

İÇİNDEKİLER:

I-GİRİŞ:..... 3

II- AVRUPA ULUSAL VE BÖLGESEL HESAPLAR SİSTEMİ (ESA 95)..... 5

1- AVRUPA BİRLİĞİ MÜKTESEBATINDA ESA 95: 5

1.1. 2223/96 Sayılı “Topluluğun Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesapları Üzerine Konsey Tüzüğü” ile Bu Tüzüğü Değiştiren Düzenlemeler:	5
1.1.1 2223/96 Sayılı Tüzüğün Altyapısı ve Geçiş Düzenlemeleri:.....	5
1.1.2 Vergi ve Sosyal Katkılara İlişkin Değişiklikler:	6
1.1.3 Genel Yönetim Harcamaları ve Gelirlerine Yönelik Değişiklikler:	6
1.1.4 Swap ve Vadeli İşlem Oranı Anlaşmalarına Yönelik Değişiklikler:	7
1.1.5 Ulusal Hesapların İletilmesiyle İlgili Değişiklikler:.....	7
1.1.6 Dolaylı Olarak Ölçülen Mali Aracılık Hizmetlerinin (FISIM) Tahsisine Yönelik Değişiklikler:.....	7
1.1.7 Diğer Değişiklikler:	8
1.2 Kısa Dönemli Mali İstatistiklerle İlgili Düzenlemeler:	8
1.3 Diğer Düzenlemeler:	9

2- ESA TANIMI, TARİHÇESİ VE KULLANIMLARI İLE ESA KAVRAMLARININ SEKİZ

ÖZELLİĞİ: 11

2.1 ESA'nın Tanımı:	11
2.1.1 Sektör Hesapları:	11
2.1.2 Girdi-çıkıtı Çerçevesi ve Sanayilere Göre Hesaplar:	11
2.2 ESA'nın Tarihiçesi:	12
2.3. ESA'nın Kullanımları:.....	12
2.3.1 Analiz ve Değerlendirme:.....	12
2.3.1.1 Toplam Ekonominin Yapısı:	13
2.3.1.2 Toplam Ekonominin Özel Bölümleri ya da Yönleri:	13
2.3.1.3 Toplam Ekonominin Zaman İçinde Gelişimi:.....	13
2.3.1.4 Diğer Toplam Ekonomilerle İlişkileri Kapsamında Karşılaştırma:	13
2.3.2 Politika Oluşturma ve İzleme:.....	13
2.3.2.1 Para Politikası:	13
2.3.2.2 Yapısal Fonlar:.....	14
2.3.2.3 Özkaynaklar:	14
2.4 ESA Kavramlarının Sekiz Özelliği:	14
2.4.1 Uluslararası Uyumluluk:	14
2.4.2 Diğer Sosyal ve Ekonomik İstatistiklerdeki Kavramlarla Uyumlu Olma:	15
2.4.3 Tutarlılık:.....	15
2.4.4 Kullanışlılık:.....	16
2.4.5 Çoğu İdari Kavramdan Farklı Olma:.....	17
2.4.6 İyi Belirlenmiş ve Uzun Bir Süre İçin Sabitlenmiş Olma:	18
2.4.7 Parasal Olan ve Derhal Gözlemlenebilen Ölçütler Bakımından Ekonomik Süreci Açıklamak Üzerine Odaklanmış Olma:	18
2.4.7.1 ESA'daki “üretim” kavramı kapsamının sınırdaki üretimler:	19
2.4.7.2 ESA'daki “üretim” kavramı kapsamının sınırı dışında kalan üretimler:.....	19
2.4.7.3 Kaydedilmeyen çıktılar:	19
2.4.8 Esnek ve Çok Amaçlı Olma:.....	20
2.4.8.1 Esnek Olması:	20
2.4.8.2 Çok Amaçlı Olması:	21

3. ESA'NIN TEMEL ÖZELLİKLERİ:..... 24

3.1 İstatistiksel Birimler ve Bunların Sınıflandırılması:	24
3.1.1 Kurumsal Birimler ve Sektörler:	24
3.1.1.1 Genel Devlet Sektörü:	25
3.1.2 Yerel Faaliyet Türü Birimleri (KAU) ve Endüstriler:.....	26
3.1.3 Yerleşik ve Yerleşik Olmayan Birimler; Toplam Ekonomi ve Dış Alem:	27
3.2. Akımlar ve Stoklar:	28

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı

3.2.1 Akımlar:.....	28
3.2.1.1 İşlemler:	29
3.2.1.2 Varlıklardaki Diğer Değişiklikler:	33
3.2.2 Stoklar:.....	34
3.3 Hesap Sistemi ve Birleşimler:	34
3.3.1 Muhasebe Kuralları:.....	34
3.3.1.1 Çift taraflı hesaplar terminolojisi:	35
3.3.1.2 Çift kayıt/dörtlü kayıt:.....	35
3.3.1.3 Değerleme:	36
3.3.1.4 Kayıt zamanı:	37
3.3.1.6 Hesaplar, dengeleme unsurları ve birleşimler:	39
3.3.2 Hesapların ardıllığı:.....	40
3.3.3 Mal ve hizmetler hesabı:	40
3.3.4 Dış alem hesabı:	40
3.3.5 Dengeleme unsurları:	41
3.3.6 Birleşimler:	41
3.4 Girdi-Çıktı Çerçevesi:	42

III- DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER VE ESA 95'E UYUMLU RAPORLAMA ÇERÇEVESİNDE YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR: 43

1.DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER	43
1.1 Tahakkuk Esaslı Muhasebeye Geçiş:	43
1.1.1 Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi:.....	43
1.1.2 Devlet Muhasebesinde Reform İhtiyacı:.....	46
1.2 Devlet Muhasebe Standartları Alanındaki Gelişmeler:	49
2- ESA 95'E UYUMLU RAPORLAMA ÇERÇEVESİNDE EŞLEŞTİRME PROJESİ:	52

IV- SONUÇ VE DEĞERLENDİRME:

KAYNAKÇA

I-GİRİŞ:

17 Aralık 2004 tarihli Zirvede, Avrupa Birliği (AB) Devlet ve Hükümet Başkanlarının aldığı karar doğrultusunda 3 Ekim 2005 tarihinde Lüksemburg'da yapılan Hükümetler Arası Konferans ile Türkiye resmen AB'ye katılım müzakerelerine başlamıştır. Katılım Müzakereleri, Türkiye'nin AB Müktesebatını ne kadar sürede kendi iç hukukuna aktarıp, yürürlüğe koyacağını ve etkili bir şekilde uygulayacağını belirlediği bir süreçtir. Dolayısıyla AB'ne katılım süreci, siyasal, idari, hukuki, sosyo-kültürel ve ekonomik alanda önemli ölçüde reform ve dönüşümü beraberinde getirmektedir ve getirecektir.

Bu çerçevede üye devletlerin ve özellikle ekonomik ve parasal birliğe üye ülkelerin ekonomi sektörlerinin uyumu Birliğin devamlılığını sağlayan önemli bir faktördür. Ekonomi sektörünün ve tabii ki bu sektörün en önemli aktörlerinden biri olan kamu sektörünün muhasebe sistemlerinin uyumlu olması halinde bu uyumun karşılaştırılabilirliğinden söz etmek mümkün olur.

Bu çalışmada, Birliğin genel muhasebe çerçevesini oluşturan Avrupa Ulusal ve Bölgeler Hesaplar Sistemi'nin yani ESA 95'in detaylı olarak ele alınması ve özelde devlet muhasebesi alanında ülkemizdeki gelişmelerin sunulmasındaki temel amaç, bu alandaki uyumun derecesini kullanıcıların bilgisine sunmaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde ESA 95 ile ilgili müktesebat irdelenmiş, bu konuda esas kaynakları oluşturan 2223/96 sayılı ve 264/2000 sayılı Komisyon Tüzüklerinin hazırlanma ve değişikliklerin yapılması süreçleri ortaya konularak hükümleri irdelenmiş, ESA 95 ile ilgili tanım, temel kavram ve ilkeler ile temel özellikler ortaya konulmuştur.

İkinci bölümde ise ülkemizin Devlet Muhasebesi tarihçesi, reform ihtiyacı doğrultusunda tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş çalışmaları aktarılmış, Devlet Muhasebe Standartları alanındaki gelişmelere değinilerek ESA 95'e uyumlu veri üretimi amaçlı kapasite geliştirmeye yönelik Maliye

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)
Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün eşleştirme projesi hakkında bilgi
verilmiştir.

II- AVRUPA ULUSAL VE BÖLGESEL HESAPLAR SİSTEMİ (ESA 95)

1- AVRUPA BİRLİĞİ MÜKTESEBATINDA ESA 95:

Avrupa Ulusal ve Bölgeler Hesaplar Sistemi yani ESA 95, uluslar arası kabul görmüş bir hesaplama çerçevesi olmasının yanı sıra esas itibariyle Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelere özgü detaylar içermektedir. İstatistiki verilere ve bunların muhasebeleştirilmesine ilişkin bir çok AB müktesebatında yer alan düzenlemelerde ESA 95'e ve Sistem'de yer alan tanım ve ilkelere atıfta bulunmaktadır.

Bu bölümde öncelikle ESA 95'in yürürlüğe girmesini sağlayan Konsey Tüzüğü ve bu tüzükte yapılan değişiklikler irdelenecek, daha sonra ise ESA 95 ile ilgili diğer düzenlemeler ele alınacaktır.¹

1.1. 2223/96 Sayılı “Topluluğun Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesapları Üzerine Konsey Tüzüğü” ile Bu Tüzüğü Değiştiren Düzenlemeler:

ESA 95'in yürürlüğe girmesi, 25 Haziran 1996 tarihli ve 2223/96 sayılı “Topluluğun Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesapları Üzerine Konsey Tüzüğü” ile gerçekleşmiştir.

1.1.1 2223/96 Sayılı Tüzüğün Altyapısı ve Geçiş Düzenlemeleri: Bu tüzük hakkında Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşünün celex numarası “51995AC0312” dir. Tüzük önerisi hakkında Parlamento'nun görüşünün tüzük tasarisına dönüşmesi “51995AP175” nolu Parlamento kararı ile gerçekleşmiştir.

2223/96 sayılı Konsey Tüzüğünün yürürlüğe girmesinden yaklaşık sekiz ay sonra yani 10 Şubat 1997 tarihinde, Avrupa Entegre Edilmiş Ekonomik Hesaplar Sisteminden (ESA İkinci Baskı) ESA 95'e geçiş için bir

¹ <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/en/index.htm> internet sitesinden faydalanılmıştır. 10 Temmuz 2008 tarihi itibariyle günceldir.

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı metodoloji belirlemek üzere, 97/178/EC sayılı Komisyon Kararı alınmıştır. (Celex No:31997D0178)

30 Kasım 1998 tarihinde, 2223/96 sayılı Konsey Tüzüğü'ne ek (a)'ya açıklık getirmek üzere 98/715/EC sayılı Komisyon Kararı yürürlüğe girmiştir (Celex No:31998D0715). Bu ek, değer ve hacimlerin ölçümü prensipleri ile ilgilidir.

1.1.2 Vergi ve Sosyal Katkılara İlişkin Değişiklikler: 2000 yılında ESA 95'teki vergi ve sosyal katkıların kaydına ilişkin ilkelerinin değiştirilmesine yönelik Tüzük değişikliği önerisi Parlamento'ya sunulmuştur. (Celex No: 52000SC1135) 26 Haziran 2000 tarihinde 37/2000 sayılı kararla Konsey tarafından Ortak Karar olarak benimsenmiştir. (Celex No:52000AG0037) Bu Ortak Karar üzerine Parlamento'nun tüzük tasarısı (Celex No:52000AP0230), 7 Kasım 2000 tarihinde 2516/2000 sayılı Parlamento ve Konsey Tüzüğü olarak yürürlüğe girmiştir. Uygulamasına ilişkin 995/2001 sayılı Komisyon Tüzüğü'nün tarihi ise 22 Mayıs 2001'dir (Celex No:32001R0995).

1.1.3 Genel Yönetim Harcamaları ve Gelirlerine Yönelik Değişiklikler: 2000 yılındaki bir başka düzenleme de 10 Temmuz 2000 tarihinde yayınlanan 1500/2000 sayılı genel yönetim harcamaları ve gelirleri ile ilgili uygulamayı yönlendiren Komisyon Tüzüğü'dür (Celex No: 32000R1500). Bu Tüzükte, Avrupa Topluluklarını Kuran Anlaşmanın 104(2). maddesi uyarınca Komisyon'un bütçe durumundaki gelişmeleri izleme sorumluluğundan, İstikrar ve Uyum Programlarının içerik ve şeklinin amacı olarak bütçe dengesi, genel olarak bütçe stratejisinin aşamalarını anlayabilmek için harcama ve gelir oranları hakkında tamamlayıcı bilgi verme gereğinden bahsedilerek Ulusal Hesap kurallarının, özellikle ESA 95 genel kavramlarının, üye ülkeler arasında verilerin karşılaştırılabilirliğini ve şeffaflığını sağlamak için bir araç olarak kabul edildiği, her ne kadar ESA 95'te devlet harcamaları ve gelirleri refere edilmemiş olsa da ESA 95 kategorileri listesinden referans alınan bir tanımlama çerçevesi sağladığı belirtilmiştir.

1.1.4 Swap ve Vadeli İşlem Oranı Anlaşmalarına Yönelik

Değişiklikler: 1999'da Parlamento'ya sunulan 2223/96 sayılı Tüzüğün swap ve vadeli işlem oranı anlaşmaları altında yapılan ödemelerin yeniden sınıflandırılması ile ilgili değişiklik önerisi (Celex No:51999PC0749) ile ilgili olarak 2001 yılında Parlamento ve Konsey Tüzüğü için değiştirilmiş bir öneri olarak yeniden gündeme gelmiştir (Celex No:52001PC0328). 3 Ekim 2001 tarihinde 2558/2001 sayılı Parlamento ve Konsey Tüzüğü olarak yürürlüğe girmiştir (Celex No:32001R2558)

1.1.5 Ulusal Hesapların İletilmesiyle İlgili Değişiklikler:

2002 yılında, 2223/96 sayılı Tüzüğe, ulusal hesapların ana toplamlarının iletilmesindeki gecikmeler ve derogasyonlar ile çalışma saatleriyle ilgili istihdam verilerinin iletilmesine yönelik derogasyonlar çerçevesinde bir başka değişiklik önerisinde bulunuldu (Celex No:52002PC0234). Bu öneriyle ilgili olarak 24/2003 numaralı Ortak Karar belgesi, Konsey tarafından 18 Şubat 2003'te kabul edildi (Celex No:52003AG0024). Bu belgede iletimlerin zaman limitlerine ilişkin değişiklikler öngörülmekteydi. 16 Haziran 2003'te 1267/2003 sayılı Parlamento ve Konsey Tüzüğü olarak yayınlandı (Celex No:32003R1267).

2005 yılında, ulusal hesap verilerinin iletilmesi ile ilgili 2223/96 sayılı Tüzüğün değiştirilmesine yönelik bir öneri daha sunuldu (Celex No:52005PC0653) 13 Kasım 2007'de 1392/2007 sayılı Parlamento ve Konsey Tüzüğü olarak yayınlandı (Celex No:32007R1392).

1.1.6 Dolaylı Olarak Ölçülen Mali Aracılık Hizmetlerinin (FISIM)

Tahsisine Yönelik Değişiklikler: 23 Ekim 2002 tarihinde 448/98 sayılı Konsey Tüzüğü'nün uygulamasına yönelik 2223/95 sayılı tamamlayan ve değiştiren 1889/2002 sayılı Komisyon Tüzüğü yürürlüğe girdi (Celex No:32002R1889). Bu Tüzük, ESA 95'in dolaylı olarak ölçülen mali aracılık hizmetlerinin (financial intermediation services indirectly measured-FISIM) tahsisine yönelik düzenlemeler getirmekteydi.

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı

1.1.7 Diğer Değişiklikler: 2007 yılında 2223/96 sayılı Tüzüğün Komisyon-inceleme suretiyle yasama prosedürünün uyarlanması üzerine verilen uygulama yetkilerine yönelik bir değişiklik önerisi verildi.

1.2 Kısa Dönemli Mali İstatistiklerle İlgili Düzenlemeler:

2223/96 sayılı Tüzüğün uygulamasıyla ilgili önemli bir düzenleme olan ve 3 Şubat 2000 tarihinde yayımlanan 264/2000 sayılı Komisyon Tüzüğü kısa dönemli mali istatistiklerle ilgilidir. (Celex No: 32000R0264) Bu Tüzükte de Anlaşmanın 104/2. maddesinin Komisyona verdiği bütçe durumunun izlenmesi görevinden ve ulusal hesap kurallarının özellikle de ESA 95'in kavramlarının üye ülkeler arasındaki verilerin karşılaştırılabilirliğini ve saydamlığını sağlamak için bir araç olduğundan bahseder.

Bunun yanı sıra ECOFIN Konseyinin 18 Ocak 1999 tarihli Ekonomik ve Parasal Birliğin İstatistik Gereksinimleri Raporuna atıfta bulunur. Bu raporda, üye ülkeler, özellikle de ekonomik ve parasal birliğin içindeki ülkeler için ortak ve harmonize edilmiş kısa dönemli kamu mali istatistikleri için özel bir ihtiyaç olduğunun altı çizilmektedir.

Ayrıca, genel devlet sektörü üçer aylık hesaplarının ESA 95 çerçevesinde tam bir gruplandırmasının derlemesi yönünde, ESA 95 kavramlarına göre uyarlanmış genel devlet hesaplarının ilk bileşen setiyle 2000 senesinden başlamak üzere "adım adım" bir yaklaşımın izlenmesi gerektiğine değinir. Bu ilk bileşen seti "vergiler ve reel sosyal katkı ve sosyal yardımlardır.

Tüzüğün amacı, kamu finansmanı üzerine bir ortak ve harmonize edilmiş kısa dönemli istatistikler seti oluşturabilmek için 2000 yılından itibaren üye devletlerin üçer aylık olarak yayınlacakları bir liste ve ESA 95 işlem kategorilerinin ana karakteristiklerini belirlemek olarak ifade edilmiştir.

2001 senesinde genel devletin mali olmayan hesaplarına ilişkin üçer aylık raporlamalar üzerine Parlamento ve Konsey Tüzüğü önerisi

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı sunulmuştur (Celex No:52001PC0100). Bu konuya ilişkin 1221/2002 sayılı Tüzük 10 Haziran 2002 de yayınlanmıştır (Celex No: 32002R1221). Bu Tüzükte 2223/96 sayılı Tüzüğün üye ülkeler arasındaki sonuçların karşılaştırılabilmesinin sağlanması için Birliğin istatistiki gereksinimleri doğrultusunda üye ülke hesaplarının oluşturulmasında ortak standartlar, tanımlar, sınıflandırmalar ve muhasebe kuralları içeren bir referans çerçevesi sunduğu vurgulanır. ECOFIN Raporunu hatırlatır. Üçer aylık istatistiklerinin kalitesine yönelik bir raporun 2005 yılı sonuna kadar hazırlanacağını belirtir.

2003 yılında da üçer aylık genel devlet mali hesapları üzerine bir başka Parlamento ve Konsey Tüzüğü önerisi yapıldı (Celex No:52003PC0242) 8 Temmuz 2003 tarihinde Avrupa Merkez Bankası bu öneriye yönelik görüşünü bildirdi (Celex No: 52003AB0012). Bu konuyla ilgili olarak 10 Mart 2004 tarihinde 501/2004 sayılı Parlamento ve Konsey Tüzüğü yayınlandı (Celex No:32004R0501), 22 Aralık 2003'te 16/2004 sayılı bir Ortak Karar Konsey tarafından onaylandı (Celex No: 52004AG0016).

2003 yılında yapılan bir başka öneri de üçer aylık devlet borçları verilerinin derlenmesi ve yayınlanmasına yönelik bir Konsey Tüzüğü önerisiydi (Celex No:52003PC0761). Bu önerinin yasalaşması 28 Haziran 2004 tarihinde 1222/2004 sayılı Konsey Tüzüğü ile gerçekleşti (Celex No: 32004R1222).

1.3 Diğer Düzenlemeler:

ESA 95 ile bağlantılı diğer müktesebat aşağıda belirtilmektedir:

- 16 Temmuz 2001'de, üye ülkelerin Birlik KDV tabanlı özkaynaklarına yapacakları ödemelerin belirlenmesinde ESA 95'in kullanımıyla ilgili Parlamento ve Konsey Tüzüğü'nün kabul edilmesi ile ilgili 31/2001 sayılı Ortak Karar Konsey tarafından kabul edilmiştir (Celex No:52001AG0031). Bununla ilgili 359/2002 sayılı Parlamento ve Konsey Tüzüğü 12 Şubat 2002 tarihinde yayınlanmıştır (Celex No:32002R359).

- 25 Şubat 2002 tarihli ve 351/2002 sayılı Komisyon Tüzüğü, 3605/93 sayılı Konsey Tüzüğünü ESA 95 referansları doğrultusunda değiştirmiştir (Celex No:32002R0351).
- 2006 yılında Avrupa Toplulukları ve İsviçre Konfederasyonu arasında istatistik alanında işbirliği üzerine bir anlaşma imzalanmıştır (Celex No:22006A0328(02)).

2- ESA TANIMI, TARİHÇESİ VE KULLANIMLARI İLE ESA KAVRAMLARININ SEKİZ ÖZELLİĞİ:

2.1 ESA'nın Tanımı:

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi; (ESA 95 ya da yalnızca ESA) toplam bir ekonominin (yani bir bölgenin, ülkenin ya da ülkeler grubunun), bu ekonominin bileşenlerinin ve diğer ekonomilerle olan ilişkilerinin sistematik ve detaylı bir açıklaması için, uluslar arası alanda kabul görmüş bir hesaplama çerçevesidir. (ESA 95, 2007:5)

ESA çerçevesi iki ana tablo grubundan oluşur:

2.1.1 Sektör Hesapları: Kurumsal sektöre göre, ekonomik işlemlerin farklı aşamalarına ilişkin sistematik bir açıklama sağlar: Bu aşamalar; üretim, gelirin yaratılması, gelir dağılımı, gelirin yeniden dağılımı, gelirin kullanımı ve mali olan/mali olmayan birikimdir. Sektör hesapları ayrıca, muhasebe dönemi başlangıcında ve sonunda, aktifler stokunun, pasiflerin ve net değerlerin açıklanması için bilançoları da içerir.

2.1.2 Girdi-çıktı Çerçevesi ve Sanayilere Göre Hesaplar: Üretim süreci (maliyet yapısı, yaratılan gelir ve istihdam) ile mal ve hizmet akımlarını (çıktı, ithalat, ihracat, nihai tüketim, ara tüketim ve ürün grubuna göre sermaye formasyonunu daha detaylı bir şekilde açıklar.

ESA, hem sektör hesapları hem de girdi-çıktı çerçevesi ile ilgili olan nüfus ve istihdam kavramlarını da kapsar.

ESA; yıllık ulusal hesaplar dışında üç aylık hesaplar ve bölgesel hesaplar için de uygulanır.

BJORGVINSSON'na göre ESA 95 ulusal hesaplar sistemi, uluslar arası kabul görmüş kavram, tanım, sınıflandırma ve muhasebe kurallarına dayalı tutarlı, uyumlu ve entegre makroekonomik hesaplar, bilanço ve

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı tablolardan oluşur. ESA 95 sistemi, farklı ekonomi sektörleri arasında gerçekleşen ekonomik ilişkilerin gözlenmesi ve incelenmesi ile ekonominin işleyişinin anlaşılması açısından önemlidir. (Bjorgvinsson, 2004:7)

2.2 ESA'nın Tarihçesi:

Avrupa Birleştirilmiş Ekonomik Hesaplar Sistemi (1970 ESA) 1970 yılında yayımlanmıştır. 1978 yılında küçük değişiklikler içeren ikinci versiyonu yayımlanmıştır. ESA 95, 1970 ESA'nın yerini almıştır. 1970 ESA; ESA 95'ten kavramlar bakımından olduğu kadar kapsamı bakımından da farklıdır. Örneğin ESA 95'in aksine bilançoları dahil etmez, hanehalkını bir alt sektör olarak kabul etmez.

ESA 1968'de ve en son 1993 yılında yayımlanan Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA) ile de uyumludur. SNA dünyadaki tüm ülkeler için kılavuz hükümler sağlayan, revize edilmiş bir hesap sistemidir. Ancak ESA temel olarak AB üyesi ülkeler için geçerli olduğu için SNA'dan daha özel hükümler içermektedir. Örneğin ESA bir kavramı, tanım vermek ve neyin dahil olduğunu, neyin hariç tutulduğunu listelemek suretiyle açıklamaktadır. SNA ise kavramları genellikle daha genel olarak açıklamakta ve aynı zamanda kabul edilen kuralların arkasındaki mantığı açıklamaya çalışmaktadır. (ESA 95, 2007:12) ESA kavramları AB'ye özel sınıflandırmalar içerir. Bu nedenle de kavramları SNA kavramlarına göre daha özel ve daha kesindir.

2.3. ESA'nın Kullanımları:

ESA; esas itibarıyla, toplam ekonominin analiz edilmesi ve değerlendirilmesi ile bu değerlendirmeler sonucunda sosyal ve ekonomik politikaların formüle edilmesi için kullanılacak bir çerçevedir.

2.3.1 Analiz ve Değerlendirme: ESA çerçevesi aşağıdakilerin analiz edilmesi ve değerlendirilmesi için kullanılabilir:(ESA 95, 2007:5-6)

2.3.1.1 Toplam Ekonominin Yapısı: Örnek olarak; katma değer ve sanayiye göre istihdam, katma değer ve bölgeye göre istihdam, sektöre göre dağıtılan gelir, ürün grubuna göre yapılan ithalat ve ihracat, ürün grubuna göre yapılan nihai tüketim harcaması, sabit sermaye oluşumu ve sanayilere göre sabit sermaye stoku ile stokların kompozisyonu ve mali aktiflerin aktif türüne ve sektöre göre akımları verilebilir.

2.3.1.2 Toplam Ekonominin Özel Bölümleri ya da Yönleri: Ulusal ekonomide bankacılık ve finansman, Devletin rolü ve bir bütün olarak devlet kapsamıyla karşılaştırmalı olarak belirli bir bölgenin ekonomisinin analizi ve değerlendirilmesi yapılabilir.

2.3.1.3 Toplam Ekonominin Zaman İçinde Gelişimi: Örneğin, Gayri safi yurtiçi hasıla büyüme hızları analizi, enflasyon analizi, hane halklarının harcamalarındaki mevsimsel değişimlerin üç aylık hesaplar temelinde analizi, belirli mali araçların zaman içinde değişen öneminin analizi, ulusal ekonominin sanayi yapılarının uzun dönemde (örneğin 30 yıllık bir süre kapsamında) karşılaştırması değerlendirilebilir.

2.3.1.4 Diğer Toplam Ekonomilerle İlişkileri Kapsamında Karşılaştırma: Bu çerçevede AB'ye üye devletlerde devletin rolü, AB ekonomilerinin birbirlerine bağımlılığı, AB ihracatının kompozisyonu ve yönü, AB, ABD ve Japonya'daki gayrisafi yurtiçi hasıla büyüme hızlarının ya da kişi başına düşen harcanabilir gelirin karşılaştırılması analiz edilebilir.

2.3.2 Politika Oluşturma ve İzleme: AB ve AB'ne üye ülkeler için, bu çerçeveden alınan rakamlar, sosyal ve ekonomik politikaların formüle edilmesinde ve izlenmesinde son derece önemli bir rol oynar. Bunlara ilaveten son derece önemli bazı özel kullanımları da söz konusudur:

2.3.2.1 Para Politikası: Avrupa para politikasının izlenmesi ve yön gösterilmesi için Avrupa Para Birliğine yaklaşma kriterleri; bütçe açığı, devlet borcu ve gayri safi yurtiçi hasıla gibi ulusal hesaplamalar cinsinden tanımlanmıştır.

2.3.2.2 Yapısal Fonlar: AB içindeki bölgelere parasal destek sağlanması için oluşturulan AB Yapısal Fonları için yapılan harcamalar kısmen bölgeselleşmiş ulusal hesaplamalara dayanmaktadır.

2.3.2.3 Özkaynaklar: AB özkaynaklarının belirlenmesi için kullanılabilir. Özkaynaklar,² ulusal hesaplarla üç şekilde bağlantılıdır:

- AB özkaynakları üye ülke gayri safi milli hasıllarının belirli bir yüzdesi olarak belirlenir.
- AB'nin üçüncü özkaynağı üye ülkelerin Katma Değer Vergisi hasıllarının belli bir oranıdır. Üye ülkeler tarafından bu kaynak için yapılan katkılar ortalama KDV oranının hesaplanmasında kullanıldıkları için ulusal hesaplamalardan büyük ölçüde etkilenmektedir.
- AB'nin dördüncü özkaynağı için yapılan katkıların izafi boyutları, bu ülkelerin gayrisafi milli hasıllarına dayanmaktadır.

2.4 ESA Kavramlarının Sekiz Özelliği:

Veri ihtiyaçları ve veri olanakları arasında iyi bir dengenin kurulabilmesi için ESA'da yer alan kavramlar sekiz özelliğe sahiptir. (ESA 95, 2007:6) Bunlar:

2.4.1 Uluslararası Uyumluluk: ESA'da yer alan kavramlar uluslar arası kavramlara uyumludur. Çünkü, AB üyesi ülkeler için ESA, ulusal hesap

² **AB'de özkaynaklar;** üye ülkelerin yetkili organlarının ayrıca kararı olmadan topluluk bütçesinin finansman kapsamına giren gelirlerdir. Ana hedef, topluluk tarafından benimsenmiş politikalardan doğan harcamaların karşılanmasıdır. AB'de öz kaynaklar dört temel vergiden oluşur. **a. Ortak Gümrük Vergisi Gelirleri b. Tarımsal vergiler** (ortak tarım politikasının sonucunda sağlanan (prelevman fark giderici vergi) vergiler ile Ocak 1975 tarihinden itibaren üye ülkeler, şeker üretiminin düzenlenmesine ilişkin ortak politika çerçevesinde, şeker ve glikoz üzerinden aldıkları vergiler) **c. KDV** (Özkaynaklar sisteminin en önemli gelir kalemi, KDV üzerinden alınan paylardır.) **d. Kömür ve çelik üretimi üzerinden alınan vergiler e. Özkaynaklar GSMH Payı** (AB'de öz kaynakların içinde diğer bir önemli gelir kalemi olup 1.1.1989'dan bu yana uygulanmaktadır. Üye ülkelerin yarattıkları GSMH'lara belirli bir oranın uygulanması sonucunda bulunur. < <http://www.ircrehberi.com> >(10.07.2007); < <http://www.cellotin.com> >(10.07.2007).

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı verilerinin tüm uluslar arası kuruluşlara sunulması için kullanılan bir standarttır. Yalnızca ulusal kapsamda yayımlanan verilerde ESA'ya kesin uyum zorunlu değildir. ESA'daki kavramlar her bakımdan, ulusal hesaplarla ilgili olarak dünya çapında kabul gören yani SNA'da yer alan kavramlarla uyumludur. Kavramların uluslar arası uyumluluğa sahip olması farklı ülkelerin istatistiklerinin karşılaştırılmasında son derece önemlidir.

2.4.2 Diğer Sosyal ve Ekonomik İstatistiklerdeki Kavramlarla

Uyumlu Olma: ESA, AB üyesi ülkelerin diğer sosyal ve ekonomik istatistiklerinde kullanılan çok sayıda kavram ve sınıflandırmayı da kullanmaktadır. Örneğin: imalatla ilgili istatistiklerde, dış ticaretle ilgili istatistiklerde, dış ticaretle ilgili istatistiklerde ve istihdamla ilgili istatistiklerde kavramsal farklılıklar minimum düzeyde tutulmuştur. Buna ilaveten söz konusu kavram ve sınıflandırmalar Birleşmiş Milletler'in kavram ve sınıflandırmaları ile de uyumlaştırılmışlardır.

SNA gibi ESA'daki kavramlar da diğer bazı ekonomik istatistikler hakkındaki temel uluslar arası kılavuzlarda kullanılan kavramlarla, özellikle de IMF Ödemeler Denesi Kılavuzundaki (BPM), IMF Kamu Mali İstatistiklerinde (GFS) ve OECD Gelir İstatistiklerinde yer alan kavramlarla ve Uluslar arası Çalışma Örgütü'nün (ILO) istihdam, çalışma saatleri ve işgücü maliyetleri kavramlarıyla da uyumlaştırılmıştır.

Diğer sosyal ve ekonomik istatistiklerle uyumlaştırma yapmak, bu hesaplamalar arasında bağlantı kurulması ve karşılaştırma yapılmasını mümkün kılar. Sonuç olarak, daha iyi ulusal hesap hesaplamaları derlenebilir ve bu özel istatistiklerde yer alan bilgiler ulusal ekonomi ile ilgili genel istatistiklerle, yani gayrisafi milli hasıla ya da sanayi ve sektörlere göre katma değer gibi ulusal hesaplamalarla daha iyi ilişkilendirilebilir.

2.4.3 Tutarlılık: Muhasebe çerçevesindeki tanımlar, ekonomik sürecin farklı bölümlerinin (üretim, gelir dağılımı, gelirin kullanımı, birikim gibi) açıklanması için kullanılan kavramların tutarlı olmasını gerektirmektedir. İçsel tutarlılığın bir sonucu olarak, muhasebe çerçevesinin farklı

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı parçalarından alınan istatistikler birbirleri ile ilişkilendirilebilir. Örneğin böylece aşağıda yer alan oranlar hesaplanabilir:

- Çalışılan saat başına elde edilen katma değer gibi üretkenlik rakamları (bu hesaplamanın yapılması için katma değer ve çalışılan saat kavramları arasında tutarlılık olması gerekmektedir.)
- Kişi başına harcanabilir milli gelir (bu hesaplamanın yapılması için milli gelir ve nüfus kavramları arasında tutarlılık olması gerekmektedir.)
- Sabit sermaye oluşumunun sabit sermaye stokuna oranı (bu hesaplamanın yapılması için akımlar ve stokların tanımları arasında tutarlılık olması gerekmektedir.)
- Bütçe açığı ve Devlet borcunun gayrisafi yurtiçi üretimdeki payı (bu hesaplamanın yapılması için bütçe açığı, Devlet borcu ve gayrisafi milli hasıla kavramları arasında tutarlılık olması gerekmektedir.)

Bu kavramların içsel tutarlılığı, diğer hesaplamalardan bazı hesaplamalar derlenebilmesine de olanak verir. Örneğin, harcanabilir gelir ile nihai tüketim harcaması hesaplamaları arasındaki farktan tasarruflar hesaplanabilir.

2.4.4 Kullanışlılık: ESA'da kullanılan kavramlar kullanışlıdır çünkü hesaplamalar değerlendirilerek oluşturulmuşlardır. Kavramların kullanışlı olma özelliği birçok şekilde kendini gösterir:

- Bazı faaliyetler ya da konular yalnızca boyutları açısından önemli olursa açıklanmalıdır. Örneğin hane halklarının kendi tüketimleri için yaptıkları mal üretimi (kumaş dokuma, çanak çömlek üretimi gibi) üretim kapsamında değerlendirilmemelidir. Çünkü bu tür üretim AB ülkelerinde önemsiz boyutlardadır.
- Bazı kavramlar, nasıl hesaplanabileceklerine ilişkin açık göstergeleri de beraberlerinde taşırlar. Örneğin kendi hesabına yapılan üretimin maliyetinin

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı hesaplanmasının prensip olarak temel fiyatlara göre yapılırken gerekli olması halinde bu temel fiyatlar çeşitli ilgili maliyetin de eklenmesi yoluyla yaklaşık olarak belirlenebilir.

- Bazı basitleştirici kurallar kabul edilmiştir. Örneğin devlet tarafından temin edilen kolektif hizmetler kural olarak tümüyle nihai tüketim harcamasıdır.

- Kavramlar, ulusal hesapların derlenmesi için girdi olarak kullanılan sosyal ve ekonomik istatistiklerde yer alan kavramlarla uyumlaştırılmıştır.

2.4.5 Çoğu İdari Kavramdan Farklı Olma: Kavramların kullanışlı olma özelliğini sağlamak her zaman çok kolay değildir, çünkü bunlar genellikle kamunun veri kaynaklarında kullanılan kavramlardan farklılık gösterirler. Bunlara işletme hesapları, çeşitli vergi tiplerine (KDV, gelir vergisi, ithalat vergisi gibi) ilişkin veriler, sosyal güvenlik verileri ile bankacılık ve sigortacılık sektörleri üst denetim kurulları verileri örnek olarak verilebilir. Bu idari veriler genellikle ulusal hesapların derlenmesinde girdi olarak kullanılırlar. Bu nedenle idari verilerin ESA'ya uyumunu sağlamak için dönüştürülmeleri gerekecektir.

ESA'daki kavramlar genellikle kendilerine karşılık gelen idari kavramlardan bazı yönlerde farklılık göstermektedir. Çünkü;

- İdari kavramlar ülkeler arasında farklılıklar gösterir.

- İdari kavramlar zamanla değişir.

- İdari veri kaynaklarının temelinde yatan kavramlar genellikle birbiriyle uyumlu değildir. Ancak, ulusal hesapların derlenmesi için önem arzeden verilerin bağlantılandırılması ve karşılaştırılması sadece bir uyumlu kavramlar seti ile mümkündür.

- İdari kavramlar genellikle ekonomik analiz ile ekonomik politikaların değerlendirilmesi için en uygun kavramlar olmazlar.

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı

Ancak, bazı durumlarda idari veri kaynakları, ulusal hesapların ve diğer istatistiklerin veri talebini karşılarlar. Çünkü, başlangıçta istatistiksel amaçlı olarak oluşturulan kavram ve sınıflandırmalar aynı zamanda idari amaçlar için de seçilebilir. (devlet harcamalarının türlerine göre sınıflandırılması gibi) İdari veri sağlayıcılar istatistiklerle ilgili (farklı) veri ihtiyaçlarını açıkça dikkate alabilir. Örneğin AB üyesi ülkeler arasında yapılan mal teslimatlarına ilişkin bilgi sağlayan INTRASTAT sistemi için de uygulanabilir.

2.4.6 İyi Belirlenmiş ve Uzun Bir Süre İçin Sabitlenmiş Olma:

ESA'daki temel kavramlar iyi belirlenmiş ve uzun bir süre için sabitlenmiştir. Çünkü;

- Bu kavramlar gelecek onyıllar için uluslar arası standart olarak onaylanmıştır.
- Ulusal hesaplara ilişkin başarılı uluslar arası kılavuzlarda temel kavramların önemli bir bölümü nadiren değiştirilir.

Bu kavramsal süreklilik; zaman serilerinin yeniden hesaplanması ve yeni kavramların öğrenilmesi gibi ihtiyaçları da azaltmaktadır, kavramların uluslar arası baskılar karşısında yok olmasını sınırlandırmaktadır. Bu şekilde, ulusal hesaplamalar, ekonomik politika ve analizler için onyıllar boyunca objektif bir veri tabanı olarak işlev görebilmiştir.

2.4.7 Parasal Olan ve Derhal Gözlemlenebilen Ölçütler Bakımından Ekonomik Süreci Açıklamak Üzerine Odaklanmış Olma:

ESA kavramları, ekonomik sürecin parasal ve derhal gözlemlenebilir terimlerle açıklanmasına odaklıdır. Birçok kısımda, parasal bakımdan derhal gözlemlenemeyen ya da açıkça parasal karşılığa sahip olmayan stoklar ve akımlar hesaba katılmamıştır.

Bu prensip, kesin bir şekilde uygulanmamıştır, çünkü aynı zamanda uyumluluk şartı ve çeşitli veri ihtiyaçları da göz önünde bulundurulmaktadır. Uyum, örneğin devlet tarafından üretilen kolektif hizmetlerin değerinin çıktısı

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı olarak kaydedilmesini gerektirir, çünkü çalışanlara yapılan ödemelerin ve her türlü mal ve hizmetin devlet tarafından satın alınması parasal açıdan derhal gözlemlenebilir. Ayrıca, ekonomik analiz ve politika amaçları için, devletin kolektif hizmetlerinin ulusal ekonominin geri kalanı ile ilişkili olarak açıklanması ulusal hesapların bir bütün olarak yararını da artırır.

ESA'daki kavramların kapsamı; aşağıda belirtilen sınır kriterler kapsamında açıklanabilir:

2.4.7.1 ESA'daki "üretim" kavramı kapsamının sınırındaki

üretimler: Devlet tarafından üretilen bireysel ve kolektif hizmetler, konut sahiplerinin kendi kullanımları için konut üretimi, malların örneğin tarımsal ürünlerin üreticiler tarafından kendi nihai tüketimleri için üretilmesi, hane halklarınıninki de dahil olmak üzere kendi hesabına yapılan inşaatlar, ücretli yerel personel tarafından sunulan hizmetler, balık çiftliklerinde yapılan balık yetiştiriciliği, yasalarla yasaklanmış üretim, gelirleri mali mercilere tam olarak beyan edilmeyen üretim (örneğin tekstil ürünlerinin gizli olarak üretilmesi)

2.4.7.2 ESA'daki "üretim" kavramı kapsamının sınırı dışında kalan

üretimler: Aynı hanehalkı içinde üretilen ve tüketilen ev işleri ve kişisel hizmetler (örneğin temizlik, yemek hazırlanması, hasta ve yaşlıların bakımı), mal üretimi ile sonuçlanmayan, gönüllü olarak verilen hizmetler (örneğin ödeme karşılığı yapılmayan bakım ve temizlik işleri), balığın açık denizlerde doğal olarak yetişmesi.

2.4.7.3 Kaydedilmeyen çıktılar:

ESA, genel olarak, üretim sınırları içinde kalan üretimden kaynaklanan tüm çıktıları kaydeder. Ancak bu kural için bazı özel istisnalar mevcuttur: Yardımcı hizmetlerin çıktıları kaydedilmez, yardımcı faaliyette tüketilen tüm girdiler desteklemekte olduğu temel ya da ikincil faaliyetin girdileri olarak işlem görür. Aynı yerel faaliyet türü birimi (kind-of-activity unit–KAU) içinde ara tüketim için üretilen çıktılar kaydedilmez, ancak aynı kurumsal birime ait olan diğer yerel faaliyet türü birimleri için üretilen tüm çıktılar çıktı olarak kaydedilir.

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı

ESA'nın muhasebe mantığı, faaliyetlerin üretim olarak görülmesi ve çıktılarının kaydedilmesi gerektiğinde, buna bağlı olarak meydana gelen gelir, istihdam, nihai tüketim vb. de kaydedilmesini gerektirir. Örneğin, mal sahibi olup malı kendi kullananlar tarafından konutun kendi hesaplarına üretimi "üretim" olarak kaydedilmektedir. Bu nedenle bu işlem sonucunda ortaya çıkan gelir ve nihai tüketim harcaması da söz konusu mal sahibi-kullanıcılar adına kaydedilmelidir. Faaliyetlerin üretim olarak kaydedilmemesi halinde de tersi durum geçerlidir: aynı hane halkı içinde üretilen ve tüketilen yerel hizmetler, gelir ve nihai tüketim oluşturmazlar ve ESA kavramlarına göre herhangi bir istihdam söz konusu değildir.

2.4.8 Esnek ve Çok Amaçlı Olma: ESA'daki kavramlar esnektir ve çok amaçlı olarak oluşturulmuştur.

2.4.8.1 Esnek Olması: ESA'nın kavramsal çerçevesindeki detay, esnek kullanım olanağı sunmaktadır: bazı kavramlar ESA'da açık bir şekilde yer almamaktadır, ancak yine de bunlar ESA'dan kolayca çıkarılabilir. Örneğin, faktör maliyetindeki katma değer, üretim üzerindeki diğer net vergilerin, temel fiyatlardaki katma değerden çıkartılması yoluyla elde edilebilir. Diğer bir örnek ise ESA'da tanımlanan alt sektörlerin yeniden düzenlenmesi suretiyle ortaya çıkan yeni sektörlerin sınıflandırılmasıdır.

Esnek kullanım aynı zamanda sistemin mantığı ile çakışmayan ek kriterlerin tanımlanması yoluyla da gerçekleştirilebilir. Örneğin, bu kriterler üretici birimler için istihdam ölçüğü ya da hane halkları için gelirin büyüklüğü olabilir. İstihdam için eğitim düzeyi, yaş ve cinsiyete göre alt sınıflandırma yapılabilir.

Bu esnek kullanım bir Sosyal Hesaplama Matrisi (Social Accounting Matrix-SAM) içinde kullanılabilir. Sosyal Hesaplama Matrisi, arz ve kullanım tabloları ve sektör hesapları arasındaki bağlantıları inceleyen bir matris sunumudur. Bir SAM genellikle, çalışanlara yapılan ödemelerin istihdam edilen kişi türüne göre bölümlenmesi yoluyla istihdam (veya işsizlik) düzeyi ve kompozisyonu hakkında ek bilgi verir. Bu bölümlendirme, hem kullanım tablolarında gösterildiği gibi işgücünün sanayilere göre kullanımını, hem de

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
esas gelir hesabının (primary income account) hane halkları sektörünün alt sektörlerine tahsisinde gösterildiği gibi işgücünün sosyoekonomik gruplara göre arzı için geçerlidir. Bu şekilde, çeşitli işgücü kategorilerinin arzı ve kullanımını sistematik olarak gösterilir.

2.4.8.2 Çok Amaçlı Olması: ESA'daki kavramlar çok amaçlıdır. ESA kavramları, geniş bir kullanım yelpazesi için kullanılabilir, ancak bunların bazı kullanımlar için desteklenmesi gerekebilir.

Bazı özel veri ihtiyaçları için en iyi çözüm ayrı uydu hesapların hazırlanmasıdır. Örneğin turizmin ulusal ekonomide sahip olduğu rolün analizi, sağlık bakımı maliyetlerinin ve finansmanının analizi, araştırma ve geliştirme ile insan sermayesinin ulusal ekonomi için öneminin analizi, hane halklarının gelirlerinin ve harcamalarının mikro odaklı gelir ve harcama kavramları esasında analizi, çevre ve ekonomi arasındaki etkileşimin analizi, hane halkları içindeki üretimin analizi, refahtaki değişimlerin analizi, ulusal hesaplar ve işletme hesapları rakamları arasındaki farklılıkların ve bunların menkul kıymetler borsalarındaki etkisinin analizi, vergi gelirlerinin tahmin edilmesi gibi...

Uydu hesaplar gerekli olan hallerde daha fazla detay gösterilmesi ve gereksiz detayların çıkarılmasında işlevsel olabilir. Ayrıca muhasebe çerçevesi kapsamının parasal olmayan bilgilerin eklenmesi suretiyle genişletilmesi, örneğin kirlilik ve çevre aktifleri hakkında bilgiler eklenmesi veya bazı temel kavramların, örneğin sermaye oluşumu kavramının araştırma ve geliştirme veya eğitim için yapılan harcama miktarları kadar genişletilmesi yoluyla değiştirilmesi gibi veri ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılabilir.

Uydu hesapların önemli bir özelliği, prensip olarak standart çerçevedeki tüm temel kavramların ve sınıflandırmaların korunmuş olmasıdır. Yalnızca uydu hesabın özel amacı kesinlikle bir değişiklik gerektirdiğinde temel kavramlar üzerinde değişiklik yapılır. Bu tür durumlarda, uydu hesap, uydu hesaptaki temel bileşimlerle Standart Çerçevedeki temel bileşimler arasındaki bağlantıyı gösteren bir tablo da içermelidir. Bu şekilde, standart

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
çerçeve, referans çerçeve olarak görevini korur ve aynı zamanda daha özel ihtiyaçlar için gerekli olan denge de sağlanır.

Standart çerçevede, parasal olarak derhal gözlemlenemeyen (ya da açık bir parasal karşılığı olmayan) stok ve akımlara çok fazla dikkat edilmez. Doğaları itibarıyla, bu tür stok ve akımların analizi genellikle parasal olmayan terimlerle yapılan istatistiklerin derlenmesi suretiyle elde edilebilir. Örneğin; hane halkları içindeki üretim en kolay şekilde alternatif kullanımlara tahsis edilen saat miktarı ile açıklanabilir. Eğitim, eğitim türüyle, öğrenci sayısı, diploma alınmadan önce ortalama eğitim yılı sayısı vb. açıklanabilir. Kirlenmenin etkileri en iyi şekilde, yaşayan türlerin sayısındaki değişiklikler, orman ağaçlarının sağlığı, çöp hacmi, karbon monoksit ve radyasyon miktarıyla vb. açıklanabilir.

Uydu hesaplar, parasal olmayan birimlerde yapılan bu tür istatistiklerin standart ulusal hesaplar çerçevesiyle bağlantılandırılması olanağını sağlar. Bağlantı, parasal olmayan istatistikler için, mümkün olduğunca, standart çerçevede kullanılan sınıflandırmanın kullanılması suretiyle kurulur. Bu şekilde, uyumlu ve genişletilmiş bir çerçeve çizilir. Bu çerçeve, daha sonra standart çerçeve içinde yer alan değişkenler ile genişletilen bölümde yer alan değişkenler arasındaki her türlü etkileşimin analiz edilmesi ve değerlendirilmesi için bir veri tabanı işlevini görebilir.

Standart çerçeve ve temel bileşimleri refahtaki değişimleri açıklamaz. Bunun yerine, atfedilen parasal değerleri de içeren Genişletilmiş Hesaplar hazırlanabilir. Örneğin, aynı hane halkı içinde üretilen ve tüketilen ev işleri ve kişisel hizmetler, boş vakitlerdeki değişiklikler, kent hayatının avantaj ve dezavantajları, gelirin kişiler bazında dağılımındaki eşitsizlikler gibi...

Genişletilmiş hesaplar zorunlu ihtiyaçlar (örneğin savunma) için yapılan nihai harcamaları, refaha katkı olarak değil, ara tüketim olarak yeniden sınıflandırır. Benzer şekilde, sel ve diğer doğal felaketler nedeniyle ortaya çıkan hasar da ara tüketim yani (net) refahtaki bir azalma olarak sınıflandırılabilir.

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı

Bu şekilde, refahtaki değişimler için son derece ham ve mükemmellikten uzak bir gösterge oluşturulabilir. Ancak, refahın birçok boyutu vardır ve bunların birçoğunun en iyi şekilde tanımlanması için parasal terimler kullanılmaz. Bu nedenle, refahın ölçülmesi için daha iyi bir çözüm, her boyut için ayrı gösterge ve ölçüm biriminin kullanılmasıdır. Bu göstergeler, örneğin, bebek ölümleri, beklenen ömür, yetişkinlerin okur yazarlığı ve kişi başına düşen milli gelir olabilir. Bu göstergeler bir uydu hesap içinde kullanılabilir.

Uyumlu, uluslar arası uyuma sahip bir standart çerçevenin elde edilmesi için, ESA'da idari kavramlar kullanılmamıştır. Ancak, her tür ulusal amaç için, idari kavramlara dayanan rakamların elde edilmesi son derece yararlı olabilir. Örneğin, vergi gelirlerinin tahmin edilmesi için vergilendirilebilir gelir istatistikleri gereklidir. Bu istatistikler, ulusal hesap istatistiklerinde bazı değişiklikler yapılması suretiyle elde edilebilir.

Benzer bir yaklaşım ulusal ekonomi politikalarında kullanılan bazı kavramlar için de geçerli olabilir. Örneğin; emeklilik maaşlarının, işsizlik sigortalarının ya da memurlar için yapılan ödemelerin arttırılması için kullanılan enflasyon kavramı; kolektif sektörün optimal boyutunun tartışılmasında kullanılan vergi, sosyal katkı ile devlet ve kolektif sektör kavramları; ulusal ekonomi politikasında ya da AB ekonomi politikasında kullanılan "stratejik" sektör/sanayiler kavramı; ulusal ekonomi politikasında kullanılan "iş yatırımları" kavramı gibi...

Uydu hesaplar ya da basit yardımcı tablolar genellikle, bu tür özellikli ulusal veri ihtiyaçlarının karşılanması için kullanılabilir.

3. ESA'NIN TEMEL ÖZELLİKLERİ:

Sistemin temel özellikleri aşağıda belirtilmektedir: (ESA 95, 2007:14-23)

- İstatistiksel birimler ve bunların sınıflandırılması
- Akımlar ve stoklar
- Hesaplar sistemi ve bileşimler
- Girdi-çıktı çerçevesi

3.1 İstatistiksel Birimler ve Bunların Sınıflandırılması:

Sistemin karakteristik özelliklerinden biri, ekonominin bölümlere ayrılması için son derece farklı olan ve ayrı analitik amaçlara hizmet eden iki birim türünün ve iki sınıflandırma yönteminin kullanılmasıdır.

Sistem; geliri, harcamaları, mali akımları ve bilançoları açıklamak için kurumsal birimleri, temel fonksiyonlarına, davranışlarına ve amaçlarına göre sektörlere ayırmaktadır.

Sistem; üretim süreçlerinin açıklanması ve girdi-çıktı analizlerinin yapılması için, yerel faaliyet türü birimlerini (yerel KAU'lar) faaliyet türlerine göre sanayilere ayırır. Bir faaliyet, ürün girdisi, üretim süreci ve ürün çıktısı ile karakterize edilir.

3.1.1 Kurumsal Birimler ve Sektörler: Kurumsal birimler, mal ve varlık sahibi olabilen, yükümlülük altına girebilen ve kendi hesaplarına diğer birimlerle ekonomik faaliyette bulunabilen varlıklardır. ESA'nın amaçları dahilinde, kurumsal birimler beş kurumsal sektöre ayrılır:

- i. Genel Devlet
- ii. Mali olmayan şirketler
- iii. Mali şirketler
- iv. Hanehalkları
- v. Hanehalklarına hizmet eden kar amacı olmayan kurumlar

Bu beş sektör, bir arada toplam ekonomiyi oluşturmaktadır. Her bir sektör alt sektörler ayrılmaktadır. ESA, toplam ekonomi için olduğu kadar, istenilmesi halinde her bir sektör ve alt sektör için de derlenebilecek akım hesapları grubu ve bilançolar oluşturmaya da olanak sağlar.

3.1.1.1 Genel Devlet Sektörü: Genel devlet sektörü, çıktılarının amacı bireysel ve kolektif tüketim olan ve esas olarak diğer sektörler için birimler tarafından yapılan zorunlu ödemelerle finanse edilen piyasa dışı üreticiler olan ve/veya esas olarak ulusal gelir ve zenginliğin dağıtılmasıyla uğraşan tüm kurumsal birimleri kapsar. (ESA 95, 2007:37-38)

Bu kapsamda yer alan kurumsal birimler aşağıda sayılmıştır:

- Temel olarak piyasa dışı mal ve hizmet sağlayan ve toplum yararını amaçlayan bir grup faaliyeti sürdüren ve finanse eden genel devlet kuruluşları (kamu teşebbüsleri olarak organize edilmiş olan ya da özel yasalarla bağımsız yasal girişimler veya yarı anonim şirketler olarak kabul edilen kamu üreticilerinin mali olmayan sektörde ya da mali sektörde sınıflandırılması halinde, bunlar hariç olmak üzere)³
- Bağımsız yasal teşebbüsler olarak kabul edilen ve diğer piyasa dışı üreticiler olup genel devlet tarafından kontrol edilen ve temel olarak genel devlet tarafından finanse edilen kar amacı olmayan kurumlar.
- Sosyal Güvenlik Fonları sınıflandırması kriterlerini karşılamaları halinde otonom emeklilik fonları.

Genel devlet sektörü dört alt sektöre bölünür:

- **Merkezi devlet:** Merkezi devlet alt sektörü; devletin tüm idari departmanlarını ve yetkisi normalde sosyal güvenlik fonları idaresi hariç tüm ekonomik bölge kapsamında sağlanmış olan diğer

³ Birlik anlaşmalarıyla, ya münhasıran ya da esas olarak sübvansiyon dağıtıcısı olan piyasa düzenleyici kuruluşlar merkezi devlet alt sektörü içinde sınıflandırılır. Bununla birlikte, münhasıran ya da esas olarak tarımsal ürünlerin ya da gıda ürünlerinin satın alınmasında, elde tutulmasında ya da satılmasında faaliyet gösteren kuruluşlar mali olmayan şirketler alt sektörü içinde sınıflandırılır.

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı merkezi kuruluşları kapsar. Bu alt sektörde, merkezi devlet tarafından denetlenen ve finansmanları esas olarak merkezi devlet tarafından karşılanan, yetkileri tüm ekonomik bölge kapsamında olan kar amacı olmayan kurumlar yer alır.

- **Eyalet yönetimi:** Eyalet yönetimi alt sektörü, devletin bazı işlevlerini, merkezi devletin altında ve yerel düzeyde mevcut olan diğer kamu kurumsal birimlerinin üstünde bir düzeyde, sosyal güvenlik fonları dışında gerçekleştiren ayrı kurumsal birimler olan eyalet devletlerini kapsar. Eyalet yönetimleri tarafından denetlenen ve esas itibariyle onlar tarafından finanse edilen, yetkileri eyalet ekonomik bölgesi kapsamında sınırlı kar amacı olmayan kurumlar da bu sınıflandırma kapsamındadır.
- **Yerel yönetimler:** Yerel yönetimler alt sektörü, yetkileri ekonomik bölgenin yalnızca yerel bir bölümü kapsamında sınırlı olan ve sosyal güvenlik fonlarına ait yerel birimlerden ayrı olan kamu idarelerini kapsar. Yerel yönetimlerin denetimindeki ve esas olarak onlar tarafından finanse edilen, yetkileri yerel ekonomik bölgesi kapsamında sınırlı kar amacı olmayan kurumlar da bu sınıflandırma kapsamındadır.
- **Sosyal güvenlik fonları:** Sosyal güvenlik fonları alt sektörü, temel faaliyeti sosyal fayda sağlamak olan ve i) yasalar ve diğer yasal düzenlemelerle toplumun belirli gruplarının planlanması ya da katkı ödenmesi yükümlülüğü altına sokulması ile ii) genel devlet, katkı ve hakların bir denetim mercii ya da işveren olarak üstlendiği rolden bağımsız olarak belirlenmesi ya da onaylanması açısından kurumun yönetiminden sorumlu olması kriterlerini sağlayan tüm merkezi, eyalet ve yerel yönetimlerine ait kurumsal birimleri kapsar. Genellikle bir birey tarafından ödenen katkı miktarı ile söz konusu bireyin maruz kaldığı risk arasında doğrudan bir bağlantı yoktur.

3.1.2 Yerel Faaliyet Türü Birimleri (KAU) ve Endüstriler: Üretici kimlikleriyle çoğu kurumsal birim birden fazla faaliyet gerçekleştirir. Teknik-

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
ekonomik türden ilişkilerin vurgulanması için bunların faaliyet türlerine göre bölümlenmesi gerekir.

Yerel faaliyet türü birimlerinin (KAU) amacı bu şartın işletimsel bir yaklaşım olarak karşılanmasıdır. Yerel bir KAU, kurumsal bir birimin üretici kimliği ile sahip olduğu ve tek bir alanda ya da birbirlerine yakın alanlarda bulunan ve NACE rev.1'in sınıf düzeyinde (4 basamaklı) bir faaliyetin gerçekleştirilmesine katkıda bulunan tüm bölümlerini gruplandırır.

Prensip olarak, ne kadar fazla ikincil faaliyet varsa, o kadar fazla yerel faaliyet türü birimi kaydedilmelidir. Ancak bu tür faaliyetlerin tanımlanması için gerekli olan muhasebe belgelerinin mevcut olmaması halinde, bir yerel faaliyet türü birimi bir ya da daha çok ikincil faaliyet içerebilir.

Aynı ya da benzer faaliyet türü ile ilgilenen tüm KAU'ların meydana getirdiği grup bir "Endüstri"yi oluşturur.

Kurumsal birimler ve yerel KAU'lar arasında hiyerarşik bir ilişki vardır. Kurumsal bir birim bir ya da daha fazla sayıda yerel KAU'nun tamamına sahip olabilir, bir yerel KAU yalnızca bir kurumsal birime aittir.

Üretim sürecinin daha net bir analizi için, analitik bir üretim birimi kullanılmıştır. Bu birim gözlemlenebilir değildir (yalnızca bir ürün üreten bir yerel KAU dışında) ve ikincil faaliyet içermeyen bir homojen üretim birimi olarak tanımlanır. Bu birimlerin gruplandırılması homojen branşları oluşturur.

3.1.3 Yerleşik ve Yerleşik Olmayan Birimler; Toplam Ekonomi ve Dış Alem: Toplam ekonomi yerleşik birimler temelinde tanımlanmaktadır. Bir birim, bir ülkenin ekonomik bölgesinde bir ekonomik çıkar merkezine sahipse –yani uzun bir süre için, bir yıl veya daha fazla bu bölgede ekonomik faaliyette bulunduğu- söz konusu ülkenin yerleşik birimi olarak kabul edilir. Yukarıda sayılan kurumsal sektörler yerleşik kurumsal birim gruplarıdır.

Yerleşik birimler, yerleşik olmayan birimlerle yani diğer ekonomilerin yerleşikleri olan birimlerle de işlem yaparlar. Bu işlemler, ekonominin dış

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı işlemleridir ve “dış âlem” hesabında gruplandırılır. Böylece ESA'nın muhasebe yapısı içinde, dış âlem kurumsal bir sektöre benzer bir rol oynar. Ancak yerleşik olmayan birimler yalnızca yerleşik bir birimle işlem yaptığında hesaplama dahil edilirler. Sonuç olarak, sınıflandırma kodlamaları göz önüne alındığında dış âlem için özel bir grup olarak Sektörel sınıflandırmanın sonunda içeriğe dahil edilir.

Yerleşik olmayan birimler, aşağıdaki durumlarda sistem içindeki kurumsal birimlermiş gibi tanımlanırlar:

- Yerleşik olmayan birimlerin, ülke ekonomik bölgesi içinde, ekonomik çıkar merkezine sahip olduğu bölümleri (yani çoğu durumda bir yıl ya da daha fazla süreyle ekonomik faaliyet gösterenler ya da çıktının gayrisafi sabit sermaye oluşturması halinde, bir yıldan daha az bir süreyle bir inşaat faaliyetinde bulunanlar)
- Ülkenin ekonomik bölgesi içinde, arazi ya da bina sahibi kimliğine sahip olan yerleşik olmayan birimler, yalnızca bu arazi ve binaları etkileyecek işlemler açısından

3.2. Akımlar ve Stoklar:

ESA, iki temel bilgi türünü hesaplara kaydeder: akımlar ve stoklar. Akımlar, belirli bir zaman süreci içinde gerçekleşen eylem ve olayların etkilerine karşılık gelirken; stoklar belirli bir zamanda sahip olunan konumları ifade eder.

3.2.1 Akımlar: Akımlar; ekonomik değer oluşturulmasını, dönüştürülmesini, değişimini, devredilmesini ya da imhasını yansıtır. Bunlar, kurumsal bir birimin varlıkların ya da yükümlülüklerinin değerinde meydana gelen değişiklikleri içerir. Ekonomik akımların iki türü vardır: İşlemler ve varlıklardaki diğer değişiklikler. İşlemler, varlıkların hacmindeki diğer değişiklikler hesabı ve yeniden değerlendirme hesabı hariç olmak üzere,

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı akımların görüldüğü tüm hesap ve tablolarda yer alır. Varlıklardaki diğer değişiklikler yalnızca bu iki hesapta görülürler.

Temel işlemler ve diğer akımlar sayısızdır. Sistem, bunları doğalarına göre daha küçük sınıflara ayırır.

3.2.1.1 İşlemler: İşlemler, kurumsal birimler arasında karşılıklı bir anlaşmaya dayanarak gerçekleşen bir faaliyet ya da bir kurumsal birim içinde gerçekleşen ve genellikle birimin iki farklı kimlikle faaliyet göstermesi nedeniyle o şekilde kabul edilmesi yararlı olan bir faaliyet olan ekonomik bir akımdır. İşlemlerin dört ana gruba ayrılması uygundur:

- **Ürünlerle ilgili işlemler:** Bunlar ürünlerin kaynağını (yerel çıktı veya ithalat) ve kullanımını (ara tüketim, nihai tüketim, sermaye oluşumu ya da ihracat) açıklar.
- **Dağıtımla ilgili işlemler:** Bunlar üretimle ortaya çıkan katma değer in işgücüne, sermayeye ve devlete nasıl dağıtıldığını, gelir ve servetin yeniden dağıtımını açıklar. (gelir ve servet vergileri ile diğer transferler)
- **Mali işlemler:** Bunlar, her bir mali araç için mali varlıkların net elde edinimini ya da yükümlülüklerin net yüklenimini açıklar. Bu tür işlemler genellikle mali olmayan işlemlerin karşılıkları olarak ortaya çıkar. Ancak aynı anda yalnızca mali araçları kapsayan işlemler olarak ortaya çıkmaları da mümkündür.
- **Diğer işlemler:** Yukarıda sayılan üç grup içinde yer almayan işlemler; sabit sermayenin tüketimi ile kazanımlardan, üretilmemiş mali olmayan varlıkların kullanımının çıkarılması yoluyla hesaplanırlar.

3.2.1.1.1 İşlemlerin Özellikleri: İşlemlerin özelliklerini dört ana ayırım üzerinden tanımlayabiliriz:

3.2.1.1.1.1 Birimler arası-birim içi işlemler: Çoğu işlem iki ya da daha fazla sayıda kurumsal birim arasındaki eylemlerdir. Ancak, ESA kurumsal birim içindeki bazı eylemleri de işlem olarak kaydeder. Bu birim içi

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
işlemlerin kaydedilmesindeki amaç, analitik olarak daha kullanışlı bir çıktı almak, nihai kullanım ve maliyetlerin bir fotoğrafını çekmektir.

Sabit sermayenin tüketimi ESA tarafından maliyet olarak kaydedilir ve önemli bir birim içi işlemdir. Diğer bir birim içi işlem, ürünler üzerinde yapılan işlemlerdir ve tipik olarak hem üretici hem de nihai tüketici olarak faaliyet gösteren kurumsal birimler kendi ürettikleri çıktının bir kısmını tükettiğinde kaydedilir. Bu durum genellikle hane halkı ve genel devlet için geçerlidir.

Aynı kurumsal birim içinde nihai tüketim için kullanılan, kendi hesabına üretilip aynı kurumsal birim içinde ara tüketim için kullanılan çıktı, yalnızca üretim ve ara tüketim aynı kurumsal birim içindeki farklı faaliyet türündeki birimlerde gerçekleştirildiğinde kaydedilir. Aynı yerel faaliyet türü birimi içinde üretilen ve ara tüketim olarak kullanılan çıktı kaydedilmez.

3.2.1.1.1.2 Parasal olan-parasal olmayan işlemler: ESA tarafından kaydedilen çoğu işlem parasaldır. İlgili birimler ödeme yapar ya da tahsil eder veya yükümlülük altına girer ya da para birimi cinsinden ölçülen varlıkları alırlar.

Nakit ya da para birimi cinsinden ölçülen varlık ve yükümlülüklerin değişimini kapsamayan işlemler parasal olmayan işlemlerdir. Birim içi işlemler normalde parasal olmayan işlemlerdir. Parasal olmayan ve birden fazla kurumsal birimi kapsayan işlemler; ürünlerle ilgili işlemler (ürün takası), dağıtım işlemleri (aynı ödemeler, aynı transferler vb.) ve diğer işlemler (üretilmemiş mali olmayan varlıkların takası) arasında görülür.

ESA tüm işlemleri parasal değer üzerinden kaydeder. Parasal olmayan işlemler için kaydedilecek parasal değer dolaylı olarak ölçülmesi ya da bir başka şekilde tahmin edilmesi gerekir.

3.2.1.1.1.3 Karşılığı olan-karşılığı olmayan işlemler: Birden fazla birimi kapsayan işlemler ya “bir şeyler için bir şeyler verilen” ya da “hiçbir şey için bir şeyler verilen” işlemlerdir. Bunlardan ilki kurumsal birimler arası değişimlerdir, yani malların, hizmetlerin ya da varlıkların bir karşılık, örneğin nakit, alınarak tedarikidir. İkincisi ise tipik olarak nakdi veya aynı olarak bir

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı kurumsal birimden diğerine karşılıksız olarak yapılan tedarikleri kapsar. “bir şeyler için bir şeyler verilen” işlemler dört işlem grubunun tümünde gerçekleşirken “hiçbir şey için bir şeyler verilen” işlemler temel olarak dağıtım işlemleri içinde, örneğin vergi, sosyal yardım ya da hibeler şeklinde meydana gelirler.

3.2.1.1.1.4 Yeniden düzenlenen işlemler: ESA'nın çoğu işleme davranışı doğrudandır, yani işlemler ilgili kurumsal birim için ortaya çıktıkları şekilde kaydedilir. Ancak, bazı işlemler, altında yatan ekonomik ilişkilerin daha açık bir şekilde ortaya konması için yeniden düzenlenir. İşlemler üç şekilde yeniden düzenlenebilir: Yeniden Yönlendirme, Bölümlere Ayırma ve Bir İşlemin Esas Kısmının Tanımlanması.

- **Yeniden yönlendirme:** İlgili birimler için doğrudan A ve C birimleri arasındaki bir işlem dolaylı olarak üçüncü bir B birimini aracılığıyla gerçekleşiyorsa; A ve B arasında bir işlem ve B ve C arasında bir işlem olmak üzere iki işlem olarak kaydedilir. Bu durumda işlem yeniden yönlendirilmiş olur.

Örnek olarak çalışanların doğrudan işverenler tarafından sosyal sigorta fonlarına yaptıkları ödemeler verilebilir. Sistem, bu ödemeleri, işverenlerin çalışanlarına ödemesi ve çalışanların sosyal sigorta fonlarına ödemesi şeklinde iki işlem olarak kaydeder. Tüm yeniden yönlendirme işlemlerinde olduğu gibi, işverenlerin sosyal katkılarının yeniden yönlendirilmesindeki amaç, işlemin arkasındaki ekonomik anlamın ortaya çıkarılmasıdır. Bu durumda, bunun anlamı, işverenin sosyal katkılarının çalışanlarının yararına ödenen katkılar olarak gösterilmesidir.

Bir diğer yeniden yönlendirme türü de ilgili taraflara göre herhangi bir işlem gerçekleşmemiş olmasına rağmen iki ya da daha fazla birim arasında gerçekleşen işlem olarak kaydedilen işlemlerdir. Örnek olarak sigorta kuruluşları tarafından alıkonulan belirli sigorta fonlarından edinilen menkul gelirlerine

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı uygulanan işlemler verilebilir. Sistem, bu menkul gelirini, sigorta kuruluşu tarafından poliçe sahiplerine ödenen ve poliçe sahiplerince de aynı miktar ek prim olarak sigorta kuruluşuna geri ödediği miktar şeklinde kaydeder.

- **Bölgümlere ayırma:** İlgili taraflar için tek bir işlem olarak görülen bir işlem, iki ya da daha fazla sınıflandırılmış işlem olarak kaydedildiğinde, söz konusu işlemin bölümlere ayrıldığı kabul edilir. Bölümlere ayırma işlemi genellikle işlemlere ek birimlerin katılmasını gerektirmez.

Hayat sigortası dışındaki sigorta primlerinin ödenmesi tipik bir bölümlere ayırmadır. Her ne kadar poliçe sahipleri ve sigortacılar bu ödemelere tek işlem olarak baksa da, ESA bunları hayat sigortası dışındaki sigorta hizmetleri için yapılan ödemeler ve net hayat sigortası dışındaki sigorta primleri olmak üzere tamamen farklı iki işleme ayırır. Ticari marjların kaydedilmesi, bir diğer örnektir.

- **Bir işlemin esas kısmının tanımlanması:** Bir birim, diğer bir birim adına bir işlem gerçekleştirdiğinde, işlem münhasıran esas kısmına tekabül eden hesaplara kaydedilir. Kural olarak bu ilkeye aykırı hareket edilmemeli örneğin vergiler ya da sübvansiyonlar, nihai ödeme yapanların ya da nihai fayda sahiplerinin yani esas üstlenenlerin hesaplamalarında kabul edilmelidir.

3.2.1.1.1.5 Sınır durumlar: Bir işlemin tanımı, kurumsal birimler arasındaki bir işlemin karşılıklı bir anlaşma yoluyla olmasını öngörür. Bir işlem karşılıklı anlaşmaya dayanarak gerçekleştirildiğinde, kurumsal birimlerin önceden bilgi sahibi olduğu ve onay verdiği varsayılır. Ancak, bu tüm birimlerin işleme gönüllü olarak girmiş olmaları gerektiği anlamına gelmez, çünkü bazı işlemler yasa gerektirir. Bu durum esas olarak, vergilerin cezaların ve karşılıkların ödenmesi gibi belirli dağıtım işlemleri için geçerlidir.

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
Ancak, tazmin edilmemiş varlık hacizleri, yasa gerektirirse dahi işlem olarak kabul edilmez.

Yasa dışı ekonomik eylemler yalnızca tüm birimler söz konusu eyleme gönüllü olarak katıldığında işlem olarak kabul edilir. Yani, yasa dışı uyuşturucu maddelerin ya da çalıntı malların satın alınması, satılması ya da takas edilmesi işlem sayılırken hırsızlık bir işlem değildir.

3.2.1.2 Varlıklardaki Diğer Değişiklikler: Varlıklardaki diğer değişiklikler kapsamına, işlemlerin sonucu olmayan değişiklikler girer. Bunlar ya varlık ve yükümlülüklerin hacmindeki değişiklikler, ya da elde tutulanların değerinde oluşan değişiklikler sonucu oluşan kazanım veya kayıplardır.

3.2.1.2.1 Varlık ve yükümlülüklerin hacmindeki değişiklikler: Bu değişiklikler basitçe üç ana kategoriye ayrılır:

- **Varlıkların işlemler dışında normal bir şekilde ortaya çıkması ve yok olması:** Toprak altı varlıklarının keşfedilmesi veya tüketilmesi, ekilmemiş biyolojik alanların doğal olarak gelişmesi örnek olarak verilebilir.
- **Varlık ve yükümlülüklerde istisnai, beklenmeyen olaylar nedeniyle meydana gelen değişiklikler:** Doğal felaketler, savaş ya da şiddetli suç eylemlerine bağlı olarak meydana gelen değişiklikleri (genelde kayıpları) kapsar. Borcun tek taraflı olarak silinmesi ve varlıkların tazmin edilmeyen haczi de bu kategoridedir.
- **Sınıflandırma ve yapıda meydana gelen değişiklikler:** Kurumsal birimlerin ya da varlık ve yükümlülüklerin yeniden sınıflandırılması ve yeniden yapılandırılması sonucu ortaya çıkarlar.

3.2.1.2.2 Elde tutulanların değerinde oluşan değişiklikler sonucu oluşan kazanım veya kayıplar: Bu tür kazanç ve kayıplar, varlık ve

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
yükümlülüklerin fiyatlarında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanır. Bunlar, her türlü mali olan ve olmayan varlık ve yükümlülükler üzerinde meydana gelebilir. Bu kazanç ve kayıplar, yalnızca varlık ve yükümlülüklerin zaman içinde elde bulundurulması ve her hangi bir şekilde dönüştürülmemesi sonucunda ortaya çıkar ve ilgili varlık ve yükümlülük hesaplarına yansıtılır.

Cari piyasa fiyatlarına dayanılarak ölçülen bu kazanç ve kayıplar nominal değer kazanç ve kayıpları olarak adlandırılır. Bunlar, genel fiyat düzeyindeki değişiklikleri yansıtan nötr değer kazanç ve kayıpları ile varlıkların izafi fiyatlarındaki değişiklikleri yansıtan reel değer kazanç ve kayıpları biçiminde bölümlenebilir.

3.2.2 Stoklar: Stoklar belirli bir zamanda elde bulundurulan varlık ve yükümlülüklerdir. Stoklar her bir muhasebe döneminin başında ve sonunda kaydedilir. Stokları gösteren hesaplar “bilanço” olarak adlandırılır.

Aynı zamanda nüfus ve istihdam da Stok olarak kaydedilir. Ancak, bu stoklar muhasebe dönemi içindeki ortalama değerleri üzerinden kaydedilirler.

Sistem kapsamındaki tüm varlıklar için kaydedilir, yani hem üretilmiş hem de üretilmemiş mali varlık ve yükümlülükler ile mali olmayan varlıklar stok olarak kaydedilir. Ancak, kapsam ekonomik faaliyette kullanılan ve mülkiyet haklarına konu olan varlıklarla sınırlıdır. Bu nedenle, sahip olunmayan insan sermayesi ve doğal kaynaklar stok olarak kaydedilmez.

Kendi sınırları içinde, Sistem hem akımlar hem stoklar açısından kapsamlıdır. Bu, stoklardaki tüm değişikliklerin tamamen kaydedilen akımlarla açıklanabileceğini göstermektedir.

3.3 Hesap Sistemi ve Birleşimler:

3.3.1 Muhasebe Kuralları: Bir hesap, muhasebe dönemi içinde ekonomik ömrünün belirli kısmı için, kullanımlar ve kaynaklarda veya varlıklarda ve yükümlülüklerde muhasebe dönemi içinde meydana gelen

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
değişikliklerin ya da muhasebe döneminin başında veya sonunda var olan
varlık ve yükümlülük stoklarının kaydedilmesi için kullanılır.

3.3.1.1 Çift taraflı hesaplar terminolojisi: Sistem’de, cari hesapların bir biriminin ya da sektörün ekonomik değerinin miktarını arttıran işlemlerin meydana geldiği sağ bölüm için “kaynaklar” terimi kullanılmaktadır. Hesapların bir biriminin ya da sektörün ekonomik değerinin miktarını azaltan işlemlerin meydana geldiği sol bölümse “kullanımlar” olarak adlandırılmaktadır.

“Yükümlülüklerde ve net değerde meydana gelen değişiklikler” birikim hesaplarının sağ tarafına, “varlıklardaki değişiklikler” sol tarafına kaydedilir.

Bilançoların sağ tarafında “yükümlülükler ve net değer (varlık ve yükümlülükler arasındaki fark)” sol tarafında ise “varlıklar” yer alır. İki ardıl bilançonun karşılaştırılması varlık, yükümlülük ve net değerde meydana gelen değişiklikleri ortaya koyar.

3.3.1.2 Çift kayıt/dörtlü kayıt: Bir birim ya da sektör için, ulusal muhasebe çift kayıt prensibine dayanır. Her bir işlem bir kez kaynak olarak (ya da yükümlülüklerde bir değişiklik olarak) bir kez de kullanım olarak (ya da varlıklardaki bir değişiklik olarak) iki kez kaydedilmelidir. Kaynaklar ya da yükümlülüklerdeki değişiklikler olarak kaydedilen işlemlerin toplamı ile kullanımlar ya da varlıklardaki değişiklikler olarak kaydedilen işlemlerin toplamı eşit olmalı, böylece hesapların tutarlılığı üzerinde bir kontrol yapılmasına olanak vermelidir.

Ancak pratikte, ulusal muhasebe –tüm birim ve sektörlerle birlikte- dörtlü kayıt prensibine dayanmaktadır, çünkü çoğu işlem iki kurumsal birimi içermektedir. Bu tür her bir işlem ilgili iki birim tarafından iki kez kaydedilmektedir. Örneğin, bir devlet birimi tarafından bir hanehalkına nakdi olarak ödenen bir sosyal fayda, devletin hesaplarına transfer hesabında bir kullanım, para ve banka hesaplarında varlıkların negatif değişimi (elden çıkarılması) olarak kaydedilir; hanehalkı sektörünün hesaplarında, transfer

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı hesabının altında bir kaynak ile para ve banka hesabının altında aktif elde edinimi olarak kaydedilir.

Diğer taraftan, tek bir birim içinde gerçekleşen işlemler (örneğin çıktının kendisini üreten birim tarafından tüketilmesi) tahmin edilecek değer üzerinden iki kaydı gerektirir.

3.3.1.3 Değerleme: Nüfus ve işgücü ile ilgili bazı değişkenler hariç olmak üzere, ESA tüm akımları ve stokları parasal olarak gösterir. Sistem, akım ve stokların kullanımını belirleme girişiminde bulunmaz. Bunun yerine, akım ve stoklar değişim değerlerine göre, yani akım ve stokların gerçekte nakit karşılığı değiştirildiği ya da değiştirilebileceği değere göre ölçülür. Bu nedenle piyasa fiyatları ESA'nın değerlendirme için kullandığı temel referanstır.

Parasal işlemler ve nakit elde bulundurulması ve yükümlülükler için gerekli olan değerler doğrudan hesaplanabilir. Diğer çoğu durumda, tercih edilen değerlendirme yöntemi, benzeri mal, hizmet ya da varlıkların piyasa fiyatlarının referans alınmasıdır. Bu yöntem, örneğin takas ve mal sahibi tarafından kullanılan konutlar için kullanılır. Benzer ürünler için herhangi bir piyasa fiyatının mevcut olmaması halinde, örneğin devlet tarafından üretilen piyasa dışı hizmetler için, değerlendirme işlemi üretim maliyetlerine göre yapılmalıdır. Bu iki yöntemin de uygun olmaması halinde, akım ve stokların gelecekte gerçekleşmesi beklenen dönüşlerinin üzerinden belirlenen mevcut indirilmiş değeri üzerinden değerlendirilir. Ancak bu yöntem büyük ölçüde belirsizlik içerdiğinden sadece son çare olarak başvurulması önerilir.

Stokların değeri, bilançonun söz konusu tarihindeki cari fiyatlar üzerinden belirlenmeli, bunun için stokları oluşturan mal ya da varlıkların üretildiği ya da elde edildiği tarihteki değerleri kullanılmamalıdır. Bazı durumlarda, stokların tahmini elde edinim değerleri üzerinden ya da maliyet değerleri üzerinden değerlendirilmesi gerekir.

3.3.1.3.1 Ürünlerle ilgili özel değerlendirme: Ulaştırma maliyetleri, ticari marjlar ve ürünler üzerindeki vergilerden sübvansiyonların çıkarılması ile bulunan miktar nedeniyle, belirli bir ürünün üreticisi ve kullanıcısı genellikle

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
bu ürünün değerini farklı bir şekilde algılar. İşlemin taraflarının görüşlerini mümkün olduğunca birbirine yaklaştırmak için, Sistem, tüm kullanımları ulaştırma maliyetlerinden, ticari marjlar ve vergilerden sübvansiyonların çıkarılması ile bulunan tutarı içeren, satın alanın ödediği fiyat üzerinden, çıktığı ise bu unsurları içermeyen temel fiyat üzerinden kaydeder.

Ürün ithalat ve ihracatı sınırdaki değeri üzerinden kaydedilir. Toplam ithalat ve ihracat değeri, ihracatçının sınır kapısında güvertede teslim (Free on boat-FOB) olarak belirlenir. İthalatçının ve ihracatçının gümrük sınırları arasındaki yabancı ulaştırma ve sigorta hizmetleri malın değerine dahil değildir, ancak hizmet olarak kaydedilir. Detaylı ürün hesapları için FOB değerlerinin elde edilmesi mümkün olmayabileceğinden, yabancı ticaret hakkındaki detayları içeren tablolar ithalatçının gümrük sınırında değeri belirlenen ithalatları gösterir (Cost, insurance and freight-CIF değeri). Tüm ulaştırma ve sigorta hizmetleri, ithalatçının sınırına kadar, ithal edilen malların değerine dahil edilir. Bu hizmetler, yerel hizmetleri kapsadığında, bu arzda genel bir FOB/CIF ayarlaması yapılır.

3.3.1.3.2 Sabit fiyatlar üzerinden değerlendirme: Sabit fiyatlar üzerinden değerlendirme, bir muhasebe dönemi içindeki akım ve stokların değerinin bir önceki dönem fiyatları üzerinden belirlenmesi anlamına gelir. Sabit fiyatlar üzerinden değerlendirme yapılmasındaki amaç, akım ve stokların değerlerinde zaman içinde meydana gelen değişikliklerin değer ve hacimdeki değişikliklerden ayrıştırılmasıdır. Sabit fiyatlar üzerinden akım ve stoklar hacim olarak ölçülür.

Çok sayıda akım ve stok, örneğin gelir, kendisine ait değer ve miktar boyutlarına sahip değildir. Ancak, bu değişkenlerin satın alma gücü cari fiyatların uygun bir fiyat endeksine göre, örneğin nihai ulusal kullanımlar endeksine göre ve envanterlerdeki değişiklikler hariç tutularak indirilmesi yoluyla elde edilebilir. Değeri indirilen akım ve stokların reel olarak ifade edildiği kabul edilir. Örnek olarak reel harcanabilir gelir verilebilir.

3.3.1.4 Kayıt zamanı: Sistem, akımları tahakkuk esasına göre, yani ekonomik değer yaratıldığında, dönüştürüldüğünde ya da ortadan

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
kaldırıldığında ya da alacak ve yükümlülükler ortaya çıktığında,
dönüştürüldüğünde ya da iptal edildiğinde kaydeder.

Bu nedenle çıktı, satın alan tarafından karşılığında ödeme yapıldığında değil, varlık el değiştirildiğinde kaydedilir. Faiz, muhasebe dönemi içinde ortaya çıktığında, söz konusu dönem içinde gerçekten ödenip ödenmediğine bakılmaksızın kaydedilir. Tahakkuk esasında kayıt yapılması, tüm akımlar, parasal olan ve olmayan işlemler, birimiçi ve birimler arası işlemler için geçerlidir.

Ancak, bazı durumlarda, kayıt zamanı konusunda esneklik tanınması gerekir. Bu, özellikle vergiler ve genel devleti ilgilendiren ve genellikle devlet hesaplarında nakit olarak kaydedilen diğer akımlar için geçerlidir. Bazı durumlarda, bu akımların nakit esastan tahakkuk esasına tam olarak çevrilmesi zordur. Bu durumlarda, yaklaşımların kullanılması gerekebilir.

Herhangi bir akımın ilgili tüm kurumsal birimler için ve ilgili tüm hesaplara aynı zamanda kaydedilmesi gerekir. Bu ilke basit görünebilir ancak uygulanması basit değildir. Kurumsal birimler her zaman aynı muhasebe kurallarını uygulamaz. Bunu yapsalar bile, gerçek kayıt zamanında iletişimdeki gecikmeler gibi uygulamaya bağlı nedenlerle farklılıklar oluşabilir. Sonuç olarak, işlemlerin ilgili taraflarca farklı zamanlarda kaydedilmesi mümkündür. Bu farklılıklar, yapılacak ayarlamalarla oradan kaldırılmalıdır.

3.3.1.5 Konsolidasyon ve Netleştirme:

3.3.1.5.1 Konsolidasyon: Konsolidasyon, hem kullanımlar hem de kaynaklar tarafından, gruplaştırılmış birimler arasında meydana gelen işlemlerin elemine edilmesine ve mali varlıkların ve yükümlülüklerin karşılıklı olarak ortadan kaldırılmasına karşılık gelmektedir.

Alt sektörler ya da sektörler için, bütünü meydana getiren birimler arası akım ve stoklar bir prensip olarak bütünü oluşturan birimler arasında konsolide edilmez.

Ancak, konsolide edilmiş hesaplar, tamamlayıcı sunum ve analizler için yapılabilirler. Belirli analiz türleri için, bu (alt) sektörlerin diğer sektörlerle olan işlemlerine ve bunlara karşılık gelen “dış” mali konuma ilişkin bilgiler genel gayrisafi rakamlardan daha önemlidir.

Buna ilaveten, alacaklı/borçlu ilişkisini gösteren hesaplar ve tablolar ekonomi finansmanının detaylı bir resmini sunmaktadır ve bunun mali artı değerlerin nihai alacaklılardan nihai borçlulara hareket ettiği kanalların anlaşılması bakımından son derece yararlı olduğu kabul edilir.

3.3.1.5.2 Netleştirme: Münferit birim ya da sektörler aynı işlem türüne hem bir kullanım hem de bir kaynak olarak (örneğin hem faiz ödemesi yapmaları hem de tahsil etmeleri) ve aynı mali araç türüne hem aktif hem de pasif olarak sahip olabilir. Sistem, sınıflandırmaların kendileri içinde bulunan netleştirme derecesinden ayrı olarak gayrisafi kayıt yapılmasını önerir.

Aslında, netleştirme çeşitli işlem kategorilerinde açık bir şekilde görülmektedir, en göze çarpan örnek, günlük ilave ve azalmalardan çok genel sermaye oluşumunun analitik olarak önemli yönünün altını çizen “envanterlerdeki değişimlerdir”.

Benzer şekilde, birkaç istisna ile, mali hesap ve varlıklardaki diğer değişiklikler hesabında, varlık ve yükümlülüklerde meydana gelen değişiklikler net olarak gösterilir ve bu tür akımların muhasebe dönemi sonundaki nihai sonuçlarını ortaya koyar.

3.3.1.6 Hesaplar, dengeleme unsurları ve birleşimler: Birimler (kurumsal birimler, yerel faaliyet türü birimleri KAU) ya da birim grupları (kurumsal sektörler ve genişletirsek dış alem, sanayiler) için, farklı alt hesaplarda ekonomik hayatın belirli bir özel bölümü (örneğin üretim) ile bağlantılı olan işlemler ya da diğer akımlar kaydedilir. Bu tür bir işlemler grubu genellikle denge yaratmaz; alacak ve borç olarak kaydedilen toplam miktarlar genellikle farklıdır. Bu nedenle, bir dengeleyici unsurun belirlenmesi gerekir. Genellikle, dengeleyici unsur bir kurumsal birim ya da sektörün

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
toplam varlıkları ve toplam borçları arasına yerleştirilmelidir. Dengeleme unsurları kendi içlerinde ekonomik performansın anlamlı ölçütleridir. Tüm ekonomi için bir araya getirildiklerinde, bunlar önemli birleşimleri oluşturur.

3.3.2 Hesapların ardıllığı: Sistem, bağlantılı hesapların ardıllığı üzerine oluşturulmuştur. Kurumsal birimler ve sektörler için hesapların ardıllığı cari hesapları, birikim hesapları ve bilançolardan meydana gelir.

Cari hesaplar gelirin yaratılması, dağıtımı ve yeniden dağıtımı ve bu gelirin nihai tüketim şeklinde kullanımı ile ilgilidir. Birikim hesapları varlık ve yükümlülüklerde meydana gelen değişiklikleri ve net değerdeki değişiklikleri (herhangi bir kurumsal birim ya da birim grubu için varlık ve yükümlülükler arasındaki farkı) içerir. Bilançolar varlık ve yükümlülük stoklarını ve net değeri gösterir.

Yerel bir KAU için bilançolar da dahil olmak üzere hesapların ardıl olarak derlenmesinin öngörülmesi mümkün değildir, çünkü genellikle bu tür birimler kendi adlarına varlık sahibi olamazlar, ya da gelir tahsil edip dağıtamazlar. Yerel faaliyet türü birimleri ve sanayileri için hesapların ardıllığı ilk cari hesaplara yani üretim hesabı ve gelirin oluşturulması hesaplarıyla sınırlıdır; burada dengeleyici unsur işletme artı değeridir.

3.3.3 Mal ve hizmetler hesabı: Mal ve hizmetler hesabı, bir bütün olarak ekonomi için ya da ürün grupları için toplam kaynakları (çıkıtı ve ithalat) ve mal ve hizmetlerin kullanımlarını (ara tüketim, nihai tüketim, envanterlerdeki değişiklikler, gayrisafi sabit sermaye oluşumu ve edinimlerden değerlerin elden çıkarılması ve ihracatın çıkarılması) gösterir.

3.3.4 Dış alem hesabı: Dış alem hesabı yerleşik olan ve olmayan kurumsal birimler arasındaki işlemleri ve ilgili olması halinde varlık ve yükümlülük stoklarını kapsar.

Dış alem, muhasebe yapısında bir kurumsal sektörüne benzer bir rol oynadığı için, bu hesap dış alem bakış açısından azadedir. Dış alem için bir kaynak, toplam ekonomi için bir kullanımdır ve bunun tersi de geçerlidir.

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
Dengeleyici unsur pozitifse, bunun anlamı dış alem için bir fazlanın, toplam ekonomi içinse bir açığın var olmasıdır ve dengeleyici unsurun negatif olması halinde bunun tersi geçerlidir.

3.3.5 Dengeleme unsurları: Dengeleme unsuru, bir hesabın bir tarafındaki girişlerin toplam değerinin hesabın diğer tarafındaki toplam değerden çıkarılması ile elde edilen muhasebe unsurudur. Bu unsur, diğer girişlerden bağımsız olarak ölçülemez, elde edilen bir giriş olarak, genel muhasebe kurallarının hesabın iki tarafındaki özel girişlere uygulanmasını yansıtır.

Dengeleme unsurları yalnızca denge sağlamak için kullanılan araçlar değildir. Bunlar, önemli derecede bilgi içerir ve katma değer, işletme artı değeri, harcanabilir gelir, tasarruf, net alacak/borç, net değer gibi en önemli kayıtlardan bazılarını sağlar.

3.3.6 Birleşimler: Birleşimler, toplam ekonominin bazı açılardan, örneğin çıktı, katma değer, harcanabilir gelir, nihai tüketim, tasarruf, sermaye oluşumu vb. olarak görülebilecek sonucunu ölçen karma değerlerdir. Birleşimlerin hesaplanması ne tek ne de ana amaç olduğundan Sistem bunların makro ekonomik analiz ve zaman, mekan karşılaştırması amaçları için özet göstergeler ve anahtar büyüklükler olarak önemini kabul eder.

İki tür birleşim belirlenebilir:

- Doğrudan Sistem içinde gerçekleşen mal ve hizmet çıktısı, gerçek nihai tüketim, gayrisafi sabit sermaye oluşumu, çalışanlara yapılan ödemeler vb. gibi işlemlere karşılık gelen birleşimler;
- Piyasa fiyatları üzerinden gayrisafi yurtiçi hasıla (GSYİH), toplam ekonominin işletme fazlası değeri, ulusal gelir, ulusal harcanabilir gelir, tasarruf, cari dış denge, toplam ekonominin net değeri (ulusal servet) gibi hesaplarda yer alan dengeleme unsurlarını temsil eden birleşimler.

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı

Belirli sayıdaki ulusal hesap rakamının kullanımına bu rakamların kişi başına hesaplanması yoluyla bir boyut daha eklenmiştir. GSYİH ya da ulusal gelir veya hanehalkının nihai tüketimi gibi büyük birleşimler için, genellikle kullanılan bölen toplam (yerleşik) nüfustur. Hanehalkı hesapları ya da bu hesapların bir bölümü alt sektörler ayrılırken hanehalklarının sayısı hakkındaki veriler ve her bir alt sektöre ait olan insanların sayısı da gereklidir.

3.4 Girdi-Çıktı Çerçevesi:

Girdi-çıktı çerçevesi sanayiye göre hazırlanmış arz ve kullanım tabloları ile sektör hesapları arasında bağlantı kuran tablolardan ve türdeş branşlara (ürün) göre ayrılan simetrik girdi-çıktı tablolarından meydana gelir.

Arz ve kullanım tabloları sanayilerin çıktılarının ürün türüne göre nasıl ayrıldığını ve yurtiçindeki ve ithal edilen mal ve hizmet kaynaklarının, ihracat hariç olmak üzere çeşitli ara ve nihai kullanımlar arasında nasıl tahsis edildiğini gösteren matrislerdir (ürün sıraları ve sanayi sütunlarından oluşur). Kullanım tablosu aynı zamanda sanayilere göre üretim maliyetlerini ve yaratılan geliri de gösterir.

Arz ve kullanım tabloları sanayiye ve/veya ürüne göre hazırlanmış olan ve işgücü girdileri, gayrisafi sermaye oluşumu, stoklar ve sabit varlıklar, detaylı fiyat endeksleri hakkındaki verileri içeren ve bu nedenle de maliyet yapısını, üretilen geliri, istihdamı, işgücü verimini, sermaye yoğunluğunu detaylı olarak açıklayan tablolar için koordine edici yapıdır.

Arz ve kullanım tablolarının sektör hesapları ile; çıktının, ara tüketimin ve katma değer bileşenlerinin sektöre ve sanayiye göre çapraz sınıflandırılması yoluyla bağlantılandırılması mümkündür.

III- DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER VE ESA 95'E UYUMLU RAPORLAMA ÇERÇEVESİNDE YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR:

1.DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER

1.1 Tahakkuk Esaslı Muhasebeye Geçiş:

1.1.1 Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi: Ülkemizde Devlet Muhasebesinin tarihi çok eski dönemler dayanır. 1880 yılından kalan ilk muhasebe talimatnamesinin incelenmesi sonucu, o dönemde tutulan muhasebe sisteminin kameral muhasebe sistemi olduğu tespit edilmiştir. Kameral muhasebe sistemi, bütçede yer alan gelir gider tahminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesinden ibaret olan bir sistemdir. (Güler; Gülçiçek, 2007:57)

Meşrutiyet döneminin ilk bütçesinin 1909 yılında kabul edilmesiyle birlikte yeni bir muhasebe sistemine ihtiyaç doğmuş ve yeni bir muhasebe sistemi kurulmuştur.

1923 yılında kabul edilen talimatnamenin Amerikan sisteminden esinlendiği görülmektedir. Cumhuriyet döneminde devlet muhasebesinin günün koşullarına uydurulması çalışmaları başlamış, 26 Mayıs 1927 tarihli ve 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu ile devlet muhasebesi ve bütçenin temel kuralları ortaya konulmuştur.1928'de bir talimatname çıkarılmıştır.

Bu sistem 1948 yılına kadar uygulanmıştır. 1 Ocak 1948 tarihinde yürürlüğe giren Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği ile uzun yıllar uygulanan devlet muhasebe sisteminin nüvesi oluşturulmuştur.

İki ayrı yönetmelik halinde düzenlenen işlemler, bu süreç içerisinde muhtelif tarihlerde değişikliğe uğramıştır. Nihayet; devlet muhasebesinin günün şartlarına ve değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, hesap

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı sayısının azaltılması, belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine olanak sağlanması gibi amaçlarla tek Yönetmelik altında birleştirilerek 1 Ocak 1990 tarihinden itibaren “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adı altında uygulamaya konulmuştur.

14 yıl uygulanan bu sistem, günün ihtiyaçlarına cevap veremez hale gelince çalışmalarına 1995 yılında Dünya Bankası'nın da desteğiyle başlanılan reform çalışmaları sonucunda genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esaslı muhasebeye geçmeyi amaçlayan “Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren kullanılmaya başlamıştır.

İki yıl boyunca yürürlükte kalan Yönetmelik; 1050 sayılı Kanunu değiştiren ve 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu doğrultusunda bazı değişikliklere uğramış ve genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerine özel “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği” 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı Kanunda 5436 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler doğrultusunda merkezi yönetim kapsamındaki idareler için hazırlanan “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 1 Ocak 2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. (Dişli; İpek; Aydın, 2007:13-15)

Günümüzde devlet muhasebesiyle ilgili yürürlükte olan yönetmelikler aşağıda belirtilmektedir:

— **Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği:** 8 Haziran 2005 tarihli ve 25839 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Yönetmeliğin amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul, ilke ve standartların belirlenmesidir.

Bu Yönetmelik, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsar. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi ve aynı zamanda kurumlar vergisi mükellefi olan kamu idareleri, bu Yönetmeliğin sadece bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve hesapların konsolidasyonuna ilişkin hükümlerine tabidir.

— **Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği:** İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan bu Yönetmelik 10 Mart 2006 tarihli ve 26104 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu Yönetmelik hükümleri; il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve mahalli idare birliklerinin bütçe ve muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsar.

Bu Yönetmeliğin amacı, il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve birliklerin; gelir ve gider bütçelerinin hazırlanması, kesin hesabın çıkarılması, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş bütçe ve muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul, ilke ve standartların belirlenmesidir.

— **Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği:** 30 Aralık 2006 tarihli ve 26392 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazetede yayınlanan Yönetmeliğin amacı; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin ve işlemlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı muhasebeleştirilmesi, malî tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanmasına ve yayımlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

— Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği:

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp 1 Mayıs 2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Yönetmeliğin amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş olan döner sermayeli işletmelerin iş ve işlemleri ile bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

- Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik: 27 Kasım 2007 tarihli ve 26713 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Yönetmelik, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde sayılan genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini ve (II) sayılı cetvelde sayılan özel bütçeli idarelerini kapsar.

Yönetmeliğin amacı, Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar veya uluslararası konsorsiyumlardan kapsam dâhilindeki kamu idarelerine proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki tutarların uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla izlenmesi, harcanması ve muhasebeleştirilmesini belirlemektir.

1.1.2 Devlet Muhasebesinde Reform İhtiyacı: 1990 tarihinde yürürlüğe giren Devlet Muhasebesi Yönetmeliği;

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı

- Genel devlet birimlerini kapsayan ortak bir muhasebe ve raporlama standardı ile sonuçları birleştirmeye uygun bir muhasebe planına sahip olmaması, dolayısıyla da kamuda muhasebe birliğinin sağlanamaması,

- Kapsam itibarıyla dar olması

- Ağırlıklı olarak nakit esasına dayanması nedeniyle yeterli veri üretilmemesi,

- Hesaplarda uluslar arası kabul görmüş muhasebe ve raporlama mantığına uygun kodlama-sınıflandırmanın yetersizliği

- Faaliyet ve bütçe uygulamalarının ait oldukları dönemde kalması nedeniyle bazı istisnalar haricinde muhasebe bilgilerinin tam süreklilik göstermemesi,

- Varlıklar ve kaynakların tamamı izlenememesi,

- Hesapların yeteri kadar detayı göstermemesi,

- Uluslararası standartlarla uyumlu olmaması,

- Hesapların konsolide edilememesi,

- Kesinhesabın doğrudan muhasebeden üretilmemesi,

- Raporlama ve sonuç üretmeye elverişli olmaması

açılarından eleştirilmiştir.

Bu yetersizliklerin nedenleri; Muhasebe sistemini de düzenleyen çerçeve bir mali kanun bulunmaması, muhasebe ve raporlama standartları ile ortak uygulama esaslarını belirleyen çerçeve bir idari düzenleme bulunmaması, idari yapıya bağlı olarak muhasebe birimlerinin standart olmaması, muhasebe hizmetlerinde çalışanların standart bir ölçüye göre belirlenip, yeterli mesleki eğitimden geçirilememesi ve bilgi işlem alt yapısının yetersiz olmasıdır. (Kızılkaya, 2006)

Bu nedenle;

- Ulusal Program,

- IMF Niyet Mektupları,

- IMF ve Dünya Bankası'nın Türkiye Raporları ve Dünya Bankası ile Yapılan Yapısal Uyum Kredisi (PFPSAL) Anlaşması,

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı

- 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu çerçevesinde Devlet Muhasebesi Sisteminde nakit esastan tahakkuk esasına geçiş çalışmaları başlatılmıştır.

1995 yılında kamu mali yönetimi projesi kapsamında "muhasebe çalışma grubu" oluşturulmuştur. 2001 yılında web tabanlı bir otomasyon sistemi olan ve devlet muhasebesi sonuçlarının bir merkezde toplanarak mali raporlar oluşturulmasına olanak sağlayan say2000i projesi hayata geçirilmiştir.

Yeni muhasebe sistemi oluşturulurken SNA 93 (Ulusal Hesap Sistemi 1993), ESA 95 (Avrupa Muhasebe Sistemi 1995), GFS 2001 (Devlet Mali İstatistikleri) ve IPSAS-B (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu) Kamu Muhasebe Standartları El Kitabı esas alınmıştır. Bunların dışında esas alınan yerli dokümanlar ise 5018 sayılı Kanun, tekdüzen muhasebe sistemi uygulama tebliğleri, analitik bütçe sınıflandırmasına ilişkin rehber ile kapsama dahil idarelerin 5018 sayılı Kanun öncesi muhasebe düzenlemeleridir.

Yeni muhasebe sisteminin, Kamu Mali Yönetimine sağlayacağı katkılar şunlardır:

- Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde(fonlar ve döner sermayeler dahil) muhasebe birliği sağlanmaktadır,
- Tahakkuk esas gereği mali işlemler tam ve zamanında kayıt altına alınabilecektir.
- Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin mali tabloları konsolide edilerek genel yönetimin mali resmi tam olarak çıkarılacaktır,
- Muhasebenin yönetim ve kontrol fonksiyonu etkin bir şekilde uygulanabilecektir.
- Kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirlik artacaktır,
- Etkin iç ve dış denetim için sağlam bir temel oluşturulacak ve kaynakların etkin, etkili ve ekonomik kullanılmasına yardımcı olacaktır,
- Kamu yönetimine güven sağlanarak, paydaşlarla ve kamu idaresi arasında sürekli uzlaşmanın sağlanmasına katkı sağlayacaktır,

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı

- OECD, Avrupa Birliği, Dünya Bankası, IMF gibi uluslararası kuruluşların talep ettiği mali tablolar düzenlenebilecektir.

5018 sayılı Kanunla birlikte genel devlet sektörü ve alt sektörleri tanımlanarak kapsam altına alınmıştır. Bu şekilde kamu sektörü ESA 95'te yer alan çerçeveye uygun olarak sınıflandırılmıştır. Genel devlet sektörü aşağıdaki alt sektörlerden oluşmaktadır:

- a) Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu idareleri
 - i) Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri (I sayılı Liste)
 - ii) Özel Bütçeli İdareler (II sayılı Liste)
 - iii) Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar (III sayılı Liste)
- b) Sosyal Güvenlik Kurumları (IV sayılı Liste)
- c) Mahalli İdareler (Köyler Hariç)
 - i) Belediyeler
 - ii) İl Özel İdareleri
 - iii) Mahalli İdare Birlikleri
- d) (Döner Sermayeler ve Fonlar)

1.2 Devlet Muhasebe Standartları Alanındaki Gelişmeler:

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması ve yayımlanması amacıyla, Maliye Bakanlığı bünyesinde bir Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu oluşturulmuştur.

Kurul 9 üyeden oluşur. Maliye Bakanlığında üç, Sayıştay Başkanlığı, İçişleri Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığından birer; Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı tarafından belirlenecek sosyal güvenlik kurumundan bir üye görevlendirilir.

Kurulunun yapısını, çalışma usul ve esasları ile diğer hususları belirlemek amacıyla hazırlanan "Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” 13 Mayıs 2005
tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kurul, uluslararası standartlar çerçevesinde ve ilgili idarelerin görüşlerini almak suretiyle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe sistemi ile ilgili olarak aşağıda belirtilen görevleri yapar ve yetkileri kullanır: (Yönetmeliğin 9. maddesi hükmü)

— Muhasebe ve raporlama standartlarını tespit etmek.

— Kamu idarelerinde muhasebe bilincinin oluşturulmasını sağlamak üzere, toplantı, konferans, sempozyum ve seminerler düzenlemek, yayınlar hazırlamak.

— Standartları uygulayacak olan kamu idarelerini bilgilendirmek ve yönlendirmek amacıyla düzenleyici işlemleri hazırlamak ve yayımlanmak üzere Bakanlığa sunmak.

— Görevleri ile ilgili konularda araştırma, inceleme ve analiz yapmak, yaptırmak; bu amaçla genel yönetim kapsamındaki idarelerden gerekli bilgi, belge ve raporları istemek.

— Araştırma ve inceleme sonucunda toplanan bilgi ve belgeleri değerlendirmek, analiz etmek ve standartları oluşturarak karara bağlamak.

— Standartlar konusunda Bakanlığa yapılan başvuruları incelemek, değerlendirmek ve karara bağlamak.

Bugüne kadar “Mali Tabloların Sunulması” (RG.22 Şubat 2008/26795), “Nakit Akış Tabloları”(RG.5 Nisan 2008/26923) ve “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” (RG.1 Temmuz 2008/26923) olmak üzere ilk 3 Uluslar arası muhasebe standardı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Diğer standartlarla ilgili çalışmalar devam etmektedir.

Genel yönetim kapsamındaki idarelerce yapılacak düzenlemeler, yürürlüğe konulan devlet muhasebesi standartlarına uygun olarak hazırlanır ve belirlenen muhasebe döneminde uygulanır.

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı

Kurulun gerek görmesi halinde, oluşturulan devlet muhasebesi standartlarının genel yönetim kapsamındaki idarelerce kısmen veya tamamen uygulanmasına yönelik olarak, idarelerin özellikleri dikkate alınmak suretiyle özel düzenlemeler yapılabilir.

Belli bir muhasebe döneminde uygulanmak üzere belirlenen devlet muhasebesi standartlarının, gerekli alt yapıya sahip kamu idarelerinde, önceden uygulanmasına Kurul izin verebilir.

2- ESA 95'E UYUMLU RAPORLAMA ÇERÇEVESİNDE EŞLEŞTİRME PROJESİ:

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü ile İtalya Ekonomi ve Maliye Bakanlığı arasında yapılan "E-Devlet Kapsamında Genel Devlet Sektöründeki Kamu İdarelerine Ait Muhasebe Verilerinin Derlenmesine Yönelik Kurumsal Kapasite Artırımı" başlıklı eşleştirme projesi 15 Aralık 2006 tarihinde başlatılmıştır ve 2 yıllık bir süreyi kapsamaktadır.

Projeden beklentiler şu şekilde sıralanabilir:

- Genel yönetim kapsamı, ESA 95 kriterlerine göre gözden geçirilecek,
- Devlet muhasebesi sistemi ve sınıflamalar ESA 95 kurallarıyla uyumlu hale getirilecek,
- Muhasebe ve raporlama ilkeleri gözden geçirilecek,
- Bilgi yönetim sistemi organizasyonu gözden geçirilecek,
- Devlet mali istatistikleri konusunda çalışan personele ESA 95 konusunda eğitim verilecek,
- Proje bitiminde 2009 yılında Devlet hesapları ESA 95 kurallarına uygun olarak üretilecek,
- Genel yönetim sektörüne ilişkin ESA 95 tabloları Maliye Bakanlığı tarafından üretilebilir hale gelecektir. (Kızılkaya, 2006)

AB Komisyonu katkısında gerçekleştirilen bu eşleştirme projesinin esas amacı, Devlet muhasebesi ve raporlamasına yönelik ikincil mevzuatın geliştirilmesi doğrultusunda Maliye Bakanlığının kurumsal kapasitesinin desteklenmesidir. Bu şekilde; genel devlet birimleri AB prensipleri, uluslar arası standartlar ve uygulamalara uygun olarak tahakkuk esasında oluşturacakları analitik olarak sınıflandırılmış mali rapor ve tabloları, zamanında, doğru ve tam olarak yayınlatabileceklerdir.

Projeye ilgili olarak 4 adet izleme raporu oluşturulup Komisyonun bilgisine sunulmuştur.

IV- SONUÇ VE DEĞERLENDİRME:

3 Ekim 2005 tarihinde Lüksemburg'da yapılan Hükümetler Arası Konferans ile resmen Avrupa Birliği'ne katılım müzakerelerine başlayan ülkemizin muhasebe ve dolayısıyla da rapor ve istatistiksel veri üretiminin uyumlaştırılması gereksinimi daha öncelikli hale gelmiştir. Mali verilerin sağlıklı, tam ve doğru, zamanında ve şeffaf hale getirilmesi bizim için olduğu kadar, ekonomik entegrasyon sağlamak üzere aday olan bir ülkenin mali verilerini değerlendirmek doğrultusunda Avrupa Birliği için de önem arz etmektedir.

Birliğin istatistiki gereksinimleri doğrultusunda üye ülkeleri arasındaki verilerin karşılaştırılabilirliğini ve saydamlığını sağlamak için bir araç olarak Avrupa Ulusal ve Bölgeler Hesaplar Sistemi'ni yani ESA 95'i oluşturmuştur. ESA 95; ulusal hesaplar sistemi, uluslar arası kabul görmüş kavram, tanım, sınıflandırma ve muhasebe kurallarına dayalı tutarlı, uyumlu ve entegre makroekonomik hesaplar, bilanço ve tablolardan oluşan bir hesap çerçevesidir. ESA 95 sistemi, farklı ekonomi sektörleri arasında gerçekleşen ekonomik ilişkilerin gözlenmesi ve incelenmesi ile ekonominin işleyişinin anlaşılması açısından önemlidir. ECOFIN Konseyinin 18 Ocak 1999 tarihli Ekonomik ve Parasal Birliğin İstatistiki Gereksinimleri Raporu da bu önem ve ihtiyacı vurgular niteliktedir.

Avrupa Birleştirilmiş Ekonomik Hesaplar Sistemi (1970 ESA) 1970 yılında yayımlanmıştır. 1978 yılında küçük değişiklikler içeren ikinci versiyonu yayımlanmıştır. ESA 95, 1970 ESA'nın yerini almıştır.

ESA; esas itibarıyla, toplam ekonominin analiz edilmesi ve değerlendirilmesi ile bu değerlendirmeler sonucunda sosyal ve ekonomik politikaların formüle edilmesi için kullanılabilecek bir çerçevedir.

ESA kavramlarının sekiz özelliği vardır: uluslar arası uyumluluk, diğer sosyal ve ekonomik istatistiklerdeki kavramlarla uyumlu olma, tutarlılık, kullanılabilirlik, çoğu idari kavramdan farklı olma, iyi belirlenmiş ve uzun bir süre için sabitlenmiş olma, parasal olan ve derhal gözlemlenebilen ölçütler

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı bakımından ekonomik süreci açıklamak üzerine odaklanmış olma ile esnek ve çok amaçlı olma.

Sistemin temel özellikleri şunlardır: istatistiksel birimler ve bunların sınıflandırılması, akımlar ve stoklar, hesaplar sistemi ve bileşimler ile girdi-çıkı çerçevesi.

ESA 95'e uyum çerçevesinde ülkemizde yürütülen çalışmaların öncesinde 1995 yılında Dünya Bankası'nın da desteğiyle devlet muhasebesinde reform çalışmaları başlatılmış, 2001 yılında web tabanlı bir otomasyon sistemi olan ve devlet muhasebesi sonuçlarının bir merkezde toplanarak mali raporlar oluşturulmasına olanak sağlayan say2000i projesi hayata geçirilmiştir.

. Bu reform çalışmaları sonucunda son üç yılda "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" çerçevesinde "Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği", "Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği", "Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği" ile özel nitelikte hükümler içeren "Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik" yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yeni muhasebe sistemi oluşturulurken SNA 93 (Ulusal Hesap Sistemi 1993), ESA 95 (Avrupa Muhasebe Sistemi 1995), GFS 2001 (Devlet Mali İstatistikleri) ve IPSAS-B (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu) Kamu Muhasebe Standartları El Kitabı esas alınmıştır. Bunların dışında esas alınan yerli dokümanlar ise 5018 sayılı Kanun, tekdüzen muhasebe sistemi uygulama tebliğleri, analitik bütçe sınıflandırmasına ilişkin rehber ile kapsama dahil idarelerin 5018 sayılı Kanun öncesi muhasebe düzenlemeleridir.

Yeni muhasebe sistemi ile artık,

- Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde(fonlar ve döner sermayeler dahil) muhasebe birliği sağlanmaktadır,

- Tahakkuk esası gereği mali işlemler tam ve zamanında kayıt altına alınabilecektir.

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı

- Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin mali tabloları konsolide edilerek genel yönetimin mali resmi tam olarak çıkarılacaktır,

- Muhasebenin yönetim ve kontrol fonksiyonu etkin bir şekilde uygulanabilecektir.

- Kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirlik artacaktır,

- Etkin iç ve dış denetim için sağlam bir temel oluşturulacak ve kaynakların etkin, etkili ve ekonomik kullanılmasına yardımcı olacaktır,

- Kamu yönetimine güven sağlanarak, paydaşlarla ve kamu idaresi arasında sürekli uzlaşmanın sağlanmasına katkı sağlayacaktır,

- OECD, Avrupa Birliği, Dünya Bankası, IMF gibi uluslararası kuruluşların talep ettiği mali tablolar düzenlenebilecektir.

5018 sayılı Kanunla birlikte genel devlet sektörü ve alt sektörleri tanımlanarak kapsam altına alınmıştır. Bu şekilde kamu sektörü ESA 95'te yer alan çerçeveye uygun olarak sınıflandırılmıştır.

Devlet Muhasebesi alanındaki bir diğer gelişme de Maliye Bakanlığı bünyesinde bir Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu oluşturularak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması ve yayınlanması çalışmalarının başlatılmasıdır. Bundan böyle genel yönetim kapsamındaki idarelerce yapılacak düzenlemeler, yürürlüğe konulan devlet muhasebesi standartlarına uygun olarak hazırlanması yükümlülüğü doğacaktır.

Bugüne kadar, "Mali Tabloların Sunulması", "Nakit Akış Tabloları" ve "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar" adlı ilk 3 uluslar arası muhasebe standardı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Diğer standartlarla ilgili çalışmalar devam etmektedir.

ESA 95'e uyum çerçevesinde, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü ile İtalya Ekonomi ve Maliye Bakanlığı arasında, "E-Devlet Kapsamında Genel Devlet Sektöründeki Kamu İdarelerine Ait Muhasebe Verilerinin Derlenmesine Yönelik Kurumsal Kapasite Artırımı" başlıklı bir eşleştirme projesi başlatılmıştır.

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95)
Özlem BAYRAKTAR DARDAĞAN Devlet Muhasebe Uzmanı
Projeden beklentiler şu şekilde sıralanabilir:

- Genel yönetim kapsamı, ESA 95 kriterlerine göre gözden geçirilecek,
- Devlet muhasebesi sistemi ve sınıflamalar ESA 95 kurallarıyla uyumlu hale getirilecek,
- Muhasebe ve raporlama ilkeleri gözden geçirilecek,
- Bilgi yönetim sistemi organizasyonu gözden geçirilecek,
- Devlet mali istatistikleri konusunda çalışan personele ESA 95 konusunda eğitim verilecek,
- Proje bitiminde 2009 yılında Devlet hesapları ESA 95 kurallarına uygun olarak üretilecek,
- Genel yönetim sektörüne ilişkin ESA 95 tabloları Maliye Bakanlığı tarafından üretilebilir hale gelecektir.

Bu eşleştirme projesinin esas amacı, Devlet muhasebesi ve raporlamasına yönelik ikincil mevzuatın geliştirilmesi doğrultusunda Maliye Bakanlığının kurumsal kapasitesinin desteklenmesidir. Bu şekilde; genel devlet birimleri AB prensipleri, uluslar arası standartlar ve uygulamalara uygun olarak tahakkuk esasında oluşturacakları analitik olarak sınıflandırılmış mali rapor ve tabloları, zamanında, doğru ve tam olarak yayınlayabileceklerdir.

Devlet muhasebesi konusunda AB hesap çerçevesi ve uluslar arası standartlara uyum açısından önemli bir mesafe kat edilmiştir ve daha sağlıklı, daha verimli, daha saydam ve zamanında veri üretimi için çalışmalar artarak devam etmektedir. Bu çalışmanın kapsamını bozmamak amacıyla ayrıntılarına girmedığımız devlet muhasebesinin otomasyonu ile ilgili Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünde birçok proje devlet muhasebesi alanında uzman personel tarafından hayata geçirilmektedir.

Bu gelişmeler, hayatın dinamiği paralelinde gelişen ve değişen muhasebe alanında sürekli devam ettirilmesi gereken bir süreçtir. Gittikçe globalleşen ve sistemleri yaklaşan dünyada vazgeçilemez ve ertelenemez bir gereksinimdir.

KAYNAKÇA

- 1- BJORGVINSSON, Johann R., (Eylül 2004) **Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 – Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 ve Avrupa Hesaplar Sistemi 1995 ile İlişkisi**, Ankara, Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü.
- 2- DİŞLİ, Mustafa; İPEK, Mehmet; AYDIN Binali, (Mayıs 2007) **Merkezi Yönetim Muhasebesi**, Ankara, Özel Basım
- 3- **ESA 95 Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi**, (Mayıs 2007) Ankara, Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü
- 4- Uluslararası Para Fonu, (Mayıs 2007), **Devlet Mali İstatistikleri 2001 El Kitabı**, Ankara, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Mayıs 2007
- 5- Ed. VAN SCHAİK, Frans, (2007), **IPSAS Summary International Public Sector Accounting Standarts (IPSAS) A Common Financial Language for The Public Sector**, Rotterdam, The Netherlands, Deloitte Accountants.
- 6- International Federation of Accounts (IFAC), **2007 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standarts**, (April 2007), New York, USA.
- 7- GÜLER, Mahmut Selim; GÜLÇİÇEK, Miraç, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi”, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, 2006, S.1. s.57-71. Devlet Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını. http://www.demud.org.tr/uzmanbakis/1/11_mirac_mahmut.pdf
- 8- KIZILKAYA, Eyüp; “Yeni Devlet Muhasebesi Sunumu” <http://www.muhasibat.gov.tr/twinning/index.php>
- 9- <http://www.muhasibat.gov.tr>
- 10- <http://circa.europa.eu/irc/dsis/nfaccount/info/data/esa95/en/een00sum.htm>
- 11- <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/en/index.htm>
- 12- <http://www.ircrehberi.com>
- 13- <http://www.cellotin.com>