

**Türkiye’de Kamu Özel İşbirliği Uygulamasının Mali Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi****Evaluation of The Public Private Partnership Practices in Terms of Financial Transparency in Turkey****Duran Bülbül<sup>1</sup>****Öz**

*Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) modeli, kamu ile özel sektör arasında, en belirgin özelliği hizmet sunumunda finansmanın özel sektör tarafından sağlandığı risklerin taraflar arasında dengeli biçimde dağılmasını amaçlayan bir sözleşme olarak tanımlanabilir. KÖİ proje maliyetlerinin bütçede gider olarak görülmemesi sebebiyle son yıllarda kamu hizmeti sunumunda sıklıkla başvurulan bir yöntem haline gelmiştir. Söz konusu yöntemde kamunun yükümlülüklerinin kamuoyunca izlenebilmesi adına mali saydamlık olgusu önem kazanmaktadır. Bu çalışmada Türkiye’deki KÖİ uygulamaları mali saydamlık açısından değerlendirilmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Özel İşbirliği, Mali Saydamlık, Bütçe Hakkı

**Abstract**

*Public Private Partnership (PPP) model can be defined as a contract between public and private sector that aims balanced risk distribution between parties. In these contracts public service provision financed by private sector which is the most significant feature of them. PPP has become a frequently used method in public service provision in recent years, due to project costs are not seen as budgetary expenditure. In this method, fiscal transparency is gaining importance in monitoring the obligations of government by public. In this study, the applications of PPP in Turkey are evaluated in terms of fiscal transparency.*

**Keywords:** Public Private Partnership, Fiscal Transparency, Budget Right

**Jel Classification:** H50, H61, H72, H81

<sup>1</sup> Doç. Dr., Gazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, duranbulbul@gazi.edu.tr

## 1. Kamu Özel İşbirliği Modeli

Kamu özel işbirliği (KÖİ) modeli gerek kamuoyunda, gerek akademik camiada ve gerekse de kanun yapıcı nezdinde, son yıllarda en yoğun kullanılan kavramlardan biri haline gelmiştir. Ne var ki kamu özel işbirliği modeli olarak adlandırılan modelin evrensel bir tanımını yapmak mümkün olmadığı gibi ülkemizdeki uygulamasını da kısa, basit ve kapsayıcı bir şekilde tanımlamak mümkün değildir. Bu zorluk bir yandan kavramın her ülke, her sektör ve hatta her proje tipi için tekrar tasarlanması gereğinden kaynaklanmakta, diğer yandan da bu modelin hem bir sözleşme tipi, hem bir kamu finansman modeli, hem hazine garanti türü ve hem de bir tür özel sektör yatırım türü niteliğine sahip olmasından kaynaklanmaktadır.

Onuncu Kalkınma Planı kapsamında KÖİ ile ilgili olarak özel ihtisas komisyonu kurulmuş ve bu komisyon kamu özel işbirliği modelini “kamu kurum ve kuruluşlarıyla özel sektör kişileri arasında yapılan ve risklerin taraflar arasında dengeli biçimde dağılmasını amaçlayan bir sözleşmeye dayanarak altyapı hizmetlerinin sunumu amacıyla özel sektörün görevlendirilmesini ifade etmekte olup, hizmet konusu mevcut ya da yapılacak tesislerin tasarımı, inşası, yenilenmesi, geliştirilmesi, değiştirilmesi ile işletmesinin, bakımının ve onarımının özel sektör tarafından, finansmanı da tamamen veya kısmen özel sektör tarafından sağlanarak yapılması<sup>2</sup>” şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu özel işbirliği kapsamında oluşturulan sözleşmenin taraflarına vurgu yapan bir tanım ise şu şekildedir; “kamu hizmetlerinin örgütlenmesine, inşaat, hizmet ve finans gibi farklı sektörlerden gelen özel örgütlerin (genellikle bir ortak girişim şeklinde) farklı rollerle (mal, hizmet ve yapım işi sağlama) dâhil edildiği, yönetim ilişkisinin sözleşme temelinde kurulduğu, bu yönüyle de sözleşme ilişkisinin kendine özgü özelliklerini içinde barındıran, esnek örgütlenmeyi öngören bir modeldir<sup>3</sup>”.

Bu işbirliği kapsamında yapılan işlerin vurgulandığı bir diğer tanım ise “bir hizmetin gerçekleşmesi amacıyla gerekli altyapı ve tesisin tasarımı, finansmanı, inşası ve işletilmesi ya da mevcut bir kamu yatırımının yenilenmesi, kiralanması, bakım ve onarımının yapılması ve işletilmesinde özel sektör katılımının sağlandığı yöntemlerin bütünleşmiş, kapsamı genişletilmiş yasal ve kurumsal biçimi<sup>4</sup>” şeklindedir.

Kamu özel işbirliği modelinin farklı noktalarına vurgu yapan bu üç tanımdan, modelde kamu ile özel sektör arasında sözleşme ilişkisi oluşturulduğu, iki taraf arasında risklerin dengeli dağıtılmasının amaçlandığı, modelin her ne kadar, dışarıdan bir inşaat işi olarak gözükse de, inşaatın altyapı, tasarımı, finansmanı ve belli kapsamda işletilmesini de içeren ve sadece yapım değil, mal ve hizmet alımı niteliği de olan ve belki de en karakteristik özellik olarak projenin finansmanı ile ilgili de özel hükümleri barındırdığı anlaşılmaktadır.

## 2. Kamu Maliyesi Açısından Kamu Özel İşbirliği Modelinin Avantajları

Avrupa’da, özellikle İngiltere’de, uzun yıllardır uygulanan bu modelin ülkemizde de popüler olması bir tesadüf değil, uygulandığı ülkelerde elde edilen başarılarından kaynaklanmaktadır.

Kamu özel işbirliği modelinin en temel avantajı, kamu tarafının yatırım maliyetini kamu kesiminden özel kesime aktarmasıdır. Böylece, örneğin, 20 yıllık işletme süresi ve 3 yıllık yatırım süresi öngörülen bir projede, kamu tarafı toplam maliyeti 20 yıla yayarak borçlanma ihtiyacını azaltacaktır. Hâlbuki klasik

<sup>2</sup> Kalkınma Bakanlığı; “Onuncu Kalkınma Planı - Kamu Özel İşbirliği Modeli Özel İhtisas Komisyonu Raporu“, Ankara, 2014, s. 14.

<sup>3</sup> KARASU, Koray; Sağlık Hizmetlerinin Örgütlenmesinde Kamu – Özel Ortaklığı, “Ankara Üniversitesi SBF Dergisi”, Cilt 66, No. 3, 2011, Ankara, s. 219.

<sup>4</sup> GÜZELSARI, Selime; Sağlık Sisteminde Yeniden Yapılanma ve Kamu – Özel Ortaklıkları”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 45, Sayı 3, Eylül 2012, s. 30.

yöntemde kamu kesimi bu projenin maliyetini üç yıl içinde ödemekle yükümlü olacak ve hem borç stokunu ve hem de faiz giderleri kalemini artıracaktı. Örneğimizde ele aldığımız üç yıllık yatırım süresindeki yatırım yükü, hem ödeme hem de finansman kaynağı temin etme açısından tamamen özel kesim üzerinde olacağı için, bu aşamada kamu kesiminin herhangi bir yük üstlenmesi söz konusu olmayacaktır.

Yukarıda yer verilen avantajla bağlantılı olarak; bu modelin kamu mali tabloları üzerinde yarattığı iki temel olumlu etki vardır; borç stoku rakamlarında azalış ve faiz giderleri kaleminden klasik modele göre daha düşük ödeme yapılması. Projenin finansman yükünün özel sektöre aktarılması doğal olarak projeye ilişkin borç ve faiz giderlerinin özel kesim mali tablolarında gösterilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu sayede hem kamu kesiminin borç stoku uluslararası karşılaştırma ve Maastricht kriterleri gibi kurallara daha uygun hale gelmekte ve hem de bütçe içinde faize ödenen tutar, diğer gider kalemlerine kıyasla daha düşük çıkmaktadır.

Bütçede finansman gideri kaleminden yapılan giderin azalması, kamu kesiminin faiz gideri ödemekten tamamen kurtulduğu anlamına gelmemektedir zira faiz için ödenen tutar, bu sözleşmeler kapsamında yapılan gider kalemleri üzerinden yapılmaktadır.

### 3. Kamu Özel İşbirliği Modelinin Barındırdığı Riskler

Modelin en önemli avantajı olan proje finansman maliyetinin özel kesime aktarılması aynı zamanda önemli bir dezavantajda teşkil etmektedir. Genel kabul gören kurala göre, devletin borçlanma maliyeti her zaman için özel kesimin borçlanma maliyetinden daha düşük olmaktadır. Bu durumda, finansman maliyeti açısından, özel kesim kamu kesiminden daha yüksek bir maliyete sahip olacaktır. Özel kesimin bu maliyeti kamuya yansıtması ise kaçınılmazdır. Bu durumda kamu kesimi, finansman açısından, klasik yönetime göre daha yüksek bir maliyete katlanacaktır. Ancak bu finansman maliyeti sözleşme kapsamındaki kira, hizmet ve benzeri ödemelere dâhil edildiği için bu yüksek finansman maliyeti görülebilir bir maliyet olamamaktadır.

Yıllık olarak ödenecek yüklü ödemeler getiren KÖİ projeleri devam ederken gelecekteki hükümetlerin kendi politikalarına uygun yeni sağlık, ulaştırma ve benzeri politikalar ortaya koyması çok güçtür zira bu sözleşmeler mevcut mevzuata göre tasarlanmaktadır. Daha sonra gelen hükümetlerin bu sözleşmelerle uyumsuz mevzuat düzenlemeleri yapmaları, bu tesislerin atıl kalmasına neden olursa, bütçeden, karşılıksız ödeme yapılması sonucu doğuracaktır.

KÖİ uygulamalarının aynı zamanda siyasal sorumluluğu boşa çıkaran bir özelliği de vardır. Model ile ilgili tercihi yapan ve modeli uygulayan hükümetler, sözleşmelerin çok uzun süreli olması nedeniyle doğal olarak modelin uygulama sonuçları ile ilgili siyasi sorumluluğu üstlenmeyebileceklerdir. Bu açıdan KÖİ projelerinin temsili demokrasinin başlıca ilkelerinden biri olan hesap verme sorumluluğunu uygulanamaz hale getiren bir sonuç yarattığı söylenebilir<sup>5</sup>.

İngiltere Hazine Bakanlığı devletin KÖİ projeleriyle ilgili olarak yüklenici şirketlere gelecek 30 ila 60 yıl boyunca ödeyeceği miktarları internet sayfasına koymuştur. Toplamda hiç de azımsanmayacak yıllık ödeme miktarlarının gelecek hükümetlerin bütçe hazırlıklarında göz ardı edemeyecekleri büyüklüklere ulaştığı görülmektedir<sup>6</sup>.

Modelin en önemli dezavantajlarından biri de esasında sözleşmenin uygulayıcı taraflarından biri olmayan ama en önemli katkı sağlayıcısı olan finansman sağlayıcıların öneminden kaynaklanmaktadır. “Finansörler, bizzat ana sözleşmelere imza koymasalar da, gerçekte kamu kurumları ile özel girişimciler arasındaki ilişkinin asli unsuru olarak aslında sözleşmenin ve KÖİ modelinin

<sup>5</sup> KARASU; a.g.e., s 255.

<sup>6</sup> KARASU; a.g.e., s 255.

tarafları/ortakları arasında yer almaktadırlar<sup>7</sup>”. Zira KÖİ modeli her ne kadar bir projenin inşası ve işletilmesi temeline dayansa da gerek bu projelerin ölçeği ve gerekse de kamu kesiminin doğrudan finansman sağlamaması nedeniyle, isteklilerin finansman elde edebilme mücadelesi halini almıştır. Krizler veya sözleşmenin özel kesim tarafı ile finansman sağlayıcılar arasındaki bir anlaşmazlık halinde, özellikle sözleşmenin ilk yıllarında, projenin tümünden rafa kaldırılması riskleri söz konusu olabilmektedir.

#### 4. Türkiye’de Kamu Özel İşbirliği Modeli Mevzuatı

Kamu özel işbirliği modelinin müstakil olarak düzenlenmesi son 10 yılda gerçekleşmişse de bu modelin uygulanması Osmanlı Devletine kadar uzanmaktadır. O dönem, diğer ülkelerde başlayan kamu hizmetlerini, özel kesime yaptırıp gelirini de belli süre hizmeti gerçekleştirene bırakma şeklinde özetlenebilecek olan imtiyaz usulü 1800’lü yılların ortalarına doğru Osmanlı Devletinde de uygulanmaya başlanmıştır. Terkos suyu, deniz hatları işletmesi, Beyoğlu tüneli ve ülke genelinde tren yolları bu yöntemle yapılan bazı hizmetlerdir. 1910 yılında yürürlüğe giren ve halen de yürürlükte bulunan Menafi-i Umumiyeye Müteallik İmtiyazat Hakkında Kanun bu işlemlerin hukuki çerçevesini çizmiştir. Ancak bu işletmelerin büyük bir çoğunluğu yabancı şirketlere aitti. “Yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti de, yabancılara tanınan imtiyazları sonlandırmak, ulusal ekonomisini hızla güçlendirmek gibi politik tercihlerin de etkisiyle, imtiyazın geri alımı yoluyla altyapı şirketlerini ve tesislerini millileştirmiştir<sup>8</sup>”. Bu millileştirme hamlesinden sonra imtiyaz yöntemine başvurulmamış ve devlet imtiyaza konu olabilecek nitelikte faaliyetleri kendi bünyesinde gerçekleştirmiştir. Bu nedenle de Osmanlı Devletinden kalan imtiyazların sona erdirilmesinden 1980’li yıllara kadar kamu ve özel sektörün birlikte proje gerçekleştirmelerine yönelik müstakil bir düzenleme yapılmamıştır.

1984 yılında kabul edilen Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun ve 1988 yılında kabul edilen Karayolları Genel Müdürlüğü Dışındaki Kuruluşların Erişme Kontrollü Karayolu (Otoyol) Yapımı, Bakımı ve İşletilmesi ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun ile önce elektrik daha sonra ise kara ulaşımı sektöründe sadece kamunun faaliyette bulunabildiği dönem sona erdirilmiştir. 1994 yılında kabul edilen 3996 sayılı Kanun ile Yap-İşlet-Devret modeli müstakil bir kanuna kavuşturulmuş ve bazı yatırımların bu yöntemle yapılmasına ilişkin yasal mevzuata bu Kanun’da yer verilmiştir. 1997 yılında kabul edilen 4283 sayılı Kanunla Elektrik enerjisi üretim tesislerinin Yap-İşlet modeli ile yapılmasına ilişkin hukuki düzenlemeler hayata geçirilmiştir. 2002 yılında kabul edilen 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile Hazine tarafından verilecek garantiler ile diğer hususlar düzenlenmiştir.

Kamu özel işbirliği projelerinin uygulanmasında genel olarak 1994 tarih ve 3996 sayılı Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaktadır. Bu amaçla da, 2008 yılından itibaren, 5 kanun ile Kanun’un 17 maddesinde değişiklik yapılmıştır.

Bu Kanun’da 5762 sayılı Kanun ile 2008 yılında yapılan değişiklikle katkı payı uygulaması getirilmiştir. Buna göre katkı payı görevli şirketin ürettiği mal veya hizmetin bedeli, mal veya hizmetten yararlananlar tarafından tamamen veya kısmen ödenmesi mümkün olmayan yatırımlarla ilgili yapılacak görevlendirmelerde, mal veya hizmetten yararlananların tüketim veya kullanım miktarları da dikkate alınarak belirlenen ve idare tarafından görevli şirkete tamamen veya kısmen yapılan ödeme şeklinde tanımlanmıştır. Ancak Bakanlar

<sup>7</sup> Kalkınma Bakanlığı; a.g.e., s 9.

<sup>8</sup> Kalkınma Bakanlığı; a.g.e., s 5.

Kurulu tarafından 2011/1807 sayılı Karar yayımlanana kadar, usul ve esaslar belirlenmediği için, katkı payına ilişkin hükümler uygulanamamıştır<sup>9</sup>.

2011 yılında, 6111 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile Yap-İşlet-Devret projelerinde Yüksek Planlama Kurulu onayı kaldırılmış ve sözleşmeye taraf olacak idarenin bağlı veya ilgili olduğu bakanın onayı yeterli hale gelmiştir<sup>10</sup>.

2012 yılında kabul edilen 6288 sayılı Kanun ile 3996 sayılı Kanun'a 11/A maddesi eklenmiş, böylece daha önce var olan garantilere ek olarak kredi üstlenimi uygulaması da yürürlüğe konulmuştur.

Yine aynı Kanun ile 3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler ve 7/5/1987 tarihli ve 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ek 7'nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projelerden 4/4/2012'den önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış olanlar ile 31/12/2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanların; ihale edilmesi ile görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere yatırım döneminde proje kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

2013 yılında kabul edilen 6456 sayılı Kanun ile de, 3996 sayılı Kanun'un kapsamı kongre merkezi, kültür ve turizm yatırımları, ticari bina ve tesisler, spor tesisleri, yurtlar, tema parklar, balıkçı barınakları, silo ve depo tesisleri, jeotermal ve atık ısıya dayalı tesisler ve ısıtma sistemleri, raylı sistemler, gar istasyonları, teleferik ve teleseyej tesisleri ve gümrük tesisleri de eklenmek suretiyle genişletilmiştir

Kamu özel işbirliği modeline çatı mevzuat olarak konumlandırılan mevzuatın genel gelişimi böyle olmakla beraber sağlık alanındaki projeler için ve eğitim alanındaki projeler için kendi kurumsal mevzuatlarında ayrıca hükümlere yer verilmiştir.

##### **5. Kamu Özel İşbirliği Projelerinde Kullanılan Sözleşmeler**

Öncelikle belirtmek gerekir ki, KÖİ projelerinin hemen hemen her biri kendine has özelliklere sahiptir. Bu nedenle bu projeleri belli bir standart prosedür halinde başlayıp bitirmek mümkün değildir. Bu durumun doğal sonucu da her bir proje için farklı şartnameler hazırlanmasıdır. Ancak, her proje için farklı sözleşme hazırlanması ise, ileride bahsedilecek bazı sakıncaları taşımaktadır.

Yukarıda da açıklandığı üzere, KÖİ modelinin uygulamasında, mevzuattan gelen bir tek tipten bahsetmek mümkün değildir. Mevzuat bu tür işlerin genel usulünü belirlemekle beraber, model kapsamında imzalanacak sözleşmelerin unsurları ve şartları ile ilgili detaylı ve bağlayıcı hükümlerden yoksundur.

Hâlbuki Kamu İhale Kanunu kapsamında yapılan ihalelerde idareler Kamu İhale Kurumu tarafından hazırlanan ve ilgili uygulama yönetmeliğine ekli tip sözleşmeleri kullanmakta ve sadece sözleşmede yer alan boşlukları doldurmaktadırlar. Bu uygulama idareye kısıtlı bir özgürlük sağlamakla beraber, bu yöntemi sıklıkla kullananlar dışındaki idarelerin bu tür sözleşmeleri hazırlamadaki tecrübesizliklerinden kaynaklanacak riskleri de bertaraf etmektedir.

İkincil mevzuata bakıldığında ise, herhangi bir tip sözleşmeye yer verilmemiş ancak 3996 Sayılı Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun Uygulama Usul Ve Esaslarına İlişkin Kararda şartname ve sözleşmelerde yer alması gereken hususlara yer verilmiştir.

Bu Karar'a göre şartnamelerde görevin niteliği, nevi ve kapsamı, geçici ve kesin teminatın oranları ve şartları, görev yeri, teslim etme ve teslim alma şekil ve şartları, görev konusu işlere başlama ve iş bitirme tarihleri, gecikme halinde

<sup>9</sup> Kalkınma Bakanlığı; "Dünyada ve Türkiye'de Kamu-Özel İşbirliği Uygulamalarına İlişkin Gelişmeler 2015", Ankara, Ocak 2016, s 18.

<sup>10</sup> Kalkınma Bakanlığı; 2016, s 18.

uygulanacak müeyyideler, şirketlerde aranan şartlar ve istenen belgeler, değerlendirme yapmak üzere şirketlerden istenecek görev konusu ile ilgili fizibilite raporu, iş programı, nakit akım tablosu ve benzeri belgeler, görevlendirmeyi yapıp yapmamakta ve uygun teklifi tespit etmekte idarenin serbest olduğu, tekliflerin hazırlanması, verilmesi, değerlendirilmesi ve görevlendirme usul ve esasları, tekliflerin geçersiz sayılacağı haller, görevlendirme kararının alındığı tarihten itibaren hangi süre içerisinde onaylanacağı veya iptal edileceği, her türlü giderin kim tarafından karşılanacağı, süre uzatımı verilebilecek haller ve şartları, ücret belirleme yöntemleri, kamulaştırma bedeline görevli şirketin iştirak edip etmeyeceği, edecekse iştirak edilecek tutar, ayrıca arazi toplulaştırması yapıp yapılmayacağı ve bedelin hangi tarafça karşılanacağı, mevzuat gereği alınması gereken zorunlu izinler ile bu izinlerin kim tarafından alınacağı, ihtilafların çözüm şekli, katkı payı ödenip ödenmeyeceği ve katkı payı belirleme yöntemleri, talep garantisi verilip verilmeyeceği, verilecekse miktarı ve süresi, hazine yatırım garantisi öngörülüp öngörülmediği hususları yer alacaktır.

Yine aynı Karar'a göre sözleşmelerde taraflar, sözleşmenin konusu, süre, yatırım ve hizmetlerin genel esasları, mal ve hizmetin standart ve kalitesi, görevlendirmelerde performans kriterleri ile yatırım ve hizmetleri emre amade tutma koşulları, finansman, ücret ve varsa katkı payının belirlenmesi, hazine yatırım garantisi ve/veya talep garantisi verilip verilmeyeceği, varsa miktarı ve süresi, yatırım süresi, kabul ve işletmeye alma tarihi, yatırım döneminde işin tamamlanmasındaki gecikme ve maliyet değişiklikleri, kamulaştırma ve/veya arazi toplulaştırması, mevzuat gereği alınması gereken izinler, teminat, aylık ve yıllık faaliyet raporları, denetim, güvenlik, emniyet ve çevre önlemleri, mücbir sebepler hususlarına yer verilecektir.

Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İşbirliği Modeli İle Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınmasına Dair Uygulama Yönetmeliğinde bu Bakanlıkça yapılacak sözleşmelere ilişkin detaylı düzenlemelere yer verilmiştir.

## 6. Borç Üstlenimi Uygulaması

KÖİ mevzuatında dikkat çeken en önemli hususlardan biri borç üstlenimi kavramıdır. İlk olarak 3996 sayılı Kanun'un kredi üstlenimi başlıklı 11/A maddesinde kredi üstlenimi olarak tanımlanan kavram daha sonra 4749 sayılı Kamu Finansmanı Ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda borç üstlenimi adıyla düzenlenmiştir. Bu iki kavram arasındaki temel fark kredi üstleniminde Hazine Müsteşarlığı ifadesi yerine ilgili idare kavramının yer almasıdır. Bu hükmün doğrudan uygulanması halinde sözleşmeye taraf idareler kendi bütçelerinden, özel bir şirketin borcuna garanti vermiş olacaktır. Borç üstleniminin uygulanmasına ilişkin detaylar ise Hazine Müsteşarlığınca hazırlanarak 19.04.2014 tarihinde yayımlanan Hazine Müsteşarlığı Tarafından Gerçekleştirilecek Borç Üstlenimi Hakkında Yönetmelikte belirlenmiştir.

Yönetmelik'in amacı 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun hükümlerine göre yap-işlet-devret modeli ile gerçekleştirilmesi planlanan ve yatırım tutarı asgari bir milyar Türk Lirası olması öngörülen yatırım ve hizmetlere ilişkin sözleşmeler ile 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve 25/8/2011 tarihli ve 652 sayılı Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre yap-kirala-devret modeli ile gerçekleştirilmesi planlanan ve yatırım tutarı asgari beşyüz milyon Türk Lirası olması öngörülen yatırım ve hizmetlere ilişkin sözleşmelerde, sözleşmelerin süresinden önce feshedilerek tesisin ilgili idareler tarafından devralınması hükmünün bulunması halinde, söz konusu yatırım ve hizmetler için sağlanan ana kredinin ve varsa ana kredinin teminine yönelik türev ürünlerden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere mali yükümlülüklerin Hazine Müsteşarlığı tarafından kısmen

veya tamamen üstlenilmesi, ödenmesi ve borç üstleniminden kaynaklanan Hazine alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemek olarak tespit edilmiştir.

Borç üstlenim taahhüdü, ana kredi tutarının; sözleşmenin şirket kusuru nedeniyle feshi halinde %85'ini, sözleşmenin şirket kusuru dışındaki nedenlerle feshi halinde %100'ünü ve finansman maliyetlerinin tamamını içerecek şekilde verilir. Ayrıca, sözleşmenin feshi halinde üstlenilen borç tutarı doğrudan kreditorlere ödenir.

Çalışmanın hazırlandığı tarihte Hazine tarafından yayımlanan en son aylık<sup>11</sup> ve yıllık<sup>12</sup> borç yönetimi raporlarında, toplam proje maliyeti 11 milyar ABD Doları olan üç adet (Avrasya Tüneli Projesi, Kuzey Marmara Otoyolu Odayeri - Paşaköy (3. Boğaz Köprüsü Dâhil) Kesimi, Gebze-Orhangazi-İzmir (İzmit Körfez Geçişi ve Bağlantı Yolları Dâhil) Otoyolu) proje için toplam 8.654.312.328 ABD Doları tutarında borç üstlenim taahhüdü verildiği görülmektedir.

Bu istatistikte dikkat çeken husus, KÖİ modeli kapsamında yaptırılan diğer projelere yer verilmemiş olmasıdır. 4749 sayılı Kanun'da borç üstlenimi için öngörülen en az 500.000.000 Türk Lirası yatırım tutarı şartını sağlayan 16 adet hastane projesi bulunmaktadır. Bu durumda, bu projeler için dış finansman sağlanmadığı ve bu nedenle de Hazine'nin borç üstleniminde bulunmadığı söylenebilir zira aynı Kanun maddesinde "söz konusu yatırım ve hizmetler için yurt dışından sağlanan finansmanın ve varsa bu finansmanın teminine yönelik türev ürünlerden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere mali yükümlülüklerin Müsteşarlık tarafından üstlenilmesi" hükmü yer almaktadır. Bu durumun bir diğer açıklaması da borç üstleniminin Hazine tarafından değil de ilgili kamu kurumu tarafından yapılmış olabileceği olsa da, ilgili bakanlıkların mali tabloları incelendiğinde, borç üstlenim işlemlerinin izlendiği 934-Borç Üstlenim Taahhütleri Hesabına ve 935-Borç Üstlenim Taahhütleri Karşılığı Hesabına herhangi bir kayıt yapılmadığı görülmektedir.

Bu durumda, kamu mali tablolarından, yukarıda sayılan üç proje dışındaki hiçbir proje için borç üstlenimine gidilmediği sonucuna ulaşılmaktadır.

## **7. Kamu İdarelerinin Mali Tablolarında Kamu Özel İşbirliği Modelinin Mali Şeffaflığı**

### **7.1 KÖİ Modeli İşlemlerinin Mali Tablolara Yansıtılması**

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 8 Temmuz 2015 tarih ve 45 sıra Numaralı Tebliği ile KÖİ modeli kapsamında yapılan işlemlerin mali tablolara nasıl yansıtılacağına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Her ne kadar KÖİ kavramı ile yap-kirala-devret sözleşmeleri kastedilse de Tebliğ'de, yap-işlet-devret ve işletme hakkı devri uygulamaları da KÖİ olarak kabul edilmiş ve her bir sözleşme türüne göre kayıt esasları tespit edilmiştir. Ancak KÖİ modeli kapsamında yapılan tüm sözleşmeler ilişkin olarak, sözleşmelerde belirlenen talep ve alım garantileri nazım hesaplarda izleneceği ve yine bunlara ilişkin ödemeler ile katkı payı ödemeleri bütçe giderleri ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirileceği hükmü yer almaktadır.

Sözleşme gereği görevli şirketin yerine getirmeyi taahhüt ettiği yapım işlerinin izlenebilmesi amacıyla girilen taahhüt tutarları sözleşme fiyatı (sözleşmede veya sözleşme dokümanlarında belirlenen tutar) üzerinden idarenin muhasebe hizmetlerini yürüten ilgili muhasebe birimince 922 - Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabına borç, 923 -Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir. Görevli şirket tarafından tamamlanan taahhüt tutarları yine aynı hesaplardan ters kayıt yapılmak suretiyle düşülür.

<sup>11</sup> Hazine Müsteşarlığı; Kamu Borç Yönetimi Raporu, No: 145, Ankara, Ağustos 2017, s 19.

<sup>12</sup> Hazine Müsteşarlığı; Kamu Borç Yönetimi Raporu - 2017, Ankara, 2017. s 34.

### 7.1.1. Yap-İşlet-Devri Sözleşmeleri

Tebliğ'in dördüncü maddesine göre; yap-işlet-devret modeli çerçevesinde imzalanan sözleşmeler, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 24'üncü maddesine göre hizmet imtiyaz sözleşmeleri olarak değerlendirilir ve edinilen varlıklar hizmet imtiyaz varlıkları ile ilgili muhasebe standartları çerçevesinde belirlenen hesaplara kaydedilir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 24'üncü maddesinde yer alan önemli hususları şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Hizmet imtiyaz sözleşmesi; işletmecinin, belirlenmiş bir süre için kamu hizmetlerini sunmak amacıyla hizmet imtiyaz varlığını kullandığı ve bu hizmetlerin karşılığının işletmeciye ödendiği sözleşmedir.

- Hizmet imtiyaz varlığı, hizmet imtiyaz sözleşmesine konu olan varlıkları ifade eder. İşletmecinin bu varlıkla sunacağı hizmetler ve bu hizmetlerin kime, hangi fiyatlara sunulacağını kamu idaresi tarafından kontrol edilmesi ve sözleşme süresi sonunda hizmet imtiyaz varlığının kamu idaresine devredilmesi halinde bu varlıklar, maddi duran varlıklar hesap grubu içinde hizmet imtiyaz varlıkları hesabında izlenir.

- Hizmet imtiyaz varlıkları gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilir. Kamu idaresine ait olan varlıklardan hizmet imtiyaz sözleşmesine konu edilenler hizmet imtiyaz varlıkları hesabına kayıtlı değeri üzerinden kaydedilir.

- İşletmeciye, kamu idaresi adına kamu hizmeti sunması karşılığında üçüncü taraflardan veya diğer bir gelir getirici varlıktan gelir elde etme hakkının devredilmesi durumunda, hizmet imtiyaz varlığı ile aynı tutarda gelecekte elde etmesi muhtemel vazgeçilen gelir kadar yükümlülük kaydı yapılır. İşletmeciye gelir elde etme hakkı devredilmesi yerine nakit veya diğer bir mali varlıkla ödeme yapıldığı durumlarda hizmet imtiyaz varlığı ile aynı tutarda mali yükümlülük kaydı yapılır.

- Her bir hizmet imtiyaz sözleşmesinin türü, yapısı ve kapsamı gibi bilgiler mali tablo dipnotlarında açıklanır.

Yap-işlet-devret sözleşmelerinin uygulanmasına ilişkin işlemlerin muhasebe kayıt usulleri de aynı Tebliğ'de düzenlenmiştir. Buna göre; yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlığı, 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç; gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirin, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde gelir kaydedilecek kısmı 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmı ise 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedilir. Gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelir, sözleşmeye esas dokümanlarda yer alan görevli şirket tarafından hesaplanmış yatırımların işletilmesinden elde edilmesi muhtemel geliri ifade eder. Hizmet imtiyaz varlığı inşası için verilen arsa ve araziler varlığının gerçeğe uygun değerinin içinde yer alması nedeniyle arsa ve araziler kayıtlı değerleri üzerinden 630-Giderler Hesabına borç, 250-Arsa ve Araziler Hesabına alacak kaydı yapılarak muhasebe kayıtlarından çıkartılır.

Sözleşmelerde belirlenen talep ve alım garantilerinin ilgili kamu idaresince ödenmesi tahmin edilen hesaplanmış tutarları, hizmet imtiyaz varlığının işletmeye alındığı yıldan itibaren nazım hesaplarda izlenir. Hizmet imtiyaz varlıklarının işletmeye alındığı ilk yılın sonunda o yıla ilişkin gerçekleşmeler de dikkate alınarak sonraki dönemlerde ödenmesi tahmin edilen tutarlara ilişkin bir hesaplama yapılır ve nazım hesaplara kaydedilir. İşletme süresince her yılın sonunda bu hesaplamalar kalan süre için gözden geçirilerek düzeltilir. İlgili kamu idarelerince, sonraki dönemlerde ödenmesi tahmin edilen garanti tutarlarına ilişkin olarak yıl içerisinde yeniden tahmin yapılmasını gerektirecek derecede koşullarda önemli değişiklikler oluşur ise yılsonu beklenmeksizin garanti tutarları güncellenebilir. Garantilere ve katkı paylarına ilişkin ödeme yükümlülüğü doğması halinde bu tutarlar bütçe giderleri ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilir.

Ayrıca, hizmet imtiyaz sözleşmesinin süresi sona erdiğinde hizmet imtiyaz varlıkları kayıtlı değerleri üzerinden ilgili maddi duran varlık hesabına borç, 256-



Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına alacak, diğer taraftan ayrılmış amortisman tutarları 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç ve alacak kaydedilir.

### 7.1.2. İşletme Hakkının Devri Sözleşmeleri

Tebliğ'in dördüncü maddesine göre, işletme hakkının devri sözleşmelerine konu maddi duran varlıklar, işletme süresinin başlangıcında kayıtlı oldukları hesaplardan çıkarılarak hizmet imtiyaz varlığı olarak muhasebe kayıtlarına alınır.

Bu sözleşme kapsamında yapılacak muhasebe işlemleri aynı Tebliğ'de düzenlenmiştir. Buna göre; muhasebe kayıtlarında yer alan maddi duran varlıklarla ilgili olarak imzalanan işletme hakkının devri sözleşmesine göre işletme süresi başlangıcında idarenin muhasebe hizmetlerini yürüten ilgili muhasebe birimince kayıtlı değeri üzerinden ilgili maddi duran varlık hesabına alacak, 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç kaydedilir.

İdare ile görevli şirket arasında yapılan mutabakat sonucunda sözleşmede idareye ödenmesi öngörülen tutarlar kesinleştiğinde idarenin muhasebe hizmetlerini yürüten ilgili muhasebe birimine yapılan bildirim üzerine, genel muhasebe usullerine uygun olarak alacak hesapları ile gelir hesaplarına uygun kayıtlar gerçekleştirilir.

### 7.1.3. Yap-Kirala-Devret Sözleşmeleri

Tebliğ'in dördüncü maddesine göre, yap-kirala-devret modeli çerçevesinde imzalanan sözleşmeler, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 25'inci maddesinde belirlenen finansal kiralama ile ilgili muhasebe standartları çerçevesinde ilgili hesaplara kaydedilir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 25'inci maddesinde yer alan temel düzenlemeler şu şekildedir;

- Finansal kiralama sözleşmesi, sözleşme süresi sonunda mülkiyet devrinin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın kiralamaya konu maddi duran varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve getirilerin kiracı olarak kamu idarelerine devredildiği sözleşmedir.

- Finansal kiralama işlemine konu maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri karşılaştırılır; muhasebeleştirme düşük olan değer üzerinden yapılır. Sözleşme gereği kiralayana ödenecek toplam tutar mali borç olarak kaydedilir. Finansal kiralama borçlanma maliyeti ise ilgili oldukları dönemde gider kaydedilmek üzere ayrı bir hesapta izlenir.

- Finansal kiralama sözleşmeleri için yapılan her türlü ücret, komisyon, servis ücreti, vergi ve benzeri giderler, borç hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin gider ve bütçe gideri olarak kaydedilir.

- Mevzuatı uyarınca yap-kirala-devret modeli ile edinilen maddi duran varlıklar da finansal kiralama işlemi olarak değerlendirilir. Toplam finansal kiralama borcu, varlığa ve finansal kiralama borçlanma maliyetine dağıtılarak muhasebeleştirilir.

- Kamu idarelerince imzalanan her bir finansal kiralama sözleşmesinin türü, yapısı ve kapsamı gibi bilgiler mali tablo dipnotlarında açıklanır.

Yine aynı Tebliğ'de bu sözleşme türüne ait işlemlerin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde tarif edilmiştir.

- Yapımı tamamlanan ve idare tarafından kabulü yapılan kiralamaya konu maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri karşılaştırılır ve düşük olan değer üzerinden muhasebeleştirilir.

- Kiralamaya konu maddi duran varlık, yukarıda açıklanan yöntemle göre belirlenen değer üzerinden 252-Binalar Hesabına, toplam kira tutarı ile maddi duran varlığın kayıtlı tutarı arasındaki borçlanma maliyetlerine ilişkin farkın içinde bulunulan faaliyet döneminin sonraki aylarına ilişkin kısmı 308-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabına, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlere ait kısmı 408-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabına borç; vadesi bir yılı aşmayan kira tutarları 307-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabına, sonraki yıllara ait kısmı 407-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabına alacak kaydedilir. Ayrıca,

ödenecek bedelin içerisinde taşınırlarında yer alması halinde taşınırlar belirlenen bedel üzerinden ilgili varlık hesabına kaydedilerek birinci fıkraya göre belirlenen değerden düşülür, kalan tutar ilgili taşınmaz hesabına kaydedilir.

#### **7.1.4. Talep Garantisi, Alım Garantisi Ve Katkı Payı Ödemeleri**

Görevli şirkete kamu hizmetinin sunumu ile ilgili olarak sözleşme ile işletme süresi boyunca verilen garantilerden ilgili kamu idaresince hesaplanan ödenmesi muhtemel tutarlar 930-Verilen Garantiler Hesabına borç, 931-Verilen Garantiler Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir.

İşletme süresi içinde sözleşmede belirlenen dönemler itibarıyla öngörülen talep garantisinden daha az gerçekleşme olduğu takdirde aradaki fark, alım garantisi verilenlerde garanti tutarlarının tamamı bir taraftan 630-Giderler Hesabına borç, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı veya 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir. Ayrıca, garanti tutarının ilgili olduğu döneme ait kısmı 931-Verilen Garantiler Karşılığı Hesabına borç, 930-Verilen Garantiler Hesabına alacak kaydedilerek verilen garanti tutarından düşülür.

İşletme süresi içinde sözleşmede belirlenen dönemler itibarıyla öngörülen talep garantisinden daha fazla gerçekleşme olduğu takdirde talep garantisini aşan tahsilat tutarlarının sözleşmeye göre hesaplanan kısmı idarenin muhasebe hizmetlerini yürüten ilgili muhasebe birimine yapılan bildirim üzerine 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedilir.

#### **7.1.5. Borç Üstlenimi**

Hazine Müsteşarlığı tarafından gerçekleştirilen borç üstlenimlerinde Devlet Borçları Muhasebe Birimince, idare tarafından gerçekleştirilen borç üstlenimlerinde idarenin muhasebe hizmetlerini yürüten ilgili muhasebe birimince, işlem tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden 934-Borç Üstlenim Taahhütleri Hesabına (934.01- Borç Üstlenim Taahhütlerine İlişkin Anlaşmalar Hesabı) borç, 935-Borç Üstlenim Taahhütleri Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir. İmzalanan borç üstlenim anlaşmalarına ilişkin kullanılan krediler 934-Borç Üstlenim Taahhütleri Hesabına (934.02- Borç Üstlenim Taahhütlerinin Net Kullanımları Hesabı) borç, 934-Borç Üstlenim Taahhütleri Hesabına (934.01- Borç Üstlenim Taahhütlerine İlişkin Anlaşmalar Hesabı) alacak kaydedilir. Kullanılan kredilerin geri ödenen anapara tutarları 935-Borç Üstlenim Taahhütleri Karşılığı Hesabına borç, 934-Borç Üstlenim Taahhütleri Hesabına (934.02- Borç Üstlenim Taahhütlerinin Net Kullanımları Hesabı) alacak kaydedilir.

### **8. Kamu İdarelerinin Faaliyet Raporlarında KÖİ İşlemleri**

Maliye Bakanlığı faaliyet raporunu, “kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetlerini, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayan, idare hakkındaki genel ve mali bilgileri içeren rapor<sup>13</sup>” olarak tanımlamıştır. Bu faaliyet raporları kamuoyunun, kamu idarelerinin faaliyetleri hakkında bilgi edinmesinin tek yoludur ve bu nedenle de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda tüm idarelerin hazırlanması zorunlu tutulmuş ve Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te idare faaliyet raporlarında yer alacak hususlar tespit edilmiştir. Bu Yönetmelik'e göre, mali bilgiler başlığı altında, kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, varlık ve yükümlülükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgilere, temel mali tablolara ve bu tablolara ilişkin açıklamalara yer verileceği ifade edilmiştir. Temel mali tablolar ise Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde

<sup>13</sup> Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü; Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak), Ankara, Aralık 2004, s. 35.

bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, nakit akış tablosu olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, idare faaliyet raporu düzenlemekle yükümlü olan her bir kamu idaresinin, idare faaliyet raporunda bilançosunun bulunması zorunludur.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında KÖİ modeli kullanan kamu idareleri olan Sağlık Bakanlığı, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, Gümrük Bakanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü ve Devlet Hava Meydanları İşletmesinin 2016 yılına ait idare faaliyet raporları ve bu raporlarda yer alması gereken bilançoları, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri çerçevesinde incelenecektir.

### 8.1. Sağlık Bakanlığı

Sağlık Bakanlığı, KÖİ modelini en çok kullanan kamu idarelerinden biridir. 2016 yılı itibarıyla devam etmekte olan 34 KÖİ projesinden 17'si Sağlık Bakanlığı tarafından yürütülmektedir<sup>14</sup>. Sağlık Bakanlığı bu tesislere ilişkin sözleşmelerin büyük bir kısmını, şehir hastanesi projelerinin ise tamamını yap-kirala-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirmektedir. Ancak bu projelerden en son faaliyet raporunun yayımlandığı 31.12.2016 tarihi itibarıyla işletme dönemine geçen olmamıştır.

Sağlık Bakanlığının 2016 yılı idare faaliyet raporunda yer alan bilançoya bakıldığında, 307-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı, 308-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı, 407-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı ve 408-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabının bakiyesinin bulunmadığı görülmektedir. Bu durumun nedeni olarak 31.12.2016 tarihinde KÖİ projelerinden hiçbirinin işletme aşamasına geçmemiş olması gösterilebilir zira kira tahakkukları ancak inşaat aşaması sona erip idare tarafından kabulü yapılarak işletme aşamasına geçildiğinde yapılabilmektedir.

Bilançonun nazım hesaplar kısmına bakıldığında, imzalanan KÖİ sözleşmelerinin tutarının takip edildiği 922 – Kamu – Özel İşbirliği Modeli Taahhütleri Hesabı bakiyesinin 20.321.143.692,84 TL olduğu görülmektedir. Bu tutar, 31.12.2016 itibarıyla imzalanan KÖİ sözleşmelerinin bedelini ifade etmektedir.

KÖİ ile ilgili diğer nazım hesaplar olan 930-Verilen Garantiler Hesabı ve 934-Borç Üstlenim Taahhütleri Hesaplarının bulunmaması, Bakanlık tarafından alım garantisi veya kredi üstlenimi yapılmadığı anlamına gelmektedir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yap-işlet-devret ve yap-kirala-devret sözleşmeleri ile ilgili olarak, her bir sözleşmenin türü, yapısı ve kapsamı gibi bilgiler mali tablo dipnotlarında açıklanacağı hükmüne rağmen, böyle bir bilgi İdare Faaliyet Raporunda bulunmamaktadır.

### 8.2. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı

Kalkınma Bakanlığı tarafından yayımlanan KÖİ sözleşmeleri envanterinde, sözleşmeye taraf kamu idaresi belirtilmediği için çalışmamızda kamu idarelerinin faaliyet raporlarında yer alan ifadeler ve Kalkınma Bakanlığı raporları dikkate alınarak imzalanan sözleşmeler tespit edilmiştir. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığına (UDHB) bağlı ve ilgili idarelerce imzalananlar dışında, doğrudan (UDHB) yapılan sözleşmelerin bir envanteri bulunmayıp, Bakanlığın 2016 İdare Faaliyet Raporunda yer alan ifadelerden yat limanı yapım işlerinin yap-işlet-devret modeli ile yapıldığı anlaşılmaktadır. Kalkınma Bakanlığı verilerine göre altı adet yat limanının yapım işi KÖİ kapsamında yapılmakta ve bunların yatırım tutarı 800 Milyon ABD Dolarına yaklaşmaktadır<sup>15</sup>.

Çalışma kapsamında UDHB 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu incelendiğinde, raporda Bakanlığın bilançosuna yer verilmediği gibi KÖİ sözleşmeleri hakkında rakamsal herhangi bir bilginin de yer almadığı görülmüştür.

<sup>14</sup> Kalkınma Bakanlığı; 2016, a.g.e., s. 31.

<sup>15</sup> Kalkınma Bakanlığı; 2016, a.g.e., s. 30.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yap-işlet-devret ve yap-kirala-devret sözleşmeleri ile ilgili olarak, her bir sözleşmenin türü, yapısı ve kapsamı gibi bilgiler mali tablo dipnotlarında açıklanacağı hükmüne rağmen, böyle bir bilgi İdare Faaliyet Raporunda bulunmamaktadır.

### 8.3. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı

Kalkınma Bakanlığı verilerine göre, 2016 yılı itibariyle beş adet gümrük kapısı tesisi KÖİ kapsamında yapılmaktadır ve bu beş projenin yatırım tutarı 140 Milyon ABD Dolarını geçmektedir<sup>16</sup>. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının 2016 yılı idare faaliyet raporunda yer alan performans bilgilerine göre ise, 2016 yılında iki adet gümrük kapısının yap-işlet-devret modeli ile modernize edildiği ifade edilmiştir<sup>17</sup>.

Çalışma kapsamında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu incelendiğinde, raporda Bakanlığın bilançosu bulunmadığı gibi KÖİ sözleşmeleri hakkında rakamsal herhangi bir bilginin de yer almadığı görülmüştür

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yap-işlet-devret ve yap-kirala-devret sözleşmeleri ile ilgili olarak, her bir sözleşmenin türü, yapısı ve kapsamı gibi bilgiler mali tablo dipnotlarında açıklanacağı hükmüne rağmen, böyle bir bilgi İdare Faaliyet Raporunda bulunmamaktadır.

### 8.4. Savunma Sanayii Müsteşarlığı

Savunma Sanayii Müsteşarlığının 2016 İdare Faaliyet Raporunda yer alan bilgilere göre, yap-işlet-devret modeli kapsamında yapılan bir sözleşme kapsamında 95.643.564 Avro tutarında tahsilat yaptığı anlaşılmaktadır<sup>18</sup>.

Çalışma kapsamında Savunma Sanayii Müsteşarlığının 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu incelendiğinde, raporda Müsteşarlığın bilançosu bulunmadığı gibi KÖİ sözleşmeleri hakkında rakamsal herhangi bir bilginin de yer almadığı görülmüştür.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yap-işlet-devret ve yap-kirala-devret sözleşmeleri ile ilgili olarak, her bir sözleşmenin türü, yapısı ve kapsamı gibi bilgiler mali tablo dipnotlarında açıklanacağı hükmüne rağmen, böyle bir bilgi İdare Faaliyet Raporunda bulunmamaktadır.

### 8.5. Karayolları Genel Müdürlüğü

2016 yılı itibariyle devam etmekte olan 34 KÖİ projesinden ikisi Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir<sup>19</sup>. Bu iki projenin yatırım tutarı ise 10 Milyar ABD Dolarını aşmaktadır. Genel Müdürlük tarafından 251,5 km uzunluğunda yolun yapımı ise yap-işlet-devret modeli çerçevesinde tamamlanmıştır<sup>20</sup>.

Yukarıda da bahsedildiği gibi, yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan yap-işlet-devret sözleşmelerinin Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde ve 45 Nolu Tebliğ'de imtiyaz sözleşmeleri olarak 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında takip edilmesi gerekmektedir. Karayolları Genel Müdürlüğünün 2016 yılı İdare Faaliyet Raporunda yer alan bilançoya bakıldığında, 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabın bakiyesinin bulunmadığı görülmektedir<sup>21</sup>. Bu durumda faaliyet raporunda yer alan bilgiler ile mali tabloda yer alan bilgilerin açıkça birbiri ile çelişkili olduğu görülmektedir.

Nazım hesaplara bakıldığında ise, mevcut sözleşme tutarlarını ifade eden 922-Kamu-Özel İşbirliği Modeli Taahhütleri Hesabı bakiyesinin 28.624.524.262,20 TL olduğu görülmektedir<sup>22</sup>.

Yine nazım hesaplarda yer alan ve işletme süresi boyunca görevli şirkete taahhüt edilen alım veya talep garantilerinin izlendiği 930-Verilen Garantiler Hesabı bakiyesinin 35.839.910.526,00 TL olduğu görülmektedir<sup>23</sup>.

<sup>16</sup> Kalkınma Bakanlığı; 2016, a.g.e., s. 30.

<sup>17</sup> Gümrük ve Ticaret Bakanlığı; "İdare Faaliyet Rapor – 2016; Ankara, 2017, s. 140.

<sup>18</sup> Savunma Sanayii Müsteşarlığı; "Yıllık Faaliyet Raporu – 2016", Ankara, 2017, s. 43.

<sup>19</sup> Kalkınma Bakanlığı; 2016, a.g.e., s. 31.

<sup>20</sup> Karayolları Genel Müdürlüğü; "İdare Faaliyet Raporu – 2016", Ankara, 2017, s. 97.

<sup>21</sup> Karayolları Genel Müdürlüğü; a.g.e., s. 218.

<sup>22</sup> Karayolları Genel Müdürlüğü; a.g.e., s. 219.

<sup>23</sup> Karayolları Genel Müdürlüğü; a.g.e., s. 219.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yap-işlet-devret ve yap-kirala-devret sözleşmeleri ile ilgili olarak, her bir sözleşmenin türü, yapısı ve kapsamı gibi bilgiler mali tablo dipnotlarında açıklanacağı hükmüne rağmen, böyle bir bilgi İdare Faaliyet Raporunda bulunmamaktadır.

#### 8.6. Devlet Hava Meydanları İşletmesi

Devlet Hava Meydanları İşletmesinin (DHMİ) 2016 yılı faaliyet raporunda yer alan bilgilere göre, 2016 yılı sonu itibarıyla, KÖİ kapsamında 17 adet sözleşme imzalanmış olup, bunlardan 9 adedi yap-işlet-devret modeli, 8 adedi ise işletme hakkı devri şeklinde gerçekleşmiştir; yatırım tutarının ise toplam 16 Milyar ABD Doları olması beklenmektedir<sup>24</sup>. KÖİ sözleşmeleri kapsamında verilen garantileri aşan gerçekleştirmeler nedeniyle 415,6 Milyon ABD Doları gelir elde edildiği, buna karşılık 47,4 Milyon ABD Doları ödeme yapıldığı bilgisi de yine faaliyet raporunda yer almaktadır<sup>25</sup>.

Kamu iktisadi teşebbüsü niteliğinde olan DHMİ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine tabi olmadığı için KÖİ sözleşmelerinin bilançoya aktarılmasına ilişkin yukarıda yer verilen mevzuata da tabi bulunmamaktadır. Tek düzen muhasebe sistemine göre faaliyetlerini muhasebeleştirilen DHMİ bilançosunda KÖİ sözleşmelerini görmek mümkün değilse de, idarenin yayımladığı 2016 Yılı İşletme Bütçesinde işletme hakkı devri ve yap-işlet-devret sözleşmelerine ait detaylı bilgilere yer verilmiştir<sup>26</sup>.

#### 9. Mali Saydamlık Açısından KÖİ Sözleşmesi Uygulamaları

Temsili/parlamentar demokrasiye geçişle birlikte gelişimi ile yaşıt olan bütçe hakkı kavramı mutlak monarşilerden temsile dayalı modern ulus devlete geçişte hem işlevsel bir rol üstlenmiş hem de bu değişimin en temel belirleyici göstergelerinden biri olmuştur. Geleneksel anlamda yasama organının yürütme organına gelir toplama (vergi tahakkuk ve tahsili) ile gider yapma (kamu hizmet sunma) yetki ve görevini içeren bütçe hakkı; yeni devlet ve kamu maliyesi yaklaşımına bağlı olarak farklı anlam ve işlevler üstlenmeye başlamıştır<sup>27</sup>.

Yirminci yüzyılın sonlarına doğru bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi ve bilgi toplumuna geçiş ile birlikte temsili demokrasilerin etkinliği sorgulanmaya başlanmış, yurttaşların bilgi alma hakkı, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramları ön plana çıkmıştır<sup>28</sup>. Bu çerçevede, yeni bütçe anlayışı, bütçe hakkı doğrultusunda hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi, kamu kaynağının kullanımında ekonomiklik, etkinlik ve etkililiğin sağlanması, mali saydamlık, hizmet programlarından hareketle performansa dayalı ve hedeflere yönelik mali yönetim anlayışı, güvenilir iç kontrol sistemi ve etkin bir dış denetim yapısının kurulması esasları doğrultusunda gelişmiştir<sup>29</sup>.

Bu açıdan bakıldığında, devletin geleceğe yönelik olarak üçüncü kişilere verdiği taahhütlerin bütçe hakkı ve bu hakkın bir yansıması olan mali saydamlık kapsamında kamuoyuna açıklanması bütçe hakkının temel esaslarından biri olarak kabul edilmelidir. Yıllık yapılan harcamaların dahi bütçe kanunu, faaliyet raporları ve benzeri yollarla kamuoyuna duyurulduğu günümüz uygulamalarında, 20 – 30 yıllık olarak verilen ve bütçeden ödenecek olan taahhütlerin de kamuoyu ile açık bir şekilde paylaşılması gereklidir.

<sup>24</sup> Devlet Hava Meydanları İşletmesi; “2016 – Faaliyet Raporu”, Ankara, 2017, s. 148.

<sup>25</sup> Devlet Hava Meydanları İşletmesi; a.g.e., s. 148

<sup>26</sup> Devlet Hava Meydanları İşletmesi; “2016 Yılı İşletme Bütçesi”, Ankara, 2015, s 12-13.

<sup>27</sup> BAĞLI, Mehmet Selim; Teorik ve Tarihsel Açısından Bütçe Hakkı, “Yasama Dergisi”, Ocak, Şubat, Mart, Nisan 2012, Sayı 20, Ankara, s 41.

<sup>28</sup> ÇAĞAN, Nami; “Modern Bütçe Sürecinde Parlamento'nun Rolü”, Bütçe Sürecinde Parlatmentonun Değişen Rolü içinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Ankara, 2009, s 183.

<sup>29</sup> YILMAZ, Hakkı Hakan; BİÇER, Mustafa; Parlatmentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi, “Maliye Dergisi”, Sayı 158, Ocak – Haziran 2010, s. 202.

Modern devlet anlayışının temel taşlarından olan bütçe hakkının bir alt kavramı olan mali saydamlık, çalışmamızın konusu olan KÖİ sözleşmeleri açısından büyük önem arz etmektedir. Bu önem, geleneksel yatırım harcamalarının finansman yöntemi ile KÖİ projelerinin finansmanı temelinden kaynaklanıp kamuoyuna duyurulması aşamasında karşımıza çıkmaktadır.

Devletin kendisinin bir tesisi inşa edip işletmesi veya ihale ile başkasına inşa ettirip yine kendisinin işletmesi geleneksel yöntemler olarak kabul edilmektedir. Bu yöntemler mali saydamlık açısından olumlu uygulamalar olsalar da açıktır ki bu yöntemler bütçe üzerinde yük oluşturmaktadır. Yap-işlet-devret uygulaması ise bütçe üzerinde, eğer hiç bir garanti verilmediyse yük oluşturmaksızın kamu hizmetlerinin görülmesine imkân tanımaktadır. Ancak özel sektörün üstlendiği riskler nedeniyle tanınan alım, fiyat ve benzeri garantiler bütçe üzerinde doğaldır ki yük oluşturmaktadır. Yap-kirala-devret modeli ise bütçe üzerinde tek seferde oluşacak yükün kira ödeme yöntemi ile yıllara yayılması temeline dayanan ve bir yandan da kamu hizmetinin gördürülmesini de kapsayan bir modeldir ve gerçekleştirilen kamu hizmetinin maliyetinin bütçeye olan yükünün yıllara dağıtılması esasına dayanmaktadır.

Bu modellerin mali saydamlık açısından önemi ise sözleşmelerinin karmaşıklığının yanı sıra, bu sözleşmelerin kamuoyu ile paylaşılmamasından kaynaklanmaktadır. Hem yap-işlet-devret hem de yap-kirala-devret sözleşmeleri talep, fiyat ve diğer garanti tutarları başta olmak üzere pek çok belirsizlik içermektedir ve ödeme yapılacak güne kadar ödenecek tutarın net tespiti çoğu zaman mümkün değildir. Bu riskin yanı sıra, uzun vadeli yapılan bu sözleşmeler döviz kuru riski, talep riski, siyasi risk gibi pek çok riski barındırmaktadır ve bu nedenle de istekliler ancak, bu riskleri üstlenmeye degecek kadar yüksek oranda kar edebilecekleri teklifler vermektedirler.

Bu durumda, bir KÖİ sözleşmesinin mali şeffaflık açısından olumlu karşılanabilmesi için sözleşmenin tamamen kamuoyuna açılması gerektiği tartışmaya yer bırakmayacak kadar açıktır. Ancak bu tek başına yeterli değildir zira sözleşmelerin içerdiği talep, fiyat, kur ve benzeri garantilerin hangi risklere göz önüne alınarak nasıl hesaplandığı, bunlara ilişkin devletin öngördüğü risk oranları ve risklerin gerçekleşmesi halinde, sözleşme süresi boyunca ödenecek tutarların da yine paylaşılması gerekmektedir.

Ülkemiz uygulamasına bakıldığında ise, sözleşmelerin teker teker kamuoyuna açıklanmasına ilişkin bir kural bulunmamakta, kamu idareleri de genellikle sözleşmenin temel hükümleri dışında kalan hükümleri kamuoyuna duyurmamakta, bu sözleşmelere ilişkin bir tip sözleşme olmadığı için de sözleşmeler arasında çok büyük ama kamuoyuna duyurulmayan büyük farklılıklar olabilmektedir.

Tüm bu bahsedilenler KÖİ sözleşmelerinin mali saydamlık konusunda ne kadar başarısız olduğunu göstermekle beraber asıl sorun ise bu sözleşmelerin mali tablolarına da tam ve doğru olarak yansıtılmamasıdır.

Yukarıda incelenen altı kamu idaresinin faaliyet raporları içinde mali saydamlığı en başarılı şekilde uygulayan Sağlık Bakanlığı olarak gözüke de, bu Bakanlığa ait KÖİ sözleşmelerinin 2017 yılı içinde işletme dönemine girdiği ve dolayısıyla 2018 yılında açıklanacak olan idare faaliyet raporunda yer alacak bilanço yükümlülük kalemlerinde bu projeler için tahakkuku yapılan kira bedellerinin gösterilmesi halinde tam anlamıyla mali saydamlığın sağlanacağı açıktır. Bilanço detayında ise nazım hesaplarda yer alan KÖİ sözleşmelerinin detay bilgilerine yer verilmemiştir.

Devlet Hava Meydanları İşletmesinin 2016 yılı idare faaliyet raporunda KÖİ anlaşmaları ile ilgili genel bilgi verilmiş, bütçe raporunda ise bu sözleşmelerin süre ve tutar detaylarına yer verilmiştir. İdare faaliyet raporunda, sözleşme bazında olmasa dahi, garantiler nedeniyle yapılan ödemeler ve yapılan tahsilatlara ilişkin bilgiye yer verilmiştir.

Karayolları Genel Müdürlüğünün idare faaliyet raporunda KÖİ sözleşmeleri ile ilgili bilgi bulunduğu görülmüşse de, raporda işletme hakkı devri

sözleşmelerinin varlığından bahsedilmesine rağmen bilançoda bu sözleşmelerin takip edildiği 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabın yer almadığı görülmektedir. Bilanço detayında ise nazım hesaplarda yer alan KÖİ sözleşmelerinin detay bilgilerine yer verilmemiştir.

Çalışma kapsamında incelenen altı idareden yukarıda sayılan üç tanesi dışındaki diğer üç idarenin faaliyet raporlarında, raporda bulunması zorunlu olan, bilançoların yer almadığından sadece KÖİ sözleşmeleri özelinde değil, genel olarak mali saydamlık ilkesini ihlal ettikleri açıkça görülmektedir.

### Sonuç ve Değerlendirme

2003 yılında kabul edilen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun genel gerekçesinde, bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması ve mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması oluşturulması ifadeleri de yer almasına rağmen; bu ifadelerin genel yansıması olan idare faaliyet raporlarında yer alması zorunlu olan bilançoların dahi bulunmaması, mevzuatın uygulanmasında yaşanan sıkıntıları gözler önüne sermektedir. İdarenin mali durumunu ortaya koyan bilançonun kamuoyu ile paylaşılmadığı bir kamu mali yönetimi anlayışında mali şeffaflıktan bahsetmenin anlamsız olduğu açıktır.

Konumuz olan KÖİ sözleşmeleri açısından bakıldığında ise, mali şeffaflığın önündeki en önemli engelin, KÖİ sözleşmelerinin kamuoyu ile paylaşılmaması olduğu görülmektedir. Bu sözleşmeler nedeniyle bütçeden ödeme yapılması veya bütçeye gelir kaydedilecek tutarların özel sektöre aktarılması nedeniyle, bu sözleşmelerin bütçe hakkı ve mali şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılması gerekmektedir. Ancak mevcut mevzuatta, bu sözleşmelerle ilgili genel bilgilerin bilanço dipnotunda gösterilmesi öngörülmüşse de kamu idarelerinin bu dipnotta gösterme zorunluluğuna dahi riayet etmediği görülmektedir.

Kaldı ki, özellikle borç ve kredi üstlenimleri ile alım ve talep garantilerine ilişkin detayların, sözleşme bazında açıklanmaması, bütçe hakkının açıkça ihlali anlamına gelmektedir.

Sonuç olarak, bütçe hakkı ve mali şeffaflık kavramları kapsamında, KÖİ sözleşmelerinin, bütçeye ekli cetvel olarak, o yıl ödenmesi öngörülen talep ve alım garantileri, kiralar ve fiyat farklarının sözleşme bazında TBMM'ye sunulması yoluyla kamuoyuna duyurulması ve buna paralel olarak, kesin hesap kanununda da ilgili yıl içinde yapılan talep ve alım garantileri, kiralar ve fiyat farkı ödemelerinin gösterilmesi bütçe hakkı ve mali şeffaflık açısından ideal olanıdır. Ancak, mevcut mevzuatımızda KÖİ sözleşmeleri, neredeyse alelade sözleşmeler olarak görülmüş ve bilançoda gösterilmeye ilişkin birkaç düzenleme dışında mali şeffaflığa ilişkin herhangi bir özel uygulamaya gidilmemiştir. Kamu idareleri ise bu yetersiz mevzuat hükümlerine dahi riayet etmemektedir. Bu durumun sonucunda ise KÖİ sözleşmeleri gerek kamuoyu ve gerekse de konunun uzmanları tarafından kamu idarelerinin verdiği bilgiler kadarıyla bilinen bir gizem halini almıştır.

### Kaynakça

- Bağlı, M. S. (Ocak, Şubat, Mart, Nisan 2012). Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı. *Yasama Dergisi*, Sayı 20.
- Çağan, N. (2009). "Modern Bütçe Sürecinde Parlamento'nun Rolü", *Bütçe Sürecinde Parlatonun Değişen Rolü içinde*. Ankara: Türkiye Büyük Millet Meclisi.
- Devlet Hava Meydanları İşletmesi. (2015). *2016 Yılı İşletme Bütçesi*. Ankara.
- Devlet Hava Meydanları İşletmesi. (2017). *2016 – Faaliyet Raporu*. Ankara.
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2017). *İdare Faaliyet Rapor – 2016*. Ankara.
- Güzelsarı, S. (Eylül 2012). Sağlık Sisteminde Yeniden Yapılanma ve Kamu – Özel Ortaklıkları. *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 45, Sayı 3.
- Hazine Müsteşarlığı. (Ağustos 2017). *Kamu Borç Yönetimi Raporu*, No: 145. Ankara.
- Hazine Müsteşarlığı. (2017). *Kamu Borç Yönetimi Raporu - 2017*. Ankara.

- 
- Kalkınma Bakanlığı. (2014). *Onuncu Kalkınma Planı - Kamu Özel İşbirliği Modeli Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara.
- Kalkınma Bakanlığı. (Ocak 2016). *Dünyada ve Türkiye’de Kamu-Özel İşbirliği Uygulamalarına İlişkin Gelişmeler 2015*. Ankara.
- Karasu, K. (2011). Sağlık Hizmetlerinin Örgütlenmesinde Kamu – Özel Ortaklığı. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*”, Cilt 66, No. 3.
- Karayolları Genel Müdürlüğü. (2017). *İdare Faaliyet Raporu – 2016*. Ankara.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (Aralık 2004). *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)*. Ankara.
- Savunma Sanayii Müsteşarlığı. (2017). *Yıllık Faaliyet Raporu – 2016*. Ankara.
- Yılmaz, H. H., & Biçer, M. (Ocak – Haziran 2010). Parlametonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, Sayı 158.