

KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ KAPSAMINDA YAP İŞLET DEVRET MODELİNİN DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 11.11.2022
Kabul Tarihi : 27.02.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1203091

Dr. Öğr. Üyesi Zehra HABERAL**
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN***

Bibliyografik Bilgiler

Haberal, Z., & Akdoğan, N., (2023). “Kamu Özel İşbirliği Kapsamında Yap İşlet Devret Modelinin Devlet Muhasebe Standartları Ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Örnek Bir Uygulama” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 135-168)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1203091>

ÖZ

Dünya nüfusunun artmasıyla birlikte ülkelerin tamamında altyapı, kentleşme, ulaşım, sağlık sorunları da artmaya başlamıştır. Kentsel nüfus genişledikçe hükümetlerin sahip oldukları kaynaklar yetersiz kalarak kamunun bu hizmetlerin tamamını kendi fonları ile sağlaması zorlaşmış ve fon sağlamaya yönelik çözümler üretilmesi gereği doğmuştur. Bu zorluğa bir çözüm olarak 1980’li yıllarda kamu hizmetlerinin yürütülmesinde kamu ve özel sektörün işbirliği yapması fikri ön plana çıkmıştır. Bu fikir de Kamu Özel İşbirliği projelerinin doğmasını sağlamıştır.

* Bu çalışma Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde hazırlanmış olan “Kamu Özel İşbirliği Modelleri ve Yap İşlet Devret Modelinin Devlet Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi ” başlıklı doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

** Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, zhaberal@baskent.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0002-4049-3554>

*** Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, nakdoğan@baskent.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0001-8168-6152>

Bu çalışma kapsamında yaygın olarak kullanılan modeller arasından YİD sözleşme modeli incelenmiş ve modelin uygulaması bir örnekle açıklanmıştır. Ayrıca çalışmada YİD sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi açısından Devlet Muhasebe Standartları IPSAS 32 (DMS 32) Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri standardı ile özel sektör muhasebe standardındaki IFRIC 12 (TFRS Yorum 12) İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kamu Özel İşbirliği (KÖİ), DMS 32, IFRIC 12 (TFRS Yorum 12), Yap-İşlet-Devret (YİD)

EVALUATION OF THE BUILD-OPERATE-TRANSFER MODEL IN TERMS OF GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND AN EXAMPLE APPLICATION WITHIN THE SCOPE OF PUBLIC PRIVATE COOPERATION

ABSTRACT

With the increase in the world population, infrastructure, urbanization, transportation and health problems have started to increase in all countries. As the urban population expanded, the resources of the governments were insufficient and it became difficult for the public to provide all these services with their own funds, and it was necessary to find solutions for funding. As a solution to this difficulty, the idea of cooperation between the public and private sectors in the execution of public services emerged in the 1980s. This idea led to the emergence of Public Private Partnership projects.

Within the scope of this study, the BOT contract model, among the commonly used models, was examined and the application of the model was explained with an example. In addition, in terms of accounting for BOT contracts, Government accounting standards IPSAS 32 (DMS 32) Service Concession Agreements standard and IFRIC 12 (TFRS Interpretation 12) Concessionary Service Agreements in private sector accounting standard are examined in detail.

Keywords: Public Private Partnership (PPP), IPSAS 32, IFRIC 12, Build-Operate-Transfer (BOT)

1. GİRİŞ

Küresel ölçekte yaşanan sosyal, politik ve teknolojik değişiklikler altyapı yatırımlarına daha fazla gereksinim duyulmasına neden olmuştur. Nüfus artışıyla birlikte hem altyapı gereksinimlerinde artış meydana gelmiş hem de var olanların revize edilmesi gereği doğmuştur. Bu gereksinimlerin sadece kamu tarafından karşılanabilmesi zorlaşmış bu nedenle, kamu altyapı projelerine ilişkin özel sektör tarafından sunulan uzun süreli sözleşme sayılarında gözle görülür bir artış gözlemlenmiştir (Zairol ve diğerleri 2014).

1980'li yıllarda kamu hizmetlerinin yürütülmesinde kamu ve özel sektörün işbirliği yapması fikri ön plana çıkmış ve bu yıllardan itibaren Yap-İşlet-Devret (YİD), Yap-İşlet (Yİ), Yap-Kirala-Devret (YKD)

ve İşletme Hakkı Devri (İHD) gibi Kamu Özel İşbirliği modelleri günümüzde gelişmiş veya gelişmekte olan ülke ayrımı olmaksızın neredeyse çoğu ülkede, kamu hizmetlerinin sağlanmasında çeşitli projelere (yol, köprü, tünel, hapishane, hastane ve havaalanları gibi tesis ve altyapıların inşa edildiği ve işletildiği) uygulanmış ve uygulanmaya devam etmektedir.

Bu yıllardan sonra yasal düzenlemeler yapılarak Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) modellerinin alt yapısı oluşturularak kullanılmaya çalışılmıştır. Söz konusu yasal düzenlemelerdeki çeşitlilik ve mevzuatta oluşan dağınıklık KÖİ kapsamında yapılacak projelerde farklı uygulamalara yol açmış ve bu nedenle idari süreçlerde belirli bir standart sağlanamamıştır. Ayrıca bu karmaşa KÖİ projelerine ilişkin mevzuat altyapısının anlaşılıp benimsenmesini ve uygulayıcılar tarafından istenildiğinde kolaylıkla ulaşılmasını da zorlaştırmıştır.

Bu çalışma kapsamında YİD sözleşme modeli incelenmiş ve modelin raporlanmasında karşımıza çıkan üç yaklaşım ele alınmıştır. İlk olarak inşaat maliyetlerine ilişkin hak edişlerin devlet tarafından garanti edildiği durumlarda yüklenici firma garanti edilen tutarı bir finansal varlık alacağı olarak raporlar. İkinci yaklaşımda yüklenici firmanın varlığın kullanım hakkını belirli bir süre devir aldığı varsayımı altında ilgili tutar maddi olmayan duran varlıklarda bir hak olarak raporlanır. Üçüncü yaklaşım ise iki koşulun birlikte gerçekleştiği karma modeldir burada da ilgili tutar hem finansal varlık hem de maddi olmayan duran varlık olarak raporlanmaktadır.

Çalışmada, KÖİ modellerinin kamu ve özel sektörde muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri (DMS-32) ve IFRIC 12 (TFRS Yorum 12) İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları kapsam ve standart hükümleri bakımından karşılaştırmalı olarak hem özel sektörde hem de devlette nasıl muhasebeleştirileceği ele alınmıştır. Ayrıca Kamu Özel İşbirliği kapsamında *yap-işlet-devret* modeli uygulamasında ortaya çıkan özellikli durumlar değerlendirilmiş ve ihalelerde devletin garanti verdiği hususlarda dikkat etmesi gereken konuları gerçeğe yakın bir örnek uygulama verilerek devlet muhasebesinde IPSAS 32 (DMS-32) ve özel sektör IFRIC 12 (TFRS Yorum 12) açısından muhasebe kayıtları yapılmıştır. Çalışmada vergi boyutuna girilmemiş sadece standartlar açısından ele alınmıştır.

2. KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ KAVRAMI VE UYGULAMA MODELLERİ

KÖİ, Kamu ve özel sektör aktörlerinin ürünleri, hizmetleri veya politikaları birlikte gerçekleştirdikleri, riskleri paylaştıkları, alt yapı, kapasite geliştirme ve ekonomik kalkınma gibi belirli amaçlara ulaşmakla ilgili özelliklerini inceleyen bir çerçeve oluşturur. Aynı zamanda KÖİ, kamu idaresi ve yüklenici (özel sektör) işletmeler arasında yapılan uzun süreli sözleşmelerle risk ve getirilerin taraflar arasında dağılımını sağlayan bir modeldir.

KÖİ projelerinde sözleşme süreleri ülkeden ülkeye ve projeden projeye değişiklik gösterebilmektedir. Bunun temel nedeni ülkelerin ekonomik yapısı ve politikaları gibi farklılıklarla birlikte projelerin özellikleri olduğu söylenebilir.

KÖİ sözleşmelerinin işletme, hizmet, imtiyaz, yönetim ve kiralama sözleşmelerinden birisi veya birkaçını kapsayacak biçimde hazırlanmaları mümkündür. Bu sözleşmeler hizmet ihtiyacının belirlenmesi, değer biçme, projenin olabirlik incelemesi, projenin geliştirilmesi, ihale süreci, son pazarlık, proje sonucunu tekrar gözden geçirme ve sözleşme yönetimi gibi safhalara ayrılır (Grimsey and Lewis, 2002).

Ayrıca bu sözleşmeler, kamu hizmetinin sunumunda kamu ve özel sektör temsilcilerinin karşılıklı hak ve yükümlülüklerini belirler.

KÖİ yöntemi 1980'li yılından günümüze kadar Dünya'da ve Türkiye'de ulaştırma, sağlık, enerji ve sulama sektörlerindeki altyapı projeleri ile kamu yatırımlarının büyük bir kesimini karşılamak için alternatif finansman modeli olarak sıkça kullanılmaya başlanmıştır.

Kamu hizmetlerinin özel kişilere gördürülmesinde hangi modelin seçileceği hizmetin özellikleri, teknolojik gelişmeler, ülkenin politik hukuki durumu, özel sektörün gelişmişlik düzeyi, projenin teknik ve finansal özellikleri gibi birçok kriterle bağlı olarak değişmektedir.

KÖİ, Yap-İşlet-Devret (YİD), Yap-Kirala-Devret (YKD), Yap-işlet (Yİ) ve İşletme Hakkı Devri (İHD) modelleri olarak 4 grupta uygulanmaktadır.

Yap-İşlet-Devret Modeli (YİD)

Kamunun arazisi üzerinde tesis ve yapı inşa hakkının özel sektöre verilmekte olup, oluşan risklerde kamu ile özel sektör arasında paylaşılmaktadır. Özel sektör belirlenen sürede tesisi işletmekle birlikte bakım ve onarımını da yapmakta, nihayetinde tesisin kamuya devirlerinin yapıldığı bir modeldir. Bu model kapsamında otoyol, havaalanı, liman, köprü, tünel, tabiat parkı ve toptancı haline kadar birçok farklı alanda uygulandığı bilinmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2017: 22).

Bu yöntemin temel amacı, özellikle sermaye sıkıntısı çeken ülkeler açısından büyük sermaye gerektiren bazı hizmetleri yabancı sermayeye açmaktır. Böylece, bu yöntemle yabancı sermayenin ülkeye girişini teşvik etmektir. Bu tür bir düzenleme genellikle altyapı geliştirmede kamu-özel sektör ortaklıkları için kullanılır.

Yap-İşlet Modeli (Yİ)

Yap İşlet (Yİ) modelinde özel sektöre termik santral kurma ve işletme izni verilmekte ve üretilen elektrik, devlet tarafından satın alınmaktadır. Sözleşme sonunda tesis özel sektöre devredilmektedir. Ülkemizde elektrik enerjisi üretiminde bu modelin daha çok kullanıldığı görülmektedir (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2018:21).

Yap-Kirala-Devret Modeli (YKD)

Bu modelde kaynak, devlet garantisi altında çeşitli finans kuruluşları tarafından sağlanmaktadır. Özel sektör tarafından bu model ile tesis yapılır ve bu tesisin fiziki donanımı sağlanarak sözleşmede belirtilen alanların belirlenen süre kadar özel sektör tarafından işletilerek süre sonunda tesisin kamuya devri yapılır. Kamunun belirlenen süre zarfında yıllık olarak özel sektöre kira ödemeleri yaptığı bir modeldir (Kalkınma Bakanlığı, 2017: 22).

İşletme Hakkı Devri

Bu modelde; işletme hakkı özel sektöre devredilir. Ülkemizde, işletme hakkı devri modeli, 04.12.1984 tarihli ve "3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun" da, 28.05.1988 tarihli ve "3465 sayılı Karayol-

ları Genel Müdürlüğü Dışındaki Kuruluşların Erişime Kontrollü Karayolu (Otoyol) Yapımı, Bakımı ve İşletilmesi ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun” da, 24.11.1994 tarihli ve “4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun” da yer verilen bir modeldir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Kamu Özel İşbirliği Projelerinin literatür incelemesi yapıldığında daha çok modelin sözleşme yapısı, proje süreci, risk paylaşımı ve işleyişiyle ilgili çalışmalardan oluştuğu görülmektedir.

Grimsey ve Lewis (2002) KÖİ projelerinin taşıdığı finansal riskleri imtiyaz süresi boyunca, sağlam, uzun vadeli bir gelir akışı varsa uygulanabilir olduğunu öne sürmüşlerdir.

Yanık (2002), çalışmasında Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla karşılaştırılabilir olarak inceleyerek devletin gelir ve gider yöntemindeki etkinliğini değerlendirilmiştir.

Bovaird (2004) çalışmasında, KÖİ’lerin dünyanın birçok ülkesinde giderek artış gösterdiğini bu artışın nasıl gerçekleştiğini modelin güçlü ve zayıf yönlerinin gelecekteki KÖİ projeler için neler getirilebileceği üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Karahanoğulları (2012) Kamu ile özel kesimin yapısal üstünlüklerinden yararlanmak ve projenin risklerini kamu ile özel kesim arasında paylaştırarak toplamda projenin verimliliğini artırmanın modelden temel bir beklenti olduğuna değinmiştir.

Shaoul, Stafford ve Stapleton (2012) yaptıkları çalışmada kamu özel işbirliği anlaşmalarında yer alan bilgilerin kamu tarafından erişilebilir olması gerektiğini vurgulamışlardır ve özellikle özel sektörde giderek daha fazla harcanan kamu parasının şeffaflık ve hesap verilebilirliği sağlamak için kamu ve özel sektör ortakları arasında bilgi akışının geliştirilmesi ve dağıtılması gerektiğini savunmuşlardır.

Emek (2014) KÖİ’nin Devlet Muhasebe sistemindeki yeri ve önemine yönelik çalışmasında uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde KÖİ sözleşmelerinin raporlama usullerini incelemiş ve Türkiye için politika önerileri sunmuştur. Önerisinde KÖİ sözleşmelerinin devlet ve özel sektör bilançolarında raporlanması ve ulusal hesaplarda gösterilmesi konusunda tahakkuk esaslı sisteme henüz geçilemediğini belirtmiştir.

Kaval ve Vardar (2015) Yap-İşlet-Devret Sözleşmelerinin IFRIC 12 İmtiyazlı Hizmet Sözleşmeleri Kapsamında Muhasebeleştirilmesini esas alan çalışmasında, YİD sözleşmelerinin IFRIC 12’ye göre muhasebeleştirilmesi ve bu sözleşmelerin işletmeciye sağlayacağı faydaların finansal tablolara nasıl yansıtılması gerektiği ve finansal bilgi kullanıcılarına karar alma süreçlerinde yardımcı olmak amaçlanmıştır.

Hodge vd. (2017) Kamu Özel İşbirliği projelerinin dünü ve yarınını ele alınarak devletin, sözleşme riskleriyle en iyi nasıl başa çıkılacağı veya daha iyi yönetim sonuçlarına nasıl ulaşılacağı konusunda farklı risk paylaşımı, farklı finansman düzenlemeleri ve şeffaflık rejimleri oluşturarak birkaç farklı sözleşme düzenlemesi benimsemesi konusunda hemfikir olmuşlardır.

Caperchione, Demirağ ve Grossi (2017) tarafından önerilen yenilikçi yöntemler kullanılarak gelecekte araştırmalar yapılabileceğini ve karma organizasyonlarda muhasebe tablolarındaki ve hesap verebilir-

likteki hangi değişikliklerin en iyi şekilde kullanılacağını araştırmak için vaka çalışmaları ve görüşmelerin kullanılacağını belirtmişlerdir.

Akdoğan ve Aydın (2018) çalışmalarında Kamu Özel İşbirliğinin Dünyada ve Türkiye'deki uygulamalarının TFRS 12 Yorum İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları ve Devlet Muhasebe Standardı 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri Kapsamında değerlendirilmiştir.

Kürkcü ve Coşkun Önal (2019) KÖİ projelerinde optimum risk transferi yapılmadığı durumlarda KÖİ, geleneksel yöntemle yapılan kamu yatırımlarına nazaran kamu hizmetlerinin daha pahalıya ve düşük kalitede sunulmasına neden olabileceğini savunmuşlardır.

Matos ve Gonçaves (2020) Kamu-Özel Ortaklıklarının Kamu Sektörü Muhasebesi için sınırlamalar ve beklentiler üzerine yaptığı çalışmada KÖİ'lerin hesap verebilirliğini ve değerlendirme yönlerini geliştirmek için uluslararası araştırmaların işaret ettiği ilerlemeleri, sınırlamaları ve bakış açılarını teorik olarak ele almışlardır.

Parlak vd. (2020) Çalışmalarında KÖİ modelinin başarısının hesap verebilirlik ve saydamlığın geliştirilmesi için Sayıştay'ın kilit öneme sahip olduğunu, TBMM'ye sunulan ve kamuoyu ile paylaşılan denetim raporlarının kamu kesimi bakımından, Sayıştay'ın tespitleri ışığında uygulamanın geliştirilmesi ve temel risklerle mücadele için gerekli önlemlerin alınması öncelikli bir politikaları olması gerektiğinin önemini vurgulamışlardır.

4. KÖİ UYGULAMALARINDA ULUSLARARASI DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI

Kamu sektörüne tahakkuk esaslı muhasebenin getirilmesinin bir parçası olarak, birçok hükümet kamu sektörünün özel bilgi ihtiyaçlarını daha iyi karşılamak, kamu muhasebe sistemlerinin şeffaflığını ve güvenilirliğini artırmak ve finansal raporlama için Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını (IPSAS) uygulamıştır.

Türkiye'de 2004 yılından itibaren 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte bütün finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını sağlamak amacıyla reform niteliği taşıyan bir adım atılarak devlet muhasebesi alanında uluslararası devlet muhasebe standartlarındaki uygulamaya paralel olarak tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş süreci başlamıştır.

KÖİ sözleşmeleri hem devlete hem de özel sektöre hak ve yükümlülükler getirdiğinden, projeler devlet ve özel sektör açısından muhasebe kayıtlarında ayrı olarak izlenmektedir. KÖİ sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde hangi faaliyetlerin devlet bütçesinde, hangi faaliyetlerin özel sektörün finansal raporlama sisteminde gösterileceği temel bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

KÖİ projelerine ortak olan taraflar açısından bu projelerin devlet veya özel sektörün finansal tablolarında gösterilmesi ile ilgili temel ölçüt bu projelere ilişkin riskin paylaşılmasıdır. Bu amaçla kamu kurumları özelleştirme uygulamalarından farklı olarak hizmet sunumunda bazı riskleri kendileri üstlenmektedir. Bu duruma kamu kurumlarının arzilerinin kullanımı, gerekli mevzuat değişikliklerinin yapılabilmesi, döviz kurundaki değişikliklere ilişkin risklerin üstlenilmesi, girdi tedarikinin sağlanması, talep garantisi verilmesi ve kredi garantisi verilmesi örnek olarak verilebilir.

KÖİ projelerinden kaynaklanan hak ve yükümlülüklerin tahakkuk esasına göre dikkate alınması risklerin tutarlı bir şekilde dağıtılabilmesi açısından önem taşımaktadır. Tahakkuk esasına göre yapılacak değerlendirmeler, maliyetlerin belirlenmesi gelir ve yükümlülüklerin dönemlere tutarlı olarak dağıtılması ve finansal tablolara alınması konusunda bilgi sağlayarak sürecin bütün olarak değerlendirilmesini sağlamaktadır.

4.1. IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri (DMS-32)

IPSAS 32, bir hizmet imtiyaz anlaşmasında imtiyazı tanıyan için muhasebe ve raporlama gerekliliklerini belirler. Bu tür düzenlemelerde imtiyaz veren bir kamu sektörü kuruluşudur. Kamu sektöründeki hizmet imtiyaz düzenlemeleri, kamu hizmetlerini sağlamak için kullanılan varlıkların geliştirilmesi, finansmanı, işletilmesi ve/veya bakımına özel sektör katılımını içeren bağlayıcı düzenlemelerle karakterize edilir.

IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri standardı, 1 Ocak 2014'ten sonraki dönemleri uygulamaya giren kamu sektörüne özel bir standarttır. Türkiye uygulamasında ise 8 Temmuz 2015 tarih ve 45 sıra Numaralı Tebliği ile yürürlüğe girmiştir. IPSAS 32'nin amacı, imtiyazı verenin bakış açısından ilgili muhasebe konularında (yükümlülükler, gelirler ve giderler) IFRIC Yorum 12 Hizmet İmtiyaz Düzenlemelerini ile paralellik oluşturmaktadır.

IPSAS 32 bir imtiyaz düzenlemesinde kamu sektörü kuruluşu tarafından muhasebeleştirme gerekliliklerini ortaya koyarken, IFRIC 12 özel sektör işletmecisi için muhasebe gerekliliklerini belirlemektedir. Burada işletmeci bir özel sektör kuruluşudur.

IPSAS 32, bir hizmet imtiyaz düzenlemesini "... imtiyaz veren ile işletmeci arasında bağlayıcı bir düzenleme olarak tanımlar ve bu anlaşmada: İşletmeci, hizmet imtiyaz varlığını, imtiyaz veren adına bir kamu hizmeti sağlamak için kullanır. Ayrıca işletmecinin inşa ederek, geliştirerek veya üçüncü bir taraftan edinerek temin ettiği ya da hâlihazırda mevcut olan bir varlığını ya da imtiyaz verenin hâlihazırda mevcut olan bir varlığına yapılan iyileştirmeyi" ifade eder.

IPSAS 32 tarafından benimsenen yaklaşım, kontrole dayalıdır. Standart kapsamında, KÖİ varlıkları ve yükümlülükleri, aşağıdaki koşulların sağlanması koşuluyla, hükümetin finansal tablolarında görünür:

- ◆ Hükümet işletmecinin KÖİ ile sağlanması gereken varlıkla ilgili hangi hizmetleri, kime ve hangi fiyatla sunmak zorunda olduğunu kontrol eder veya düzenler.
- ◆ Devlet sözleşme süresi sonunda varlıkta kalan önemli paylarını sahiplik, yararlanma yetkisi ya da farklı bir şekilde kontrol eder. Bu kontrol, genellikle, imtiyazı tanıyanın işi devralma hakkı aracılığıyla yansıtılır.

IPSAS 32 hükümleri uyarınca muhasebeleştirilen yükümlülük başlangıçta hizmet imtiyaz varlığı ile aynı tutarda ve gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Bu yükümlülükler ve hizmet imtiyaz varlığı olarak kaydedilme koşullarını sağladığında hizmet imtiyaz varlığı olarak yeniden sınıflandırılır. Yeniden sınıflandırılmada ilgili varlık maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlıklarla ilgili standart hükümlerine göre ayrı bir varlık grubu olarak sınıflandırılmaktadır.

İmtiyazı tanıyanın, sözleşme kapsamındaki hizmet imtiyaz düzenlemelerine uygun olarak yükümlülüğü muhasebeleştirilmesi durumunda, IPSAS 32 kapsamında, finansal yükümlülük modeli, bir hakkın devredilmesi modeli veya her iki modeli de içeren sözleşmeyi bölme modeli yöntemlerinin bileşimiyle ödeme yapılabilir. IPSAS 32, genel olarak KÖİ düzenlemelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için bir çerçeve oluşturmaktadır.

Yap-işlet-devret veya yap-kirala-devret modellerine göre gerçekleştirilen kamu yatırımları ile işletme hakkının devri gibi kamu hizmeti sunumunun devredilmesini içeren idari sözleşmeleri ya da özel hukuk sözleşmeleri ile kanunlarla belirlenmiş bu modeller KÖİ kapsamında değerlendirilmiş ve her bir sözleşme türüne göre bu sözleşmelere ilişkin kayıt esasları belirlenmiştir. Bununla birlikte KÖİ modelini içeren tüm sözleşmelerde, yer alan talep ve alım garantileri kıymet hareketine neden olmadıkları için nazım hesaplarda izlenmektedir. Benzer biçimde ilgili düzenlemelere uygun olarak sözleşmelerde belirlenen şartlar çerçevesinde taahhüt edilen borç üstlenimleri, bunlardan yapılan kullanımlar ve anapara geri ödemeleri nazım hesaplarda izleneceği hükmü yer almaktadır. Bunlara ilişkin ödemeler ile katkı payı ödemeleri bütçe giderleri ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilmektedir.

Devlet muhasebesi uygulamalarında KÖİ modellerine ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesaplar Tablo 1’de gösterildiği gibidir.

Tablo 1. Devlet Tarafından KÖİ Modeli Kapsamında Kullanılacak Hesaplar

256- Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabı
307/407- Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı
308/408- Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı (-)
922- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabı
923- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabı
930 – Verilen Garantiler Hesabı
931 – Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı
934- Borç Üstlenim Taahhütleri Hesabı
935- Borç Üstlenim Taahhütleri Karşılığı Hesabı

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü

5. IFRIC 12 (TFRS YORUM)’NİN KAPSAMI

KÖİ’ye ilişkin muhasebe konularını kapsayan IFRIC 12 (Service Concession Arrangements) “Hizmet İmtiyaz Düzenlemeleri”, IAS tarafından 1 Ocak 2008 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için geçerli olacak şekilde yayınlamıştır.

IFRIC 12, bir özel sektör kuruluşunun altyapının geliştirilmesi, bakımı veya işletilmesi gibi kamu sektörü hizmetleri için altyapıya katıldığı sözleşmelerle ilgilidir.

Bir imtiyaz sözleşmesinin IFRIC 12 kapsamında değerlendirilmesi için, imtiyazı tanıyanın, imtiyazlı hizmet varlığıyla sağlanacak hizmeti ve varlığının artık değerini kontrol etmesi gerekmektedir. Varlığın kontrolüne ilişkin göstergeler imtiyazı tanıyanın, işletmecinin altyapı ile hangi hizmetleri vermesi gerektiğini, bu hizmetin kimin için ve hangi fiyat üzerinden vermesi gerektiğini denetlemesi veya düzenlemesidir. İmtiyazı tanıyanın sunulacak hizmete ilişkin kontrolü değişik şekillerde olabilmektedir. İmtiyazı tanıyanın; mülkiyet, intifa hakkı ya da başka bir vasıta ile anlaşma döneminin sonunda altyapıya ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payına ilişkin bir koşul koyması ile kontrol sağlanabilir (KPMG, 2007, 9). Yorum ayrıca aşağıdaki maddeleri de içermektedir:

- ◆ İşletmecinin hizmet anlaşması nedeniyle inşa ettiği veya üçüncü bir taraftan elde ettiği altyapı ile
- ◆ İmtiyazı tanıyanın hizmet anlaşmasının amacı doğrultusunda işletmeciye imtiyaz hakkı tanıdığı mevcut altyapı.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli nokta, yorumun özel olarak kamudan özel sektöre verilen hizmet imtiyazlarına yönelik olduğu ve özel taraflar arasındaki hizmet imtiyaz düzenlemelerine uygulanmadığıdır. Özetle, bir düzenlemenin IFRIC 12 kapsamına girmesi için aşağıdaki kriterlerin tamamının karşılanması gerekmektedir:

- ◆ Düzenleme, kamudan özel sektöre bir hizmet imtiyazıdır.
- ◆ İmtiyaz veren, hizmetleri kontrol etmekte veya düzenlemektedir.
- ◆ İmtiyazı veren, herhangi bir önemli kalan faizi kontrol edilebilir.
- ◆ Altyapı, hizmet imtiyazı amacıyla inşa edilir veya edinilir (veya imtiyazı tanıyan bu altyapıya erişim sağlar).
- ◆ İşletmeci, imtiyazı tanıyandan veya onun talimatıyla nakit almak için sözleşmeye dayalı bir hakka sahiptir veya hizmet kullanıcılarından ücret almak için sözleşmeye dayalı bir haktır.

Hizmet anlaşmasını yapmadan önce işletmeci tarafından maddi duran varlık olarak elde tutulan ve muhasebeleştirilen altyapının muhasebeleştirilmesi bu yorum kapsamında düzenleme. Bu tür bir altyapı için IFRS'lerin finansal durum tablosu dışı bırakmaya ilişkin hükümleri (IAS 16'da belirtilen) uygulanır (IFRIC 12, 8).

IFRIC 12'de imtiyazlı hizmet anlaşmalarındaki yükümlülüklerin ve ilgili hakların ölçümü ve raporlanmasına ilişkin genel ilkeler belirlenmektedir. Bu yorum kapsamına giren altyapı, işletmecinin maddi duran varlığı olarak muhasebeleştirilmez; çünkü sözleşmeye dayalı olarak yapılan hizmet anlaşmaları, işletmeciye kamu hizmeti altyapısının kullanımının kontrol edilmesi hakkını devretmez. İşletmeci, sözleşmede belirlenen şartlar çerçevesinde imtiyazı tanıyan adına kamu hizmetlerini sunmak üzere altyapıyı işletmek için imtiyaz hakkına sahiptir.

IFRIC 12 kapsamında varlıkların muhasebeleştirilmesi sözleşme koşullarına göre farklılık göstermektedir. Sözleşmeye bağlı olarak imtiyaz sahibi, imtiyaz sahibi tarafından sağlanan hizmetleri kontrol ettiği ve imtiyaz süresi sonunda ilgili varlığı aldığı durumlarda bir finansal varlığı, bir maddi olmayan duran varlığı veya bunların bir kombinasyonunu kaydetmekle yükümlüdür. Bu modeller muhasebe açısından farklı uygulamaları gerekli kılmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 2018:3).

Finansal Varlık Modeli

İşletmeci, imtiyazlı hizmet varlığını, inşaat hizmetleri karşılığında imtiyazı tanıyandan veya imtiyazı verenden nakit veya başka bir finansal varlık almak için koşulsuz sözleşmeye dayalı bir hakkı olduğu ölçüde muhasebeleştirir (IFRIC 12.16). İmtiyazı tanıyan, sözleşmeye göre işletmenin nakit akışlarını garanti etmiştir. Ayrıca imtiyazlı hizmet varlığının işletme aşamasında kamu tarafından kullanılmama riski, imtiyaz veren tarafından üstlenilmektedir.

İşletmecinin altyapının belirlenen kalite veya etkinlik gereklerini karşıladığını garanti etmesi koşuluna bağlı olsa da, imtiyazı tanıyan taraf, işletmeciye ödeme aşamasında;

- Belirli veya belirlenebilir tutarı veya

- Kamu hizmeti kullanıcılarından tahsil edilen tutarlar ile belirli veya belirlenebilir tutarlar arasındaki açığı ödemeyi sözleşmeye dayalı olarak garanti ediyorsa, işletmecinin koşulsuz nakit alma hakkı vardır. Ortaya çıkan bu hakkın finansal varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

IFRIC 12'ye göre, KÖİ sözleşmesi kapsamında finansal tablolara alınacak finansal varlığın itfa edilmiş maliyeti ile veya gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak ölçülmesi durumunda, IFRS 9'a göre etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faizin kâr veya zararda raporlanacağı belirtilmektedir.

Maddi Olmayan Duran Varlık Modeli

İşletmeci, kamu hizmeti kullanıcılarından ücret alma hakkını elde ettiği durumda bunu bir maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirir. Kullanıcılarından kamu hizmeti için ücret talep etme hakkı, koşulsuz nakit alma hakkı değildir çünkü tutarlar, kamunun hizmeti kullanma derecesine bağlıdır.

IAS 38 maddi olmayan duran varlığı “fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir ve parasal olmayan varlık” olarak tanımlanmıştır (IAS 38 md.8). Varlığın tanımlanabilir olması için sözleşmeye bağlı haklardan doğması gerektiği standart da ayrıca ifade edilmiştir (IAS 38 md. 11,12).

Standart ayrıca, işletmeci, gelirinin hizmetin kullanımına bağlı olarak farklılaşabileceğini ve nakit akımlarının işletmecinin yaptığı yatırımı karşılamama riskini ifade eden “talep riskini” doğrudan üstleniyorsa, talep düzeyine bağlı olarak varlık maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilebileceğine vurgu yapmıştır. Yüklenicinin asgari bir tutarı tahsil etmesini garanti altına almayan bir sözleşmede, belirlenen tutarı nakit olarak tahsil etme olasılığı çok yüksek olsa da, bu durum sözleşmeye dayalı koşulsuz nakit tahsil etme hakkı olarak değerlendirilmemelidir. Bu sözleşme ile yüklenici firmanın gelecekte kamu hizmetinin kullanımına bağlı olarak tahsilât yapma hakkı sağladığı değerlendirilebilir (KPMG 2007,

16). İşletmeci inşaat hizmetleri için maddi olmayan bir duran varlığı gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer ve kayıt altına alır.

Karma Model(Finansal Varlık ve Maddi Olmayan Duran Varlık Modeli)

İşletmecinin doğru nakit akışlarını bir finansal varlık ve bir maddi olmayan duran varlık olarak ayırmasının gerekeceği durumlar olabilir. İşletmeciye, imtiyazı tanıyandan veya imtiyazı tanıyanın talimatıyla sözleşmeye dayalı bir nakit alma hakkı elde ettiği kısım bir finansal varlık olarak, bir lisans hakkı aldığı kısım ise bir maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilir. Böyle bir sözleşmeye taraf olan yüklenici firma, kamu tarafından garanti edilen kısmı finansal varlık olarak değerlendirir.

Karma modelin finansal varlık olarak muhasebeleştirme modelinden temel farkı, eğer kamu tarafından garanti edilen tutardan daha fazla talep gerçekleşirse üstlenici firmaya garanti edilen tutarın üzerinde bir gelir elde etme fırsatı sağlaması ve bu tutarında maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesidir (Kaval ve Vardar, 2015). Karma modelin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirme modelinden farkı ise, kamu hizmetinin kullanımından bağımsız olarak asgari bir getiri tutarını yüklenici firmaya sürekli olarak sağlaması olduğu söylenebilir.

Yüklenici firmaların elde edeceği getiri farklı modellere göre farklı tutarlarda olacaktır. Burada yüklenici firmanın varlığı hangi modele göre muhasebeleştirileceği taraflar arasında yapılan sözleşmenin özü dikkate alınarak belirlenir. Hasılat olarak muhasebeleştirilecek unsur IFRS 15'e, alınan veya gelecekte alınacak tutarlar ise ilgili standart hükümlerine göre hesaplanarak muhasebeleştirilmelidir.

Kamu tarafından yüklenici işletmenin sunduğu inşaat hizmetleri karşılığında kısmen finansal varlık niteliğinde kısmen de hak niteliğinde ödeme yapılması durumunda bu bir karma sözleşme olarak değerlendirilmelidir. İşletmecinin elde edeceği bedelin finansal varlık olarak ödenecek kısmı finansal varlıklarda, hak niteliğinde bir alacak sağlayan kısmı ise maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmeli ve her bir unsur ayrı ayrı muhasebeleştirilmelidir.

KÖİ, özel sektörden gerekli yatırımların kamuya kazandırılması ve kamu kaynaklarının daha etkin yönetilmesi açısından önemlidir. IFRIC 12'nin uygulanması, gelirlerin muhasebeleştirilmesini ve dolayısıyla projenin net kârını önemli ölçüde değiştirir. Bu nedenle, yatırımcının proje iç verim oranını hesaplamak ve proje getirilerini, özellikle de proje kârından alabilecekleri temettüleri planlamak için uygun muhasebe bilgisine sahip olması önemlidir.

Uygulamada sıklıkla kullanılmakta olan model karma modeldir. Çalışmanın araştırma kısmında da buna yönelik bir uygulama örneğine yer verilmiştir.

6. YAP İŞLET DEVRET MODELİNE İLİŞKİN DEVLET VE ÖZEL SEKTÖR MUHASEBE ESASLARININ UYGULAMA ÖRNEĞİ

KÖİ karmaşık ve zorlu bir proje süreci olduğundan ihale sürecinden proje kapanışa kadar uygulamanın nasıl olması gerektiği konusunda araştırmalar yapılmıştır. KÖİ çoklu ortaklıklar içerir ve bu doğrultuda farklı grupların farklı beklentisi oluşur. KÖİ uygulaması zorlu bir işbirliği olması ve çok yüksek yatırımlar gerektirdiği için uzun ihale süreci ile hayata geçer. Bu bakımdan süreç, en başta uzman kesimlerce çalışılmalı, gelecekle ilgili en uygun tahmin yapılmalıdır.

KÖİ'nin dayanağı çıkarılan kanunlar, uygulaması ise sözleşme hükümlerine göredir. Bu yasalar gelecek 20-30 yıl bazen 50 yıl boyunca yürütülecek bir iş birliğinin çerçevesi olacaktır. KÖİ projesinin; başlangıç-fizibilite, ihale, inşaat ve işletme aşamaları şeklinde dört aşaması vardır. KÖİ uygulamasında kamu ve özel sektör olmak üzere iki ana paydaş bulunmaktadır. Bu iki kesimin ayrı ayrı ve ortak sorumlulukları bulunmaktadır. Bu doğrultuda bu bölümde, olanaklar ölçüsünde gerçeği yansıtacak biçimde örnek bir proje geliştirilerek hem Kamu kesimi açısından hem de özel sektör açısından projenin aşamalarının muhasebe kayıtlarına nasıl alınacağı açıklanmıştır.

6.1. Örnek Köprü Projesine İlişkin Bilgiler

Karayolları Genel Müdürlüğü 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında “*yap-işlet-devret*” yöntemiyle bir köprü yapılması ile ilgili ihaleye çıkmıştır. İhaleye çeşitli firmalar katılmış ve bir iş ortaklığı biçiminde kurulan **ZCAH İşletmesi** ihaleyi kazanmıştır. Karayolları genel müdürlüğü ihaleyi 01.01.2018 tarihinde ilgili şirkete vermiş ve bu amaçla Köprü Projesi için borç üstlenim anlaşması yapılmıştır. Bu sözleşmeye göre yüklenici işletmenin yurt dışı ve yurt içi finans kurumlarından alacağı borçlar için Hazine garantisi verilmiştir. İhale sözleşmesine ilişkin hükümler aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. ZCAH İşletmesine Ait Bilgiler

Finansman Bilgileri	
Yatırım Tutarı	10.000.000.000 TL
İnşaat Süresi (yapım aşaması)	01.01.2018 tarihinden itibaren 3 yıl
İşletme Süresi	01.01.2021 tarihinden itibaren 10 yıl
Talep Garantisi	18.000.000 araç/yıl 180.000.000 araç 10 yıl
Araç başına geçiş fiyatı (Ortalama)	500 TL
Yatırımda Kullanılan Özkaynak Oranı	%20
Yatırımda Kullanılan Kredi Oranı	%80
Kredi Vadesi	13 yıl
Geri Ödemesiz Dönem	3 yıl
Kredi Geri Ödeme Süresi	10 yıl
Toplam Talep Garantisi (Yatırımın İşletilme Süresince Elde Edilmesi Öngörülen Gelir)	90.000.000.000 TL

Ortalama araç geçiş ücreti 500 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar 10 yıllık fiyat artışlarını ve farklı ücret tarifelerinin ortalamasını ifade etmektedir:

- ◆ Sözleşme kapsamında proje sözleşme süresi 13 yıl olup bunun 3 yılı yapım, 10 yılı ise işletim süresi olarak belirlenmiştir. Yatırım tutarının % 20'si özkaynak, %80'i ise banka kredisi ile sağlanacaktır. İşletme bu iş için 8.000.000.000 TL (2.160 milyon USD 1 \$=3,703 TL kur anlaşmaya göre kur sabit

olarak hesaplanmıştır.) tutarında 3 yıl geri ödemesiz olmak üzere toplam 13 yıl vadeli kredi kullanılmıştır. Devlet garantisi ile bu kredi alımı için borç yüklenilmiştir. Kredi tutarının yarısı 2018 yılı başında diğer yarısı ise 2019 yılında tahsil edilmiştir.

- ◆ İşletme tahmini yatırım maliyetlere **%10** ilave ederek tahmini satış fiyatını belirlemiştir.
- ◆ İşletme ile imtiyaz tanıyıcı kurum arasındaki finansal işlemlerde uygulanacak faiz oranı yıllık **%10**
- ◆ İşletmenin borçlanma maliyeti **% 12**'dir.
- ◆ Bakım-onarım masrafı ise 9. yılda köprü yatırımının **%2**'si düzeyinde olacaktır. Yenileme maliyetine **%10** ilave ederek tahmini satış fiyatı belirlenmiştir.
- ◆ Sözleşmeye göre köprüden yıllık 18.000.000 aracın altında geçiş olması durumunda aradaki fark devlet tarafından yüklenici işletmeye ödenecektir. Köprüden yıllık 18.000.000 aracın üzerinde bir geçiş olduğunda fark devlete ödenecektir.
- ◆ İşletmenin inşaat tamamlama yüzdeleri üç yıl için aşağıdaki gibidir.

1.Yıl	2.Yıl	3.Yıl
% 30	%40	%30
3.000 Milyar TL	4.000 Milyar TL	3.000 Milyar TL

Bu durumda Devlet açısından IPSAS 32 (DMS 32) İmtiyaz Sözleşmeleri Kapsamında ve Yüklenici İş Ortaklığı açısından IFRIC 12 (TFRS Yorum 12)'ye göre kayıtları yıllar itibariyle aşağıdaki gibi olacaktır.

6.2. Devlet Açısından (IPSAS 32 İmtiyaz Sözleşmeleri Kapsamında) Muhasebe Kayıtları ve Raporlama

6.2.1. İnşaatın İhale Aşaması Muhasebe Kayıtları

İnşaatın ihale aşamasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

1.Taahhütlerin Kaydı (İşletmeci/Görevli Şirket/Yüklenici)

ZCAH işletmesi ile 20.12.2017 tarihinde sözleşme imzalanmış ve ilgili belgeler muhasebe birimine verilerek aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir: (Milyon TL)

922 KAMU ÖZEL İŞ BİRLİĞİ MODELİ TAAHHÜTLERİ HS.	10.000	
923 KAMU ÖZEL İŞ BİRLİĞİ MOD. TAAHHÜT. KARŞ. HS		10.000

2. Talep Garantisi kaydı/ Verilen Garantilerin Kaydı

Sözleşme imzalandıktan sonra verilen talep garantisine ilişkin belge muhasebe birimine gönderilmiştir.

Talep Garantisi	18.000.000 araç/yıl toplamda 180.000.000 araç
Araç başına geçiş fiyatı	500 TL
Toplam Talep Garantisi	90.000.000.000

Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı: (Milyon TL)

930 VERİLEN GARANTİLER HS.	90.000	
931 VERİLEN GARANTİLER KARŞILIĞI HS.		90.000

3. Borç Üstlenimi Kaydı

Bakanlar Kurulu Kararını müteakip Hazine Müsteşarlığı ile kreditor arasında 20.01.2018 tarihinde 8.000.000.000 TL'lik borç üstlenim anlaşması imzalanarak muhasebe kayıtları oluşturulmuştur. (Milyon TL)

934 BORÇ ÜSTLENİM TAAHHÜTLERİ HS. (934.01- Borç Üstlenim Taahhütlerine İlişkin Anlaşmalar Hs.)	8.000	
935 BORÇ ÜSTLENİM TAAHHÜTLERİ KARŞ. HS.		8.000

4. Varlık ve Yükümlülük Kaydı

30.12.2019 tarihinde ilgili kamu idaresi tarafından işin kabulü yapılmış ve onay yazısı muhasebe birimine gönderilmiştir. Bu durumda yapılması gerekli olan kayıt: (Milyon TL)

256 HİZMET İMTİYAZ VARLIKLARI HS.	90.000	
480 GELECEK YILLARA AİT GELİR HS.		90.000

6.2.2. İnşaatın Yapım Aşaması Muhasebe Kayıtları

1. 2018 Yılı Kayıtları (1.YIL yapım aşaması)

Birinci yılda köprü inşaatının %30'u tamamlandığı muhasebe birimine bildirilmiştir. (Milyon TL)

923 KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAH. KARŞ. HS.	3.000	
922 KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAH. HS.		3.000

2. 2018 Dönemine İlişkin Gelir Kaydı

Yılsonu işlemlerinde 2018 yılı için gelir hesabına aktarılacak gelecek yıllara ait gelirler kısa vadeli hesaplara alınmıştır. (Milyon TL)

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.	3.300	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		3.300

31.12.2018 tarihinde gelecek aylara ait gelirler hesabının ilgili aya isabet eden kısmı gelirler hesabına alınmıştır. (Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin Geçici 2'nci maddesi gereğince kayıtlar 01.01.2018 tarihinden sonrasını kapsadığı için aylık olarak muhasebeleştirilmiştir.) (Milyon TL)

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	275	
600 GELİRLER HS.		275

Bu kayıt zaman ilerledikçe her ay yapılacaktır.

3. 2019 Yılı Kayıtları (2.YIL yapım aşaması)

2019 yılında ilgili kamu idaresince bir yıllık tamamlanma yüzdesi olarak hesaplanan %40'luk kısma isabet tutar muhasebe birimine bildirmiştir. (Milyon TL)

923 KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAH. KARŞ. HS.	4.000	
922 KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAHH. HS.		4.000
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.	4.400	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS		4.400
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	367	
600 GELİRLER HS.		367

Sonraki 11 ay boyunca da aynı kayıt ay sonlarında yapılacaktır. Yukarıdaki kayıtlar sonraki 9 yıl süresince tekrar edilecektir. Son yılda 480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı ve 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı bakiye vermeyecektir.

4. 2020 Yılı Kayıtları (3.YIL yapım aşaması)

2020 yılında ilgili kamu idaresince bir yıllık tamamlanma yüzdesi olarak hesaplanan %30'lik kısma isabet tutar muhasebe birimine bildirmiştir. (Milyon TL)

923 KAMU-ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAH. KARŞ. HS	3.000	
922 KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAH. HS		3.000
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS	3.300	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS		3.300
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	275	
600 GELİRLER HS		275

Sonraki 11 ay boyunca da aynı kayıt ay sonlarında yapılacaktır. Yukarıdaki kayıtlar sonraki 9 yıl süresince tekrar edilecektir. Son yılda 480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı ve 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı bakiye vermeyecektir.

6.2.3. İnşaatın İşletme Aşamasında Muhasebe Kayıtları

1.Talep Garantisi kaydı/ Verilen Garantilerin Kaydı

Sözleşme imzalandıktan sonra verilen talep garantisine ilişkin belge muhasebe birimine gönderilmişti. Bununla ilgili kayıt daha önce yapılmıştı.

Talep Garantisi	18.000.000 araç/yıl -toplam 180.000.000 araç
Araç başına geçiş fiyatı	500 TL
Toplam Talep Garantisi	90.000.000.000 TL

Köprünün işletmeye alındığı 2021 yılı için Devlet tarafından 2021 yılında köprüden geçen araç sayısının 15.000.000 otomobil eşdeğeri olduğu hususu tespit edilmiştir. Sözleşmeye dayanarak eksik geçen 3.000.000 araç için Devlet tarafından ZCAH işletmesine ödeme yapılmıştır. İşletmeciye Ödenecek Tutar = (18.000.000-15.000.000) x 500 TL =1.500.000 TL (Milyon TL)

630 GİDERLER HS.	1.500	
103 VERİLEN ÇEKLER HS.		1.500
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS.	1.500	
835 GİDER YANSITMA HS.		1.500
931 VERİLEN GARANTİLER KARŞILIĞI HS.	1.500	
930 VERİLEN GARANTİLER HS.		1.500

İzleyen yıl işletmeye alındığı 2022 yılı köprüden geçen araç sayısının.15.000.000 otomobil eşdeğeri olduğu hususunda mutabakata varılmıştır. İlgili mutabakat metnine sözleşmeye dayanarak talep garantisinden eksik geçen 3.000.000 araç için Devlet tarafından ZCAH işletmesine ödeme yapılmıştır. İşletmeciye Ödenecek Tutar = (18.000.000-15.000.000) x 500TL =1.500.000.000 TL bu işlemle yapılacak kayıtlar: (Milyon TL)

630 GİDERLER HS.	1.500	
103 VERİLEN ÇEKLER HS.		1.500
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS.	1.500	
835 GİDER YANSITMA HS.		1.500
931 VERİLEN GARANTİLER KARŞILIĞI HS	1.500	
930 VERİLEN GARANTİLER HS.		1.500

Bu işlemler her yıl köprüden geçen araç sayısına göre devlete gelir ya da gider oluşturacaktır. Köprüden geçen araç sayısının asgari araç sayısından fazla olması durumunda, fazla geçilen araç sayısına isabet eden tutar hazineye ödenecektir.

Son beş yıllık dönemde geçen araç sayısı **yıllık** 21.000 milyon 5 **yıllık toplamda** **105.000** milyon araçtır. Asgari toplam araç sayısı 18.000 milyon olduğundan 5 **yıllık toplamda** **90.000** milyon araç sayısı ile fark alındığında toplamda 15.000 milyon fazla olan araç sayısı 500 TL geçiş ücreti ile hesaplandığında 7.500 Milyon TL'nin hazine hesabına yatırılması gerekecektir. Ayrıca sözleşme koşullarına göre hazineye **ödenen tutara %10 faiz de eklenecektir.**

Buna ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.(Örnekte beş yıllık toplam tek kayıta yapılmıştır Aslında her yılın kaydı ayrı ayrı **yapılır**). (Milyon TL)

120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HS. 600 GELİRLER HS. 642 FAİZ GELİRLERİ	8.250	7.500 750
102 BANKALAR HS. 120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HS.	8.250	8.250
805 GELİR YANSITMA HS. 800 BÜTÇE GELİRLERİ HS.	8.250	8.250

2.Borç Üstlenimi Kaydı

Bakanlar Kurulu Kararını müteakip Hazine Müsteşarlığı ile kreditor arasında 20.01.2018 tarihinde 8.000 Milyon TL'lik borç üstlenim anlaşması imzalanarak muhasebe kayıtları daha önce aşağıdaki gibi oluşturulmuştu. (Milyon TL)

934 BORÇ ÜSTLENİM TAAHHÜTLERİ HS. (934.01- Borç Üstlenim Taahhütlerine İlişkin Anlaşmalar Hs) 935 BORÇ ÜSTLENİM TAAHHÜTLERİ KARŞ. HS.	8.000	8.000
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------	-------

Yüklenici şirket aldığı kredileri zamanında ödemediğinde devletin herhangi bir ödeme yükümlülüğü olmayacağı için kredi ödemelerinde bu yükümlülük tutarında azaltma yapılır.

6.2.4 İşletme Süresi Sonunda Yapılacak Kayıt

İşletme süresi sonunda yapılacak kayıta varlık ilgili kamu idaresine devredileceğinden aşağıdaki kayıt yapılarak hizmet imtiyaz varlıklarına ilişkin işlemler sonuçlanmış olacaktır. (Milyon TL)

251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HS.	90.000	
256 HİZMET İMTİYAZ VARLIKLARI HS.		90.000

6.3. Özel Sektör Açısından (IFRIC 12 İmtiyaz Anlaşmaları Kapsamında) Muhasebe Kayıtları ve Raporlama

Özel sektör açısından KÖİ modellerine ilişkin muhasebeleştirme ve raporlamaya ilişkin düzenlemeler IFRIC 12 İmtiyaz Anlaşmaları Kapsamında ele alınmaktadır.

6.3.1 Özel Sektör İnşaatın İhale Aşaması

1.Yap- İşlet Devret Sözleşmesinin Kaydı

ZCAH işletmesi 20.12.2017 tarihinde devletle sözleşme imzalanmış ve ihaleyi almıştır ilgili belgeler muhasebe birimine verilmesinde oluşturulan Nazım hesap muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. (Nazım hesaplarda 96. grup yap işlet devret sözleşmelerine ait olarak tarafımızdan kullanılmıştır).(Milyon TL)

962 KAMU-ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ -YAP İŞLET DEVRET SÖZLEŞME TAAHHÜTLERİ HS <i>-Köprü inşaatı</i>	10.000	
963 KAMU-ÖZEL İŞ BİRLİĞİ MODELİ TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HS		10.000

2. Devletten Alınan Talep Garantisi Kaydı

Sözleşme imzalandıktan sonra alınan talep garantisine ilişkin belge muhasebe birimine gönderilmiştir.

Talep Garantisi	18.000.000 araç/yıl, 180.000.000 araç toplam 10 yılda alınan garanti
Araç başına geçiş fiyatı(ortalama)	500 TL
Toplam Talep Garantisi	90.000.000.000

Nazım hesaplarda Talep Garantisi kaydı/ Alınan Garantilerin kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır: (Milyon TL)

964 ALINAN TALEP GARANTİLER HS. <i>-Köprü inşaatı</i>	90.000	
965 ALINAN TALEP GARANTİLER KARŞILIĞI HS.		90.000

3. Alınan Kredilerle İlgili Hazine Garantisinin Alınması

Bakanlar Kurulu Kararını müteakip Hazine Müsteşarlığı ile kreditor arasında 20.01.2018 tarihinde 8.000.000.000 TL'lik borç üstlenim anlaşması imzalanmıştır. Söz konusu kredi borcu için hazine garanti vermiş ve borç üstlenim anlaşmasını imzalamıştır. ZCAH işletmesinin alınan borç garantilerine ilişkin kayıtları Nazım hesaplarda muhasebeleştirilir. (Milyon TL)

966 ALINAN KREDİLERE İLİŞKİN HAZİNE GARANTİLERİ	8.000	
Yap-İşlet-Devret modeli – Köprü inşaatı		
967 ALINAN KREDİ GARANTİLERİ KARŞILIĞI HS.		8.000

-Yurt Dışından Kredinin % 50'sinin Alınması Kaydı (Milyon TL)

102 BANKALAR	4.000	
400 ALINAN KREDİLER		4.000
YİD –köprü inşaatı		

6.3.2 Özel Sektör İnşaat Yapım aşaması**1.Köprü İnşaatının Yapımına Başlanması ve Yapılan Maliyetlerin Kaydı**

2018 yılı harcamaları (inşaat maliyetlerinin % 30 tamamlanmıştır.) (Milyon TL)

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	3.000	
YİD- köprü inşaatı		
102 BANKALAR –İLGİLİ HESAPLAR		3.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	3.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.		3.000

Dönemin 2018 yılı Hasılat kaydı: IFRS 15 göre işin tamamlanma oranına göre hasılat kaydının yapılması gerekir. Köprü inşaatında yapılan sözleşmeye göre yapılan inşaat maliyetinin %10 fazlası geliri oluşturmaktadır. Buna göre birinci yılda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur. Hakedişlerle ilgili şirket herhangi bir tahsilat yapmayacak sadece köprü inşaatının tesliminde köprü geçiş ücreti tahsilat hakkını 10 yıllığına alacaktır. (Milyon TL)

240 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR	3.300	
<i>Köprü inşaatı</i>		
600 YURT İÇİ HASILAT		3.300
<i>Köprü inşaatı</i>		

2. Kredi Tutarının İkinci Diliminin 2019 Yılı Başında Yurt Dışı Bankalarından Tahsili (Milyon TL)

102 BANKALAR-İLGİLİ HESAPLAR	4.000	
400 ALINAN KREDİLER		4.000

2019 Yılı İnşaat Giderleri (**İnşaat** Maliyetlerinin %40 tamamlanmıştır) (Milyon TL)

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. YİD- köprü inşaatı	4.000	
102 BANKALAR -İLGİLİ HESAPLAR		4.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	4.000	4.000

2019 yılı Hasılat kaydı: IFRS 15 göre işin tamamlanma oranına göre hasılat kaydının yapılması gerekir. Köprü inşaatında yapılan sözleşmeye göre yapılan inşaat maliyetinin %10 fazlası geliri oluşturmaktadır. Buna göre ikinci yılda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur. (Milyon TL)

240 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR <i>Köprü inşaatı</i>	4.400	
600 YURT İÇİ HASILAT <i>Köprü inşaatı</i>		4.400

2020 Yılı İnşaat Giderleri (İnşaat Maliyetinin Son %30'luk Kısmı tamamlanmıştır.) (Milyon TL)

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. YİD- köprü inşaatı	3.000	
102 BANKALAR- İLGİLİ HESAPLAR		3.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITMA	3.000	3.000

2020 yılı Hasılat kaydı: IFRS 15 göre işin tamamlanma oranına göre hasılat kaydının yapılması gerekir. Köprü inşaatında yapılan sözleşmeye göre yapılan inşaat maliyetinin %10 fazlası geliri oluşturmaktadır. Buna göre üçüncü yılda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur. (Milyon TL)

240 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR	3.300	
Köprü inşaatı		
600 YURT İÇİ HASILAT		3.300
<i>Köprü inşaatı</i>		

6.3.3 İşletme Dönemi Kayıtları

İşletme döneminde yüklenici şirkete 2021-2030 yıllarında köprü geçiş ücretleri tahsil hakkı 10 yıl süreyle verilmiştir. Yapılan sözleşmeye göre 10 yıllık sürede yılda 18.000.000 araç olmak üzere toplamda 180.000.000 araç garanti edilmiştir. Araç başına ortalama 500 TL alınacaktır. Yıllık araç sayısının altında kalınması durumunda aradaki fark hazine tarafından yüklenici firmaya ödenecektir. 18.000.000 araç üzerindeki geçişlerde ise yüklenici firma aradaki farkı devlete ödeyecektir. Yıllar itibariyle köprüden geçecek araç sayısı beklentisi aşağıdaki gibidir:

Tablo 3. Sözleşmeye Göre Garanti Edilen Ve Beklenen Araç Sayısı

Yıllar	Sözleşmede Garanti Edilen Araç Sayısı Bin Adet	Beklenen Araç Sayısı Bin Adet	Fark Bin Adet	Garanti Edilmiş Gelir Milyon TL	Gerçekleşmesi Beklenen Gelir Milyon TL	Devletten Tahsil Edilecek Tutar Milyon TL	Devlete Ödenecek Tutar Milyon TL
2021	18.000.	15000.	3.000.	9.000.	7.500.	1.500.	-
2022	18.000.	15.000.	3.000.	9.000.	7.500.	1.500.	-
2023	18.000.	14.000.	4.000.	9.000.	7.000.	2.000.	-
2024	18.000.	16.000.	2.000.	9.000.	8.000.	1.000.	-
2025	18.000.	17.000.	1.000.	9.000.	8.500.	500.	-
Ara Toplam	90.000.	74.000.	(13.000)	45.000.	38.500.	6.500.	-
2026-2030 Yılları Toplamı	90.000.	Ortalama yıllık 21.000 araç 5 yıl 105.000.	15.000.	45.000 (90.000X500)	52.500 (105.000X500)	-	(7.500.)
Genel Toplam	90.000.	105.000.	2.000.	90.000	91.000	6.500.	(7.500.).

Tablo 3'den de görüleceği üzere ilk beş yılda devlet sözleşmedeki 18.000.000 araç geçiş sayısının altında kaldığı durumda garanti kapsamında yüklenici firmaya 6.500 Milyon TL ödeyecektir son beş yılda da yüklenici firma 7.500 Milyon TL'yi hazineye ödeyecektir. Toplam sözleşme geliri 180.000.000 Araç x 500 TL = 90.000 Milyon TL dir.

Yukarıdaki bilgilere göre köprü inşaatının bitirilip hazinece de onaylandıktan sonra araç geçişi ile ilgili ücreti tahsil hakkı ZCAH yüklenici firmaya geçeceğinden Haklar hesabına ve Hazine tarafından garanti edilen alacak toplamı da finansal varlık olarak alacaklara kaydedilecektir. Haklara devredilecek tutar daha önce inşaat maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri olarak devam eden inşaat sözleşmelerinden varlıklar hesabında izlenen tutarlar olup bu tutar haklara aktarılacaktır çünkü sözleşme maddelerine göre devlet söz konusu inşaat harcamaları için ayrı bir bedel ödemeyecek bu tutarlar için hesaplanan hakedişler yüklenici firmaya köprü geçiş ücreti tahsil etme imtiyaz hakkı olarak on yıllığına devredilmektedir. Buna göre devam eden inşaat sözleşmelerinden varlıklar hesabında biriken tutarlar:

1.Yıl inşaat maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri	3.300 Milyon TL
2. Yıl İnşaat maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri	4.400 Milyon TL
3. Yıl inşaat maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri	3.300 Milyon TL
Toplam	11.000 Milyon TL

Bu toplam da devlet garantisi bulunmamaktadır Bu tutar Maddi olmayan duran varlık olan Hakların gerçeğe uygun değeri olarak alınacaktır.

İşletme dönemi köprü geçiş ücretleri	90.000 Milyon TL
Genel hasılat Toplam	101.000 Milyon TL
Finansal varlıklara alacak olarak yazılacak Devletten tahsil edilecek garanti araç ücretleri	6.500 Milyon TL
Haklar (YİD köprü geçiş Ücreti tahsil hakları)	11.000 Milyon TL

01.01.2021 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır. Devam eden inşaat sözleşmelerinden varlıklar hesabının kapatılıp ilgili hesaplara aktarımı (Milyon TL)

142 İMTİYAZLI SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR	6.500	
261 HAKLAR	11.000	
240 YİD KÖPRÜ GEÇİŞ ÜCRETİ HAKLARI		11.000
Devam Eden İnşaat (Taahhüt)		
Sözleşmelerinden Varlıklar		6.500
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		
(Devlet Tarafından Garanti Edilen Gelirler)		

- Alınan kredilerin geri ödeme itfa tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 4. Borç Üstlenim Kredi İtfa Tablosu

DÖNEM (YIL)	FAİZ ORANI	ANAPARA GERİ ÖDEMESİ	FAİZ	TAKSİT	KALAN TUTAR
1	%12	-	-	-	8.000
2	%12	-	-	-	8.000
3	%12	-	-	-	8.000
4	%12	455,87	960,00	1.415,87	7.544
5	%12	510,58	905,30	1.415,87	7.034
6	%12	571,85	844,03	1.415,87	6.462
7	%12	640,47	775,40	1.415,87	5.821
8	%12	717,33	698,55	1.415,87	5.104
9	%12	803,40	612,47	1.415,87	4.301
10	%12	899,81	516,06	1.415,87	3.401
11	%12	1.007,79	408,08	1.415,87	2.393
12	%12	1.128,73	287,15	1.415,87	1.264
13	%12	1.264,17	15196,70	1.415,87	-
	TOPLAM	8.000	6.158,74	14.158,7	59.682,56

Tablodan da görüleceği üzere alınan krediler üç yıl geri ödemesiz olup işletme döneminden itibaren faiz tahakkuku yapıp 10 eşit taksit üzerinden ödenecektir. İşletme faiz giderlerini Maddi Olmayan Duran Varlık -Haklar maliyetine vermemiş işletme dönemi giderleri içinde muhasebeleştirilmiştir.

-2021 Yılı Faiz Giderlerinin Kaydı

Alınan kredilere ait birinci yıla düşen faiz gideri tahakkuku, uzun vadeden kısa vadeli kredilere transfer ve taksit tutarının ödenmesi

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS YİD-Köprü İnşaatı 400 ALINAN KREDİLER HS	960	960
400 ALINAN KREDİLER HS 302 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ	1.415,87	1.415,87
302 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ 102 BANKALAR-İLGİLİ HESAPLAR	1.415,87	1.415,87

-Dönem içinde yapılan faaliyet giderlerinin kayıtları:

Yıllık 600 Milyon TL gider faaliyet gideri olarak yapılacaktır. 9. Yılda yapılacak büyük bakım onarım maliyeti 20.000 Milyon TL tutarı da işletme döneminde gider karşılığı olarak eşit tutarlarda ayrılması muhasebe politikası olarak seçilmiştir. Bu harcamalar cari dönemde tahsil edilecek araç geçiş ücretleri ile finanse edilecektir. Haklar eşit tutarda doğrusal amortisman yöntemine göre kayıt edilecektir. Faydalı ömür 10 yıl olduğundan %10 üzerinden amortisman ayrılacaktır. Yıllık amortisman gideri tutarı 1.100 Milyon TL dir. Bu bilgilere göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir.

Her yıl yapılacak faaliyet giderleri (Milyon TL) (2021 YILI)

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS. -Çeşitli giderler 102 BANKALAR-İLGİLİ HESAPLAR	600	600
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS. -Yenileme maliyet giderleri karşılık tutarı 474 BÜYÜK BAKIM ONARIM YENİLEME KARŞILIĞI - YİD modeli köprü inşaatı yenileme maliyet karşılığı	2.000	2.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS. -YİD Haklar itfa gideri 240 MADDİ OLMAYAN D. V. BİRİK. AMORT. -Haklar İtfa. Hs- Köprü İtfa. Hs	1.100	1.100
622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ HS 741 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITM HS.	3.700	3.700

-2021 yılı gelir kaydı

Devlet garantisi kapsamındaki gelirlerden Daha önce Gelecek yıllara ait gelir hesabına kaydedilen tutar, önce gelecek aylara ait gelir hesabına devredilmiş daha sonra da hasılat hesabına kayıt yapılmıştır. Devletten olan alacak hesabına %10 faiz geliri tahakkuku yapılmıştır. İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar hesabında izlenen alacaklar tahsil edilmiştir. (Milyon TL)

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS. 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	1.500	1.500
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS. 102 BANKALAR-İLGİLİ HESAPLAR 600 HASILAT HS	1.500 7.500	9.000
142 İMTİYAZLI SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR HS. 642 FAİZ GELİRLERİ HS.	150	150
102 BANKALAR- İLGİLİ HESAPLAR 142 İMTİYAZLI SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR HS.	1.650	1.650

Tablo 5: 2021 yılı Kâr /Zarar Tablosu (Milyon TL)

Hasılat	9.000
Satılan Hizmet Maliyeti	(3.700)
Çeşitli Giderler	600
İtfa Gideri	1.100
Yenileme Karşılık Gideri	2.000
Faaliyet Kârı	5.300
Faiz Gelirleri	150
Faiz Giderleri	(960)
Dönem Kârı	4.490

Bu kayıtlar her yıl geçen araç sayısına göre benzer şekilde yapılacaktır.

2026-2030 yıllarında geçen araç sayısının garanti edilen sayının üzerinde olduğunda, aradaki fark hazineye yatırılacaktır.

2026 yılı kayıtlarına örnek:

Geçen Araç	Garanti Edilen Araç	Fark	Garanti Edilen Geçiş Ücreti	Gerçekleşen Geçiş Ücreti	Hazineye Yatacak Para
21.000.000	18.000.000	3.000.000	9.000 Milyon TL	10.500 Milyon TL	1.500 Milyon TL

Bu verilere göre yapılacak hasılat kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. (Milyon TL)

102 BANKALAR –İLGİLİ HESAPLAR 600 HASILAT HS - Köprü geçiş ücretleri	10.500	10.500
610 HASILAT İADESİ HS. 342 İMTİYAZ SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR HS.	1.500	1.500
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS. 342 İMTİYAZ SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLA HS	150	150
342 İMTİYAZ SÖZLEŞMELER. BORÇLAR HS 102 BANKALAR- İLGİLİ HESAPLAR	1.650	1.650

Yukarıdaki kayıtlarda önce hasılat kaydı yapılmış, daha sonra garanti edilen sayının üzerindeki geçişler hasılattan iade hesabına alınarak Hazineye yatırılmak üzere borçlar hesabına alınmıştır. Sözleşmede her iki tarafın borç ve alacaklarına %10 faiz tahakkuk ettirileceği hükme bağlandığından hesaba 150 Milyon TL faiz tahakkuk ettirilmiş ve daha sonra da yılsonunda tutar Hazine hesabına yatırılmıştır. Aynı işlemler diğer yıllarda da yapılacaktır.

İşletme dönemi sonunda diğer bir deyişle 10 yıl sonunda 2030 yılında bu YİD' le ilgili hesaplar kapatılacaktır. Haklarla birikmiş amortismanlar hesabı ters kayıt olarak kapatılacak, alacak ve borçlar da tahsil ve ödeme yapılarak kapatılacaktır. Bu amaçla açılan nazım hesaplar da ters kayıt olarak kapatılacaktır.

İşletmenin 13 yıllık gelir ve maliyet oluşumları kâr/zararları ve nakit akış hareketleri aşağıdaki tablolar-da gösterilmiştir. (Milyon TL)

Tablo 6.Yüklenici İşletmenin 13 yıllık Hasılat ve Gider Kayıtları

Kalemler	YATIRIM DÖNEMİ			İŞLETME DÖNEMİ					
	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026-2030
HASILAT									
-İnşaat Mal. GUD	3.300	4.400	3.300						
-Araç geliri	-	-	-	7.500	7.500	7.000	8.000	8.500	52.500
-Devletten tahsilat				1.500	1.500	2.000	1.000	500	-
-Devlete ödenen (-)	-	-	-						(7.500)
İnşaat Maliyeti	3.000	4000	3.000	-	-	-	-	-	-
İşletme Gideri				600	600	600	600	600	3.000
Yenileme Karşılık Gideri				2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	10.000
İtfa Gideri				1.100	1.100	1.100	1.100	1.100	5.500
Devlete Verilen Faiz	-								750
Kredi Faizi	-			960	905	844	775	698	2.475
Devletten Alınan Faiz	-			150	150	200	100	50	-
Kâr-zarar	300	400	300	4.490	4.545	4.656	4.625	4652	23.275

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere, İşletmenin Toplam kârı; yatırım döneminde toplam 1.000 Milyon TL, işletme döneminde 46.243 Milyon TL olmak üzere 47.243 Milyon TL dir. Yüklenici işletmenin işletme döneminde ortalama yıllık kârı 4.624,3 Milyon TL olmaktadır. İşletmenin bu projedeki kârlılık katsayısı $47243/10000= 4,7$ 'dir.

ZCAH yüklenici işletmenin 13 yıllık nakit akış tablosu verileri de aşağıdaki gibidir. (Milyon TL)

Tablo 7. Yüklenici İşletmenin 2018-2030 Dönemi Nakit Akış

Kalemler	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026-2030
NAKİT GİRİŞLERİ									
Sermaye Olarak Konan Değer	2.000								
Bankalardan Alınan Kredi	4.000	4.000							
Araç Geçiş Ücretleri				7.500	7.500	7.000	8.000	8.500	52.500
Garanti Kapsamında Devletten Alınan				1500	.1500	2.000	1.000	500	
Alınan Faiz	-	-	-	150	150	200	100	50	
TOPLAM NAKİT GİRİŞİ	6.000	4.000		9.150	9.150	9.200	9.100	9.050	52.500
NAKİT ÇIKIŞLARI									
İnşaat Maliyetleri	3.000	4000	3.000						
İşletme Giderleri				600	600	600	600	600	3.000
Garanti Kapsamında Devlete Verilen Geçiş Ücretleri+Faiz									7,500
									750
Köprü Yenileme Gideri									20.000
Kredi Taksit Ödemeleri (Faiz Dâhil)	-	-	-	1.415,87	1.415,87	1.415,87	1.415,87	1.415,87	7079,35
TOPLAM NAKİT ÇIKIŞLARI	3.000	4.000	3.000	2.015,87	2.015,87	2.015,87	2.015,87	2.015,87	38.329,35
NAKİT FAZLASI (Noksanı)	3.000	-	(3.000)	7.134,13	7.134,13	7.184,13	7084,13	7034,13	14.170,65
DÖNEM SONU NAKİT TUTARI	3.000	3.000	-	7.134,13	14.268,26	21.452,39	28.536,52	35.570,65	49.741,30

Yukarıdaki Nakit akış tablosu değerlendirildiğinde, işletmenin köprü yapım aşamasında nakit çıkışlarını alınan krediler ile finanse ettiğini, nakit fazlasının pek olmadığı hatta üçüncü yılda başabaş olduğunu görüyoruz. Ancak işletme dönemine geçildiğinde, köprü geçiş ücretleri ve devletten garanti edilen ücretler tahsil edildiğinde nakit fazlası oluştuğu ve her yıl bu tutarda artış olduğu görülmüştür. İmtiyaz sözleşmesi bittiğinde, işletmenin nakit mevcudu 49.741,30 Milyon TL olduğu görülmektedir. 13 yıllık dönemde; nakit akışları toplam olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir (Milyon TL)

Tablo 8. Yüklenici İşletmenin Faaliyetlerine Göre Kümülatif Nakit Akış Tablosu

İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri Toplamı	98.150
Araç geçiş ücretleri +Devlet Garantisi geçiş Ücretleri dâhil	
İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıktıları Toplamı	(34.250)
İşletme Dönemi Faaliyetinden Sağlanan Net Nakit Artışı	63.900
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Çıkışı	(10.000)
Köprü İnşaatı Maliyeti	
Net Nakit Artışı	53.900
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları	
Alınan Kredilerden Nakit Girişi	8.000
Sermaye	2.000
Toplam Nakit Girişi	10.000
Borç Taksit Ve Faiz Ödemeleri	(14.158,7)
Net Nakit Kullanımı	(4.158,7)
NET NAKİT MEVCUDU	49.741,3

Tablo verilerinden de görüleceği üzere yüklenici işletme bu projeden hem kârlı çıkmış hem de 2.000 milyon sermaye ve 10.000 milyon TL aldığı kredilerle işi sürdürmüş ve köprü geçiş ücretleri ile de nakit mevcudunu 49.741,3 Milyon TL'ye çıkartmıştır. Bu örnekte kur değişimleri kur sabit tutulduğu için dikkate alınmamıştır. Aynı şekilde vergi boyutu da örnekte dikkate alınmamıştır. Devletin araç geçiş ücretlerini yabancı para üzerinden vermesi ve kuru sabitlememesi durumunda yüklenici işletmenin kârının ve nakit mevcudunun daha da artacağı ve hazineden çıkacak nakit çıkışlarının da daha fazla olacağı kuşkusuzdur.

SONUÇ

Çalışmada IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri (DMS-32) ve IFRIC 12 (TFRS Yorum 12) İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına ilişkin standart hükümleri karşılaştırmalı olarak devlet ve özel sektör uygulamaları açısından irdelenmiştir. Bu karşılaştırma sonucunda iki tarafın muhasebe uygulamalarının aynı mantıksal çıkarımlara dayandığı büyük farklılıkların olmadığı gözlemlenmiştir.

Bu modellerin uygulanması değerlendirildiğinde; devlet bütçesinin yetersizliği veya bu yükümlülükleri beklenen hızda gerçekleştirilmenin zor olduğu durumlarda özel sektörden bu hizmetlerin verilmesiyle ilgili destek alınmaktadır. Bu yapılanmalar da esas hedef hem kamusal hizmetlerin daha etkin ve kaliteli sunulması hem de devlete yeni finansman kaynağı oluşturularak hizmetlerin üretiminde etkinlik sağlanmasıdır.

Farklı uygulama modelleri olan bu sistemde en çok kullanılan modellerden birisi de yap işlet devret modelidir. Bu anlaşmalarda devletin yüklenici firmaya sağladığı garantiler önem taşımaktadır. Devletin söz konusu garantileri fazla tutması durumunda bu tutarlar devlet bütçesine yük olabilmektedir. Bu nedenle risk değerlendirmelerinin iyi yapılması ve bu sözleşmelerden doğabilecek risklerin taraflar arasında uygun dağıtımı bu uygulamaların sürdürülebilirliği açısından da önem taşımaktadır. Yapılan sözleşmelerde bu hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

Devletin alt yapı yatırımının finansmanı için yüklenici firmaların olanaklarını kullanabilmesi önemli bir finansman aracıdır. Ancak yüklenici firmanın borçlarını ödeyememesi durumunda söz konusu borçların ödenmesi devlet garantisi altında olması bu modellerin uygulanmasında üzerinde durulması gereken önemli konulardan birisidir. Dolayısıyla ihalelerde yüklenici firmanın özelliklerinin tarafsızca değerlendirilmesi ve devlete olanaklar ölçüsünde daha az yük getirmesi sağlanmaya çalışılmalıdır. Aksi halde devlet yönetimleri bu ihaleler nedeniyle şeffaf olma ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getiremeyecektir.

Çalışmada yapılan tespitlere göre ihaleye giren firmalar az bir öz kaynakla girmekte daha çok yurt dışı fonlardan yararlanarak inşaatı yapmakta ve karşılığında varlığın kullanım hakkını belirli bir süre almaktadır. Burada devletin bu borcu kendi imkânları ile bulup bulamayacağı dikkate alınmalıdır çünkü ilgili varlığın kullanımından vazgeçilen gelirler özel sektöre bırakılmaktadır. Özetle ihale koşullarının iyi planlanması gerekmektedir, özellikle kurla yapılan garantilerde kur farklarının etkisi göz ardı edilmemelidir.

Sonuç olarak bu tür alt yapı yatırımlarında bu finansman modellerinin kullanılmasından devlet açısından fayda sağlanıyorsa da yukarıda açıklandığı üzere garanti koşullarına ihalelerde özen gösterilmesi uygun olacaktır. Eğer devlet finansman imkânını kendisi borçlanarak buluyorsa, yüklenici firmaya inşaat maliyetinin gerçeğe uygun değerini hak ediş olarak vermesi ve iş bitiminde varlığı kendi varlıkları arasına alarak getirisinden yararlanması doğru bir uygulama olacaktır.

Gelecekteki çalışmalarda, KÖİ'nin sektör ve hizmet sunumu özellikleri açısından farklı sektörler ve ülkelerdeki KÖİ başarısızlıklarının arkasındaki nedenler araştırılabilir. Bu nedenle kamu sektörü altyapı ve hizmetlerinin sağlanmasında KÖİ mevzuatına ilişkin düzenlemeler gözden geçirilebilir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Aydın, O. (2018). Kamu Özel İşbirliği Uygulamalarının Dünyada ve Türkiye'deki Durumu TFRS 12 Yorum İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları ve Devlet Muhasebe Standardı 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri Kapsamında Değerlendirilmesi ve Örnek Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (53), 1-38.
- Bovaird T. (2004). Public-Private Partnerships: From Contested Concepts To Prevalent Practice. *International Review of Administrative Sciences*, 70(2), 199-215.
- Caperchione, E. Demirağ, I. ve Grossi, G. (2017). Public sector reforms and public private partnerships: Overview and research agenda. *Accounting Forum*, Vol 41, Issue 1, Pag.1-7.
- Emek, U. (2014). Kamu-Özel İşbirliklerinin Devlet Muhasebe Sistemindeki Yeri ve Önemi. *EconPapers*, 29(337), 09-38.
- Grimsey, D. and Lewis, M. K. (2002). Evaluating The Risk Of Public Private Partnership For Infrastructure Projects. *International Journal Of Project Management*, 107-118.
- Hodge, Graeme, Carsten Greve & Anthony E Boardman. (2017), "Public-Private Partnerships: The Way They Were and What They Can Become", *Australian Journal of Public Administration*, 76(3), 273-282.
- IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı
- IASB. 2006. Near-Final Draft, IFRIC Interpretation Service Concession Arrangements. http://www.drsc.de/docs/press_releases/IFRICX_Service_Concession_nearfinaldraft_1006.pdf (Erişim Tarihi: 14.01.2022)
- IFRIC 12 İmtiyazlı Hizmet Sözleşmeleri Yorumu
- Kalkınma Bakanlığı. (2017). Kamu-Özel İşbirliği Raporu-2016. Yatırım Programlama İzleme ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü.
- Karahanoğulları, Yiğit (2012). "Kamu özel ortaklığı modelinin mali değerlendirmesi". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 67(02), 95-125
- Kaval, H. ve Vardar, Ç.G. (2015). Yap-İşlet-Devret Sözleşmelerinin IFRIC 12 İmtiyazlı Hizmet Sözleşmeleri Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Hesap Planına İlişkin Öneriler ve Örnek Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünya Dergisi*, 17(4), 701-735
- KPMG. 2007. First Impressions: IFRIC 12 Service Concession Arrangements.
- Kürkcü, M. ve Coşkun Önal, H. (2019). Kamu Özel İşbirliği Modellerinin Türk Maliye Politikası Bakımından Değerlendirilmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 8(3), 1688 – 1708.
- Matos, N. B. and Gonçalves, A.O.(2020). Public-Private Partnerships: Emergence, Limitations And Outlook For Public Accounting, *REAd. Rev. Electron. Admin (Porto Alegre)* 26 (01)
- Parlak, N. Köse, H.Ö ve Toprak, M. (2020). Kamu-Özel İşbirliği Modeli ve Türkiye Uygulamaları: Sayıştay Raporları Işığında Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi. *Sayıştay Dergisi*, 31 (119), 9 – 39

Shaoul, J., Stafford, A., & Stapleton, P. (2012). Accountability and corporate governance of public private partnerships. *Critical Perspectives on Accounting*, 213-229.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2019). Kamu Özel İşbirliği Raporu, 2018. Sektörler ve Kamu Yatırımları Genel Müdürlüğü.

TFRS Yorum 12. (2011). İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları Yorumu. Ankara:KGK

Yanık, S.S. (2000). Devlet Muhasebe Sisteminde Tahakkuk Esasının Önemi ve Avustralya Uygulaması. *Möдав Muh. Bilim Dünyası Dergisi*, 2,4.

Zairol A.A, Rizhard P. and Dilanthi A. (2014). 4.th International Conference on Building Resilience, 8-10. Salford Quays, United kingdom.

