

# BÜTÇE VE MUHASEBE TEKNİĞİ AÇISINDAN BÜTÇELEŞTİRİLECEK VE BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR

Ömer DURAN\*

## 1. Giriş

Günümüz mali yönetim anlayışında yaşanan değişim ve dönüşüm çalışmaları kendini her alanda gösterdiği gibi hiç kuşkusuz bütçe ve muhasebe teknikleri açısından da göstermektedir. Bu bağlamda mali yapıyı son dönemlerde en fazla değişime uğratan düzenlemenin de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olduğunu söylemek pek de yanlış olmasa gerektir. Söz konusu kanun bir anlamda döneminin mali anayasası diyebileceğimiz 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldırdığı gibi onun getirdiği sistemi baştan sona değiştirip yeni bir anlayış ve yeni bir yaklaşımı da beraberinde getirmiştir. Öyle ki mali sorumluluktan kamu zararına, bütçeleme süreç ve tekniğinden denetim tarzına, muhasebe sisteminden mali yapılanmada görev alan aktörlere değin bir çok değişim söz konusu kanunla hayatımıza girmiştir. Tabi bizim bu çalışmadaki amacımız 5018 sayılı Yasayı masaya yatırmak değil sadece onun 49, 50 ve 51. maddeleriyle hayatımıza giren tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde kullandığımız Bütçeleştirilecek Borçlar ve Bütçeleştirilmiş Borçlar hesaplarının çalışma prensiplerini, bütçe/nakit yönetimi ve planlaması açısından sahip oldukları önemleri gözlemlemek ve uygulamada yaşanan sorunlara göz atabilmektir.

## 2- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesini hayata geçirmek üzere oluşturulan Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Gurubuna göre "Devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın anahtar unsurudur. Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve

---

\* Sayıştay Denetçisi

gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam referans kaynağıdır. Bu yönüyle devlet muhasebesi yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturur.<sup>1</sup> Buradan hareketle devlet muhasebesinin (ister tahakkuk esaslı olsun ister nakit esaslı olsun) yadsınamaz bir öneme haiz olduğu muhakkaktır.

Bizim bu çalışmada ki amacımızın Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin irdelenmesi olmadığı kesin olmakla birlikte ele alacağımız hesapların Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi içerisinde yer alması yönüyle söz konusu muhasebe sisteminin yasal dayanağını vermenin çalışmamızın esasının daha iyi anlaşılması açısından yararlı olacağı düşünülmektedir.

Bu noktadan hareketle, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Kayıt Zamanı" başlıklı 50. maddesinde; "Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır." denmiş olup ayrıca adı geçen kanunun "Kamu Gelir ve Giderlerinin Yılı ve Mahsup Dönemi" başlıklı 51. maddesinde de; "Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir." hükmüne yer verilmiştir. İşte söz konusu kanun hükümleri Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin yasal dayanağını ve özünü oluşturmaktadır. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi sayesinde, muhasebe kayıtlarının tahakkuk esasına göre tutulması, devlet faaliyetlerinin tümünün kayda alınması, maddi duran varlıkların kayda geçirilmesi, devlet borçlarının kayıtlara yansıtılması vb. bir çok husus muhasebe sistemimize girmiştir.

Devletin malî işlemlerinin kaydedildiği nakit esaslı muhasebe sisteminde, ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş borçlar ve girişilen taahhütler kaydedilmediği için ödenek ve nakit dağılımı sağlıklı bir şekilde planlanıp gerçekleştirilemez. Yürürlükten kaldırılan bu muhasebe sisteminde ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş devlet borçları ile girişilen taahhütlerin muhasebe disiplini içine kaydedileceği ve bütçedeki ödeneklerle ilişkisinin kurulacağı bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sisteminin bulunmaması, gerçekte yeterli ödenegi olmayan taahhütlere girişilmesine ve yıllara sâri işler için yeterli ödenek konulamamasına sebep olmakta, yatırımların verimliliğini

---

<sup>1</sup> <http://www.muhasebat.gov.tr/muhasebe/grup.php>

azaltmaktadır. Bu nedenle, Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşılabilceği tespit edilememekte orta-uzun vadeli harcama planları yapılamamaktadır.<sup>2</sup>

İşte Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde kullanılan Bütçeleştirilecek Borçlar ve Bütçeleştirilmiş Borçlar hesapları yukarıda bahsi geçen borçların (taahhütler hariç) izlenilebilmesi için kullanılabilir.

### **3. Bütçeleştirilecek ve Bütçeleştirilmiş Borçlar**

#### **3.1. Bütçeleştirilecek Borçlar**

Bütçeleştirilecek borçlar esaslı, devlet hazinesinin yer ve zaman bakımından hazine işlemlerinin uygulanmasında olduğu gibi nakit yönetim ve ihtiyacının bir sonucu olarak ortaya çıkacak durumları devlet muhasebesi aracılığıyla devlet hesaplarına alma gereğinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmıştır.

Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı ile ilgili olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı 3. mükerrer resmi gazetede yayımlanan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği'nin 198. maddesinde “Bu hesap, bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet ve husus karşılığı olmak üzere gerçekleştirildiği halde, ödeneği bulunmaması ve benzeri nedenlerle bütçeye gider kaydedilemeyen borçların izlenmesi için kullanılır.” şeklinde bir tanımlama verilmiştir. Konumuzla ilgili olarak Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı başlıklı 20 Sıra No'lu Genel Tebliğinde<sup>3</sup> de “Bu hesap, bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet ve husus karşılığı olmak üzere gerçekleştirildiği halde, ödeneği bulunmaması veya kanunen ödenek üstü sarfiyata izin verilmemesi gibi nedenlerle verile emrine bağlanamayan borçların izlenmesi için kullanılır.” hükmüne yer verilmiştir. İşte bizim bundan sonraki anlatımımızda Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı ile ilgili olarak söyleyeceklerimiz adı geçen tebliğ doğrultusunda olacaktır.

#### **3.1.1. Niçin Bütçeleştirilecek Borçlar**

Kurumlarca mal ya da hizmetin teslim alınmış olmasına rağmen yukarıda tanımda da belirtilen nedenlerle Ödeme Emrine (her ne kadar

---

<sup>2</sup> Erkan Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni” Sayıştay Dergisi, Sayı:54, (Temmuz-Eylül) 2004, s.57.

<sup>3</sup> 09/11/2004 Tarihli ve 25638 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

tebliğde eski isimleriyle anılmış olsalar da 01.01.2006 tarihi itibariyle; Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri için Ödeme Emri Belgesi, Saymanlık İşlem Fişi için Muhasebe İşlem Fişi, düzenlenen ödeme emri belgelerinin tahakkukunda veya ödenmesi hususunda mülga 1050 sayılı kanun uygulamasında görevli ve yetkili olan Tahakkuk Memuru, İta Amiri ve Sayman yerine, sırasıyla; 5018 sayılı kanun uyarınca harcama sürecinde rol ve sorumluluk alan Gerçekleştirme Görevlileri, Harcama Yetkilisi ile Muhasebe Yetkilisi görevli ve sorumlu olacaktır.<sup>4)</sup> bağlanamayan tutarların miktarı Bütçeleştirilecek Borçlar hesabının alacak bakiyesi sayesinde ortaya çıkacağı gibi, söz konusu tutarlar Bütçeleştirilecek Borçlar hesabının alacağına tertip bazında kaydedileceği için hangi tertipten ne kadar ödeneğe ihtiyaç duyulduğu tespit edilecek ve genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için ihtiyaç duyulan nakit miktarı da belirlenecektir. Muhasebeden elde edilen bu sağlıklı bilgiler sayesinde Ödenek Gönderme Belgeleri zamanında gönderilebilecek ve muhasebe birimlerinde gereksiz yığılmaların önüne geçilebilecektir.

### **3.1.2. Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına Kaydedilecek Giderler**

Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına ancak Maliye Bakanlığınca belirlenen ekonomik kodlardan yapılan giderlere ilişkin borçlar kaydedilebilecektir. Zira 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5436 sayılı Kanununun 2 nci maddesi ile değişik 34/4 üncü maddesinde "Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup, Maliye Bakanlığınca belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörölmüş olmakla birlikte, oluştuduğu yer ve zamanda ödeneği bulunmayan giderler; dayanağını oluşturan harcama belgeleri de eklenmek suretiyle usûlüne göre gerçekleştirilerek ilgili hesaplara alınır ve ödeneğinin gelmesini müteakip ödenir. Bu tutarlara ilişkin ödenek gönderme belgeleri, en geç malî yılın sonuna kadar muhasebe birimine gönderilerek muhasebeleştirme işlemleri tamamlanır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir." hükmüne yer verilmiştir. Maliye Bakanlığı da bu yetkisini kullanmış ve konuyu yukarıda bahsi geçen tebliğ ile açıklığa kavuşturmuştur. Buna göre Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına sadece, 3 kodu ile başlayan ve bütçe giderlerinin ekonomik ayrımlarındaki "Mal ve Hizmet Alım Giderleri"nden doğacak borçların kaydedilmesi uygun görölmüştür. Fıkranın ilk cümlesinden

---

<sup>4</sup> Bu konuda bakınız Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 31/12/2005 tarihli ve B.07.0.MGM.0.45/120-1/24537 sayılı yazısı.

de anlaşılacağı üzere taahhüt ve ödenek gönderme belgesinin varlığına dayalı giderler için bu hesabın kullanılmayacağı açıktır ki bu hususun idareler tarafından dikkate alınması gerekliliği de açıklamadan uzaktır.

### **3.1.3. Tahakkuk Dairelerince Yapılacak İşlemler**

Tahakkuk daireleri, belirlenen türden yaptıkları giderlere ilişkin olarak Gerçekleştirme Görevlisince imzalı ve 2 nüsha olmak üzere ayrıca sıra numarası da vermek suretiyle “Bütçeleştirilecek Borçlar Bildirim Listesi”<sup>5</sup> hazırlayıp borcun dayandığı belge ve faturaları da ekleyerek belge ve faturaların kendisine teslim edilmesinden sonra 5 iş günü içinde listeyi Muhasebe Birimine göndereceklerdir.

Sonradan Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına kaydedilen borçlara ilişkin ödeneklerin gelmesi halinde ise, söz konusu borçlar, bildirim listesi/listelerinin “Genel Sıra No” ve “Sıra No” bölümündeki kayıt sırasına göre Ödeme Emrine bağlanarak Muhasebe Birimine gönderilecektir. Ayrıca Bildirim Listesinin genel sıra numarası Ödeme Emrinin sağ üst kısmına da yazılacaktır.

### **3.1.4. Muhasebe Birimlerince Borçların Tahakkuku**

Muhasebe birimleri tarafından tahakkuk dairelerince düzenlenen Bütçeleştirilecek Borçlar Bildirim Listesi teslim alındığında gerekli kontroller yapıldıktan sonra düzenlenecek muhasebe işlem fişii ile giderin tahakkuk kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

## **630 GİDERLER**

### **322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR**

Muhasebe kayıtlarının yapılmasından sonra bildirim listesine yevmiye tarih ve numarası yazılıp, işlemi yapan muhasebe birimi personeli tarafından “muhasebeleştirilmiştir” bölümünün imzalanmasıyla, bütçeleştirilecek borçların kayıtlara alınma işlemi tamamlanacaktır. Yalnız dikkat edilmesi gereken bir husus olarak muhasebe işlem fişine kanıtlayıcı belge olması açısından Bütçeleştirilecek Borçlar Bildirim Listesi bağlanacaktır.

---

<sup>5</sup> Bakınız 31/12/2005 Tarih ve 26040 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliğine ekli (örnek:36)

### **3.1.5. Kayıtlara Alınan Tutarların Raporlanması ve Ödenek Dağıtımı**

Tebliğde de açıklandığı üzere Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına kaydedilen tutarlar Say2000i sistemi sayesinde Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından, kurumsal bazda ve ekonomik ayrıma göre her ayın birinci ve onbeşinci günlerinde, bu günlerin tatil olması halinde takip eden ilk iş gününde ödenek dağıtımında kullanılmak üzere Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile ilgili kuruma ve Bütçe Dairesi Başkanlığına bir raporla bildirilecek, ilgili kurum ve Bütçe Dairesi Başkanlığı tarafından yapılacak ödenek dağıtımlarının bu bilgilere göre yapılması sağlanacaktır. Söz konusu raporlar, nakit planlamasında değerlendirilmek üzere Hazine Müsteşarlığına da ayrıca gönderilecektir. Raporlanan tutarlara ilişkin ödenekler, ilgili kurum bütçesinde yeterli kullanılabilir ödeneğin bulunması halinde, raporlama tarihinden itibaren en geç 10 gün içerisinde ilgili tahakkuk birimine gönderilecektir. Görüleceği üzere doğru raporlama sayesinde, ödeneklerin kurumsal ve tertip bazında takip ve dağıtımı da zamanında yapılabileceği gibi yeterli/gereken miktarda ödenek de gönderilebilecektir.

### **3.1.6. Tahakkuk Eden Tutarların Ödenmesi**

Bütçeleştirilecek Borçlar hesabına kaydedilmiş olan tutarlardan ödeneği temin edilenler kesin ödemelerde olduğu gibi ödeme emri belgesine bağlanarak bütçeye gider kaydedilecek ve ödeme işlemi tamamlanacaktır. Söz konusu ödemeye ilişkin olarak muhasebe birimince tutulacak kayıtlar ise şu şekilde olacaktır.

830 BÜTÇE GİDERLERİ

103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ<sup>6</sup>

322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR

835 GİDER YANSITMA HESABI

Burada dikkat edilecek bir nokta ise tahakkuk dairesinden gelen Bütçeleştirilecek Borçlar Bildirim Listesindeki tutarlar ile tahakkuk ettirilip bütçeye gider kaydedilecek tutarların farklı olması halinde, muhasebe

---

<sup>6</sup> İlgisine göre alacaklı hesap için 100 KASA, 320 BÜTÇE EMANETLERİ veya ilgili diğer alacaklı hesaplara kaydedilebilir.

kurallarına uyularak gerekli muhasebe kayıtları ile düzeltme işleminin yapılmasıdır. Bu durumda;

A) Tahakkuk ettirilip bütçeye gider kaydedilecek tutarların, tahakkuk dairesinden gelen Bütçeleştirilecek Borçlar Bildirim Listesindeki tutarlardan fazla olması halinde düzenlenecek ödeme emri belgesinde,

830 BÜTÇE GİDERLERİ

103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ<sup>7</sup>

322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR

630 GİDERLER

835 GİDER YANSITMA HESABI

şeklinde kayıt yapılır.

B) Tahakkuk ettirilip bütçeye gider kaydedilecek tutarların, tahakkuk dairesinden gelen Bütçeleştirilecek Borçlar Bildirim Listesindeki tutarlardan daha az olması ya da muhasebe biriminde yapılan incelemeler sırasında, Bütçe Giderleri Hesabına daha az bir tutarın kaydedilmesine karar verilmesi halinde düzenlenecek ödeme emri belgesinde,

830 BÜTÇE GİDERLERİ

103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ<sup>8</sup>

322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR

630 GİDERLER

835 GİDER YANSITMA HESABI

şeklinde kayıt yapılır.

### **3.1.7. Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabının Yıl Sonu Durumu**

Bütçeleştirilecek Borçlar hesabı ertesi yıla devir verebilen bir hesaptır. Hesaba kaydedilen tutarlara ilişkin gerekli ödenek herhangi bir nedenle ilgili tahakkuk birimine gelmediğinde hesap ertesi yıla devredilir. Hesabın yıl sonu

---

<sup>7</sup> 6 Nolu dipnottaki açıklamaya bakınız.

<sup>8</sup> 6 Nolu dipnottaki açıklamaya bakınız.

alacak bakiyesi, gerçekleştiği halde yılı içinde ödenęinin bulunmaması nedeniyle ödenemeyen ve ödemesi ertesi sene ilgili tertipten ödenek gelmesine bağlı olan borçları gösterir. Yeni mali yılda bu hesapta yer alan tutarlara ilişkin ödenekler öncelikle gönderilir. Bu konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu bir genelgede<sup>9</sup> gönderilen ödeneklerin öncelikli olarak 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabında kayıtlı tutarların ödenmesi için kullanılacağı, daha sonra bakiye ödenek kalması halinde ise yılı içersinde tahakkuka bağlanan tutarların ödenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

### **3.2. Bütçeleştirilmiş Borçlar**

Bütçeleştirilmiş borçlar esası aslında yürürlükten kalkan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile mali yapımıza girmiştir. Zira 5335 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 27/04/2005 tarih ve 25798 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş olup, anılan Kanunun 2 nci maddesi ile 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa “Ek Madde 12” eklenmiştir. Söz konusu 12. maddede ise aynen “Maliye Bakanlığınca belirlenen ekonomik kodlardan Devletin zimmetinde gerçekleşip, bütçe tertibi bulunmakla birlikte masrafın oluştuğu yer ve zamanda ödenęi bulunmayan harcama tutarları; dayanağını oluşturan harcama belgeleri de eklenmek suretiyle usulüne göre tahakkuk ettirilir. Bu harcama tutarları, "Ödenęine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabına" yazılarak "Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına" kaydedilir. Bu şekilde hesaba alınan tutarlar, ödenęinin gelmesini müteakip bütçeleştirilmiş borçlar hesabından ödenir. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığınca belirlenir.” denmektedir.

İşte Maliye Bakanlığı da söz konusu madde hükmünü hayata geçirebilmek adına “Ödenęine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı ile Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı” başlıklı 23 Sıra Nolu Muhasebat Genel Müdürlüğu Genel Tebliği<sup>10</sup> ile konuya açıklık getirmiş ve 831- Ödenęine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı<sup>11</sup> ile 323- Bütçeleştirilmiş Borçlar

---

<sup>9</sup> Bu konuda bakınız Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün 31/01/2006 tarih ve B.07.0.BMK.0.06.27/390 sayılı Genelgesi.

<sup>10</sup> 21/05/2005 tarihli ve 25821 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>11</sup> Bu hesap söz konusu tebliğe 701- Ödenęine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı şeklinde yer almış ve fakat 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği ile 831- Ödenęine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı olarak değiştirilmiştir.



Hesabını ihdas etmiştir. Pek tabidir ki bahsi geçen esaslar 1050 sayılı yasa yürürlükten kalkmış olmasına rağmen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile de devam etmektedir.

Bu cümleden olarak Bütçeleştirilmiş Borçlar esası 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği'nin "323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı" başlıklı 201. maddesinde "Bu hesap, herhangi bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup, Bakanlıkça (Maliye Bakanlığı) belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte, oluştuğu yer ve zamanda ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen giderlerden kaynaklanan borçların izlenmesi için kullanılır." denmektedir.

### **3.2.1. Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına Kaydedilecek Giderler**

831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabına ve 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına kanunun amir hükmü gereğince Maliye Bakanlığınca belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan harcamalar kaydedilebilecektir. Bakanlıkta bu belirlemeyi 23 Sıra Nolu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği ile yapmış ve "tebliğ ekindeki listede yer alan ve bütçe giderlerinin ekonomik ayrımlarındaki 3 ekonomik kodu ile başlayan mal ve hizmet alım giderlerinden doğan borçların" kaydedilebileceğini öngörmüştür. Söz konusu listenin ise konunun daha iyi anlaşılabilmesi ve bütçeleştirilecek borçlar/bütçeleştirilmiş borçlar hesaplarına kaydedilecek harcamaların ayırt edilebilmesi açısından aşağıda verilmesi gerekli görülmüştür.

Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına Kaydedilecek Borçlar Listesi

| Ekonomik/Ayrıntı Kodu |    |     |    | Hesap/Ayrıntı Adı   |
|-----------------------|----|-----|----|---|
| I                     | II | III | IV |   |
| 03                    | 2  | 2   | 01 | Su Alımları   |
| 03                    | 2  | 3   | 01 | Yakacak Alımları <sup>12</sup>  |
| 03                    | 2  | 3   | 03 | Elektrik Alımları   |
| 03                    | 2  | 3   | 90 | Diğer Enerji Alımları   |
| 03                    | 3  | 1   | 02 | Yurtiçi Tedavi Yollukları   |
| 03                    | 4  | 3   | 90 | Diğer Vergi, Resim ve Harçlar ve Benzeri Giderler                     |
| 03                    | 5  | 4   | 04 | Kovuşturma Giderleri  |
| 03                    | 9  | 1   | 01 | Kamu Personeli Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri                   |
| 03                    | 9  | 2   | 01 | Kamu Personeli İlaç Giderleri   |
| 03                    | 9  | 3   | 01 | Cenaze Giderleri  |
| 03                    | 9  | 6   | 01 | Milletvekili Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri                     |
| 03                    | 9  | 7   | 01 | Milletvekili İlaç Giderleri   |
| 03                    | 9  | 8   | 01 | Öğrenci Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri                          |
| 03                    | 9  | 8   | 02 | Er ve Erbaş Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri                      |
| 03                    | 9  | 8   | 03 | Tutuklu ve Hükümlülerin Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri          |
| 03                    | 9  | 8   | 04 | Sosyal Güvenliği Bulunmayanların Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri |
| 03                    | 9  | 8   | 90 | Diğer Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri                            |
| 03                    | 9  | 9   | 01 | Öğrenci İlaç Giderleri  |
| 03                    | 9  | 9   | 02 | Er ve Erbaş İlaç Giderleri  |
| 03                    | 9  | 9   | 03 | Tutuklu ve Hükümlülerin İlaç Giderleri                                |
| 03                    | 9  | 9   | 04 | Sosyal Güvenliği Bulunmayanların İlaç Giderleri                       |
| 03                    | 9  | 9   | 90 | Diğer İlaç Giderleri  |

<sup>12</sup> Sadece elektronik kartlı olmayan tüketime dayalı doğalgaz bedelleri için.

Buradan hareketle Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına sadece, 3 kodu ile başlayan ve bütçe giderlerinin ekonomik ayrımlarındaki “Mal ve Hizmet Alım Giderleri”nden doğacak borçlar kaydedilecek ancak bütçe giderlerinin ekonomik ayrımlarındaki “Mal ve Hizmet Alım Giderleri”nden doğan ve 3 koduyla başlayan bütçe giderlerinden yukarıdaki listede verilenler ise Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına kaydedilecektir. İdarelerin bu hususlara son derece dikkat etmeleri gerekmektedir.

### **3.2.2. Tahakkuk Dairelerince Yapılacak İşlemler**

Tahakkuk daireleri, yukarıda anılan türden yaptıkları giderlere ilişkin harcama belgelerini aylık olarak, ödeme emri belgesini bir nüsha fazla düzenlemek suretiyle tahakkuk ettirip muhasebe birimlerine göndereceklerdir.

### **3.2.3. Muhasebe Birimlerince Yapılacak İşlemler**

Muhasebe birimleri tarafından, tahakkuk dairelerince gönderilen, anılan türden harcama belgeleri üzerinde gerekli kontroller yapıldıktan sonra düzenlenecek bir nüsha fazla ödeme emri belgesi ile giderin tahakkuk kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

831- ÖDENEĞİNE MAHSUP EDİLECEK HARCAMALAR

323-BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR

630 GİDERLER

835 GİDER YANSITMA HESABI

Görüleceği üzere bu aşamada ödeme emri belgesi kullanılıyor olmasına rağmen ödeme işlemi kesinlikle yapılmayacak sadece söz konusu harcamalara ilişkin tutarlar hesaplara alınmış olacaktır.

Muhasebe birimleri ödeme işlemi yapmamakla beraber gün içerisinde “Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabına” kaydettiği tutarları say2000i sistemi üzerinden gün sonlarında ödenek ihtiyacı olarak Bütçe Yönetimi Enformasyon Sistemine (BYES) aktaracaktır. BYES sistemine aktarılan tutarlara ilişkin ödeme emirleri kurum bütçesinde yeterli ödeneğin bulunması halinde, her ayın ilk 10 günü içerisinde ilgili muhasebe birimine gönderilecektir.

### **3.2.4. Tahakkuk Eden Tutarların Ödenegine Dayalı Ödenmesi**

Tahakkuk ettirilerek hesaplara alınmış ancak, ödemesi yapılmamış harcamalara ilişkin ödeneklerin temin edilmesiyle birlikte, muhasebe birimleri tahakkuk daireleriyle irtibat kurmaksızın ödeme işlemini kayıtlara alınış tarihine göre gerçekleştirecektir. Söz konusu ödeme işlemi ise düzenlenecek muhasebe işlem fişii ile aşağıdaki şekilde kayıtlara alınacaktır.

830 BÜTÇE GİDERLERİ

103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ<sup>13</sup>

323-BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR

831 ÖDENEĞİNE MAHSUP EDİLECEK  
HARCAMALAR

Bu şekilde muhasebeleştirme işlemi tamamlanacaktır. Yalnız giderin tahakkuku aşamasında iki nüsha olarak düzenlenen ödeme emri belgesi ödeme aşamasında düzenlenen muhasebe işlem fişine bağlanacaktır.

### **3.2.5. Hesapların Yıl Sonu Durumu**

831-Ödenegine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı niteliği itibariyle ertesi yıla devir vermeyeceğinden ödenek dağıtım işlemlerinde gerekli hassasiyetin gösterilerek bu hesaplara alınan tutarlara ilişkin ödeneklerin öncelikle ve her halükarda yıl sonu itibariyle gönderilmesi gerekmektedir.

Yalnız uygulamaya ilişkin olarak 2005 mali yılı açısından çok başarılı sonuçların alındığını söylemek güçtür. Zira Muhasebat Genel Müdürlüğü 31/12/2005 tarih ve B.07.0.MGM.0.20/320-07 sayılı Bakanlık onayında “anılan hesaplara kaydedilmekle birlikte, 2005 yılı sonu itibariyle ödenegi gönderilemeyen tutarların mevcut olduğu, dolayısıyla hesaplara kaydedilen tutarların ödenemediği anlaşılmıştır.” şeklinde durumu tespit etmiş ve yine aynı tarih ve sayılı onayda ödeneklerin zamanında gönderilememesine karşın “2005 mali yılında 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına kaydedilen tutarlara ilişkin ödenegin herhangi bir nedenle ilgili tahakkuk birimine gönderilmemesi halinde bu hesabın yıl sonu bakiyesinin ertesi yıla devrettirilmesini, bu amaçla 701-Ödenegine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabına kaydedilmiş tutarların 2005 yılı sonu itibariyle, 705-Gider Yansıtma Hesabına borç, 701-

<sup>13</sup> 6 Nolu dipnottaki açıklamaya bakınız.

Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabına alacak kaydı yapılmak suretiyle kapatılmasını, kapatmaya esas tutarlar üzerinden 2006 yılı başı itibariyle 831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydı yapılmasını<sup>14</sup> şeklinde durumu çözümlenmiştir.

Göröldüğü üzere esasen devir vermemesi öngörölen 831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabının devir vermesi biraz mecburiyetten dahi olsa (2005 mali yılı sonu için) Maliye Bakanlığınca uygun görölmüştür. Tabi burada bakanlığın sisteme hiç müdahale etmediğini söylemekte yanlış olacaktır. Çünkü Maliye Bakanlığı muhtelif tarihlerde çıkardığı genelgeler<sup>15</sup> ve diğer düzenleyici işlemlerle genel düzenleme görevini yerine getirmeye çalışmaktadır.

#### **4- Sonuç**

2006 yılı başından itibaren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni bir mali sisteme geçilirken bu geçişin sorunsuz olarak sağlanabilmesi ve ödemelerde sıkıntı yaşanmaması ve hizmetlerde herhangi bir aksama veya zafiyetin ortaya çıkmaması için özellikle uygulayıcı kamu idarelerinde gerekli hassasiyet ve özenin azami düzeyde gösterilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada gerek tahakkuk daireleri ve gerekse muhasebe birimlerinde işlemlerde gecikmeler yaşanabilmekte hesaplar arasında kayıt hataları yapıldığı gibi bazen ödemelerin yanlış hesaplara kaydedildiği ya da kayıtlara alınması gerekirken alınmadığı gözlemlenmektedir. Özellikle 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı ile ilgili olarak birçok sıkıntı yaşandığına şahit olunmaktadır.<sup>16</sup> Tabi tüm bu olup bitenler karşısında genelde Maliye Bakanlığınca ve özelde de Muhasebat Genel Müdürlüğüne çok büyük görevler düşmektedir. Bakanlık sistemin aksayan yönlerine sürekli müdahale edip sorunlara genel geçerli çözümler üreteceği gibi kurumların önlere göre bilmelerine yardımcı olmalı ve belki de sorunları daha çıkmadan

---

<sup>14</sup> Metinde geçen 701-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabını 831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar, 705-Gider Yansıtma Hesabını 835 Gider Yansıtma Hesabı olarak algılamak gerekir.

<sup>15</sup> Bu konuda bakınız Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 14/12/2005 tarih ve B.07.0.MGM.0.20-100-02/23203 sayılı yazısı, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün B.07.0.MGM.0.41/ sayılı ve "Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı" konulu yazısı ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün B.07.0.MGM.0.41/ sayılı ve "323 Kodlu Hesaptan Ödemeler" konulu yazıları.

<sup>16</sup> Bu konuda 15 nolu dipnota bakınız.

görüþ özelliðle Say2000i sistemini de kullanarak genel düzenleme görev ve yetkisini sık sık kullanmalıdır. Ayrıca ifade edildiği üzere yeni bir mali sisteme geçildiğinden dolayı bakanlığın harcama sürecinde görev alan söz konusu kamu görevlilerini gerekli ve yeterli bir eğitime tabi tutması da gerekmektedir. Zira her geçen gün değişen ve gelişen mevzuat karşısında sistemdeki değişikliklere adapte olmak da zorlaşmaktadır. Her halde iyi maliyecilerin yetişmesi adına, bu konuda yapılması gereken de onların önlerini görebilmelerine yardımcı olmak olsa gerektir.

## **KAYNAKÇA**

- Karaarslan, Erkan: “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, Sayıştay Dergisi, Sayı:54, (Temmuz-Eylül) 2004, s.57.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün 31/12/2005 tarihli ve B.07.0.MGM.0.45/120–1/24537 sayılı yazısı.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’nün 31/01/2006 tarih ve B.07.0.BMK.0.06.27/390 sayılı Genelgesi.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün 14/12/2005 tarih ve B.07.0.MGM.0.20-100-02/23203 sayılı yazısı.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün B.07.0.MGM.0.41/ sayılı ve “Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı” konulu yazısı.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün B.07.0.MGM.0..41/ sayılı ve “323 Kodlu Hesaptan Ödemeler” konulu yazısı.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü 31/12/2005 tarih ve B.07.0.MGM.0.20/320–07 sayılı Bakanlık onayı.
- <http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/grup.php>