

# Devlet Muhasebesinde Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına İlişkin Bir Değerlendirme

Özlem TÜMER\* & Tolga DEMİRBAŞ\*\*

## Özet

*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun getirdiği önemli reform öğelerinden biri kamu kesiminde muhasebe sisteminin uluslararası standartlara yükseltilmesidir. İlgili Yasa, mali disiplin ve hesap verme yükümlülüğünün sağlanması için kamuda tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanmasını öngörmüştür. 323 no'lu Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı, söz konusu yeni muhasebe sisteminin önemli hesaplarından biridir. Bu hesabın oluşturulmasının temel gerekçesi, genel bütçeli idarelerin ödenek yokluğu nedeniyle ödeyemedikleri mal-hizmet alımlarına ilişkin borçların kaydedilmesi ve izlenmesidir. Bu makale, bütçe ve muhasebe literatüründe pek değinilmeyen bu hesabın içeriğini ve işleyişini ele almaktadır. Makalede 323 no'lu hesaba ilişkin 2005-2015 yılları verileri incelenmiş ve hesabın özellikle son yıllarda genel bütçeli idarelerin nakit planlaması açısından fonksiyonel olduğu gözlenmiştir. Bununla birlikte ertesi yıla devir vermemesi gereken bu hesabın mevzuata aykırı şekilde ertesi yıla devir verdiği ve bu durumun bütçe ilkelerinden yıllık olma ilkesine aykırı olduğu tespit edilmiştir.*

*Anahtar Kelimeler:* Devlet muhasebesi, Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı, Genel bütçeli idareler

## An Assesment on the Account of Budgeted Accounts Payable in Government Accounting

### Abstract

*One of the important element of Public Financial Management Reform in Turkey is the new accounting system that is compatible with international standards in public sector. Together with Public Financial Management and Control Act of 2003, accrual based accounting has adopted to ensure fiscal discipline and accountability in public sector. The account of the Budgeted Accounts Payable (account no. 323) is one of the important accounts of the new accounting system. This account has been used by general budgeted agencies to make recording and monitoring for unpaid expenses due to no budget allowance for expenses concerned to purchase of goods and services. The aim of this article is to examine this account's working principles and processes that are not sufficiently discussed in the area of Turkish government budgeting and accounting. In the article, we have scrutinized*

\* Araş. Gör., Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, ozlemtumer@uludag.edu.tr

\*\* Doç. Dr., Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, tolga@uludag.edu.tr

*that the data records of this account for the general budgeted agencies in Turkey at the period of 2005-2015 and observed that the account is generally useful for the cash planning. On the other hand, we showed that the liabilities recorded in this account could not be fully paid by the agencies until at the end of the fiscal year, therefore, some liabilities were delayed as inconsistently with annuity principle of the government budgeting and also Public Financial Management and Control Act to following year.*

**Key words:** *Government accounting, Budgeted Accounts Payable, General budgeted agencies.*

---

## GİRİŞ

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun<sup>1</sup> çağın gerisinde kalması nedeniyle ihdas edilen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu<sup>2</sup>, performans esaslı bütçe, mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, çok yıllık bütçeleme, iç denetim, faaliyet raporu gibi modern kavramları benimsemiştir. Mali Anayasa olarak da adlandırılan 5018 Sayılı Yasa'nın getirdiği önemli yeniliklerden biri de muhasebe sisteminin uluslararası standartlara kavuşturulması ve tahakkuk esaslı muhasebenin uygulanmaya başlamasıdır. Varlık ve yükümlülüklerde meydana gelen en küçük değişimleri bile kaydedip izleyebilen bu tür bir muhasebe sistemi etkin bir mali yönetimin de temel yapıtaşıdır. Başta mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve mali disiplin olmak üzere neredeyse bütün bütçe ilkelerini tam anlamıyla hayata geçirebilmek etkin işleyen bir muhasebe sistemi ile mümkündür.

Tahakkuk esaslı muhasebeye geçişle birlikte kamuda hesap planı ticari muhasebeye oldukça yaklaşmış ve hesap sayısı eskiye oranla oldukça artmıştır. Ticari muhasebede bulunmayan bütçe hesaplarına yer vermesi ve bütçe ödeneklerinin takibini sağlaması da önemli bir üstünlük olarak kabul edilebilir. Yeni hesap planının getirdiği önemli yeniliklerden biri de yıl içinde ödenek yokluğu nedeniyle ödenemeyen ve ödenek üstü harcamanın yasak olmasından dolayı ödeme talimatı da verilemeyen giderlerin bir faaliyet borcu olarak kaydedilip izlenebilmesidir. Genel bütçeli idarelerin kullanımına açılan 323 no'lu Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı, bütçede ödeneği başlangıçta konmuş olan ancak olduğu yer ve zamanda ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen, bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan bazı giderleri izlemekte kullanılan bir hesaptır. Bu makalenin amacı bütçe ve muhasebe literatüründe çok değinilmeyen 323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı'nın niteliği ve işleyişi hakkında bilgiler vermek, hesaba ilişkin veriler ışığında sorunları inceleyerek önerilerde bulunmaktır.

Makale dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamuda tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş ve yeni hesap planı hakkında bilgilere yer verilmektedir. İkinci bölüm, 323 no'lu hesabın niteliği ile hangi tür giderlerin bu hesaba alınabileceğini belirtmektedir. Mevzuat ışığında hesabın işleyişi, yılsonu bakiye durumu

---

1 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, RG: 09.6.1927 / 606.

2 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, RG: 24.12.2003 / 25326.

ve yetkililerin uyması gereken kurallar üçüncü bölümde anlatılmaktadır. Dördüncü bölümde ise genel bütçeli idarelerin 2005-2015 yılları kesin mizan verilerinden hareketle 323 no'lu hesabın borç ve alacak kayıtları değerlendirilmektedir. Makale sonuç ve öneriler kısmı ile sonlanmaktadır.

## **1. DEVLET MUHASEBESİNDE NAKİT ESASINDAN TAHAKKUK ESASINA GEÇİŞ VE YENİ HESAP PLANI**

Devlet muhasebesi, devlet faaliyetleri ve ekonomi üzerindeki etkilerini kayıt altına alan, kaydedilen bilgileri doğru, güvenilir ve detaylı şekilde raporlayarak karar vericilerin bilgi ihtiyaçlarını gideren bir muhasebe dalıdır<sup>3</sup>. Türkiye’de mali yönetim ve devlet muhasebesi uzun yıllar boyunca 1927 tarih ve 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu’na dayalı olarak yönetilmiştir. 1990’lı yıllara kadar büyük bir değişikliğe uğramayan devlet muhasebesi, 1990’lara gelindiğinde çağın gerektirdiği ihtiyaçlara cevap verememeye başlamıştır. Bunun en önemli göstergesi 1050 Sayılı Yasa’nın sadece genel ve katma bütçeli daireleri içermesi yani zaman içinde dar kapsamlı hale gelmesidir. Mahalli idareler, sosyal güvenlik kuruluşları gibi diğer kamu birimleri kapsam dâhilinde olmadığından ortak standartlara dayalı veri üretimi mümkün olamamıştır. Zaten devlet muhasebesinde ağırlıklı olarak nakit esaslı kayıt yöntemi benimsenmişti. Nakit esaslı devlet muhasebesi, gelir tahsil edildiğinde ve gider hak sahibine ödendiğinde muhasebe kaydı yapan, gelir-gider tahakkuklarını dikkate almayan bir yöntemdir. Bu yöntem basit, sade ve kolay uygulanabilir olmasına rağmen gerçek mali durumu tam olarak yansıtmaması, sadece bütçe hareketlerini izlemesi, malvarlığı hareketlerini kayıt altına almaması, koşullu mali yükümlülükleri izlememesi, bilanço gibi modern mali tabloları üretmemesi gibi aksaklıklara sahiptir<sup>4</sup>.

1990’lı yıllara gelindiğinde yukarıda sayılan sebeplerle devlet muhasebesinde reform ihtiyacı kendisini iyice hissettirmiştir. Çağın gereksinimlerine cevap veremeyen nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esasına geçiş çalışmaları başlatılmıştır. 1994 ekonomik krizinin ardından 1995 yılında kamu mali yönetim projesi uygulamaya konulmuştur. Sonrasında saymanlık otomasyon sistemi ve analitik bütçe sınıflandırması mali sisteme kazandırılmış ve yeni muhasebe sisteminin alt yapısı kurulmaya başlanmıştır<sup>5</sup>.

Türkiye’de devlet muhasebesi alanında en büyük reform, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yapılmıştır. Kanunun 7. maddesi “kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulmasının” zorunlu olduğunu hüküm altına almıştır. 49. maddede ise kamu hesaplarının, “kamu idarelerinin gelir, gider

3 Ömer Dağ, *Merkezi Yönetim İçin Devlet Muhasebesi*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015), s. 25.

4 Ahmet Emre Öz, ‘Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi’, (Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2008), s. 35-39.

5 Maliye Bakanlığı, *Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına*, (Ankara: Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002), s. 22-23.

ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulacağını” belirtmiştir. 50. madde “bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir” hükmüne yer vererek kayıt zamanının tahakkuk olduğunu belirtmiştir. Böylece 49. madde ile birlikte değerlendirildiğinde devlet muhasebesinde tahakkuk esasının benimsendiği görülmektedir.

Tahakkuk esasının getirdiği faydalar şu şekilde özetlenebilir<sup>6</sup>:

- Devletin mali varlıkları ve yerine getirmesi gereken yükümlülükleriyle ilgili bilgilere doğru ve zamanında ulaşabilme,

- Mali saydamlığın sağlanabilmesi adına devletin faaliyet ve performans bilgilerini takip edilebilme,

- Maddi duran varlıkların muhasebe hesaplarında tam ve doğru bir şekilde izlenebilmesi,

- Ödenek ve nakit planlamasının daha etkin olmasına katkı sağlanması,

- Vergi tahakkukları ve gider tahakkuklarının kayıt altına alınması,

- Tüm devlet faaliyetlerinin kaydedilip izlenmesi ve bilanço, faaliyet sonuçları tablosu gibi mali tabloların oluşturulabilmesi,

- Bütçe gelir ve giderlerinin “bütçe hesapları” yoluyla nakit esasına göre takip edilebilmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının raporlanabilmesi,

- Devlet borçlarının muhasebe kayıtları aracılığıyla izlenebilmesi ve raporlanabilmesi,

- Tahakkuk etmiş ancak ödenememiş borç ve yükümlülüklerin izlenebilmesi,

- Hesap verme yükümlülüğü ile denetimi güçlendirmesi.

5018 Sayılı Yasa, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak çerçeve hesap planının bir yönetmelikle belirleneceğini hüküm altına almış<sup>7</sup> buna istinaden Aralık 2014’te Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği<sup>8</sup> ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği<sup>9</sup> Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Merkezi yönetim özet hesap planı örnek oluşturması için aşağıda gösterilmiştir<sup>10</sup>.

6 Öz, a.g.e., s. 125-133; M. Suphi Orhan ve Murat Serçemeli, ‘Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesapları ve Muhasebeleştirilmesi’, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, 2013, s. 325.

7 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m. 49.

8 Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, RG: 23.12.2014 / 29214.

9 Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, RG: 27.12.2014 / 29218.

10 Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, m. 8.

Tablo 1: Merkezi Yönetim Özet Hesap Planı

1 Dönen Varlıklar	4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar (Devamı)
10 Hazır Değerler	42 Faaliyet Borçları
11 Menkul Kıymet ve Varlıklar	43 Diğer Borçlar
12 Faaliyet Alacakları	44 Alınan Avanslar
13 Kurum Alacakları	47 Borç ve Gider Karşılıkları
14 Diğer Alacaklar	48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
15 Stoklar	49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
16 Ön Ödemeler	<b>5 Öz Kaynaklar</b>
18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	50 Net Değer
19 Diğer Dönen Varlıklar	51 Değer Hareketleri
<b>2 Duran Varlıklar</b>	54 Yedekler
21 Menkul Kıymet ve Varlıklar	57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları
22 Faaliyet Alacakları	58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları
23 Kurum Alacakları	59 Dönem Faaliyet Sonuçları
24 Mali Duran Varlıklar	<b>6 Faaliyet Hesapları</b>
25 Maddi Duran Varlıklar	60 Gelir Hesapları
26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	61 İndirim, İade ve İskonto Hesapları
28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	63 Gider Hesapları
29 Diğer Duran Varlıklar	69 Faaliyet Sonuçları
<b>3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>7 Maliyet Hesapları</b>
30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar	<b>8 Bütçe Hesapları</b>
31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar	80 Bütçe Gelir Hesapları
32 Faaliyet Borçları	81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları
33 Emanet Yabancı Kaynaklar	83 Bütçe Gider Hesapları
34 Alınan Avanslar	89 Bütçe Uygulama Sonuçları
36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler	<b>9 Nazım Hesaplar</b>
37 Borç ve Gider Karşılıkları	90 Ödenek Hesapları
38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları
39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	92 Taahhüt Hesapları
<b>4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	93 Verilen Garanti Hesapları
40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar	94 Değerli Kâğıt ve Özel Tahakkuk Hesapları
41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar	95 Dış Borçlanma ile İlgili Hesaplar

Kamuda tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçildiği için yeni hesap planı büyük ölçüde Tekdüzen Hesap Planı'na benzemektedir. Hesap planında ilk 5 grup bilanço hesapları olarak bilinmektedir. Tek Düzen Hesap Planı'nda "gelir tablosu hesapları" olarak yer alan 6'lı hesaplar yeni hesap planında "faaliyet hesapları" olarak yer almıştır. 8'li hesaplar genel muhasebede olmayan "bütçe hesapları" olup bütçe gelir ve giderlerinin nakit esasına göre izlenmesini sağlamaktadır. 9'lu hesaplar ise yine genel muhasebeden farklı olarak bütçe ödeneklerinin izlenmesi amacıyla oluşturulan ödenek hesaplarını içermektedir<sup>11</sup>.

## 2. BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI ve NİTELİĞİ

5018 Sayılı Yasa ile devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçilmeden önce en önemli sorunlardan biri "devletin zimmetinde gerçekleştiği halde bütçe giderleri hesabına yansıtılmayan harcamalardır". 1050 Sayılı Yasa'ya göre bütçe giderleri hesabına kayıt yapılabilmesi için ödeneğin bulunması, ödeneğe dayalı iş, mal ya da hizmetin belirli usul ve esaslarla alınmış olması, ödeme emri belgesinin düzenlenerek yetkililerce imzalanmış olması gerekiyordu. Esas olarak bir bütçe gideri olmasına rağmen ödeneği olmadan ödeme emri belgesi düzenlenemeyen tutarlar ise muhasebe kayıtlarına yansıtılmamakta böylelikle devlet borcunun hangi büyüklükte olduğu görülememekte ve etkin nakit planlaması yapılamamaktaydı. Özellikle bir taahhüde dayanmayan su, elektrik, doğalgaz, mahkeme giderleri, bilirkişi giderleri gibi unsurlar ödeneğin yetmemesi nedeniyle ödeme emrine bağlanamamakta ve bu borç kayıt altına alınamamaktaydı. Bir çözüm olarak mali yılın sonuna doğru bu tip borçlar, tel emirleriyle bütçe giderlerine alınmaktaydı<sup>12</sup>.

Bu soruna çözüm getirmek ve nakit planlamasına yardımcı olmak amacıyla<sup>13</sup> 2005 yılında 5018 Sayılı Yasa'nın 34. maddesinde yapılan bir değişiklikle "bütçeleştirilmiş borçlar" kavramı yasaya dâhil edilmiştir. Bu hesap ve işleyişi hakkındaki bilgiler aşağıdaki başlıklarda yer almaktadır:

### 2.1. Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabının Tanımı

5018 Sayılı Yasa'ya göre bir bütçe giderinin yapılabilmesi için bütçede ödeneğin olması gereklidir. Ayrıca Yasa 20. maddesinde kamu idarelerinin, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamayacaklarını hüküm altına almıştır. Dolayısıyla genel kural bütçede ödeneğin olması, mal ya da hizmetin teslim alınmasının ardından ödeme emri belgesinin düzenlenerek ödemenin yapılmasıdır<sup>14</sup>. Yasa, ödenek üstü harcama yapılmasını yasaklamış, ödenek üstü harcama yapan harcama

11 Dağ, a.g.e., s. 63-69.

12 Eyüp Kızılkaya, 'Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bütçeleştirilmiş Borçlar Sorunu', Mali Kılavuz, Yıl 7, Sayı 27, Ocak-Mart 2005, s. 84-86.

13 Ömer Duran, 'Bütçe ve Muhasebe Tekniği Açısından Bütçeleştirilecek ve Bütçeleştirilmiş Borçlar', Sayıştay Dergisi, Sayı 60, 2006, s. 67.

14 H. Bayram Çolak, Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (Ankara: Ümit Ofset, 2008), s. 334.

yetkililerine bir aylık net maaşlarının iki katına kadar para cezası verileceğini belirtmiştir<sup>15</sup>.

Kamu idarelerinin inisiyatiflerinde olmayan ve genelde süreklilik arz eden su, elektrik tüketimi ve tedavi gibi giderler de bu genel kurala tabidir. Normal koşullarda bu tip giderler için ödenek yok ise ödeme emri belgesi düzenlenmemesi gerekecektir. Bu ise mal-hizmet teslim alınmasına yani devlet borcu doğmasına rağmen bu borcun kayıt altına alınmaması anlamına gelmektedir<sup>16</sup>.

İşte bütçeleştirilmiş borçlar hesabı, genel bütçeli idarelerde bir taahhüde ve har-cama talimatına dayanmayan bu tür giderlere ilişkin olup, *“Maliye Bakanlığı’na belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte, olduğu yer ve zamanda ödeneği bulunmayan giderlerin”*<sup>17</sup> borç olarak kaydedilmesini sağlamak böylece ödenek ihtiyacını izlemek, ödenek temin edildiğinde ise ödemenin yapılmasını sağlamak amacıyla oluşturulan bir hesaptır.

Bu hesabın hukuki dayanaklarını; 5018 Sayılı Yasa, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2014), Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2014) ve Muhasebat Genel Müdürlüğü 29 Sıra No’lu Tebliği (2009)<sup>18</sup> oluşturmaktadır.

## 2.2. Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına Kaydedilecek Gider Türleri

Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı’na kaydedilebilecek giderler 5018 Sayılı Kanunda belirtildiği üzere, Maliye Bakanlığı’na belirlenecek ekonomik kodlardan yapılacak harcamaları kapsamaktadır.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü 07 Mart 2009 Tarih ve 29 sıra No’lu Genel Tebliği’nde bu hesaba *“bütçe giderlerinin ekonomik ayrımlarındaki 3 ekonomik kodu ile başlayan ve ekli listede yer alan mal ve hizmet alım giderlerinden doğan borçların”* kaydedilebileceğini belirtmiştir. Bahsi geçen ekli liste aşağıdaki tabloda verilmiştir<sup>19</sup>:

15 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m. 70.

16 Çolak, a.g.e., s. 334.

17 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m. 34.

18 Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No 29), ‘Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı’, RG: 07.03.2009 / 27162.

19 Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No 29).

**Tablo 2: Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına Kaydedilebilecek Borçlar Listesi**

Ekonomik / Ayrıntı Kodu				Hesap / Ayrıntı Adı
I	II	III	IV	
03	02	02	01	Su Alımları
03	02	03	01	Yakacak Alımları *
03	02	03	03	Elektrik Alımları
03	02	03	90	Diğer Enerji Alımları
03	03	01	02	Yurtiçi Tedavi Yollukları
03	04	03	90	Diğer Vergi, Resim ve Harçlar ve Benzeri Giderler
03	05	07	01	Adli Yardım Giderleri
03	05	07	02	Keşif Giderleri
03	05	07	03	Rapor ve Bilirkişi Giderleri
03	05	07	04	Uzlaşma Giderleri
03	05	07	90	Diğer Yargılama Giderleri
03	09	01	01	Kamu Personeli Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri
03	09	02	01	Kamu Personeli İlaç Giderleri
03	09	03	01	Cenaze Giderleri
03	09	08	01	Öğrenci Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri
03	09	08	02	Er ve Erbaş Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri
03	09	08	03	Tutuklu ve Hükümlülerin Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri
03	09	08	04	Sosyal Güvenliği Bulunmayanların Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri
03	09	08	90	Diğer Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri
03	09	09	01	Öğrenci İlaç Giderleri
03	09	09	02	Er ve Erbaş İlaç Giderleri
03	09	09	03	Tutuklu ve Hükümlülerin İlaç Giderleri
03	09	09	04	Sosyal Güvenliği Bulunmayanların İlaç Giderleri
03	09	09	90	Diğer İlaç Giderleri

\* Sadece elektronik kartlı olmayan tüketime dayalı doğalgaz bedelleri için.

### 3. BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABININ İŞLEYİŞİ

Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı'nın işleyişi Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 29 sıra No'lu Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Buna göre genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince, bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan bütçede ödeneği öngörülmüş ancak oluşturduğu yer ve zamanda ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen giderler (yukarıda sözü edilen listede yer almak kaydıyla) 323-Büt-



çeleştirilmiş Borçlar Hesabı'na alacak kaydedilir. Bu hesaba kaydedilen tutar bütçe hesaplarından 831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı'na ise borç kaydedilecektir. Böylece ödeneği yetmeyen ve o anda temin edilemeyen giderler, hem tahakkuk esaslı muhasebe çerçevesinde bir borç olarak kaydedilecek hem de ödenek temin edilmesi için bütçe hesaplarına alınacaktır. Bu hesaplar aracılığıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hangi tertipten ne kadar ödeneğe ihtiyaç duyduğu tespit edilebilecektir<sup>20</sup>.

Bilindiği gibi genel bütçeli idarelerde bütçe ödeneğinin kullanılması harcama birimlerinde, ödemenin hak sahibine yapılması ise Maliye Bakanlığı muhasebe birimlerinde gerçekleştirilmektedir<sup>21</sup>. Dolayısıyla 323 no'lu hesabın çalıştırılmasında genel bütçeli idareler ve Maliye Bakanlığı muhasebe birimleri birlikte çalışmaktadırlar.

### 3.1. Hesaba Alacak Kaydı Yapılması

5018 Sayılı Yasa'ya göre kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimlere harcama birimi denmektedir<sup>22</sup>. Genel bütçe kapsamındaki harcama birimleri su, elektrik, cenaze vb. giderleri için ödenek olmaması halinde sözü edilen giderlere ilişkin ödeme emri belgesini bir nüsha fazla düzenleyerek, kanıtlayıcı belgelerle birlikte muhasebe birimlerine göndereceklerdir<sup>23</sup>.

Muhasebe birimlerinde, harcama birimleri tarafından usulüne uygun olarak tahakkuk ettirilip gönderilen ödeme emri belgesi ve ekli harcama belgeleri üzerinde ilgili mevzuatına göre gerekli kontroller yapılır. Harcama tutarları bir taraftan 630-Giderler Hesabı veya ilgili varlık hesabına borç, 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı'na alacak; diğer taraftan 831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı'na borç, 835-Gider Yansıtma Hesabı'na alacak kaydedilmek suretiyle hesaplara alınır. Bu aşamada ödenek olmadığı için ödeme işlemi kesinlikle yapılmaz<sup>24</sup>.

Hesabın işleyişini bir örnekle açıklarsak; İl Emniyet Müdürlüğü'ne Kasım 2015 dönemine ait 10 000 TL elektrik faturası gelmiş, ancak ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiştir. Bu durumda ilgili müdürlük ödeme emri belgesi düzenleyecek, gerçekleştirme görevlisi ve harcama yetkilisi imzalarıyla defterdarlık muhasebe birimine gönderecektir. Gerekli kontrollerden sonra muhasebe biriminin yapacağı kayıt şu şekilde olacaktır:

630 Giderler Hesabı	10.000	
323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı		10.000
831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı	10.000	
835 Gider Yansıtma Hesabı		10.000

20 Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No 29).

21 Nihat Edizdoğan ve Özhan Çetinkaya, Kamu Bütçesi, (Bursa: Ekin Yayınevi, 2016), s. 277.

22 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m. 3/k.

23 Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No 29).

24 Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No 29).

Örnekteki elektrik gideri, ödeme yapılamasa da bir faaliyet gideri olduğu için 630 Giderler Hesabı'na borç kaydedilmiştir. Bilindiği gibi 630 no'lu hesaba "bütçe ile ilgili olsun veya olmasın tahakkuk ettirilen her türlü gider" kaydedilmektedir<sup>25</sup>. 10 000 TL'lik gider ödenek yokluğundan ödenemediği için 323 no'lu hesaba da kayıt düşülmüş olup böylece bu tutarın bir faaliyet borcu olarak hesaplarda izlenmesi sağlanmıştır.

### 3.2. Kayıtlara Alınan Tutarların Raporlanması ve Ödeneklerin Gönderilmesi

Muhasebe birimleri tarafından Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı'na alınan tutarlar, ilgili genel bütçeli idarelerin strateji geliştirme birimleri tarafından say2000i sistemi aracılığıyla raporlanabilmektedir. Bu sayede harcama birimlerinin ödenek ihtiyaçları tespit edilebilmekte ve kurum bütçesinde yeterli ödeneğin bulunması halinde, ödenek gönderme belgesi ile ilgili muhasebe birimlerine ödenek gönderilmektedir<sup>26</sup>.

### 3.3. Tahakkuk Ettirilen Harcamaların Ödeneğine Dayalı Olarak Ödenmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Tahakkuk ettirilerek hesaplara alınan ancak ödemesi yapılamayan giderlere ilişkin ödenek temin edildikten sonra muhasebe birimleri, giderin kayda alınma sırasına göre ödeme yaparlar. Ödemenin niteliğine (nakden /mahsuben) göre gerekli hesaplar kullanılır. Ödeme ile birlikte borç ortadan kalkacağından 323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı'na borç kaydı düşülür. Ayrıca devletin kasasından nakit çıkışı olacağından bütçe giderleri hesabına da borç kaydı yapılır<sup>27</sup>. Yukarıdaki örneğin devamı ile konu daha iyi anlaşılabilir:

*İl Emniyet Müdürlüğü'nün ödenek yokluğu nedeniyle ödeyemediği ve muhasebe birimince 323 Bütçeleştirilmiş Borçlar hesabına alınan 10 000 TL'lik elektrik faturası borcu, ödeneğin (ve gereken nakdin) temin edilmesinin ardından muhasebe birimince banka aracılığıyla ödenmiştir.*

Bu durumda yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı	10.000	
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		10.000
830 Bütçe Giderleri Hesabı	10.000	
831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı		10.000
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	10.000	
102 Banka Hesabı <sup>28</sup>		10.000

25 Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, m. 401-402.

26 Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No 29).

27 Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No 29).

28 Örnekte ödeme banka aracılığıyla yapıldığı için 103 ve 102 kodlu hesaplar kullanılmıştır. Bu konuda bkz. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, m. 17-22.

323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı'ndaki borçların karşılığı olarak muhasebe birimlerine gönderilen ödenekler, öncelikle kayıtlı borçların ödenmesinde kullanılmak zorundadır. Söz konusu borçların tamamı ödenmedikçe aynı gider tertibinden ödenmek üzere ilgili harcama birimince düzenlenen ödeme emri belgelerinin işleme konulmaması gereklidir<sup>29</sup>.

### 3.4. Hesabın Yılsonu Bakiyesi

5018 Sayılı Yasa'da 323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı'na alınan borçların ödeneğinin gelmesini müteakip ödeneceği ve bu tutarlara ilişkin ödeneğin en geç malî yılın sonuna kadar temin edileceği ve muhasebeleştirme işlemlerinin yapılacağı belirtilmektedir<sup>30</sup>. Ayrıca Muhasebat Genel Müdürlüğü 29 sıra no'lu genel tebliğe göre 831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabının ertesi yıla devir vermeme si gerektiğinden bu hesapla birlikte çalışan 323 no'lu hesabın da ertesi yıla devir vermemesi gerekmektedir.

## 4. BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI KESİN MİZAN TUTARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmesiyle kamu idarelerinin varlık ve yükümlülüklerinde meydana gelen artış ve azalışların izlenmesi mümkün hale gelmiştir. Bu sayede genel bütçe kapsamında ödenek yokluğu nedeniyle ödenemeyen ancak idarelerin inisiyatifinde olmayan bazı harcamaların 323 no'lu Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı ile kayıt altına alınması olumludur. Bu hesap ödenek planlaması açısından da faydalı olup ödenek ihtiyacının izlenmesi ve teminini sağlamakta böylece yılsonuna kadar bu tür borçların ödenekli bir şekilde kapatılmasına imkân tanımaktadır.

323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabının kullanılmaya başlandığı 2005 yılından günümüze 11 yıllık verilerin seyri Tablo 3'te gösterilmektedir<sup>31</sup>. Tabloda dikkati çeken ilk unsur hesabın yıl sonunda kapatılmayıp tüm yıllarda alacak bakiyesi vermesidir. Bunun anlamı, yıl içinde ödenek yokluğu nedeniyle 323 no'lu hesaba alınan bazı tutarların yıl sonuna kadar ödenek temin edilememesi nedeniyle bütçe gideri olarak kaydedilmemesidir. Hatırlanacağı gibi 5018 Sayılı Yasa'nın 34. Maddesine göre bu tutarların yılsonuna kadar ödenek temini ile birlikte bütçe gideri olarak kaydedilmesi gereklidir. Dolayısıyla bu durumun yasaya aykırı olduğu söylenebilir.

29 Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No 29).

30 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m. 34/3.

31 Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2005-2015 Yılları Merkezi Yönetim Kesin Hesaplarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur (<http://www.muhasebat.gov.tr>).

**Tablo 3: Genel Bütçe Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı Tutarları (TL)**

Yıllar	Hesaba Kaydedilen Borçlar (A)	Yılsonuna Kadar Ödenen Borçlar (B)	Ödenemeyip Ertesi Yıla Devreden Borçlar (C)	C / A (%)
2005	1 286 157 128	301 964 538	984 192 590	76,5
2006	38 738 236 538	37 004 146 705	1 734 089 833	44,8
2007	102 677 974 664	101 508 567 607	1 169 407 057	11,4
2008	81 784 757 628	80 699 556 002	1 085 201 626	13,3
2009	68 531 320 949	68 354 267 117	177 053 832	0,3
2010	5 996 304 013	5 695 302 069	301 001 944	5,0
2011	3 922 273 651	3 404 114 100	518 159 550	13,2
2012	1 679 794 106	1 366 636 250	313 157 856	18,6
2013	1 001 008 709	953 104 933	47 903 776	4,8
2014	1 013 614 561	1 009 757 196	3 857 365	0,4
2015	925 582 610	922 493 588	3 089 021	0,3

323 no'lu hesabın yılsonuna kadar kapatılmaması, bazı giderlerin bir sonraki yıla devri ya da "harcama ertelenmesi" anlamına gelmektedir. Dolayısıyla devreden tutarlar bir sonraki yıl bütçesinden ödenecek ve o yılın bütçesine dâhil olacaktır. Bu da cari yıl bütçe açığının olduğundan küçük görünmesine sebep olacaktır<sup>32</sup>.

5018 Sayılı Yasa bu tür giderler için gereken ödeneğin yılsonuna kadar temin edileceğini ve bir anlamda bu tür giderlerin ertesi yıla sarkmasına engel olunacağını hüküm altına almıştır. Dolayısıyla hesabın kapatılmayıp ertesi yıla devretmesi, cari yıl bütçesinden ödemesi gereken giderlerin, "devir tutarı" kadar ertesi yılın ödenekleri kullanılarak yapılacağı anlamına gelmektedir. Ancak ertesi yılın ödeneklerinin, geçmiş yılda yapılması gereken bir ödeme için kullanılması bütçenin yıllık olma ilkesine aykırılık olarak yorumlanabilir. 1982 Anayasanın 161. maddesinde "Devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır" ifadesi KİT'ler dışında bütçelerin yıllık olacağını hüküm altına almıştır. Dolayısıyla genel bütçe kapsamında TBMM tarafından onaylanan ödenekler cari yılda kullanılır. Kullanılmayan ödenek yılsonunda iptal edilir<sup>33</sup>. Bu nedenle yıllık olma ilkesine göre cari yıl ödenekleri cari yılda yapılan işler için kullanılmalıdır.

Tablo 3 incelendiğinde 323 no'lu hesabın yılsonuna kadar kapatılmayıp ertesi yıla en fazla devir verdiği yıl yaklaşık 1,7 milyar TL ile 2006 yılı olmuştur. 1,7 milyar TL'lik hizmet 2006 yılında alınmış ancak ödenek temin edilemediği için ödemesi yapılamamış böylece bu tutar 2006 yılı bütçe açığına dâhil edilememiştir. 2006 yılı

32 Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı (TEPAV), 'Mali İzleme Raporu: 2007 Yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları', Ankara: TEPAV Yayını, 2007, s. 13; Necip Turguter, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklaması, (Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, 2011), s. 253.

33 Edizdoğan ve Çetinkaya, a.g.e., s. 59-60.

bütçe açığının yaklaşık %37'sine tekabül eden bu tutar oldukça yüksektir<sup>34</sup>. Tutarın yüksekliği, geleneksel bütçe ilkelerinden doğruluk ilkesine de uygun bir bütçe hazırlanmadığını göstermektedir. Esasen bütçe açığının yaklaşık %40'ına ulaşan bir tutarda ödenek yokluğu, bütçe tahminlerinin doğru yapılmadığını ve parlamentoya olması gerekenden küçük bir bütçenin getirildiğini ifade etmektedir.

Tablo 3 aynı zamanda 323 no'lu hesaba kaydedilen borçların yüzde kaçının yılsonuna kadar ödenemediğini de göstermektedir. Buna göre en yüksek oran %76,5 ile 2005 yılına aittir. Bu yılı %44,8 ile 2006 yılı izlemektedir. 2007, 2008, 2011 ve 2012 yıllarında da bu oranın %10'un üzerinde olduğu görülmektedir.

TEPAV'ın 2007 yılına ait Mali İzleme Raporu'nda belirtildiği gibi devletin aldığı mal ve hizmetlerin bedellerini ödenek yokluğu ya da yetersizliği nedeniyle ödeyememesi ve gelecek yıla ertelemesi, kamu harcamalarının olduğundan az görünmesi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bu tutarların bütçe giderlerine yansımaması mali disiplin açısından da bir sorun teşkil edebilir<sup>35</sup>. Tablo 3 incelendiğinde 323 no'lu hesabın 2005, 2006, 2007 ve 2008 yıllarında da önemli tutarlarda ertesi yıla devir verdiği görülmektedir.

Bu durum, TBMM adına denetim yapan Sayıştay tarafından ilk kez 2010 Yılı Genel Uygunluk Bildiriminde ele alınmıştır. Sayıştay ilgili mevzuattan hareketle "323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı ile 831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabının yılsonu itibariyle ödenekler temin edilerek kapatılması ve ertesi yıla devir vermemesi öngörülmesine karşın uygulamada bunun sağlanamadığını" belirtmiştir<sup>36</sup>. Son altı yılın genel uygunluk bildirimlerinde konuyu eleştiren Sayıştay, ertesi yıla devreden tutarların bütçenin yıllık olma ilkesine aykırı şekilde cari yıl kayıtlarına ve merkezi yönetim bütçe açığına dâhil olmadığını vurgulamıştır<sup>37</sup>.

323 no'lu hesabın alt detaylarını net olarak görebilmek mümkün değildir. Bu da mali saydamlık ilkesi açısından eleştirilebilecek bir konudur. Sayıştay da genel uygunluk bildirimlerinde bu hesabın içeriğine ilişkin bir değerlendirmeye yer vermemiştir. TEPAV'a göre bu hesabın özellikle "kamu çalışanlarının sağlıkla ilgili tedavi giderleri, ilaç giderleri, sosyal güvenliği bulunmayanların tedavi ve sağlık giderleri ile ilgili yükümlülüklerin kaydı için" kullanıldığı anlaşılmaktadır<sup>38</sup>.

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün "Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Genelgesi" incelendiğinde de 323 no'lu hesabın ertesi yıla yüksek tutarda devir vermesinin yeşil kart ödemelerinden kaynaklı olduğu görülmektedir. Örneğin 31.12.2007 tarihli bütçe uygulama genelgesinde Sağlık Bakanlığı'na bağlı sağlık kurum ve kuruluşlarından alınan tedavi hizmetleri karşılığında 2007 yılı sonuna kadar ödenmemiş faturaların 323 no'lu hesaba alınmış olsa bile

34 2006 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Açığı Tutarı 4,643 milyar TL'dir. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İstatistikleri, <http://www.bumko.gov.tr>, (Erişim Tarihi 06.02.2017).

35 TEPAV, a.g.r., s. 17.

36 Sayıştay, Genel Uygunluk Bildirimi: 2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi, (Ankara: Sayıştay Yayınları, Eylül 2011), s. 2.

37 Sayıştay, 2015 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi, (Ankara: Sayıştay Yayınları, Eylül 2016), s. 23.

38 TEPAV, a.g.r., s. 13.

ödenmeyeceği ifade edilmiştir<sup>39</sup>. 31.01.2008 tarihinde yayımlanan bütçe uygulama genelgesinde ise daha açık bir şekilde “yeşil kartlı kişilere verilen tedavi hizmetlerinin karşılığı olarak” düzenlenen ve ödenmemiş faturalara ödeme yapılmaması gerektiği vurgulanmıştır<sup>40</sup>. Böylece bu genelgelerde esasında ödeneklerin yetmediği ve ertesi yıla harcama devrinin bir anlamda onaylandığı göze çarpmaktadır.

Bu dönemde yeşil kart sahibi sayısındaki artış ve yeşil kart sahiplerine tanınan sağlık hizmetlerinin genişletilmesi Merkezi Yönetim Bütçesinden (Sağlık Bakanlığı) yeşil kartlılar için ayrılan ödeneklerin yetmemesine sebep olmuştur<sup>41</sup>. Sağlık Bakanlığı bütçe kesin hesabı ilgili yıllar incelendiğinde durum Tablo 4’te<sup>42</sup> daha net bir şekilde görülmektedir:

Tabloda görüldüğü gibi 2012 yılı dışındaki tüm yıllarda Sağlık Bakanlığı bütçesinden yeşil kartlı kişiler için ayrılan başlangıç ödeneklerinin yetmediği, bütün yıllarda bütçe tertiplerine gerek yedek ödenekten gerekse kurum içi ve dışından aktarma yapıldığı görülmektedir. 2010, 2011 ve 2012 yılları dışında yılsonu ödeneğinin de yetmediği ve ödenek üstü harcama yapılmak zorunda kaldığı göze çarpmaktadır. Dolayısıyla bütçe verileri ilgili yıllarda ödenek yokluğunun yaşandığını ve ödene-meyen borçların 323 no’lu hesaba kaydedilmek zorunda kaldığını göstermektedir.

**Tablo 4: Sağlık Bakanlığı Bütçesi Yeşil Kart Ödenekleri ve Gider Gerçekleşmeleri (2006-2012)**

Yıllar	Ödenek Türü ve Gider	Tedavi ve Sağlık Malzemeleri	İlaç	Toplam
2006	Başlangıç ödeneği	960 000	640 000	1 600 000
	Yedek ödenekten eklenen	303 850	210 000	355 350
	Toplam ödenek	1 263 850	850 000	1 955 350
	Gider	1 887 634	903 500	2 791 134
2007	Başlangıç ödeneği	0	0	0
	Yedek ödenekten eklenen	2 500 118	1 305 000	3 805 118
	Toplam ödenek	2 500 118	1 305 000	3 805 118
	Gider	2 513 377	1 304 882	3 818 259

39 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2008 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Genelgesi (Sıra No: 1), Sayı B.07.0.BMK.0.06.012.390-28832, 31.12.2007.

40 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2008 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Genelgesi (Sıra No: 2), Sayı B.07.0.BMK.0.06.12/390-01034, 31.01.2008.

41 Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumları 2006 Yılı Genel Faaliyet Raporu, Ankara: Maliye Bakanlığı, Haziran 2007, s. 26; Maliye Bakanlığı, 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu, Ankara: Maliye Bakanlığı, Temmuz 2006, s. 12; Maliye Bakanlığı, 2006 Yılı Bütçe Gereçesi, Ankara: Maliye Bakanlığı, 2005, s. 105.

42 Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, İlgili Yıllar Sağlık Bakanlığı Kesin Hesaplarından hareketle tarafımızca oluşturulmuştur. <http://www.muhasabat.gov.tr> (Erişim Tarihi: 03.01.2017).

2008	Başlangıç ödeneği	2 610 000	1 240 000	3 850 000
	Kurum dışına aktarılan	- 75 000	0	- 75 000
	Yedek ödenekten eklenen	121 000	0	121 000
	Toplam ödenek	2 646 000	0	2 646 000
	Gider	2 657 464	1 298 849	3 956 313
2009	Başlangıç ödeneği	2 743 000	1 366 000	4 109 000
	Yedek ödenekten eklenen	52 582	341 153	393 735
	Toplam ödenek	2 795 582	1 707 153	4 502 735
	Gider	3 750 754	1 759 788	5 510 542
2010	Başlangıç ödeneği	3 311 000	1 292 000	4 603 000
	Yedek ödenekten eklenen	37 000	250 000	287 000
	Kurum içi ekleme	71 206	0	71 206
	Kurum içi düşülen	- 1 350	0	1 350
	Toplam ödenek	3 417 856	1 542 000	4 959 856
2011	Gider	3 410 160	1 541 056	4 951 216
	Başlangıç ödeneği	3 352 006	1 342 718	4 694 724
	Yedek ödenekten eklenen	189 780	290 282	482 062
	Kurum içi ekleme	71 419	0	71 419
	Kurum içi düşülen	- 27 605	0	- 27 605
2012	Toplam ödenek	3 585 600	1 633 000	5 218 600
	Gider	3 557 420	1 622 202	5 179 622
	Başlangıç ödeneği	125 000	419 000	544 000
	Kurum dışına aktarılan	-42 982	- 273 001	- 315 981
	Kurum içi eklenen	93 526	289 723	383 249
2012	Kurum içi düşülen	-55 156	-327 733	-382 889
	Yedek ödenekten eklenen	0	0	0
	Toplam ödenek	120 389	107 989	228 378
	Gider	120 022	107 988	228 010

Tabloda özellikle 2007 yılında yeşil kart harcamaları için başlangıç ödeneği ayrılmaması dikkat çekicidir. Yeşil kart harcamalarını genel bütçe kapsamı dışına

çıkarmak olan ve Genel Sağlık Sigortası Reformunu düzenleyen 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun planlandığı şekilde 1.1.2007'de yürürlüğe girememesi bunun temel sebebidir. Söz konusu Kanun, 31 Mayıs 2006 tarihinde kabul edilmiş ve 16 Haziran 2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmış ancak bazı maddeleri Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edildiği için yürürlüğe konamamıştır<sup>43</sup>. Böyle olsa bile ilgili yılda yedek ödenekten önemli tutarda bir aktarma yapılarak ödenek temin edilmiş buna rağmen 323 no'lu hesabın ertesi yıla devir vermesinin önüne geçilememiştir.

Sosyal güvenliği olmayan yeşil kart sahibi kişilerin tedavi ve ilaç giderleri 2012 yılına kadar Sağlık Bakanlığı bütçesinden karşılanmış, 2012 yılından itibaren bu giderler Genel Sağlık Sigortası kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ödenmeye başlanmıştır. Devlet memurlarının sağlık giderleri ise 2010 yılından itibaren Sosyal Güvenlik Kurumu'na devredilmiştir<sup>44</sup>. Genel bütçe kapsamında 323 no'lu hesabın daha az kullanılması ve daha az devir bakiyesine sahip olmasında bu gelişmelerin önemli bir etkisi olduğu söylenebilir. Nitekim 2010 yılından itibaren 323 no'lu hesaba yapılan borç kaydının önemli oranda azaldığı görülmektedir. 2009 yılında 68,5 milyar olan tutarın 2010 yılında 5,9 milyar TL'ye gerilemesi bu tespiti doğrulamaktadır (Bkz. Tablo 3).

## SONUÇ ve ÖNERİLER

Kamu mali yönetim sisteminde yapılan reformlar devlet muhasebe sisteminde nakit esasından tahakkuk esasına geçilmesini sağlamıştır. Böylelikle kamu idarelerinin varlık ve yükümlülüklerinin zamanlı bir şekilde izlenebilmesi ve raporlanabilmesi olanağı doğmuştur. Yeni muhasebe sistemi sayesinde bilanço, mizan, faaliyet sonuçları tablosu gibi kamu kesiminde yaygın olmayan tabloların üretilmesi sağlanmıştır.

Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı, ödenek yokluğu nedeniyle ödenemeyen, ödenek üstü harcamanın yasak olmasından dolayı ödeme emri belgesi de düzenlenemediği için kayıtlara geçirilemeyen kısa vadeli borçların kaydedilmesi için geliştirilmiş bir hesaptır. Bu hesap sayesinde genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde ne kadar ödenek eksikliği olduğunun izlenmesi ve yılsonuna kadar ödenek temin edilerek bu tür borçların kapatılması hedeflenmiştir.

2005 yılında kullanılmaya başlanan bu hesap ertesi yıla devir vermemesi gerekirken başlangıçta büyük tutarlarda devir vermiştir. Özellikle devlet memurlarının ve yeşil kartlı hastaların sağlık ve tedavi giderlerine genel bütçeden ayrılan ödeneklerin yetmemesi ve ötesinde yıl içinde başka yollarla eklenen ödeneklerin de yetersiz kalması (örneğin yedek ödenek) bunun temel nedenidir. Ödenek planlamasının daha iyi yapılması ve devlet memurları ile yeşil kartlı hastaların sağlık ve tedavi giderlerinin

43 Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumları 2006 Yılı Genel Faaliyet Raporu, s. 40.

44 Mehmet Atasever, Türkiye Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı ve Sağlık Harcamalarının Analizi: 2002-2013 Dönemi, (Ankara: Sağlık Bakanlığı, 2014), s. 106-107.



genel bütçe kapsamından çıkarılmasıyla ertesi yıla devir sorunu azaltılmıştır. Son yıllarda 323 no'lu hesaba alınan yaklaşık 1 milyar TL'lik borcun yılsonunda sadece 3-4 milyon TL'sinin kapatılmadığı görülmektedir. Tutar olarak ihmal edilebilir gözüktüğü de 5018 Sayılı Yasa'nın 34. maddesi gayet açıktır. Bu maddeye göre bu tür giderlerin ödeneğinin yılsonuna kadar temin edilmesi ve muhasebeleştirme işleminin tamamlanması gereklidir. Tamamlanamayıp ertesi yıla devir olunan tutarlar ayrıca bütçenin yıllık olma ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle yasaya aykırı şekilde ertesi yıla devreden ve o yılın bütçesinden ödenen bu tür borçların devir vermemesi için ödenek planlamasının etkin yapılması gerekmektedir.

323 no'lu hesaba ödenek yokluğu nedeniyle 2014 yılında 1 milyar TL, 2015 yılında ise 925 milyon TL'lik borcun kaydedildiği görülmektedir. Bu tutarlar, merkezi yönetim bütçe büyüklükleri düşünüldüğünde küçük görünse de esasında yüksektir. Sonuçta genel bütçeli idareler, içeriğini detaylı olarak göremediğimiz (Maliye Bakanlığı 29 sıra no'lu Genel Tebliğinde sayılan) bazı yükümlülüklerini ödeyemedikleri için bu hesabı kullanmaktadır. Yapılan bir devlet giderinin zamanında ödenememesi, alacaklı kişi ya da kurumların finansal planlarını da olumsuz etkileyebilir. Ek olarak bu durum, devletin saygınlığı açısından da olumsuzluk teşkil eder. Bu nedenle geçmiş yıllara göre düzelme sağlansa da genel bütçe kapsamında ödenek planlamasının daha iyi yapılması, ilgili tertiplere yeterli ödeneklerin başlangıçta konulması sağlanmalıdır.

Ayrıca mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkesi gereğince her bir kamu idaresinin bilanço, kesin mizan, faaliyet sonuçları tablosu gibi mali tablolarına vatandaşların rahat bir şekilde ulaşabilmesi sağlanmalıdır. Yayımlanan raporlara bakıldığında yıllar itibarıyla 323 no'lu hesabın hangi kamu idarelerinde ertesi yıla devir verdiğine ulaşılamamıştır. Çünkü bazı kamu idareleri mali tablolara faaliyet raporlarında yer vermeleri gerektiği halde yer vermemektedirler.

Buna ek olarak 323 no'lu hesaba kaydedilebilecek gider türleri Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğde belirtilmiştir. Tebliğ, analitik bütçede giderin IV. düzey ekonomik sınıflandırma detayına kadar inmiştir. Vatandaş cephesinden kamu idarelerinin bütçe verilerine bu detay düzeyinde ulaşabilmek de mümkün görünmemektedir. İncelenen birçok dokümanda ve web sitesinde bütçe giderleri (bütçe gelirlerinin aksine) oldukça genel olarak verilmektedir. Mali saydamlık ilkesi gereğince bütçe giderlerinin en alt düzeyine kadar vatandaş tarafından görülebilmesi ve yorumlanabilmesi de gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Atasever, Mehmet. Türkiye Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı ve Sağlık Harcamalarının Analizi: 2002-2013 Dönemi, Sağlık Bakanlığı, Ankara 2014.
- Çolak, H. Bayram. Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Ümit Ofset, Ankara 2008.
- Dağ, Ömer. Merkezi Yönetim İçin Devlet Muhasebesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015.
- Duran, Ömer. "Bütçe ve Muhasebe Tekniği Açısından Bütçeleştirilecek ve Bütçeleştirilmiş Borçlar", Sayıştay Dergisi, Sayı 60, 2006.
- Edizdoğan, Nihat; Özhan Çetinkaya. Kamu Bütçesi, Ekin Yayınevi, Bursa 2016.
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği. RG: 23.12.2014 / 29214.
- Kızılkaya, Eyüp. "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bütçeleştirilmiş Borçlar Sorunu", Mali Kılavuz, Yıl 7, Sayı 27, Ocak-Mart 2005.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İstatistikleri. <http://www.bumko.gov.tr>, (Erişim Tarihi 06.02.2017).
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. 2008 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Genelgesi (Sıra No: 1), Sayı B.07.0.BMK.0.06.012.390-28832, 31.12.2007.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. 2008 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Genelgesi (Sıra No: 2), Sayı B.07.0.BMK.0.06.12/390-01034, 31.01.2008.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No 29). "Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı", RG: 07.03.2009 / 27162.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. 2006-2012 Yılları Sağlık Bakanlığı Kesin Hesapları. <http://www.muhasabat.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 03.01.2017).
- Maliye Bakanlığı. 2006 Yılı Bütçe Gerekçesi, Maliye Bakanlığı, Ankara 2005.
- Maliye Bakanlığı. 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu, Maliye Bakanlığı, Ankara Temmuz 2006.
- Maliye Bakanlığı. Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara 2002.
- Maliye Bakanlığı. Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumları 2006 Yılı Genel Faaliyet Raporu, Maliye Bakanlığı, Ankara Haziran 2007.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. 2005-2015 Yılları Merkezi Yönetim Kesin Hesapları, (<http://www.muhasabat.gov.tr>).
- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği. RG: 27.12.2014 / 29218.
- Orhan, M. Suphi; Murat Serçemeli. "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesapları ve Muhasebeleştirilmesi", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, 2013.
- Öz, Ahmet Emre. "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi", Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 2008.
- Sayıştay. 2015 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi, Sayıştay Yayınları, Ankara Eylül 2016.
- Sayıştay. Genel Uygunluk Bildirimi: 2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi, Sayıştay Yayınları, Ankara Eylül 2011.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. RG: 07.11.1982 / 2709.
- Turguter, Necip. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklaması, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara 2011.
- Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı (TEPAV). "Mali İzleme Raporu: 2007 Yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları", TEPAV Yayını, Ankara 2007.
- Sayıştay. Genel Uygunluk Bildirimi: 2011 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi, Ankara Eylül 2012.
- Sayıştay. Genel Uygunluk Bildirimi: 2012 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi, Ankara Eylül 2013.
- Sayıştay. Genel Uygunluk Bildirimi: 2013 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi, Ankara Eylül 2014.
- 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu. RG: 09.6.1927 / 606.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. RG: 24.12.2003 / 25326.