

MALİ TABLOLAR VE MİZAN KONTROLÜ

ÖZET: Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulur ve yürütülür. Kamu hesapları ise, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.

Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

Mali tablolar, mali denetimin odak noktasıdır. Bu amaçla, mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkiler önemlidir.

ANAHTAR KELİMELEER: Mali tablo, Mizan, Hesap planı ve Mali denetim

I – GİRİŞ

Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

Mali tablolar, mali denetimin odak noktasıdır. Mali tabloların hazırlanmasında ve denetiminde hesaplar ve mizan arasındaki ilişkinin kavranması gereklidir. Bu amaçla, mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkiler önemlidir.

Mali denetimin de konusu olan muhasebe sisteminin kuruluş amacı, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 22/12/2005 tarih ve 5436 sayılı kanunun 5'inci maddesi ile değişik 49'uncu maddesinde; "Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür." şeklinde açıklanmıştır.

Yine aynı kanunda; "Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan

Mehmet İPEK
KOSGEB İç Denetim Birim Başkanı



her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.” Denilmek sureti ile kamu hesaplarının tutulmasının amacı açıkça ortaya konulmuştur.

II – MALÎ TABLOLAR

Bir ekonomik değer; oluşturulduğunda, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir ve ilgili oldukları dönemlerin malî tablolarında gösterilir.

Malî tablolar, kamu idarelerinin malî durumunu, malî performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak göstermelidir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde tanımlanan ve gerek Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 514’üncü maddesinde ve gerekse Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 420’inci maddesinde muhasebe birimince hazırlanması gereken malî tablolar aşağıda sayılmıştır.

- a) Mizan cetveli
- b) Bilanço
- c) Faaliyet sonuçları tablosu
- ç) Bütçe uygulama sonuçları tablosu
- d) Nakit akım tablosu
- e) Malî varlık ve yükümlülükler değişim tablosu
- f) İç borç değişim tablosu
- g) Dış borç değişim tablosu
- ğ) Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu
- h) Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- ı) Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- i) Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- j) Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- k) Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu

- l) Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- m) Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- n) Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
- o) Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- ö) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu

Bu malî tabloların amacı, kaynak tahsisine ilişkin kararların alınması ve değerlendirilmesinde geniş çaptaki kullanıcı kitlesi için yararlı olan; idarenin malî durumu, performansı ve nakit akışları hakkındaki bilgileri sağlamaktır.

Malî tablolar kamu idarelerinin;

- 1) Kaynaklarının dağılımı ve kullanımını,
- 2) Faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını,
- 3) Faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini,
- 4) Malî durumu ve malî durumundaki değişiklikleri,
- 5) Faaliyetlerindeki performans, etkinlik ve başarısını,
- 6) Kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını,
- 7) Malî işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliğini, gösterir.

Malî tablolar; kamu idarelerinin varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları hakkında bilgi verir. Malî tabloların, kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için önceki dönemin verilerini de içermeleri ve açıklamaları ile birlikte herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde hazırlanmaları esastır.

Yukarıda sayılan malî tablolardan kamu idaresiyle ilgili şu bilgileri alabiliriz.

- 1) Varlıklar,
- 2) Yükümlülükler,

- 3) Net varlıklar/öz kaynak,
- 4) Gelirler,
- 5) Giderler,
- 6) Nakit akışları,

III – MİZAN KONTROLÜ

Mizan kontrolünün nasıl yapılacağını anlatmadan önce hesap planı hakkında biraz bilgi verelim. Hesap planı; bilanço hesapları, faaliyet hesapları, bütçe hesapları ve nazım hesapları olmak üzere dört ana bölüme ayrılır. Bilanço hesapları bölümü 1 numaradan 5 numaraya kadar olan ana hesap gruplarından, faaliyet hesapları bölümü 6 numaralı ana hesap grubundan, bütçe hesapları bölümü 8 numaralı ana hesap grubundan ve nazım hesaplar bölümü ise 9 numaralı ana hesap grubundan oluşur.

Hesap planında 1-2-3-4 ve 5 hesap kodu ile başlayan hesaplar bilanço hesabı olarak adlandırılır. Her bir ana hesap grubunu ilgilendiren işlemler ait oldukları hesap grubu içinde açılacak ilgili bilanço hesaplarına kaydedilir. Her bilanço hesabı ayrıca ihtiyaca göre yeteri kadar yardımcı hesaplara ayrılabilir.

Bilanço hesaplarından;

- 1 hesap kodu ile başlayan dönen varlıklar ana hesap grubu, nakit olarak vazedene veya bankada tutulan değerler ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, tüketilmesi veya tahsil edilmesi öngörülen varlık ve alacak unsurlarını kapsar.
- 2 hesap kodu ile başlayan duran varlıklar ana hesap grubu; faaliyet döneminden daha uzun sürelerle kamu idaresi faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla edinilen ve ilke olarak faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlık ve alacak unsurlarını kapsar.
- 3 hesap kodu ile başlayan kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu, faaliyet dönemi içinde geri ödenmesi gereken yabancı kaynakları kapsar.
- 4 hesap kodu ile başlayan uzun vadeli yabancı

kaynaklar ana hesap grubu, vadesi faaliyet dönemini aşan uzun vadeli yabancı kaynakları kapsar.

- 5 hesap kodu ile başlayan öz kaynaklar ana hesap grubu, varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar toplamı arasındaki farkın izlenmesi için kullanılır

Hesap Planında;

- 6 hesap kodu ile başlayan faaliyet hesapları ana hesap grubu, kamu idarelerinin faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden her türlü gelir ve giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve faaliyet sonuçlarının üretilmesi için kullanılır.
- 7 hesap kodu ile başlayan maliyet hesapları, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan muhasebe ilke ve standartlarına aykırı olmamak şartıyla, kamu idarelerinin yönetim ve maliyet muhasebesi ihtiyaçları için kullanılır.
- 8 hesap kodu ile başlayan bütçe hesapları ana hesap grubu, kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılır.
- 9 hesap kodu ile başlayan nazım hesaplar ana hesap grubu, varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarında izlenmeyen ve muhasebenin sadece bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile idarenin muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ve gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerin izlenmesi için kullanılır.

Neden mali tablolardan sadece mizan kontrolünü anlatıyoruz çünkü diğer mali tabloların kaynağı mizanlardır.

1- Hem Geçici mizanda hem de kesin mizanda yapılması gereken kontroller;

- 1-2 hesap kodu ile başlayanlar, hesap planının aktifinde yer alırlar ve dönem sonunda ya bakiye vermezler ya da borç bakiyesi verirler.¹

1 Pasif karakterli olmakla beraber, düzenleyici hesap olarak aktifte yer alan 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 106-Döviz Gönderme Emirleri Hesabı, 138-Takipteki Kurum Ala-



- Aynı şekilde bilançonun pasifinde yer alan ve 3 ve 4 hesap kodu ile başlayan hesaplar ise dönem sonunda ya bakiye vermezler ya da alacak bakiyesi verirler.
- 9 hesap kodu ile başlayan Nazım Hesapları bu grupta yer alan hesapların yevmiyede mutlaka kendi arasında ve karşılıklı olarak çalışırlar. Yani, 90 nolu yardımcı hesap grubunun altında yer alan hesapların herhangi birinin karşılığında yine bu yardımcı hesap grubunun altındaki bir hesap çalışmak zorundadır. (Bu hesaplar ırkçı hesaplardır.) Bunun tek bir istisnası dahi yoktur. Bu nedenle de aynı gruptaki nazım hesaplarının bakiyesi her zaman eşit olmak gerekir. (Örnek 910-Teminat Mektupları hesabının borç bakiyesi ile 911-Teminat Mektupları Emanetler Hesabının alacak bakiyesi eşit olması gerekir.)
- Öncelikle bir mizanın borç toplamı ile alacak toplamının ve borç bakiyesi toplamı ile alacak bakiyesi toplamının eşit olması gerekir.
- 140.01.01-Kişilerden Alacaklar Hesabının alacağı 800.05.09.01.06 Bütçe Gelirleri Hesabının alacağına eşit olması gerekir.
- 140.01.02-Kişilerden Alacaklar Hesabının alacağı 800.05.01.09.01 Bütçe Gelirleri Hesabının alacağına eşit olması gerekir.
- Değerli kâğıt işlemleri hesabının alacak artığı; değerli kâğıt ambarları hesabı, zimmetle verilen değerli kâğıtlar hesabı ve yoldaki değerli kâğıtlar hesabı borç artıkları toplamına eşit olması gerekir.

2- Geçici mizanda yapılması gereken kontroller;

- Ay sonlarında mizan alındığında 191-İndirilecek KDV hesabı ve 391-Hesaplanan KDV Hesapları bakiye vermemesi gerekir.
- **805-Gelir Yansıtma Hesabının Borç Bakiyesi = 800-Bütçe Gelirleri Hesabının Alacak Bakiyesi -**

cakları Karşılığı Hesabı, 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı, 247-Sermaye Taahhütleri Hesabı, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ve 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı hariç 1 ve 2 koduyla başlayan hesaplar hiçbir zaman için alacak bakiyesi vermez.

810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabının Borç Bakiyesi,

- **835-Gider Yansıtma Hesabının Alacak Bakiyesi = 830-Bütçe Giderleri Hesabının Borç Bakiyesi + 831-Ödenegine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabının Borç Bakiyesi + 833-Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabının Borç Bakiyesi + 834-Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabının Borç Bakiyesi,**
- 600-Gelirler Hesabının 03, 04 ve 05 ekonomik kodları (KDV mükellefi olanlar için KDV Hariç) 800-Bütçe Gelirleri Hesabının 03, 04 ve 05 ekonomik kodlarına eşit olması gerekir.
- 630-Giderler Hesabının 01 ve 02 ile başlayan ekonomik kodları ile 830-Bütçe Giderleri hesabının 01 ve 02 ile başlayan ekonomik kodlarına eşit olması gerekir.
- 630-Giderler Hesabı yardımcı hesapları arasında düzeltme ve yıl sonu işlemi hariç alacak çalışmaz.
- 630-Giderler Hesabının 12 ile başlayan ekonomik kodları ile 810- Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabına eşit olması gerekir.
- 830- Bütçe Giderleri Hesabı ödenek iadesi, yardımcı hesapları arasında düzeltme ve yıl sonu işlemi hariç alacak çalışmaz.
- 590-Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçlar Hesabı ve 591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçlar Hesabı bakiye vermemesi gerekir.

3- Kesin mizanda yapılması gereken kontroller;

- Kesin mizanda 6-Faaliyet hesapları ve 8-Bütçe hesapları kesinlikle bakiye vermezler. Muhasebe birimlerinde, aralık ayı işlemlerinin yapılmasını takiben geçici mizan çıkarılarak ve geçici mizanda bakiyeleri bulunan faaliyet ve bütçe hesaplarının tamamı dönem sonu işlemleri yapılmak suretiyle kapatılır. Böylece kesin mizanda bu hesapların bakiyesi bulunmaz. Bu hesaplara ilişkin tek bir sonuç, dönem faaliyet sonucu olarak 690-Faaliyet Sonuçları Hesabı aracılığıyla 590-Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları veya 591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları (-) aracılığıyla bilançoya aktarılır.



- Yıl sonu kesin mizanında 252- Binalar Hesabı, 253-Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı, 254-Taşıtlar Hesabı ve 255-Demirbaşlar Hesabı ile,(Yüz de yüz amortisman uygulandığı için ve limit üstü alım yoksa) 257.02, 257.03, 257.04, 257.05 li kodların eşit olması gerekir.
- Yıl sonu kesin mizanında 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabının borcu 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabının alacağına eşit olması gerekir.
- 510-Nakit Hareketleri Hesabı, 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı, 512-Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı ve 513-Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabını bakiyeleri dönem sonunda 519-Değer Hareketleri Sonuç Hesabına aktarıldığı için bu hesaplar kesin mizanda bakiye vermemesi gerekir.
- 570-Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçlar Hesabının N-1'i 590-Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçlar Hesabına eşit olması gerekir.
- 580-Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçlar Hesabının N-1'i 591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçlar Hesabına eşit olması gerekir.

IV- SONUÇ

Mali tabloların, kurumun mali durumunu ve faaliyet sonucunu doğru olarak gösterip göstermediğini mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının denetimi mali denetim kapsamına girmektedir. Mali tabloların hazırlanmasında başlangıç noktası olan mizanın doğruluğu diğer mali tablolarında doğruluğunun kanıtıdır.