



## **Yapısal Reformların Maliyetlendirilmesine ilişkin Metodolojik Kılavuzun kullanımına dair ipuçları (Maliyetlendirme Kılavuzu)**

### **– SIK SORULAN SORULARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR–**

#### **Giriş**

Ekonomik Reform Programları (ERP'ler), *Batı Balkanlar ve Türkiye Ekonomik Reform Programları Rehberi*'nde (sonuncusu Haziran 2019 yayınlanmıştır) ana hatlarıyla belirtilen talimatlar uyarınca her yıl Ocak ayında Avrupa Komisyonu'na sunulmaktadır. Makro-mali çerçeve ve yapısal reformlar, ERP belgesinin iki ana bölümünü oluşturur. ERP'de ana hatlarıyla verilen yapısal reform önlemleri (YR'ler), tahmini maliyet ve finansman kaynaklarına ilişkin ayrıntıları içermelidir. CEF (Finans Mükemmeliyet Merkezi) ve Uzman Danışma Grubu (EAG – Expert Advisory Group) üyeleri, YP'lerin maliyetlendirilmesinde referans belgesi olan [Yapısal Reformların Maliyetlendirilmesine ilişkin Metodolojik Kılavuz](#)'u (Maliyetlendirme Kılavuzu, Mart 2019) geliştirmişlerdir.

2019 yılı boyunca 7 Batı Balkan ülkesinde ve Türkiye'de gerçekleştirilen bölgesel ve ülke-içi etkinlikler sırasında, Maliyetlendirme Kılavuzunu ve tamamlayıcı eğitim kaynaklarını geliştirmeye devam etme ihtiyacı anlaşılmıştır. Bu durum özellikle de ERP hazırlığı üzerinde çalışan yetkililerin ileri sürdüğü ve Maliyetlendirme Kılavuzunun mevcut sürümünde yeterince açık olmadığı görülen konular için geçerlidir. Aşağıda sunulan ipuçları, Maliyetlendirme Kılavuzunun uygulamasında en sık sorulan sorulara ve karşılaşılan zorluklara karşı bütünsel bir yaklaşım için sezgisel bir yönlendirme sağlamaktadır. Bunlar, (1) genel ve teknik açıklamalar, (2) kamu-dışı maliyet ve faydaların işlenmesi, (3) dış fonların hususiyetleri ve (4) hükümet-içi transferler olmak üzere dört bölüme ayrılmıştır. Sonuç bölümünde, yapısal reform yazımı şablonuna bir referans bulunmaktadır.



## 1. Genel ve teknik açıklamalar

- **ANLAŞILIRLIK:**

Öncelikle, ERP okuyucularının, açıkladığınız yapısal reform önlemlerine, ulaşmak istediğiniz politika hedeflerine ve değiştirmeyi amaçladığınız detaylı sisteme pek aşina olmadıklarını unutmayınız. Bu nedenle, YR açıklaması, anlaşılmayı kolaylaştıracak şekilde yeterli düzeyde ayrıntı içermeli, sade ve basit olmalıdır. Herhangi bir hususu nasıl ifade edeceğinizden emin değilseniz, daha detaylı bir açıklama sunmak için tanım ve dipnotlardan yararlanabilirsiniz.

Yapısal reformlar herhangi ek bir maliyete yol açmıyorsa, durumun neden böyle olduğuna dair bir açıklama söz konusu önlemin tanımına dahil edilmelidir. Bu durumda, 10a ve 10b tablolarında maliyeti sıfır olarak göstermeyi unutmayınız.

- **NAKİT USULÜ MÜ TAHAKKUK USULÜ MÜ?**

Nakit usulü ve tahakkuk usulü muhasebe arasındaki fark, maliyetlerin hesaplara işlenme zamanından kaynaklanmaktadır. Nakit usulü muhasebe, gelirleri para alındığında giderleri ise para ödendiğinde muhasebeleştirir. Tahakkuk usulü muhasebe ise, gelirleri kazanıldığında giderleri ise henüz ödenmeden faturalama aşamasında muhasebeleştirir.

**Örnek 1 (Giderler):** Bir kamu çalışanı 1 Ocak'ta istihdam edilir. Çalışan, 100 birimlik ilk maaşını Şubat ayında alacaktır; bu da çalışanın nakit esasına göre 11 maaş alacağı, yani o yıl için **nakit esasına göre 1100 birimlik maaş gideri** olacağı anlamına gelir. Tahakkuk esasına göre ise, Şubat ayında alınacak olan maaş Ocak ayı maaşı olduğu için, çalışan **12 ay için maaş gideri** sunacaktır, yani **tahakkuk esasına göre** çalışanın aynı yıl için maliyeti 1200 birim olacaktır.

**Örnek 2 (Gelirler):** 10 yıllık kullanım için 3500 Euro fiyatla müzayedede cep telefonu frekans imtiyazı için teklif verildiğinde, nakit esasına göre devlet bütçesi tüm geliri bir yıl içinde alır. Ancak, fiyat 10 yıllık bir "ödeme" olduğundan, tahakkuk esasına göre, bu yıl ve sonraki dokuz yıl boyunca her bir yıl için bu gelirin 1/10'u muhasebeleştirilir.

AB kamu maliyesi rakamları (genel devlet bakiyeleri ve borçları) tahakkuk esasına göre (ESA – Avrupa Hesaplar Sistemi metodolojisi uyarınca) değerlendirip karşılaştırılmasına rağmen, tahakkuk usulü muhasebenin proje yararlanıcıları tarafından ağırlıklı olarak benimsenmediği göz önünde bulundurularak, **maliyetler nakit esasına göre muhasebeleştirilmelidir.**

- **BRÜT MAAŞLAR MI NET MAAŞLAR MI? KDV DAHİL Mİ HARIÇ Mİ?**

Kamu maliyesi, sosyal sigorta primlerini, kişisel gelir vergisini ve katma değer vergisini (KDV) içermesine rağmen, YR'ler maliyetlendirilirken, brüt maaşlar ve KDV dahil fiyatlar dahil edilmelidir. YR'nin maliyetlendirilmesi, bütçelenmesi için bir temel oluşturur, dolayısıyla tüm maliyetler (genel giderler, bakım ve tüm ek maliyetler de dahil olmak üzere) hesaplamanıza dahil edilmelidir.

- **STANDART FİYAT LİSTESİ?**

Standart bir fiyat listesinin hazırlanması, özellikle de farklı icracı bakanlıklar / sektörler arasında tutarlılığı sağlamak adına, iyi maliyetlendirme için kaçınılmaz olarak önemli bir ön koşuldur. Bu fiyat listesine şu unsurlar dahil edilebilir: ortalama bir kamu sektörü görevlisinin yıllık maaşı (artı buna eşlik eden genel maliyetler), yerelde inşa edilen bir kilometre yolun / otoyolun / tren yolunun ortalama maliyeti, özel BT / tıbbi ekipmanın ortalama maliyeti, 50 katılımcılık bir tanıtım etkinliği düzenlemenin maliyeti vb.

- **DOĞRUDAN / DOLAYLI MALİYETLER – NASIL AYIRT EDİLİR?**

Örneğin, bir kamu kuruluşunun yeniden yapılandırılması esnasında işten çıkarılan kişilere ödenen işsizlik yardımları ve sosyal yardımlar doğrudan mı yoksa dolaylı maliyet kapsamına mı girer?

Hangi maliyetlerin doğrudan veya dolaylı olduğu kararı, YR önlemini hazırlayanlara bırakılmıştır. İzlenecek ilke, yalnızca doğrudan maliyetlerin ERP’de maliyetleme tablosuna dahil edilmesidir. Maliyetleri doğrudan ve dolaylı olarak ayırmak için genel bir kural belirlemek imkansızdır; birçok önlem için bu kararı vermek kolay olacaktır, ancak yukarıdaki örnekteki gibi bazı durumlarda uygulanabilecek genel ve tek tip bir kural yoktur. Sizin konuyu en iyi şekilde muhakeme edip bir karar vermeniz gerekir; önemli olan nelerin doğrudan maliyet olarak sayıldığı ve ortaya çıkabilecek diğer (dolaylı) maliyetlerin neler olabileceği konusunda şeffaf olmaktır. Bu açıklama, YR önleminin açıklayıcı tanımında belirtilmeli veya tabloya dipnot olarak eklenmelidir. Unutmayınız ki, bu YR size ait, dolayısıyla kontrol sizde!

- **“ESKİ” ÖNLEMLERİN MALİYETLENDİRİLMESİNDE TUTARLILIK**

Sektörel bir stratejinin parçası olarak, icracı bakanlıkların bütçe teklifinin parçası olarak veya bir yasa tasarı maliyetlendirilirken, bazı önlemler daha önce zaten maliyetlendirilmiş olabilir. Ancak, bu mevcut maliyetlendirme gerçekçi olmayabilir, güncelliğini yitirmiş veya farklı bir metodolojiye dayalı olabilir. ERP ve diğer ulusal belgelerde, aynı veya benzer önlemlerin maliyetlendirilmesinde tutarlılığı nasıl sağlayabiliriz?

ERP’de ana hatları verilen YR’lerin maliyetlendirilmesi, ERP hazırlığı sırasında olabildiğince gerçekçi olmalıdır. YR önlemleri mevcut stratejilerden alındığında, söz konusu strateji için gerçekleştirilmiş olan maliyetlendirme, prensipte bu YR önleminin ERP’de maliyetini ifade ederken de kullanılabilir. Ancak, bunu yapmadan önce, stratejiye ait maliyet tahminlerinin ve finansman planlarının hala gerçekçi olup olmadığı kontrol edilmelidir (örneğin, stratejinin maliyetlenmesinin üstünden zaman geçmiş olabilir veya stratejisi fazla iddialı olmuş olabilir). Ayrıca, strateji için maliyetlendirme yapıldıktan sonra potansiyel finansman veya kesin maliyetlere ilişkin bir takım belirsizliklerin giderilmiş olması da söz konusu olabilir.

Bunun yanı sıra, strateji için gerçekleştirilen maliyetlendirme hala gerçekçi olabilir ancak farklı bir metodoloji izlenmiş olabilir (örneğin, farklı maliyet türleri doğrudan maliyet olarak kabul edilmiş olabilir). Bu durum YR önleminin genel maliyetini önemli ölçüde etkileyebileceğinden, bir strateji hazırlarken YR’nin maliyetlendirilmesi için uygulanan genel metodolojik yaklaşımın Maliyetlendirme Kılavuzunda ortaya konan ilkelerle uyumlu olması sağlanmalıdır.

Kısacası, “eski” maliyetlendirme her zaman için gerçekçilik ve yeni bilgilerin

mevcudiyeti açısından kontrol edilmelidir. Kontrol neticesinde mevcut maliyetlendirmenin güncellenmesi gerektiği ortaya konulduğunda, aynı veya benzer önlemi içeren mevcut diğer belgelerden farklılaşma söz konusu olsa bile, maliyetleme güncellenmeli ve ERP'ye en gerçekçi şekilde dahil edilmelidir.

- **BİRKAÇ FAYDALI İPUCU:**

- Yerel para biriminizi değil Euro kullanmayı unutmayınız! Maliyetler ve finansman kaynakları ulusal para biriminde planlandığında, makro tahminler bölümünde belirtilen şekilde birleşik döviz kurunu uygulayarak 10a ve 10b ERP tablolarını Euro cinsinden hazırlayınız. Döviz kuruna ilişkin varsayımı, maliyet ve finansman tablolarının genel dipnotunda açıkça belirtmeniz de fayda vardır.
- İyi finansal planlama ilkeleri uyarınca, “daha sonra belirlenecek” finansman kaynaklarının kullanımı oldukça sınırlı olmalıdır. Maliyetlendirme Kılavuzu, genel finansman kredilerinin değil, yalnızca proje kredilerinin dahil edildiğini zaten açıklamaktadır.
- İyi politika planlaması ilkeleri uyarınca, YR önlemleri çok geniş olarak tanımlanmamalıdır, zira bu durum maliyetlendirmenin doğru ve kesin biçimde yapılmasını engeller.

## **2. Kamu-dışı maliyet ve faydaların işlenmesi**

- İdari yükü azaltmayı amaçlayan düzenleyici önlemler genellikle küçük çapta doğrudan harcama yapılmasını gerektirirken bu önlemler iş dünyası ve kamu yönetimi için maliyetleri önemli ölçüde azaltabilirler. Maliyetlendirme Kılavuzunda bu tasarruflar nasıl muhasebeleştirilmektedir?
- Öte yandan, ekonomik aktörlerin davranışlarını etkilemeyi amaçlayan bazı düzenleyici önlemler ulusal bütçeden küçük çapta doğrudan harcama yapılmasını gerektirirken özel aktörler için ciddi miktarda maliyet doğurabilir. Örneğin, yenilenebilir enerji kaynakları için tarife garantileri, tüketiciler için enerji maliyetlerinin yapısını ve miktarını değiştirir ancak bunlar bütçeden karşılanmaz. Benzer şekilde, enerji fiyatlarının serbestleştirilmesinin, (tüketiciden enerji üreticilerine) yeniden dağıtım anlamında önemli etkileri olabilir. Bu tür durumlarda, maliyet tablolarına yalnızca kamu maliyesi için doğrudan maliyetlerin eklenmesi ilkesi, uygulanacak olan önlemin gerçek maliyetinin altında bir değer tahmin edilmesine yol açmamakta mıdır?

Maliyetlendirme Kılavuzu ve ERP, bütçe kalemlerine odaklanmaktadır. Ancak, özel sektörde (işletmelerde, hanelerde) ortaya çıkacak olan maliyetler veya faydalar, yapısal reformların odak noktasını oluşturabileceği için, biz, ülkeleri söz konusu kamu-dışı maliyetleri / faydaları, önlemin açıklamasında izah etmeye teşvik ediyoruz. Ayrıca bunlar, tabloların dipnotlarında da belirtilmelidir.

### 3. Dış fonlar - şartlılık, zamanlama uyumsuzluğu, prosedürel gecikmeler

- **“ÖZEL FİNANSMAN”**

10a ve 10b tabloları yalnızca kamu maliyetlerini ve kamu mali kaynaklarından gelen fonları mı yoksa kamu-özel ortaklıklarındaki (KÖO) özel kaynaklar gibi kamu-dışı fonları da içermeli midir? Örneğin, enerji üretim kapasitesine yapılan yatırımları artırmaya yönelik bir önlemden, KÖO modeli bazında fonların büyük bir kısmı özel kaynaklardan karşılanabilir. Bu noktada soru, özel finansman bileşeninin tablolara dahil edilip edilmeyeceğidir.

ERP kamu maliyesi kalemleriyle ilgili bir belge olmasına rağmen, KÖO bazında dış fonların bulunduğu YR’ler için, dış fonlar, 10b Tablosunda “Diğer hibeler” sütununda belirtilmediği sürece doğru bir finansal hesaplama yapılamayacaktır. “Özel finansman bileşeni”, YR önleminin açıklamasında ve 10b tablosunun dipnotlarında açıklanmalıdır.

- **YATIRIM MI SÜBVANSİYON MU?**

Hükümet, özel yatırımcılara mali destek sağladığında (örneğin, YEK – Yenilenebilir Enerji Kaynakları üretim kapasitesi için), ERP’de 10a ve 10b tablolarına maliyet sübvansiyon olarak girilir çünkü bu, bütçe muhasebesi açısından bir sübvansiyon oluşturur. Öte yandan, hükümetin kendisi altyapı inşa ettiğinde, aynı maliyet ERP’de 10a ve 10b tablolarına sermaye harcaması olarak girilir.

- **FONLARIN BELİRSİZLİĞİ / ŞARTLILIĞI**

Üzerinde anlaşmaya varılmış bir sektör-bütçe desteği (SBS – Sector-Budget Support) mali zarfımız var, ancak dilimlerin ödenmesi, üzerinde anlaşılan göstergelerin yerine getirilmesine bağlı olduğundan, fonların planlanan zamanda veya planlanan miktarda ödenmesi kesin değil. Bu finansmanı “daha sonra belirlenecek” sütununa mı yazmalıyız?

SBS üzerinde bir hükümet belgesiyle anlaşmaya varılmışsa, fonların aktarımı belirli kriterlerin yerine getirilmesine / belirli hedef gösterge değerlerinin karşılanmasına bağlı olsa bile hükümet, bu fonları almak için gerekli politikaları takip etmek ve koşulları karşılamak için elinden geleni yapmalıdır. Dolayısıyla, hükümet hedefleri karşılayamayacağı yönünde önceden plan yapmak yerine, fonların tamamıyla ödeneceği yönünde plan yapmalıdır.

Bu tür fonlar “daha sonra belirlenecek” kategorisinde değerlendirilmemeli, IPA fonları, AB fonları gibi esas finansman kaynağına göre sunulmalıdır. Planlı SBS fonlarına ilişkin belirsizlikler, YR önleminin açıklamasında ve uygulama riskleri bölümünde izah edilebilir.

- **ZAMANLAMA UYUMSUZLUĞU**

Ulusal ortak finansmanlı, AB tarafından finanse edilen projelerde, önce hükümetin proje maliyetlerini karşılaması sonra AB fonlarından ödeme talep edilmesi gerekir. Burada bir zamanlama uyumsuzluğu söz konusudur, yani harcamalar finansman kaynakları kullanılabilir hale gelmeden önce gerçekleşmekte ve bütçeden “köprü” kredisi sağlanmaktadır. ERP’nin maliyet ve finansman tablolarına bunu nasıl yansıtıyoruz?

- Bazı durumlarda dış fonlar üzerinde anlaşmaya varılmış ve taahhütler verilmişken,

ödemelerde gecikmeler yaşanabilir. Örneğin, IPA programlama belgelerinde bir teknik yardım projesi planlanabilir ancak AB tarafındaki prosedürel sorunlar uygulamanın ve fonların ödemesinin gecikmesine yol açabilir. Veya hükümet bir kredi anlaşması imzalamış olabilir ancak bu anlaşma hala mecliste onay bekliyor olabilir ve meclis tarafından ertelenebilir veya reddedilebilir. Bu tür belirsizlikleri ERP’de nasıl açıklayabiliriz?

ERP açısından bunlar AB fonlarıdır. Burada söz konusu olan, ERP’de değil bütçeleme düzeyinde ele alınması gereken bir likidite riskidir. Likidite açısından bu fonların ne zaman elinize geçtiğine bakılmaksızın, bunlar AB fonlarıdır.

#### 4. Hükümet-içi transferler

- Merkezi hükümet, yerel (alt-ulusal) hükümetlere belirli bir YR önleminin uygulanması için tahsis edilmiş bir hibe sağladığında, burada finansman kaynağı **merkezi hükümet** midir yoksa **yerel hükümet** midir?

Bu durumda finansman kaynağı merkezi hükümettir, zira bu, hükümet kayıtlarına yalnızca bir gider olarak geçecektir. Öte yandan, yerel hükümet içinse, tahsisli bir gelir ve gider bulunacaktır, yani net nötr bir işlem olacaktır. Yukarıdan aşağıya ve resmin bütününe bakıldığında, bu merkezi hükümet harcamasıdır.

- Merkezi hükümet, yerel (alt-ulusal) hükümetlere okullara yatırım için tahsis edilmiş özel bir hibe sağladığında, bu merkezden yerel hükümetlere bir **transfer** midir yoksa (paranın harcanacağı amaç olan) **sermaye harcaması** mıdır?

Ekonomik amaç önemlidir; bu transfer değil sermaye harcaması örneğidir.

### Sonuç

YR önlemlerinin açıklanması ve maliyetlendirilmesi için tek bir genel kural mevcut değildir. Bu belgede sunulan ipuçları, 2019 yılı boyunca ERP’lerin hazırlanması sırasında tespit edilen en sık sorulan sorular ve en çok karşılaşılan zorluklar konusunda yardımcı olmak için hazırlanmıştır. Karşılaşılan önemli zorluklardan bir diğeri de, özellikle de çoğunlukta olan “devredilmiş” önlemler için ‘baz yılı’ konusudur. Örneğin, bir önlem aynı yıl içinde uygulamaya konmamış birden fazla faaliyetten oluşuyorsa bu önlem için baz yılı nedir?

Bu soruları cevaplayamadan, yeni sorular ortaya çıkmaktadır. 2020 yılında ERP’lerin COVID-19 krizinin etkileri sebebiyle daha çok ekonomik toparlanmaya odaklanacağı kesin olarak söylenebilir. Bu bağlamda alınacak olan YR önlemlerinin kümülatif etkisini hesaplayabilmek ve (esasen ekonomik büyüme, rekabet gücü ve sosyal adaleti hedefleyen) “olağan” YR’lerden ayırt edebilmek için bu YR önlemlerini işaretleme / ayırmak faydalı olacaktır.

Ancak, işinizi biraz kolaylaştırmak adına, uygun YR önlemlerinin hazırlanmasında [bu şablonu](#) kullanmanızı öneririz.

**İyi şanslar!**