu bölümde KÖİ'lerle alakalı toplam maliyet, yükümlülükler gösterilmektedir. İkinci bölümde federal hükümetin, bakanlıkların ve yerel yönetimlerin KÖİ'lerle alakalı mali durumları, son bölümde ise KÖİ'lerle alakalı lokasyon bilgileri verilmektedir.

Eyaletlerde ise KÖİ'lerle alakalı daha şeffaf bilgiler bulunmaktadır. Örneğin Ontario eyaleti, konsolide finansal tablolarının önemli muhasebe politikaları bölümünde alternatif altyapı tedariki ve finansmanı olarak KÖİ'leri göstermiştir. KÖİ, maddi olmayan duran varlık, yükümlülükleri uzun dönem mali yükümlülük, KÖİ varlıkları ise yapılmakta olan yatırımlar olarak gösterilmektedir. Saskatchewan ve Alberta'da KÖİ'lerin şeffaf olarak gösterilmesi adına KÖİ kılavuzları yayınlanmaktadır. British Columbia'da ise kılavuz çok daha fazla detaylı bir şekilde KÖİ bilgileri sunmaktadır. KÖİ'lerin risk paylaşımı, yükümlülük rakamları vs çok daha detaylı analiz edilmektedir. Fakat eyaletler daha çok bilançolarında göstermek yerine, kamuoyuna KÖİ'lerle ilgili bilgileri sunmakla yetinmektedirler. (McGlashan, 2015: 4-5)

Kanada devlet muhasebesi kurulu 2017 yılında KÖİ'lerle alakalı bir standart yayınlamak için çalışmalara başlamıştır. Bu standarda ilişkin ilkeleri oluşturmak için çalışma yayınlayıp, ilgili kişilerden fikir talep etmiştir. Kasım 2019 yılında, bu standarda ilişkin taslak metin yayınlanmıştır. Bu taslak metinde, yeni standardın diğer gelişmiş ülkelerdeki uygulamalarla çok benzer olduğu görülmektedir. KÖİ'lerin muhasebeleştirilme işlemleri kontrol ölçütüne göre yapılmaktadır. Hangi şartlarda KÖİ'nin devlet tarafından kontrol edildiğine dair şartlar yine diğer ülkelerdeki uygulamalarla benzerdir. Proje sonunda artık değerın devlet tarafından kontrol ediliyor olması, projenin gelecek fayda ve risklerinin devletin elinde olması ve projenin amaç ve kullanımının devlet tarafında kontrol ediliyor olması durumunda, KÖİ'nin kamu tarafından kontrol edildiği kabul edilmektedir.

Varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi, varlığın gerçek değeri ile olmaktadır. Gerçek değer, piyasa katılımcılarının aynı risk ve getiriye sahip varlık için ödemeye razı olacağı fiyattır. KÖİ varlığının başlangıç değeri, bu varlığın elde edilirken ya da yapılırken katlanılan bütün maliyetlerinin toplamı olmaktadır. Varlık için katlanılan maliyet ile gerçeğe uygun değer birbiri ile eşit olmaktadır. Başlangıç maliyetinin gerçeğe uygun

değerinden fazla olması beklenmemektedir. Başlangıçta kayıtlara alınan varlık, faydalı ömrü boyunca sistemli bir şekilde amortismanına tabi tutulur. İlk varlık ölçümü ve muhasebeleştirilmesinden sonra varlıkların muhasebeleştirilmesi PS 3150: Maddi Duran Varlık devlet muhasebe standardına göre yapılmaktadır. Projenin normal şartlar ve mali yükümlülüklerinde herhangi bir değişime sebep olacak durumlar, muhasebe politikaları, değerlendirme ölçütleri vs. gibi bilgilerde yine Maddi Duran Varlık standardı uyarınca kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

Yükümlülüklerin ölçülmesi için mali yükümlülük ve işletmeciye hakkın devri modeli kullanılmaktadır. Bu yükümlülüklerin toplamı, KÖİ varlığının gerçeğe uygun değer ile ölçülmüş değeri ile eşit olmalıdır. Eğer mali ve mali olmayan ödemeler yapılmış ise yükümlülük değerlerinden bu değerler indirilmelidir. Yükümlülük ölçümü ve muhasebesi de yine Avustralya, Yeni Zelanda, İngiltere gibi ülkelerin uygulamaları ile örtüşmektedir. (PSAB, 2019: 3-11)

3.6.6. Portekiz

Portekiz GSYH'sine göre Avrupa Birliği ülkeleri içerisinde en yüksek KÖİ yatırımına sahip ülkedir. 1990 ile 2011 yılları arasında GSYH'sinin %12'si kadar KÖİ yatırımına ev sahipliği yapmıştır. 2016 yılı sonunda, otuz iki KÖİ projesi için devletin, işletmecilere ödediği net rakam 1,522 milyar Avro olmuştur. KÖİ projelerinin kullanımı ile ilgili Portekiz'de ciddi tartışmalar yaşanmıştır. AB mali kriterlerine takılmamak için Portekiz hükümeti oldukça fazla projenin finansmanını KÖİ finansman sistemi ile yürütmüştür. Özellikle 2011 yılında yaşanan kriz sonrası bu finansman sistemine yönelik eleştiriler artmıştır. Bu dönemlerde Portekiz nakit bazlı bir devlet muhasebesi sistemi kullandığı için koşullu yükümlülükleri devlet muhasebesinde kolaylıkla gizlenebilmiştir. Harcama getirisi açısından kabul edilebilir projeler olsa da, bütçenin şeffaflığı açısından sorunlu bir yöntem olduğu için, yeni düzenlemelerin hayata geçirilmesi sağlanmıştır. (Viana, 2013:3-4)

2015 yılında nakit bazlı muhasebe sisteminden tahakkuk bazlı bir sisteme geçebilmek için çalışmalar başlatılmıştır. 2017 yılı başında uygulanması planlanan bu sistem, daha sonra 2018 yılına ertelenmiştir. Yerel hükümetlerin ise bu uygulamaya 2019 yılında başlayacakları belirtilmiştir. Kamu kuruluşlarının muhasebelerinin standartlaştırılması adını verdikleri bu uygulama ile IPSAS'ları baz alan bir devlet muhasebesi standartları oluşturulmuştur. IPSAS 32'ye karşılık gelen NCP 4: Hizmet imtiyaz sözleşmeleri adıyla KÖİ'lerin muhasebeleştirilme standartları belirlenmiştir. IPSAS 32 metninde çok değişikliğe gitmeyen Portekiz KÖİ'leri kontrol ölçütüne göre kayıtlarına almaktadır. KÖİ varlık ve yükümlülüklerini IPSAS 32 kriterlerine göre ölçmekte ve muhasebeleştirmektedir. Kriz sonrası, kamu yükümlülüklerinin daha şeffaf bir şekilde kamuoyu ile paylaşılması için yeni düzenlemeler getirmek isteyen Portekiz, devlet muhasebesi standartlarını IPSAS'larla uygun hale getirerek KÖİ'lerle ilgili yükümlülükleri görünür hale getirmiştir.

3.6.7. Almanya

Almanya diğer gelişmiş ülkelerin tersine tahakkuk bazlı devlet muhasebesine henüz geçmiş değildir. Federal hükümetin bütçesi nakit esaslı yürütülmektedir. Bazı eyaletleri kendi bütçelerini tahakkuk bazlı yapmaktadırlar. 2009 yılında federal ve eyalet bütçelerinin uyumlu hale gelebilmesi adına bütçe ilkelerinin yenilenmesi ile ilgili bir yasa çıkarılmıştır. 2010 yılında bu ilkelerin federal ve eyalet bütçeleri için geçerli olması kararlaştırılmıştır. Fakat Maliye ve Personel İstatistik kanunu nakit bazlı bütçe bilgilerinin paylaşılması ile ilgili yükümlülükler içermektedir. Bu nedenle federal hükümet tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçememiştir. Yılsonunda, yılın başındaki varlık ve yükümlülük rakamları, planlanan ve gerçekleşen rakamlar ve gelir ve gider rakamları ile birlikte sunulmaktadır. Eyaletler kendi bütçelerinin ilkelerini ve prensiplerini kendileri belirlemekte özgür olduklarından dolayı, federal ve eyalet bütçelerinin uyumu henüz sağlanamamıştır. (Berger ve Heiling, 2015:5-6)

Almanya KÖİ'leri çok yoğun bir şekilde kullanmamıştır. Fakat diğer ülke örneklerini iyi analiz ederek KÖİ'leri doğru bir şekilde kullanmıştır. Planlanan KÖİ'lerin harcama getirisi, projenin geleneksel yolla yapılması durumunda oluşacak maliyetle

karşılaştırılıp, karar verilmektedir. Bu analizlerin nasıl yapılacağı ile ilgili bir talimat bulunmaktadır. Nakit esaslı bir muhasebe sistemine sahip olunmasına rağmen, KÖİ'lerle ilgili bilgileri bütçe eklerinde paylaşılmaktadır. Bu eklerde projelerin listesi, cari dönemdeki, gelecek üç yıldaki maliyetler ile toplam maliyetler sunulmaktadır. Merkezi hükümet KÖİ'lerle ilgili bir talep garantisi vermemektedir. Bu tür garantiler eyalet düzeyinde olmaktadır. Eyaletlerin tümünün mali bilgilerinin yansıtıldığı bir konsolide bütçe olmadığı için eyaletlerle alakalı KÖİ bilgilerini ilgili eyaletin bütçeleri incelenerek elde edilebilmektedir. KÖİ projelerinin kullanımının kısıtlı olması ve talep garantilerinin merkezi hükümet tarafından verilmiyor oluşu nedeniyle, bunlarla ilgili yükümlülüklerin gösterimi dipnotlarla sınırlı kalmıştır. (OECD, 2014:48- 50) Ulusal hesaplarda ise Almanya istatistik kuruluşu (Statistisches Bundesamt-Destatis) ESA esaslı istatistikleri hazırlarken, Almanya merkez bankası (Deutsche Bundesbank) GFS esaslı istatistikleri paylaşmaktadır. Almanya istatistik kuruluşunun hazırlamış olduğu tablolarda KÖİ projelerinin nerede konumlandığı ile ilgili bir bilgi yer almamaktadır. Almanya merkez bankası ise, KÖİ projelerini Maastricht kriterlerinde belirtilen kamu borcu hesaplamasına ancak bu projelerle ilgili borçların riskleri merkezi hükümet tarafından üstlendiği takdirde dâhil edildiğini belirtmektedir. (Deutsche Bundesbank, 2018: 64)

3.6.8. Fransa

Fransa, Almanya'dan farklı olarak, diğer gelişmiş ülkeler gibi tahakkuk bazlı devlet muhasebesi uygulamaktadır. Uluslararası devlet muhasebe standartları ile uyumlu bir standart dizisi oluşturmak isteyen Fransız Hükümeti, 2009 yılında devlet muhasebesi standartları konseyini kurmuştur. KÖİ ile ilgili standart, birçok draft ve konseyin görüş bildirisi sonucunda oluşturulmuştur. İsminde birçok ülkenin standardında olduğu gibi KÖİ (public private partnership) veya hizmet imtiyaz sözleşmesi (service concession arrangements) geçmemektedir. 18 numaralı Fransa devlet muhasebesi standardı "Kamu Hizmeti Temini için Sözleşmeler" (Contracts for the provision of public services) ismiyle yürürlüktedir. 2011 yılında muhasebe standartları oluşturulurken, Fransız hükümeti KÖİ projelerinin bütçe dışı bırakılmamasını talep eden bir karar yayınlamıştır. Böylece standartların temeli kontrol ölçütüne dayanarak oluşturulmuştur. (Buso, Marty ve Tra; 2017:10)

Fransız devlet muhasebe standartları her ne kadar IPSAS ve IFRIC standartlarını baz alsa da, IPSAS'ın veya başka bir standardın tam çevirisi olarak yayınlanmamıştır. Bu durum standardın daha başlangıç bölümünde görülebilmektedir. 6 numaralı standart olan “Maddi Duran Varlıklar” standardı ile çelişen uygulamalar olabileceğini belirtmektedir. 18 numaralı standart, maddi duran varlıklar standardından daha sonra yürürlüğe girmiş bir standarttır ve yürürlüğe girmeden önce 6 numaralı standart KÖİ projelerinin muhasebeleştirilmesi için kullanılmıştır. Kamu hizmeti temini sözleşmeleri uyarınca oluşturulan varlıkların 6 numaralı standart uyarınca sınıflandırılacağı belirtilmiştir. Varlıkların kamu bilançosunda gösterilmesi için kontrol ölçütü uygulanacağı vurgulanmıştır. Hangi şartlarda kamunun varlığı kontrol edeceğinin kabulü için, diğer ülke standartlarında olduğu gibi bazı durumlar sıralanmıştır. 18 numaralı standartta kontrol kabulü için IPSAS 32'den biraz daha kapsamlı şekilde, altı adet şart sıralanmıştır. Özel sektörün, varlığı satma veya teminat olarak verememesi, kamu mülkünün kullanılması, varlığın çalışma, yapım ve ücretlendirilme prensiplerinin devlet tarafından belirlenmesi ve sözleşme sonunda varlıkla ilgili hakların kamuya ücretli ve ücretsiz devri kontrol göstergeleridir.

Varlıklar finansal tablolarda imtiyaz varlığı veya yapılmakta olan imtiyaz varlığı olarak maliyet değerinden veya güvenilir şekilde ölçülebilecek bir değerle gösterilir. Varlığın değerini veya faydalı ömrünü uzatabilecek, sözleşmeye uygun ek maliyetler varlığın maliyetine eklenmektedir. Bunların dışında herhangi bir harcama varlık değerine eklenmemektedir. Varlığın rapor tarihinde ölçülmesi ile ilgili şartlar için 6 numaralı standarda atıfta bulunmaktadır. Bu standarda göre varlığın rapor tarihindeki değeri, defter değerinden amortismanlar ve değer düşüklükleri çıkarıldıktan sonra kalan rakamdır.

Yükümlülükleri ise standart iki bölümde incelemiştir. Birincisinde, KÖİ projesinin yapımı öncesi veya yapım sırasında, devlet bir takım ödemeler yapmaya yükümlü olabileceği belirtilmiştir. Bunlar mali yükümlülük olarak, sözleşmede yazdığı şekilde ödeme yükümlülüğü olduğunda muhasebeleştirilmektedir. Daha sonra ödeme yapıldığında ödeme mali yükümlülüklerden ve ilgili faiz giderinden indirilmektedir. İkinci olarak ödeme proje bitimi sonrası yapılacaksa, ödeme yapılana kadar mali yükümlülük

olarak hesaplarda gözükmektedir. Ödeme tutarı sözleşmede belirtiliyorsa, bu rakam üzerinden hesaplamalara dâhil edilmektedir. Eğer bir bedel belirtilmemişse, gelecekte yapılacak ödemelerin şimdiki değeri üzerinden kayıtlara mali yükümlülük olarak alınmaktadır. Merkezi hükümet herhangi bir ödeme yapmakla yükümlü değilse, işletmeci üçüncü taraflara vermiş olduğu hizmetler sonucunda bir gelir elde ediyorsa, bu durumda varlık/öz kaynak değerindeki artış kadar bir yükümlülük kaydedilir. Sözleşme sonunda merkezi hükümetin devralacağı KÖİ varlık değerinde de artış söz konusudur. Farklı olarak eğer işletmeci hem üçüncü kişilerden gelir elde ediyor, hem de merkezi hükümetten katkı alıyorsa, bu durumda mali yükümlülük, varlığın başlangıç değerinden küçük olmaktadır. Bu aradaki fark net varlık/öz kaynak'da artış olarak kayda alınır. Projenin inşası ile ilgili olmayan harcamalar 2 numaralı “Giderler” ve 12 numaralı “Mali Olmayan Yükümlülükler” standardına göre kayıtlara alınmaktadır. Bütün bu bilgilerin dışında, bu standarda göre, henüz kayıtlara alınmamış yükümlülükler, yatırımlar, varlığın değerine etki edecek faktörler ve proje ile ilgili birçok önemli faktörü merkezi hükümet kamuoyu ile paylaşmak zorundadır. (CNOCP, 2018: 218-232)

2004 yılında KÖİ'lerin uygulama ilkelerini kamuoyu ile paylaşan Fransız hükümeti, bu finansman modelini ilk uygulayan İngiltere'nin yaklaşık 10 yıl gerisinden gelmektedir. 2009 yılına kadar eski devlet muhasebe standartlarının risk ve getiri ölçütünü kullanan Fransa, İngiltere'deki aksaklıkları görerek standartlarını uluslararası uygulamalara uygun hale getirmek için çalışmalara başlamıştır. KÖİ'lerle alakalı ayrı bir standart oluşturan Fransa, merkezi hükümet ve kamu kuruluşları için ayrı devlet muhasebesi standartlarına sahiptir. Birkaç standart ve içerik farklılığı dışında her iki standart dizisi de aynıdır. Her ikisinde de 18 numaralı standart “Kamu hizmeti temini için sözleşmeler” adı altında yer almaktadır. ESA tabanlı mali istatistikleri hazırlayan Fransız merkez bankası ve GFS tabanlı istatistikleri hazırlayan Fransa Ulusal İstatistik ve Ekonomik Çalışmalar Enstitüsü internet sitelerinde ve çalışmalarında, verilerinde KÖİ rakamlarının ayrı bir şekilde gösterildiğine veya KÖİ'lerle ilgili yükümlülüklerin kamu veya özel sektör hesaplarına dâhil edildiğine dair bir bulguya rastlanmamıştır.

3.6.9. Rusya

Önceki bölümlerde görüldüğü üzere, gelişmiş ülkelerde devlet muhasebesinin tahakkuk bazı yapılması ve KÖİ yükümlülüklerin kamuoyu ile paylaşılması konusunda bir eğilim görülmektedir. Bundan sonraki bölümlerde ise gelişmekte olan ülkelerdeki uygulamalar incelenecektir. Rusya son yıllarda oldukça fazla KÖİ projesinin yapımına başlamıştır. Sonraki yıllarda da yoğun bir şekilde bir sistemi kullanacağı belirtilmektedir. Devlet muhasebesinin yükümlülüklerini daha şeffaf bir şekilde gösterebilmesi için 2011 yılından itibaren çalışmalara başlanmıştır. 2011 yılında IPSAS'ları baz alan yeni devlet muhasebe standartlarının detayları kamuoyu ile paylaşılmıştır. 2013 yılında ise yayınlanan mali şeffaflık yasası ile mali verilerin gerçeğe uygun şekilde sunumu konusunda çok önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Rusya hükümeti bu yasa ışığında, yıl içerisinde nakit bazlı mali raporları kamuoyu ile paylaşmasına rağmen, yılsonu mali raporunu tahakkuk bazlı yayınlamaya başlamıştır. Ayrıca finansal tablolarda yıllık tahakkuk bazlı şekilde paylaşılmasına karar verilmiştir.

Fakat bu yasanın ilk uygulama dönemlerinde, KÖİ yükümlülüklerinin devlet bilançosunda sunumu ile ilgili bir gelişme sağlanamamıştır. Bu yasaya göre Rusya devlet bilançosunda bilenen bütün mali ve mali olmayan varlık ve yükümlülükleri kayıt altına alınmıştır. Aralarında KÖİ yükümlülüklerinin de bulunduğu birkaç varlık ve yükümlülük kalemi ise bilanço dışında tutulmaktadır. Yaklaşık olarak GSYİH'nin %2'sine denk gelen 1,3 milyar ruble KÖİ yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu rakamlara yerel yönetimlerin KÖİ yükümlülükleri dahil değildir. Ayrıca kamu kuruluşlarının devlet bilançosunda yükümlülüklerinin konsolide edilmesi konusunda uluslararası standartların kullanımı Rusya'da sıkıntılı durumdadır. Bu nedenle KÖİ yükümlülüklerinin daha yüksek olduğu düşünülmektedir. ESA ve GFSM tabanlı mali istatistiklerin gösterimi konusunda belirli standartlar getirilmiş olsa da devletin bütün yükümlülüklerinin konsolidasyonu ve KÖİ yükümlülüklerinin doğru bir şekilde devlet bilançosunda gösterimi konusunda yeterli mesafe alınamamıştır. (IMF, 2014: 7-72)

Tablo 21. Rusya 2012 yılı Tahmini Devlet Bilançosu

GENEL BÜTÇE (KONSOLİDE)		Milyon Ruble	GSYİH'ye oranı
RAPORLANAN	Finansal olmayan varlıklar	27.167	43,4
	Finansal varlıklar	21.403	34,2
	Yükümlülükler	6.966	11,1
	Toplam değer	55.536	66,5
RAPORLANMAYAN	Toprakaltı varlıklar	125.198	200
	KÖİ varlıkları	1.252	2
	Emeklilik yükümlülükleri	1.850	3
	KÖİ yükümlülükleri	1.252	2
	Toplam değer (isteğe bağlı emeklilik yükümlülükleri hariç)	123.348	197
	Ödenmemiş isteğe bağlı emeklilik yükümlülükleri	176.529	282
	Toplam değer (isteğe bağlı emeklilik yükümlülükleri dahil)	-53.181	-85
TOPLAM (RAPORLANMAYAN)	Finansal olmayan varlıklar	153.617	245,4
	Finansal varlıklar	21.403	34,2
	Yükümlülükler	10.068	16,1
	Toplam değer (isteğe bağlı emeklilik yükümlülükleri hariç)	164.953	263,5
	Ödenmemiş isteğe bağlı emeklilik yükümlülükleri	176.529	282
	Toplam değer (isteğe bağlı emeklilik yükümlülükleri dahil)	-11.576	-18,5

Kaynak: International Monetary Fund. 2014:20.

Tablo 22. Rusya Devlet Bilançosu Dahil Edilmeyen Varlık ve Yükümlülükler

	Milyon Ruble	GSYİH'ye oranı
Varlıklar		
Toprakaltı varlıklar (petrol ve doğalgaz rezervleri)	125.198	200
Kamu işletmeleri	88.891	142
Kamu özel işbirlikleri	1.252	2
Akdi yükümlülükler		
Kamu Hizmeti emeklilik	1.878	3
Kamu işletmeleri	88.891	142
Kamu özel işbirlikleri	1.252	2
Diğer yükümlülükler		
2012 yılında tahakkuk etmiş emeklilik yükümlülükleri	176.529	282

Kaynak: International Monetary Fund. 2014: 53.

Günümüze geldiğimizde ise mali tabloların daha da şeffaf bir şekilde gösterimi konusunda adımlar atılmış olsa da, KÖİ yükümlülüklerinin gösterimi konusunda bir gelişme olmamıştır. IPSAS'ların Rusya devlet muhasebe standartlarına adaptasyonu konusunda çalışmalar devam etmektedir. Beş adet IPSAS, Rusya devlet muhasebesine adapte edilmiş ve 2017 yılı başı itibariyle yürürlüğe girmiştir. Diğer birçok IPSAS'ın çevirileri yapılmış ve kısa süre içerisinde yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Fakat ilginç bir şekilde birkaç IPSAS ile birlikte IPSAS 32'nin henüz resmi bir çevirisi

bulunmamaktadır. Diğerlerinin uygulanması için henüz süre varken, IPSAS 32'nin ne zaman yürürlüğe gireceği konusunda bir bilgi bulunmamaktadır. (Legenkova, 2016: 1304-1309) 2017 yılında 2 Trilyon Ruble değere ulaşan 2500 adet KÖİ projesinin yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi, kamuoyu ile paylaşılması ve risk yönetimi konusu oldukça sıkıntılı durumdadır. Ayrıca federal bütçede gizli olarak sınıflanan kamu ihale kontratlarının toplam değeri bütçenin %35'ini oluşturmaktadır. Bu değer 2009 yılında bütçenin %10'unu oluşturmuştur. Bu sözleşmelerle ilgili herhangi bir bilgi, paylaşımına açık değildir. Bütün hepsi KÖİ olarak sınıflandırılmasa da, ne tür bir yükümlülük olduğu, gizlilik nedeniyle bilinmemektedir. KÖİ yükümlülüklerinin finansal tablolarında ve mali istatistiklerde sunumu sınırlıyken ve ayrı bir raporlama yapılamıyorken, bu tür bir gizlilik oluşması da KÖİ yükümlülüklerinin gerçek değeri konusunda soru işaretleri yaratmaktadır. (IMF, 2019: 6-7)

3.6.10. Brezilya

KÖİ'ler Brezilya'da 2004 yılında çıkarılan bir federal yasa ile birlikte kamuoyuna sunulmuştur. Fakat kamu ile özel sektörün işbirliği bu tarihten daha öncesine dayanmaktadır. Kamunun 1990'lı yılların enflasyonist ortamında, yatırımlarını finanse etmesi oldukça sorunlu olmuştur. Bu dönemlerde yoğun bir özelleştirme hareketi ile hem bazı kamu hizmetlerinin özel sektör tarafında daha verimli bir şekilde verilmesi sağlanmış, hem de özelleştirme sonucu gelen kaynakla yeni kamu hizmetlerinin yatırımları devreye girebilmiştir. 2000'li yıllarda ise, daha verimli olduğu düşünülen KÖİ finansman modeli devreye girmiştir.

Fakat KÖİ'lerin yükümlülüklerinin ve detaylarının şeffaf bir şekilde kamuoyu ile paylaşımı konusunda ciddi sıkıntılar yaşanmaktadır. KÖİ'nin mevzuatı, muhasebeleştirilmesi ve varlık ve yükümlülüklerinin sunumu oldukça karmaşık bir haldedir. Dünyadaki uygulamaların aksine sınıflandırması Brezilya'da farklıdır. Mali yükümlülük modelinde olduğu gibi, eğer kamu hizmetinin bedeli imtiyaz veren tarafından ödeniyorsa bu KÖİ olarak sınıflandırılarak, mevzuata göre düzenlenir. Kamu hizmetinin bedeli üçüncü kişiler tarafından karşılanıyorsa, bu durumda imtiyaz sözleşmesi olarak adlandırılarak imtiyaz sözleşmeleri mevzuatına tabi olmaktadır. (ADB, IADB ve WB,

2014:20) Dünya uygulamalarından farklı bir şekilde sınıflandırılan KÖİ'lerle ilgili paylaşılan rakamların bu durum göz önüne alınarak düzeltilmesi veya bu sınıftaki sözleşmelerle karşılaştırılmaları daha doğru sonuç verebilecektir. Ayrıca KÖİ ihale sürecinin nasıl yapılacağı, hangi aşamalardan geçileceği, hangi kriterlere göre seçim yapılacağına dair bir düzenleme yoktur. Bu haliyle suiistimale oldukça açık gözükmektedir.

Brezilya, burada incelenen birçok ülke gibi eyalet sistemi ile yönetilmektedir. Bir merkezi hükümet, eyalet hükümetleri ve yerel yönetimler bulunmaktadır. Brezilya'da merkezi hükümeti ile eyaletlerin muhasebe işlemleri farklı yürütülmektedir. Merkezi hükümetin finansal tabloları, her bakanlığın kendi içerisinde yapmış olduğu finansal tabloların konsolidasyonu şeklinde olmaktadır. (IMF, 2018:45-46) Eyaletler ise kendi muhasebelerini kendileri yapmaktadırlar. Mevcut durumda, her eyalet kendi hesap planını oluşturmakta ve buna göre muhasebesi yürütmektedir. Fakat yeni reform ile birlikte hesap planında bir standart getirilmesi planlanmaktadır. IPSAS'ların Brezilya devlet muhasebe standartlarına uyumu için de çalışma yürütülmektedir. (UN, 2019:14) KÖİ sınıflandırılması uluslararası standartlara uygun olmadığı için, KÖİ'lerin yükümlülüklerinin şu anda finansal tablolarda doğru bir şekilde gösterilmesi mümkün değildir. Ayrıca, Brezilya merkezi hükümetinin KÖİ kapsamında sahip olduğu toplam koşullu yükümlülükler bilinmemektedir. Bazı eyaletlerin, bakanlıkların ve KÖİ özel amaçlı kuruluşların web sitelerinde veya finansal tablolarında bu rakamlara ulaşılabilmektedir. KÖİ'lerin rakamsal boyutunun denetlendiği tek nokta, KÖİ olarak sınıflandırılan, kamu hizmetinin devlet tarafından ödendiği sözleşme türlerine ait ödemelerdir. Bu kritere göre, bu ödemeler Brezilya yıllık net kamu gelirin %1'ini geçmemektedir. Üçüncü kişilerin hizmet bedelini ödediği türlerde böyle bir sınırlama bulunmamaktadır. (IMF, 2018:30) Eyaletler ve belediyelerle ilgili Brezilya senatosu bir borçlanma limiti belirlemiştir. Fakat KÖİ'lerle ilgili bir sınırlamaya rastlanmamıştır. Brezilya KÖİ ile ilgili bütün hukuki, mali ve muhasebe mevzuatlarında oldukça karmaşık ve verimsiz bir görüntü sergilemektedir.

3.6.11. Hindistan

Hindistan dünyanın en yüksek ikinci nüfusuna sahip, oldukça büyük toprakları olan ve kişi başına düşen milli geliri oldukça düşük olan bir ülkedir. Tren gibi ulaşım

yöntemleri oldukça yaygındır. Bu nedenle, demiryolu ve köprü gibi yatırımlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu yatırımların hepsini kamunun tek başına yapması mümkün olmadığı için, KÖİ modeli oldukça fazla kullanılmaktadır. Fakat KÖİ'lerle ilgili detaylarının toplu bir şekilde bulunması ve yükümlülüklerinin finansal tablolarda sunulması konusunda en problemlili ülkelerden biridir. KÖİ sistemini çok yoğun kullanıp, bu kadar kuralsız bir şekilde yürütüyor olması problemin derecesini artırmaktadır.

Hindistan devlet muhasebesini nakit bazlı yürütmektedir. Tahakkuk bazlı devlet muhasebesine geçiş için çalışmalara başlamıştır. Buna karşın, çalışmalar oldukça yavaş ilerlemektedir. Ülkenin oldukça fazla yerel yönetimi ve eyaletleri bulunmaktadır. Bu yönetim birimleri için ayrı standartlar oluşturulmaktadır. Bu nedenle merkezi yönetim için oluşturulacak olan standartlarının düzenlenmesini geciktirmektedir. Şu anda Hindistan hükümetinin kullandığı yürürlükte olan sadece üç adet devlet muhasebesi standardı bulunmaktadır. Üç adet henüz yürürlüğe girmemiş nakit bazlı devlet muhasebesi standardı, beş adet ise yürürlüğe henüz girmemiş taslak halinde tahakkuk bazlı devlet muhasebesi standardı bulunmaktadır. Yürürlükte olan üç adet standarttan ilki, 1 numaralı devlet standardı olan devlet garantilerinin kamuoyuna açıklama yükümlülükleridir. (IGAS 1 Guarantees given by Governments: Disclosure Requirements) KÖİ'lerle ilgili verilen garantilerin devlet muhasebesine yansımaları bu standarda göre yapılmaktadır. Bu standart nakit bazlı muhasebe standardı olduğu için, çok fazla detaya sahip değildir. KÖİ'lerle ilgili devlet garanti tutarlarının dönem başı ve dönem sonu tutarları ve dönem içerisinde ödenen en yüksek tutar gibi bilgiler kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Ayrıca finansal tablo notlarında ödeme yapılan projenin ve ödemenin bazı bilgileri de paylaşılmaktadır. İstatistiki olarak KÖİ'lerle ilgili özel bir kısıtlama olmadığı için bu bilgilerin hesaplanması için özel bir çalışma yapılmamaktadır. Yani ESA veya GFS tabanlı istatistiki bir çalışma bulunmamaktadır. Birçok ülkeden farklı olarak, Hindistan'da yürütülmekte olan KÖİ projelerinin sözleşmeleri, yapılan ödemelerle alakalı bilgiler oluşturulan web sitesi aracılığı ile bütün kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Hangi KÖİ yönteminin kullanıldığı, projenin hangi aşamada olduğu, yetkili kamu otoritesi gibi bilgiler sunulmaktadır. Finansal tablolarda oldukça zayıf bir şekilde sunulan KÖİ yükümlülükleri ve proje bilgileri bu şekilde sunularak, şeffaflık konusunda eksiklik giderilmeye çalışılmıştır.

3.6.12. Çin

Çin'in KÖİ modelini 90'lı yılların başında kullanmaya başlamıştır. Serbest piyasaya yeni adapte olmaya çalışan Çin'in KÖİ uygulamalarının bir bölümü çok iyi geçmemiştir. KÖİ'lerin özel sektör tarafı, bu yıllarda çoğunlukla yabancı şirketler olmuştur. Tecrübesiz Çin kamu sektörü ile oldukça avantajlı sözleşmeler yapan bu şirketler, kamu otoritesinin bu projelerin mali ve sosyal yönünü tekrar incelemeye sevk etmiştir. Çin hükümeti mevcut KÖİ projelerinin şartlarını revize etmiştir. Yabancı şirketlerle hükümet garantili KÖİ projeleri yapılmasını yasaklamıştır. Böylelikle yabancı şirketlerle yapılan KÖİ projeleri bu karardan sonra artık yapılamamıştır. 2000'li yılların başında ise Çin yerel hükümetlerinin oluşturmuş olduğu "Yerel Hükümetler Finansal Kuruluşları" (Local Government Financial Vehicles- LGFVs) ortaya çıkmıştır. Yerel hükümetler bilanço içi borçlanma yapabilmesi için merkezi hükümetten onay alması gerekmiştir. Bu durum onları bilanço dışı formüller bulmaya itmiştir. Yerel hükümetler bunun üzerine YHFK'ları özel amaçlı kuruluşlar gibi kullanmışlardır. Onlara kendi arazilerini şirket hisseleri gibi varlıklarını aktarmışlar, böylece onların bilançoları zenginleştirmişlerdir. Yapılan KÖİ projelerinin hemen yanındaki arazilerin çok değer kazanması sonucunda YHFK'lar bu arazileri satarak borçlarını ödeyebilmişlerdir. Fakat 2008 krizi sonrası, arazi fiyatlarının artışının durması sonucu, arazi satışları ile borçlar kapatılamaz duruma gelmiştir. Bunun üzerine Çin Hükümeti bazı önlemler almaya başlamıştır. YHFK'ların borçları 2010 yılında alınan karar doğrultusunda bilançooya dahil edilmiştir. 2014 yılında alınan karara göre ise, yerel hükümetler artık merkezi hükümet onayı olmaksızın bilanço içi borçlanma hakkına sahip olmuşlardır. Aslında KÖİ'lerle aynı yapıya sahip olan YHFK'lar, herhangi bir kurala tabi olmayışları nedeniyle, kamu otoritesi tarafından işlevsiz hale getirilmeye çalışılmıştır. Onun yerine hukuki altyapısı hazırlanmış, merkezi hükümet ve yerel hükümetler tarafından kullanılabilen KÖİ'ler teşvik edilmeye başlanmıştır. (IMF, 2016;5-8)

Çin KÖİ'lerin getirmiş olduğu yükümlülüklerin kamuoyu ile paylaşımı konusunda da önemli adımlar atmıştır. Fakat uluslararası standartlara uygun bir devlet muhasebe sistemi ve standartları bulunmamaktadır. Devlet muhasebesinin tahakkuk bazlı yapılması için çalışmaları sürdürülse de, hali hazırda muhasebe sistemi nakit bazlı yürütülmektedir. KÖİ yükümlülüklerine ait raporlama ve kamuoyuna açıklama ile ilgili prensipler 2016

yılında çıkarılan 2016/92 numaralı bir genelge ile yürütülmektedir. Bu genelgenin 18.maddesine göre, herhangi bir birimin yürütmüş olduğu KÖİ projesi ile ilgili o yıla ait bir yükümlülük varsa bunun orta vadeli mali planına dahil edilip, ilgili mali bölümle paylaşılması gerekmektedir. İlgili mali bölüm ise bunu merkezi hükümetle paylaşarak, projenin yakında takip edilmesini sağlamaktadır. 2016/92 numaralı genelgeye göre, kamu iktisadi kuruluşlarının dahil olduğu KÖİ projelerine ait yükümlülükler ve varlıklar bu kuruluşun finansallar tablolarında gösterilmektedir. Bu durum özellikle önem arz etmektedir. Çünkü KÖİ'lerin özel sektör tarafı çoğunlukla kamu iktisadi kuruluşları olmaktadır. Bu kuruluşlar, devletle olan anlaşmazlıklarını daha kolay aşmaları ve bankalar tarafından diğer özel sektör kuruluşlarına tercih edilmeleri sebebiyle KÖİ'lerin özel sektörünü oluşturmaktadırlar.

Devlet muhasebesinde KÖİ'lerin yükümlülükleri ile ilgili uzun dönemli bilgiler paylaşılmasa da borçların sınırlandırılması ve devlet muhasebesinden farklı yollarla kamuoyunu bilgilendirme konusunda son yıllarda ciddi adımlar atılmıştır. 2014 yılında çıkarılan ve 2015 yılı başı itibariyle yürürlüğe giren bütçe yasası, yerel hükümetlerin, merkezi hükümetten izin almadan bilanço içi borçlanmasına imkân tanımıştır. Bunun asıl amacı, yerel hükümetler tarafından kurulan Yerel Hükümetler Finansal Kuruluşların kontrolsüz yapısını engellemektir. Bunları işlevsiz hale getirmeyi amaçlayan merkezi hükümet, bu kuruluşlara ait borçları tahvillere dönüştürerek borçların görünür hale gelmesini sağlamıştır.

Çin, Rusya ile birlikte gelişmekte olan ülkeler içerisinde KÖİ yükümlülüklerinin kamuoyu ile paylaşma ve sınırlandırma konusunda öne çıkan ülkeler olmuşlardır. Fakat bunun devlet muhasebesi yoluyla yapmak konusunda henüz istenen seviyeye gelememişlerdir. Çin tahakkuk bazlı muhasebe sistemi ve standartları konusunda çalışma yapmakta ve 2020 yılından sonra yürürlüğe koymayı planlamaktadır. Yaşamış olduğu tecrübeler sonrası KÖİ'lerin borçlarının gizli kalmasının tehlikelerinin farkına varmıştır. Bu nedenle özellikle yerel hükümetlerin bu yolla borçlanmasına karşı önlemler almıştır. Onların KÖİ yükümlülüklerini de gelirleri ile orantılı bir şekilde sınırlandırılması konusunda çalışmalar yapılmaktadır. Önümüzdeki yıllarda da Çin yükümlülüklerin

muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kontrol altında alınması konusunda önemli adımlar atmaya hazırlanmaktadır.

3.6.13. Türkiye

Türkiye’de son zamanlarda çok büyük KÖİ projeleri gerçekleşmiştir. Bu büyük projeler KÖİ modelinin daha çok incelenmesine ve uzun dönemde oluşacak koşullu yükümlülüklerin sorgulanmasına sebebiyet vermiştir. KÖİ’lerle alakalı sözleşmelerin detaylarının, özellikle garanti ve taahhütlerin miktarlarının kamuoyu ile paylaşılmadığı eleştirileri gittikçe artmaktadır. Her ne kadar 5018 sayılı kanunla devlet muhasebesinde yenilikler getirilmiş, uluslararası standartlara uygun altyapı oluşturulmuş, muhasebe sistemi tahakkuk esasına göre düzenlenmiş olsa da, devlet muhasebesinde bütçe hesapları halen nakit bazlı yapılmaktadır. Aslında Türkiye bütün IPSAS’ların Türkçe’ye çevirisini yaparak, Devlet Muhasebe standardı olarak resmi gazetede yayınlamıştır. KÖİ’leri ilgilendiren 32 numaralı IPSAS’da DMS 32: Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri olarak yürürlüktedir. Devlet Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesi işlemlerini düzenleyen 45 numaralı “Kamu Özel İşbirliği Uygulamalarının Muhasebe İşlemleri Genel Tebliği” 8 Temmuz 2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ birçok taahhüttün ve garantinin devlet muhasebesi kayıtlarına yansıtılmasını düzenlese de, yürürlükte olan 5018 sayılı kanun muhasebe işlemlerinin temelini oluşturduğu için, yalnızca genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetimi ve kontrolü düzenlemektedir. Dolayısıyla genel yönetim kapsamı dışında bulunan KÖİ’ler muhasebe dışında kalmaktadır. Birçok KÖİ projesinin Devlet Hava Meydanları İşletmesi ve Devlet Demiryolları Genel Müdürlüğü tarafından yürütüldüğü göz önünde bulundurulursa, birçok KÖİ projesi bilanço dışında kalmaktadır.

KÖİ’lerle ilgili taahhütlerin izlenmesi devlet muhasebesinin nazım hesapları aracılığı ile yapılmaktadır. Taahhüt tutarı, sözleşmede yazan rakam üzerinden 922/923 numaralı Kamu Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabında izlenmektedir. Talep garantileri ile 6446 sayılı kanuna uyarınca alım garantileri 930/931 - Verilen Garantiler Hesabı’nda izlenmektedir. Yapılan borç üstlenimleri de yine 934/935- Borç Üstlenim Taahhütleri Hesabı’nda kayıt altına alınmaktadır. İdarelerce muhasebe birimlerine,

sözleşme, tebliğ eki form, kabul yazısı veya işletme süresinin başladığı tarihi gösteren yazı, talep veya alım garantisinin toplam tutarı ve süresi, kredi izleme formu gönderilmektedir. Bu envanterle ilgili bilgilere göre muhasebe birimleri muhasebe kayıtlarını yapmaktadırlar. Fakat genel yönetim kapsamı içerisinde uygulanan KÖİ projelerinin taahhütlerden hangilerinin kayda alınacağı ve bunların raporlanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirlenmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı, herhangi bir KÖİ projesinin taahhüt ve garantileriyle ilgili bilgilerin paylaşılmasına izin vermediği sürece nazım hesaplarda da paylaşılamamaktadır. KÖİ projesi uygulayan birçok bakanlık ve Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı bu projelerle ilgili bilgiler yayınlamaktadır. Bu verilen bilgiler sözleşme değeri, yatırım tutarı ve süresi gibi bilgileri içermektedir. Birçok sözleşme içerisindeki garanti ve taahhütlere ilişkin bilgiler kamuoyu ile paylaşılmamaktadır. Bilgi talep edildiğinde ise ticari sır olduğu gerekçesi ile bu bilgiler gizli tutulmaktadır. 2015 yılından itibaren ise Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından aylık, üç aylık ve yıllık olarak yayımlanması zorunludur. Fakat bu tabloya ait veriler nazım hesaplarda var olan bilgilere göre derlenmektedir. Ayrıca bu tablolara Muhasebat Genel Müdürlüğü sitesinden ulaşmak oldukça zordur. Diğer gelişmiş ülkelerde olduğu gibi kamuoyu ile herkesin ulaşabileceği şekilde paylaşılmamaktadır. Kısacası Türkiye’de mevzuat açısından KÖİ yükümlülüklerinin kamuoyu ile şeffaf bir şekilde paylaşımı konusunda bütün adımlar atılmıştır. Buna karşılık teorikte KÖİ’lere ait şartlı yükümlülüklerin değeri kimse tarafından bilinmemektedir. Her bakanlık ve birim kendi KÖİ projeleri ile ilgili bilgilere sahiptir. Devlet muhasebesinde toplu bir şekilde yükümlülüklerin görünemiyor oluşu, olası mali sıkıntılarının etkisini artırması beklenmektedir.

BÖLÜM IV

SONUÇ

Türkiye’de son zamanlarda oldukça fazla kullanılan KÖİ finansman modeli, diğer birçok ülkede 90’lı yılların başından itibaren kullanılmaktadır. İngiltere’nin 1992 yılında uygulamaya başladığı bu sistem daha sonra dünya geneline yayılmıştır. Kamu projelerinin özel sektör sermayesi tarafından finanse edilip, işletilmesi öngörülmüştür. Özel Sektör Finansman İnisyatifi adı verilen bu finansman modelini diğer kamu özel işbirliklerinden ayıran özelliği, kamu idaresinin, bu yapıları finanse eden özel sektöre garantiler ve taahhütler vererek belli dönemlerde ödeme yapmasıdır.

Yıllar içerisinde avantajlı ve dezavantajlı birçok yönü ortaya çıkan bu finansman modelinin en çok tartışılan yönü geleneksel yöntemle göre mali açıdan daha avantajlı olup olmadığı olmuştur. Bu finansman modelinde kamu projelerinin finansman yükü ve birçok alandaki riskler özel sektöre devredilmektedir. Bu önemli noktalar KÖİ modelinin avantajları olarak öne çıkmaktadır.

Fakat maliyet açısından ne kadar avantajlı olduğu ve risklerin özel sektöre ne ölçüde transfer edilebildiğinin takip edebilmesi için, devletin KÖİ projeleri ile alakalı garanti ve taahhütlerinin izlenebilir olması gerekmektedir. Böyle bir analizin yapılabilmesi için en önemli araç devletin kamuoyu ile paylaşmış olduğu devlet bilançosu olacaktır.

Devlet bilançosu oluşturulurken muhasebenin tahakkuk veya nakit esaslı yapılıyor oluşu KÖİ’lerle ilgili varlıkların ve yükümlülüklerin ne kadar sağlıklı kamuoyu ile paylaşılacağı konusunda fark yaratmaktadır. Nakit esaslı devlet muhasebesi yürütüldüğü takdirde kamu sektörünün o yıl içerisinde ödeyecek olduğu taahhütler ve garantiler bilançoda gözükmekte, yıllara sâri taahhütler ise bilanço dışı kalmaktadır. Bu durumun şeffaflığı azalttığı ve getiri analizi yapmayı zorlaştırdığı birçok ülke tarafından fark edilmiş ve bu yönde devlet muhasebesini daha şeffaf hale getirecek adımlar atılmıştır.

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) IPSAS 32 “Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri” isimli devlet muhasebesi standardını yayınlamış ve bu standart ile imtiyaz veren kamu idaresinin muhasebe işlemleri düzenlemiştir. KÖİ sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde mevcut risk ve getiri anlayışı yerine muhasebeleştirme yöntemi olarak kontrol kriterinin esas alınmasının en uygun çözüm olacağı belirtilmiştir. Risklerin objektif olarak tespiti oldukça zor olduğu için, sözleşme süresi sonunda kalıntı değeri üzerinde sahiplik, yararlanma yetkisi ya da daha farklı şekillerde kontrol hakkı kriterleri göz önünde bulundurularak KÖİ varlık ve yükümlülüklerinin kamu veya özel sektör bilançosunda dâhil edilmesi düzenlenmiştir.

Devlet muhasebe standartları KÖİ’lerle ilgili yükümlülüklerle ilgili düzenlemeler yapıyor olmasına rağmen, birçok ülke henüz tahakkuk bazlı muhasebe sistemine dahil olmamış yada yeni dahil oldukları için tam anlamıyla uyum sağlayamamışlardır. Bütün ülke örneklerinde görüldüğü gibi İngiliz Milletler Topluluğuna üye ülkeler haricindekiler tam anlamıyla tahakkuk bazlı devlet muhasebesine geçmemişlerdir. Fakat gelişmiş ülkeler nakit bazlı devlet muhasebesi yürütseler bile, KÖİ yükümlülüklerini kamuoyu ile bir şekilde paylaşmışlardır. Bunu ilgili bakanlıklarının veya kurmuş oldukları KÖİ merkezilerinin internet siteleri ile veya nakit bazlı devlet muhasebesi uygulamasalar dahi, KÖİ ile ilgili özel standartlar getirerek yapmışlardır. Örneğin Hindistan sadece üç adet devlet muhasebesi standardı olmasına rağmen, KÖİ merkezi kurarak, KÖİ projeleri ile ilgili bütün bilgileri -yükümlülükler de dahil olmak üzere- kamuoyu ile paylaşmaktadır. Bütün bu bilgileri derlemek adına, çeşitli ülkelerin KÖİ’lerin muhasebeleştirme ve raporlanması ile ilgili özellikleri Tablo 23’de paylaşılmıştır.

Tablo 23. Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Sistemi ve KÖİ Raporlaması ile İlgili Bilgiler

Ülke	Muhasebe Sistemi	KÖİ Varlık ve Yükümlülüklerinin Kamuoyu ile Paylaşımı	İlgili Standartlar
İngiltere	Tahakkuk	Finansal tablolarda görülebilir	IFRIC 12
Yeni Zelanda	Tahakkuk	Finansal tablolarda görülebilir	PBE IPSAS 32
A.B.D.	Tahakkuk	Finansal tablolarda görülebilir	FASAB 49
Avustralya	Tahakkuk	Finansal tablolarda görülebilir	AASB 1059
Kanada	Tahakkuk	Ulusal hesaplarda görülebilir	Taslak metin
Portekiz	Tahakkuk	Yakın zamanda finansal tablolarda görülebilecek	NCP 4
Almanya	Nakit	Bütçe eklerinde görülebilir	-
Fransa	Tahakkuk	Finansal tablolarda görülebilir	Standart 18
Rusya	Tahakkuk	Bilançoda görülemez. Bir kısmı yıl sonu mali raporlarda görülebilir	-
Brezilya	Tahakkuk	Bazı eyaletlerin, bakanlıkların ve KÖİ özel amaçlı kuruluşların web sitelerinde veya finansal tablolarında	-
Hindistan	Nakit	Finansal tablolarda görülebilir	IGAS 1
Çin	Nakit	Finansal tablolarda görülebilir	2016/92 genelge
Türkiye	Tahakkuk	Finansal tablolarda görülebilir	DMS 32

Kaynak: Yazarın kendi derlemesi.

KÖİ'lerin gizli borç yaratması durumunun finansal bir takım etkileri de bulunmaktadır. KÖİ'ler sonucu ortaya çıkan gizli borçlar, kredi derecelendirme kuruluşlarınca değerlendirmelerde dikkate alınmamaktadır. Bu durum daha yüksek derecelendirmelere ve sonucunda tahvil, hisse senedi ve döviz piyasasında da yanlış fiyatlamalara sebebiyet verebilmektedir. Birçok mali kuruluşun uygulamış olduğu mali kriterler, KÖİ yoluyla aşılmaktadır. Gerçek borcun bilinmediği bu durumda, ülkelerin mali politikaları yeterince iyi sonuç verememe tehlikesi ile karşı karşıya kalmaktadır. Ayrıca meydana gelen krizlerin etkileri gizli borçlar sebebiyle daha da derinleşmektedir. Önceki bölümlerde de ele aldığımız gibi KÖİ varlık ve yükümlülüklerinin devletin veya özel sektörün bilançosunda gözükmemesi gibi bir durum da ortaya çıkabilmektedir. Devlet ve özel sektörün uyumlu politika izlememesi sonucu ortaya çıkan yetim varlıklar, borcun kaybolmasına sebebiyet vermektedir. Bu durum o ülkede borcun hiçbir sektörde gözükmemesi gibi bir durum yaratarak, olası olumsuz etkileri artırabilmektedir. Bu nedenle kamu sektörünün uygulamalarının özel sektör ile uyumlaşması ve sürekli güncellenmesi önem taşımaktadır.

KÖİ yükümlülüklerinin kamuoyu ile paylaşımı konusu, Türkiye'de ise oldukça farklı bir yön izlenmektedir. Türkiye, uluslararası devlet muhasebe standartlarının kendi standartlarına uyumu konusunda oldukça hızlı hareket etmektedir. IPSAS'ların birebir çevirisi yapılarak yerel mevzuat sürekli güncel tutulmaktadır. Fakat henüz tam anlamıyla

tahakkuk bazlı devlet muhasebe sistemi uygulamamaktadır. Bu nedenle tam anlamıyla verilen taahhütler bilançoya yansımaya da nazım hesaplarda izlenmektedir.

Türkiye’de son yıllarda oldukça maliyetli KÖİ projelerinin hayata geçirilmiş olması kamuoyunun ilgisini bu yöne çekmiştir. Muhalefet partileri ve kamuoyunun bir kısmı KÖİ projeleri ilgili yıllara dayalı yükümlülüklerinin kamuoyu ile paylaşılmadığını belirtmektedir. Devletin uzun yıllar boyunca büyük borçlanmalar altına girdiği söylenmektedir. KÖİ yükümlülükleri ile ilgili bilgilerin nazım hesaplarda nasıl paylaşılacağı Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Üstelik bu proje bilgileri sadece genel yönetim kapsamı içerisinde uygulanan KÖİ projelerini kapsamaktadır. Birçok bakanlık kendi bünyesinde KÖİ projelerini yürütmektedir.

Bu çalışma ile yaklaşık 30 yıldır kullanılmakta olan kamu finansman modeli olan KÖİ’lerin tarihi, olumlu ve olumsuz yönleri ve yükümlülüklerinin dünyada ve Türkiye’de kamuoyu ile paylaşımı incelenmiştir. Birçok ülke yükümlülükler ile ilgili şeffaflığın önemini kavramış ve bu yönde adım atmışlardır. Bu modelin olumsuz yanlarının daha fazla olduğu düşünerek, bu finansman modelinin kullanımını oldukça azaltan ülkelerde bulunmaktadır. Finansman sorunu olan gelişmekte olan ülkelere ise kullanımı artmaktadır. Bu ülkelere biri olan Türkiye’de bu finansman modeli oldukça tartışmalıdır. Diğer ülke örnekleri ile karşılaştırıldığında yükümlülüklerin kamuoyu ile paylaşımı konusunda şeffaflık yeterince sağlanabilmiş değildir. Şeffaf olmayan borçların ileride mali açıdan yaratacağı yıkıcı etkilerin Türkiye’de ağır krizlere yol açması muhtemeldir. Birçok ülkede örneğini gördüğümüz üzere, KÖİ projelerinin ihale süreçlerinin, istatistiklerinin ve analizlerinin yapıldığı genel müdürlük veya bakanlık kurularak ve devlet muhasebe sisteminde tam tahakkuk bazlı yöntemle geçilerek, şeffaflık sorununun çözülmesi mümkündür.

KAYNAKÇA

Australian Accounting Standards Board. (2019). Amendments to australian accounting standards – implementation of AASB 1059.

Akarçay, V. (1980). Türkiye’de devlet muhasebesi ve uygulaması. İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Nihat Sayar Yayın Yardım Vakfı Yayınları.

Akmut, Ö. (1973). Türkiyede devlet muhasebesi. Atatürk Üniversitesi Yayınları, No:170.

Alfen, H.W. ve diğerleri, (2009). Public-private partnership in infrastructure development: Case studies from Asia and Europe, Schriftenreihe der Professur Betriebswirtschaftslehre im Bauwesen, No. 7, Verlag der Bauhaus-Universität, Weimar.

Allen Consulting Group. (2007). Performance of PPPs and traditional procurement in Australia. Report to Infrastructure Partnerships Australia.

Allen, G. (2001). The Private finance initiative (PFI). Economic policy and statistics section, House of Commons Library. Research Paper 01/117.

Aschieri, A. (2018). Public-private partnerships and sustainable development in the European Union. University of Turin, Yayınlanmamış doktora tezi. Turin.

Aydın, O. (2018). Devlet muhasebe standartlarının çeşitli ülkelerde uygulanması ve Türkiye uygulamasının değerlendirilmesi, Yayınlanmamış doktora tezi. Başkent Üniversitesi. Ankara.

Baker, C.R. (2003). Investigating Enron as a public private partnership. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 16 Issue: 3, 446-466.

Ball, M. ve Sunderland, D. (2001). An economic history of London 1800-1914. Routledges.

Bain, R. (2009). Error and optimism bias in toll road traffic forecasts. Transportation, 36(5), 469-482.

Bayazıt, B. (2018). Kamu-özel işbirliklerinde kamu yararı. Yayınlanmamış doktora tezi. İhsan Doğramacı Bilkent Üniversitesi. Ankara.

Belitskaya, A. (2011). Public private partnership in the energy sector of Russia: legal aspect. Law Department of High School of Economics.

Berger T.MM. ve Heiling J. (2015). Public sector accounting and auditing in Germany. In: Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M. (eds) Public Sector Accounting and Auditing in Europe. IIAS Series: Governance and Public Management. Palgrave Macmillan, London.

Broadbent, J. Ve Laughlin, R. (2002). Accounting choices: technical and political trade-offs and the UK's Private finance initiative', Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 15 No. 5, 622-654.

Bogart,D. ve Chaudhary L. (2012). Regulation, ownership, and costs: A historical perspective from indian railways, American Economic Journal: Economic Policy, Vol. 4, No. 1 (February 2012), 28-57.

Booth, L. ve Starodubtseva, V. (2015). PFI: costs and benefits. House of Commons, Briefing Paper, (6007).

Boynton, A.C. ve Zmud, R.W. (1984). An assessment of critical success factors. Sloan management review, 25(4),17-27.

Boz, S.S. (2013). Kamu Özel İşbirliği (PPP) Modeli. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 4 Sayı:2.

Bretton Woods Project. (2016). World Bank rolls out the carpet for “Troubled Megaprojects” and PPPs. <http://www.brettonwoodsproject.org/2016/04/world-bank-rolls-outthe-carpet-for-troubled-megaprojects/> Erişim Tarihi. 20.06.2019.

Buffie, M.E.F., Andreolli, M., Li, B.G. ve Zanna, L.F. (2016). Macroeconomic dimensions of Public-private partnerships. International Monetary Fund.WP/16/78.

Burger, P. ve Hawkesworth, I. (2011). How to attain value for money. OECD Journal on Budgeting, 11(1), 91-146.

Burnett, M., (2007). Public-private partnerships (PPP): a decision maker's guide. European Institute of Public Administration.

Buso, M., Marty, F. ve Tran,T.P. (2017). Public-private partnerships from budget constraints: Looking for debt hiding? International Journal of Industrial Organization, 2017, vol. 51, issue C, 56-84.

CEE Bankwatch Network. (2008). Never mind the balance sheet: The dangers posed by public-private partnerships in central and eastern Europe. Prague: CEE Bankwatch Network. http://bankwatch.org/documents/never_mind_the_balance_sheet.pdf

COM(2011) 144 final of 28 March 2011. White paper: Roadmap to a single European transport area- towards a competitive and resource efficient transport system.

Conseil de Normalisation Des Comptes Publics. (2018). Central government accounting standards.

Corner, D. (2005). The United Kingdom private finance initiative: the challenge of allocating risk. Hodge/Greve (Hrsg.), 44-61.

De Schepper, S.,Haeqendonck E. Ve Dooms, M. (2015). “Understanding pre-contractual transaction costs for public-private partnership infrastructure projects.” International Journal of Project Management. 33 (4), 932–46.

De Sousa, M.A. (2011). Managing PPPs for budget sustainability: The case of PPPs in Portugal, from problems to solutions, European Transport Conference 2011 <https://aetransport.org/public/downloads/azwdH/5182-514ec5f4eae95.pdf>

Delmon, J. (2011). Public-private partnership projects in infrastructure: an essential guide for policy makers. Cambridge University Press.

Derya, V.E. (2015). AB mali bildirim istatistikleri ve IMF Genel yönetim mali istatistikleri kapsamında devlet borçları. Sayıştay Dergisi, Sayı 95.

Deutsche Bundesbank. (2018). Monthly report April 2018.

Development Bank of Latin America. (2015). Public-private partnership in Latin America. Learning from experience, 16.

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu. (2014). DMS 32: Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri.

Devlet Planlama Teşkilatı. (2000). Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması ve mali saydamlık özel ihtisas komisyonu raporu. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.

Dudkin, G. ve Vălilä, T. (2006). Transaction costs in public-private partnerships: a first look at the evidence. Competition and regulation in network industries, 1(2), 307-330.

Eadie, R., Millar, P. ve Toner, L. (2013). Public private partnerships, reevaluating value for money. International Journal of Procurement Management, 6(2), 152-169.

Economic and Private Sector Professional Evidence and Applied Knowledge Service. (2017). Public-private partnerships: A basic introduction for non-specialists.

Emek, U. (2014). Kamu-özel işbirliklerinin devlet muhasebe sistemindeki yeri ve

önemi. *Iktisat Isletme ve Finans*, 29(337), 9-38.

Engel, E., Fischer, R. ve Galetovic, A. (2013). The basic public finance of public-private partnerships. *Journal of the European Economic Association*, 11(1), 83-111.

EPEC (European PPP Expertise Centre) (2012). PPP units and related institutional framework.

EPEC (European PPP Expertise Centre) (2014). Portugal - PPP units and related institutional framework.

EPEC (European PPP Expertise Centre). (2015). PPP motivations and challenges for the public sector.

EPEC (European PPP Expertise Centre). (2019a). Epec veritabanı. (Erişim adresi: <https://data.eib.org/epec/country/France>) (Erişim tarihi: 01.09.2019)

EPEC (European PPP Expertise Centre). (2019b). Epec veritabanı. (Erişim adresi: <https://data.eib.org/epec/country/Germany>) (Erişim tarihi: 01.09.2019)

EPEC (European PPP Expertise Centre). (2019c). Epec veritabanı. (Erişim adresi: <https://data.eib.org/epec/country/Italy>) (Erişim tarihi: 02.09.2019)

EPEC (European PPP Expertise Centre). (2019d). Epec veritabanı. (Erişim adresi: <https://data.eib.org/epec/country/Spain>) (Erişim tarihi: 02.09.2019)

EPEC (European PPP Expertise Centre). (2019e). Epec veritabanı. (Erişim adresi: <https://data.eib.org/epec/country/Portugal>) (Erişim tarihi: 03.09.2019)

EPEC (European PPP Expertise Centre). (2019f). Epec veritabanı. (Erişim adresi: <https://data.eib.org/epec/country/Netherlands>) (Erişim tarihi: 07.09.2019)

European Court of Auditors. (2018). Public private partnerships in the EU: Widespread shortcomings and limited benefits. Special Report. 2018/09

EY. (2015). Public-private partnerships and the global infrastructure challenge: How PPPs can help governments close the “gap” amid financial limitations.

EY. (2016) Australian infrastructure: Some facts and figures.

EY. (2017). IPSAS ile genel yönetim muhasebe mevzuatının uyumlaştırılması projesi nihai fark analizi raporu.

Federal Accounting Standards Advisory Board. (2016). Statement of federal financial accounting standards 49.

Flyvbjerg, B. Holm M ve Buhl, S. (2002). Underestimating costs in public works projects: error or lie?. *Journal of the American Planning Association*, Cilt: 68, No: 3, 279-295.

Flyvbjerg, B. (2014). What you should know about megaprojects and why: An overview. *Project management journal*, 45(2), 6-19.

Forrer, J., Kee, J. E., Newcomer, K. E. ve Boyer, E. (2010). Public-private partnerships and the public accountability question. *Public administration review*, 70(3), 475-484.

Gassner, K., A. Popov ve N. Pushak. (2009). Does private participation improve performance in electricity and water distribution? *Trends and Policy Options No. 6*. Washington DC: World Bank.

Giray, A. (1997). Devlet muhasebesi ve milli muhasebe. Gazi Kitabevi.

Governmental Accounting Standards Board. (2019). Public-private and public-public partnerships and availability payment arrangements exposure draft.

Green,J. (2007). Focus on Italy. *World Almanac Library*.

Grimsey, D. ve Lewis, M.K. (2002). Evaluating the risks for public private partnerships for infrastructure projects. *International Journal of Project management*, Vol. 20, 107-118.

Grimsey, D. ve Lewis, M. K. (2004). *Public private partnerships: the worldwide revolution in infrastructure provision and project finance*. Edward Elgar. Great Britain.

Guardian. (2018a). Carillion collapse exposed government outsourcing flaws – report. <https://www.theguardian.com/business/2018/jul/09/carillion-collapse-exposed-government-outsourcing-flaws-report>.

Guardian. (2018b). Hammond abolishes PFI contracts for new infrastructure projects. <https://www.theguardian.com/uk-news/2018/oct/29/hammond-abolishes-pfi-contracts-for-new-infrastructure-projects>.

Hacıhasanoğlu, T. (2008). Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ve Türkiye uygulaması. Yayınlanmamış doktora tezi. Erciyes Üniversitesi. Kayseri.

Hart, O. (2003). Incomplete contracts and public ownership: Remarks, and an application to public-private partnerships. *The Economic Journal*, 113(486), 69-76.

Heald, D. (2003). Value for money tests and accounting treatment in PFI schemes. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(3), 342-371.

Heald D. ve Georgiou, G. (2011). The Substance of Accounting for Public-Private Partnerships. *Financial Accountability & Management*, Vol. 27, Issue 2.

Hebbert, M. ve Nakai, N. (1988). Deregulation of Japanese planning in the Nakasone era. *The Town Planning Review*, Vol. 59, No. 4.

Hemming, R. (2006). *Public-private partnerships, government guarantees, and fiscal risk*. Washington: International Monetary Fund.

Hodge, G.A. ve Greve, C. (2005). *The challenge of public private partnerships*. Edward Elgar Publishing.

HM Treasury. (2019). *Annual report and accounts 2018-2019*.

Hodge, G.A. ve Greve, C. (2007). Public-private partnerships: an international performance review. *Public Administration Review*, 67(3), 545-558.

Hodges, R. ve Mellett, H.J. (2002). Investigating Standard Setting: Accounting for United Kingdom's Private Finance Initiative. *Accounting Forum*, 26/2, 126-151.

Hodges, R. ve Mellett, H.J. (2012). The U.K. private finance initiative: An accounting retrospective. *The British Accounting Review* Volume 44, Issue 4, 235-247.

House of Commons Treasury Committee. (2011). *Private Finance Initiative, Seventeenth Report of Session 2010-12, Volume I: Report, together with formal minutes, oral and written evidence*.

Institute for Public Policy Research (IPPR). (2001). *Building better partnerships*. London : Institute of Public Policy Research.

IPSASB. (2008). *International Public Sector Accounting Standards Board, Accounting and financial reporting for service concession arrangements – consultation paper*. New York: IFAC.

IPSASB. (2010). *Proposed International Public Sector Accounting Standard – Service concession arrangements: grantor. Exposure Draft 43*, New York: IFAC.

IPSASB. (2011). *IPSAS 32 Service concession arrangements*. London: IFAC.

IPSASB. (2017). *Financial reporting under the cash basis of accounting*. New York: IFAC.

International Monetary Fund. (2014). *Russian federation fiscal transparency evaluation*. Publication Services

International Monetary Fund. (2016). Regulating local government financing vehicles and public-private partnerships in China. IMF Working Paper, WP/16/187.

International Monetary Fund. (2018). Brazil technical assistance report public investment management assesment. Publication Services.

International Monetary Fund. (2019). Russian Federation fiscal transparency evaluation update. Publication Services

Irwin, T. ve Mokdad, T. (2010). Managing contingent liabilities in public-private partnerships : practice in Australia, Chile, and South Africa . World Bank Group.

Istrate, E. ve Puentes, R. (2011). Moving forward on public private partnerships: U.S. and international experience with PPP Units. Brookings-Rockefeller: Project on state and metropolitan innovation.

ITF. (2017). Public private partnerships for transport infrastructure: Renegotiation and economic outcomes, ITF roundtable reports, OECD Publishing, Paris.

Jacobson, C. ve Choi, S.O. (2008). Success factors: public works and public–private partnerships. *Int. J. Public Sect. Manag.* 21 (6), 637–657

Japan External Trade Organization (JETRO). (2010). Public private partnerships in Australia and Japan: Facilitating Private Sector Participation.

Jubile Debt Campaign. (2017). The UK’s PPP diaster: lessons on private finance for the rest of the world.

Kamu Gözetimi Kurumu. (2006). TMS 17: Kiralama işlemleri.

Kamu Gözetimi Kurumu. (2006). TMS 38: Maddi olmayan duran varlıklar.

Kamu Gözetimi Kurumu. (2007). TFRS Yorum 12: İmtiyazlı hizmet anlaşmaları.

Karaaslan, E. (2004). Türkiye’de amortisman muhasebesi uygulamaları. *Mali Kılavuz Dergisi*, sayı.26.

Karaaslan, E. (2005). Devlet muhasebesi olgusu ve ülkemizde devlet muhasebesi standartları. *Türmob Yayınları* 276.

Karahanoğullari, Y. (2012). Kamu özel ortaklığı modelinin mali değerlendirmesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 67, No. 2, 2012, 95-125.

Klijn, E.H. (2009). Public–private partnership in the Netherlands: Policy, projects and lessons. Blackwell Publishing, Oxford.

KÖİ Komisyonu. (2018).Kamu Özel İşbirliği Özel İhtisas Komisyonu Ön Raporu. <http://onbirinciplan.gov.tr/wp-content/uploads/2018/01/Kamu-%C3%96zel-%C4%B0%C5%9Fbirli%C4%9Fi-Uygulamalar%C4%B1nda-Etkin-Y%C3%B6netim-%C3%96n-Rapor.pdf>.

Kurihara, Y. (2016). Spanish construction companies leading the global PPP market. Mitsui Global Strategic Studies Institute Monthly Report.

Legenkova, M. (2016). International public sector accounting standards implementation in the Russian Federation. International Journal of Economics and Financial Issues, 6(4), 1304-1309

Leigland, J. (2018). Public-Private Partnerships in developing countries: The emerging evidence-based critique. The World Bank Research Observer, 33(1), 103-134.

Li, B., Akintoye, A., Edwards, P.J. ve Hardcastle, C. (2005). Critical success factors for PPP/PFI projects in the UK construction industry. Construction management and economics, 23(5), 459-471.

Lin, J. Y. ve Doemeland, D. (2012). Beyond keynesianism: Global infrastructure Investments in times of crisis. Policy Research Working Paper 5940, World Bank, Washington, DC.

Macário, R., Ribeiro, J. ve Costa, J. D. (2015). Understanding pitfalls in the application of PPPs in transport infrastructure in Portugal. Transport policy, 41, 90-99.

McGlash, L. (2015). Public private partnership: Are Canadians getting full picture. Library of Parliament.

McGregor, W., Rutgers, S. ve Senti, A. (2015). Accounting for service concession arrangements. PWC.

McQuaid, R. W. ve Scherrer, W. (2010). Changing reasons for public-private partnerships (PPPs). Public Money & Management, 30(1), 27-34.

McQuaid, R. (2019). Factors and “illusions” influencing the choice of PFI-type public private partnerships. World Journal of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development. <https://doi.org/10.1108/WJEMSD-07-2018-0066>

Michelitsch, R. ve Szwedzki, R. (2017) A decade of PPPs in Latin America and the Caribbean: What have we learned? (Erişim adresi: <https://blogs.worldbank.org/ppps/decade-ppps-latin-america-and-caribbean-what-have-we-learned>) (Erişim tarihi: 05.10.2019)

Monteiro, R. S. (2005). Public-private partnerships: Some lessons from Portugal. *The European Investment Bank Papers*, 10(2), 72-81

Mühlenkamp, H. (2014). Public-private partnerships and government debt. *CESifo DICE Report*, 12(3), 24-30.

National Audit Office. (2003). *PFI: construction performance*. London The Stationery Office.

National Audit Office. (2009). *PFI: construction performance*. NAO Marketing & Communications Team.

National Audit Office. (2018). *PFI and PFI 2*. London.

Nikitenko, SM. ve Goosen, EV. (2017) The problems and prospects of the public-private partnership in the Russian fuel and energy sector. *IOP Conf. Series: Earth and Environmental Science*, 53, 012018. doi:10.1088/1755-1315/53/1/012018

OECD. (2008). *Public-private partnerships in pursuit of risk sharing and value for money*. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2014). *Budget review: Germany*. *OECD Journal on Budgeting*, Volume 2014, Issue 2.

Office of Evaluation and Oversight (OVE). (2017). *Evaluation of public-private partnerships in infrastructure*. Thematic Evaluation.

Opara, M. (2018). Value for money and risk relationships in public-private partnerships: Evaluating program-based evidence. *Australian Accounting Review*, 28(3), 391-404.

Osei-Kyei, R. ve Chan, A.P. (2015). Review of studies on the critical success factors for public-private partnership (PPP) projects from 1990 to 2013. *International Journal of Project Management*, 33(6), 1335-1346.

Özorhon, B., Durna E. ve Çağlayan S. (2016). Kamu özel işbirliği projelerinin temel başarı faktörleri. 4. Proje ve Yapım Yönetimi Kongresi. Anadolu Üniversitesi, Mühendislik Fakültesi, İnşaat Mühendisliği Bölümü, Eskişehir, 489- 500, 3-5 Kasım, 2016.

Petersen, H. (2019). Evaluating the costs, quality, and value for money of infrastructure public-private partnerships: a systematic literature review. *Annals of Public and Cooperative Economics*.

Pietroforte R. ve Miller J.B. (2002). Procurement methods for US infrastructure: historical perspectives and recent trends, *Building Research & Information*.

Pimentel, I., St Aubyn, M. ve Ribeiro, N., 2017. The impact of investment in Public Private Partnerships on Public, Private investment and GDP in Portugal. *Working Papers*. ISSN 2183-1815.

PPIAF. (March 2009). Toolkit for Public Private Partnerships in Roads and Higways, Module 1: Overview and Diagnosis, Overview of PPP experience, 34-35.

Pratap, K.V. ve Chakrabarti, R. (2017). Public-private partnerships in infrastructure. *India Studies in Business and Economics*. Springer .Singapore.

Public Sector Accounting Board. (2019). Public private partnerships exposure draft.

Public Services International. (2015). Why public-private partnerships don't work: The many advantages of the public alternative. Greenwich, UK: Public Services International Research Unit.

Qiao, L., Wang, S.Q., Tiong, R.L. ve Chan, T.S. (2002). Critical success factors for tendering BOT infrastructure projects in China. *The Journal of Structured Finance*, 8(1), 40-52.

Rockart, J.F. (1982). The changing role of the informations systems executive: a critical success factors perspective. *Sloan Management Review*, 24(1), 3-13

Roehrich, J.K., Lewis, M.A. ve George, G. (2014). Are public-private partnerships a healthy option? A systematic literature review. *Social science & medicine*, 113, 110-119.

Şahin, M. ve Uysal, Ö. (2012). Kamu maliyesine etkileri açısından kamu özel sektör ortaklıkları üzerine bir değerlendirme. *Maliye Dergisi*, 162, 155-174.

Sanvido, V., Grobler, F., Parfitt, K., Guvenis, M. ve Coyle, M. (1992). Critical success factors for construction projects. *Journal of construction engineering and management*, 118(1), 94-111.

Sarmiento, J. ve Renneboog, L. (2014). The Portuguese experience with public-private partnerships. Center Discussion Paper Series No. 2014-005. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2378720>

Saussier, S. ve de Brux, J. (2018). The economics of public-private partnerships. Springer International Publishing.

Saussier, S. ve Tra Tran, P. (2012). The efficiency of public-private partnerships in France: An initial quantitative evaluation. *Revue d'économie industrielle* 2012/4 (No 140).

Scribner, M. (2011). The limitations of public-private partnerships. Recent lessons from the surface transportation and real estate sectors, Washington, Competitive Enterprise Institute.

Shoul, J. (2005). The private finance initiative or the public funding of private profit. İçinde *The Challenge of Public – Private Partnerships: Learning from International Experience*, Graeme Hodge and Carsten Greve (Der.) Cheltenham, UK: Edward Elgar. 190-206.

Siemiatycki, M. (2007). What's the secret? Confidentiality in planning infrastructure using public/private partnerships. *Journal of the American Planning Association*. 73(4), 388-403.

Sirtaine, S., Pinglo M.E., Guasch, J.L. ve Foster, V. (2004). How profitable are infrastructure concessions in Latin America? Empirical evidence and regulatory implications. Washington, DC: World Bank.

Song J., Zhang H. ve Dong W. (2016). A review of emerging trends in global PPP research: analysis and visualization, *Scientometrics*, 107 (3), 1111-1147.

South Africa Accounting Standards Board. (2008). Guideline on accounting for public private partnerships.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2019). T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı veri tabanı. (Erişim adresi: <https://koi.sbb.gov.tr/>) (Erişim tarihi: 16.10.2019)

T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2014). 10. Kalkınma planı OİK KÖİ raporu.

The Canadian Council for PPP. (2019) The Canadian Council for PPP veritabanı. (Erişim adresi: <http://www.p3spectrum.ca/project/>) (Erişim tarihi: 01.10.2019)

The Public – Private Infrastructure Advisory Facility. (2009). Drawbacks of PPP. <https://ppiaf.org/sites/ppiaf.org/files/documents/toolkits/highwaystoolkit/6/pdf-version/1-15.pdf>.

The World Bank. (2016). The economic impact of public-private partnerships in the Infrastructure Sector: Literature Review.

The World Bank. (2017). Resilient infrastructure public-private partnerships (PPPs): contracts and procurement: The case of Japan.

The World Bank. (2019a) The World Bank veritabanı. (Erişim adresi: <https://ppi.worldbank.org/en/visualization#sector=&status=&ppi=&investment=®ion=Sub-Saharan+Africa&ida=&income=&ppp=&mdb=&year=&excel=false&map=&header=true>) (Erişim Tarihi: 11.10.2019)

The World Bank. (2019b) The World Bank veritabanı. (Erişim adresi: <https://ppi.worldbank.org/en/visualization#sector=&status=&ppi=&investment=®ion=&ida=&income=&ppp=&mdb=&year=&excel=false&map=TR&header=true>) (Erişim Tarihi: 11.10.2019)

The World Bank, Asian Development Bank, and Inter-American Development Bank. (2014). Public Private Partnership Reference Guide Version 2.0.

Thieriot, H. ve Dominguez, C. (2015). Public-private partnerships in China. International Institute for Sustainable Development. Discussion Paper.

Toudas, K. ve Poutos, E. (2013). Concept, regulations and institutional issues of Ipsas: A critical review. European Journal of Business and Social Sciences.

Tudor, T. ve Alexandra, A. M. (2006). Cash versus accrual accounting in public sector. Studia Universitatis Babeş-Bolyai. Oeconomica.

Turan, N. (2014). Mali şeffaflık ve kamu mali istatistikleri açısından koşullu yükümlülükler bakış. Sayıştay Dergisi, Sayı 95.

United Nations. (2019). Review of current developments in international standards of accounting and reporting in the public and private sectors. Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting Thirty-sixth session.

Vardar, G. Ç. (2013). İmtiyazlı hizmet sözleşmeleri ve yap-işlet-devret modeli muhasebe sorunları. Yayınlanmamış doktora tezi, Gazi Üniversitesi. Ankara.

Viana, L. (2013). The impact of public private partnerships on public accounts: the Portuguese roads sector.

Yanık, S. S. (2000). Türkiye'deki devlet muhasebe sisteminin uluslararası standartlarla karşılaştırılması ve yeni devlet muhasebe sisteminin oluşturulması. Ankara: Gazi Üniversitesi.

Yeo, K.T. (1991). Forging new project value chain—paradigm shift. Journal of Management in Engineering, 7(2), 203-212.

Yescombe, E. R. (2007). Public-private partnerships principles of policy and finance. Butterworth-Heinemann, London, UK.

Zhang, X.(2005). Critical success factors for public-private partnerships in infrastructure development. *Journal of construction engineering and management*, 131(1), 3-14.