

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

KONSOLİDE MALİ TABLO HAZIRLAMA REHBERİ

Mart 2026



Mali İstatistik Dairesi

İÇİNDEKİLER

| | |
|--|-----------|
| 1. GİRİŞ | 3 |
| 1.1 AMAÇ..... | 3 |
| 1.2 MEVZUAT DAYANAKLARI | 4 |
| 1.3 TANIMLAR | 5 |
| 1.4 KAPSAM..... | 6 |
| 2. KONSOLİDASYON SÜRECİNE İLİŞKİN GENEL ÇERÇEVE | 8 |
| 2.1 KONSOLİDASYON SÜRECİNİN AŞAMALARI | 8 |
| 2.2 KONSOLİDASYONA ESAS MALİ TABLOLARIN TEMİNİ..... | 8 |
| 2.3 MUHASEBE HESAPLARININ UYUMLAŞTIRILMASI VE DÖNÜŞÜM TABLOLARI | 8 |
| 2.4 MALİ TABLOLARIN BİRLEŞTİRİLMESİ | 9 |
| 2.5 KONTROL EDEN İLE KONTROL EDİLEN ARASINDAKİ MALİ İŞLEMLERİN ELİMİNASYONU..... | 9 |
| 2.6 ELİMİNASYON ANAHTARININ OLUŞTURULMASI | 10 |
| 2.7 KONSOLİDE MALİ TABLOLARIN OLUŞTURULMASI | 10 |
| 2.8 DÖNÜŞÜM TABLOLARININ HAZIRLANMASINA İLİŞKİN TEMEL İLKELER | 10 |
| 2.9 DÖNÜŞÜM TABLOLARININ YAPISAL UNSURLARI..... | 11 |
| 2.10 ELİMİNASYONA TABİ TUTULACAK MALİ İLİŞKİLER..... | 11 |
| 2.11 ELİMİNASYON ESASLARI..... | 11 |
| 2.12 KONSOLİDE MİZAN ÜZERİNDEN KONSOLİDE MALİ TABLO ÜRETME SÜRECİ... 12 | |
| 3. BELEDİYE İLE BELEDİYE TARAFINDAN KONTROL EDİLEN SOSYAL TESİS VE BAĞLI İDARENİN KONSOLİDASYONU (ÖRNEK)..... | 13 |
| 3.1 KONSOLİDASYON KAPSAMI | 13 |
| 3.2 KONSOLİDASYON ÖNCESİ MİZANLAR..... | 13 |
| 3.2.1 X Belediyesi Konsolidasyon Öncesi Mizanı | 13 |
| 3.2.2 XSKİ Konsolidasyon Öncesi Mizanı..... | 13 |
| 3.2.3 Sosyal Tesisin Konsolidasyon Öncesi Mizanı | 14 |
| 3.3 MİZANLARIN KONSOLİDE EDİLMESİ (ELİMİNASYON ÖNCESİ)..... | 14 |
| 3.4 ELİMİNASYON İŞLEMLERİ | 15 |
| 3.4.1 Sermaye Eliminasyonu (Bağlı İdare)..... | 15 |
| 3.4.2 Borç ve Alacak Eliminasyonu | 15 |
| 3.4.3 Gelir – Gider Eliminasyonu | 15 |
| 3.4.5 X Belediyesi + XSKİ + Sosyal Tesis Konsolide Mizanı (Konsolidasyon + Eliminasyon Sonrası) | 16 |

KONSOLİDE MALİ TABLO HAZIRLAMA REHBERİ

1. GİRİŞ

Kamu mali yönetiminde mali şeffaflık ve hesap verilebilirliği sağlamanın temel araçlarından biri, kamu idarelerinin mali durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve mali performanslarını doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir biçimde ortaya koyan mali raporlama sürecidir. Kamu idareleri tarafından hazırlanan mali tablolar, yalnızca idarenin kendi bütçesi ve muhasebe kayıtları üzerinden düzenlendiğinde, idarenin kontrolü altında bulunan diğer birimlerin mali etkilerini tam olarak yansıtamamaktadır. Bu durum, kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin genel bir değerlendirme yapılmasını zorlaştırmaktadır.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından kontrol edilen döner sermaye işletmeleri, sosyal tesisler ve fonlar gibi yapılar ile mahalli idareler tarafından kontrol edilen sosyal tesisler ve bağlı idareler aracılığıyla önemli tutarlarda mali işlem gerçekleştirdikleri dikkate alındığında, bu birimlerin mali sonuçlarının kontrol eden idarenin mali tabloları dışında bırakılması, kamu kesiminin gerçek mali büyüklüğünün olduğundan eksik görünmesine yol açmaktadır. Bu nedenle konsolide mali tabloların hazırlanması, kamu mali yönetiminde çağdaş mali raporlama anlayışının zorunlu bir unsuru haline gelmiştir.

35 No.lu Devlet Muhasebesi Standardı, kamu idarelerinin konsolide mali tablo hazırlama yükümlülüğünü düzenleyen temel standart olup kamu idarelerinin kontrol ettikleri birimleri mali raporlama kapsamına dahil etmelerini öngörmektedir. Bu standart, mali raporlamada kurumsal bütünlüğün esas alınmasını sağlayarak, aynı kamu idaresi içerisinde gerçekleşen işlemlerin mükerrer biçimde raporlanmasının önüne geçmeyi amaçlamaktadır.

1.1 AMAÇ

35 No.lu Devlet Muhasebesi Standardı uyarınca hazırlanan mali tabloların amaçları ile Devlet Mali İstatistikleri Kılavuzu'na (GFSM) göre hazırlanan mali istatistik tablolarının amaçları bazı açılardan birbirleriyle farklılık gösterir. Standartlar uyarınca hazırlanan mali tablolar karar verme süreçlerinde kullanılmak ve kuruluşların kendisine tahsis edilen ve kontrolü altında bulunan kaynaklar için hesap verilebilirliğini kanıtlamak amacıyla faydalı bilgiler sunmayı amaçlar. Mali istatistik tablolarının amacı ise, genel yönetim sektörünün ve daha genel bağlamda kamu sektörünün performansının analiz edilmesi ve değerlendirilmesi için ihtiyaç olan bilgilerin sağlanmasıdır.

Bu uygulama rehberinin temel amacı; 35 No.lu Devlet Muhasebesi Standardı ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 311/A maddesi uyarınca kamu idarelerinin konsolide mali tablo hazırlama yükümlülüklerinin, uygulamada nasıl yerine getirileceğini ayrıntılı ve sistematik bir biçimde ortaya koymaktır.

Bu kapsamda rehberin amaçları aşağıda sıralanmaktadır:

- Konsolidasyon kavramının kamu muhasebesi açısından açıklanması,
- Konsolidasyon kapsamının belirlenmesine ilişkin esasların ortaya konulması,

- Merkezi yönetim kapsamındaki idareler, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları açısından konsolidasyon uygulamalarının açıklanması,
- Döner sermaye işletmeleri, sosyal tesisler, fonların ve belediye bağlı idarelerinin konsolidasyona dahil edilmesine ilişkin usul ve esasların gösterilmesi,
- Konsolidasyon ve eliminasyon işlemlerinin muhasebe mantığı çerçevesinde örneklerle açıklanması.

Bu yönüyle rehber, kamu idarelerinde görev yapan muhasebe yetkilileri, mali hizmetler birimleri ve denetimle görevli personel için uygulamaya dönük bir başvuru kaynağı niteliği taşımaktadır.

1.2 MEVZUAT DAYANAKLARI

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49 uncu maddesi, Devlet muhasebe sistemini teşkil eden madde olup maddenin üçüncü fıkrasında aşağıdaki hüküm bulunmaktadır:

“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır...”

Bu kapsamda “Devlet Muhasebesi Standardı (DMS 35) Konsolide Mali Tablolar” başlığıyla, 26.07.2024 tarihli ve 32613 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Standardın amacı bir kuruluşun bir veya daha fazla kuruluşu kontrol ettiği durumda düzenlenecek olan konsolide mali tabloların hazırlanması ve sunumuna ilişkin ilkeleri belirlemektir.

Söz konusu Standardın 65 inci paragrafında ise aşağıdaki hüküm bulunmaktadır:

“Bu Standart, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.”

Bahse konu hüküm gereği, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 311/A maddesi ile genel düzenleme yapılmıştır. Bu madde hükümleri uyarınca, kapsamdaki kamu idarelerinin temel mali tablolarında yapacakları konsolidasyon işlemlerinin genel çerçevesi aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

“(2) Üst yöneticilerin kontrolü altında bulunan diğer kamu idarelerinin mali işlemlerini de kapsayan konsolide mali tabloların sunulması amacıyla aşağıdaki işlemler yapılır:

- a) Her bir kamu idaresinin hazırladığı mali tablolar, kamu idaresinin kontrol ettiği kurum ve kuruluşların mali tabloları ile ilgili kamu idaresince konsolide edilir.”*
- b) Konsolidasyon işleminde, kontrol eden kamu idaresinin mali tablosunda yer alan kontrol ettiği kurum ve kuruluşlara yatırdığı sermaye tutarları ile bu idarelerin birbirleriyle olan borç, alacak, gelir ve gider işlemleri elimine (karşılıklı silinerek) edilerek mali tabloları birleştirilir.”*
- c) Kontrol eden kamu idaresinin, kontrol ettiği kurum ve kuruluşları bir yıl içerisinde elden çıkarmayı planlaması durumunda ya da satış işlemlerine başlanmış olunması halinde konsolidasyon yapılması gerekmez.”*

- d) *Konsolidasyon işleminin yapılabilmesi için kontrol eden kamu idaresi ile kontrol edilen kurum ve kuruluşların aynı muhasebe politikalarını uyguluyor olması gerekir. Benzer işlemler için farklı muhasebe politikalarının uygulanması halinde, kontrol eden kamu idaresinin muhasebe politikalarına göre gerekli düzeltmeler yapılır.”*
- e) *Döner sermayeli işletmeler hariç olmak üzere mali duran varlıklar hesap grubunda yer alan ve sermaye payı ya da oy hakkı bulunan kuruluşların konsolidasyon işlemleri, sermaye tutarlarının bilançoda gösterimi suretiyle yapılır. Sahiplik düzeyi ise dipnotlarda açıklanır.*

(3)*Kamu idareleri hazırladıkları temel mali tabloları bu Yönetmeliğin 327 nci maddesinde belirtilen süreler (takip eden yılın Nisan ayı sonuna kadar) içinde Bakanlığa gönderir.*

(4) *Kamu idarelerinin Bakanlığa gönderdikleri temel mali tablolar Bakanlıkça konsolide edilerek Mayıs ayı sonuna kadar kamuoyuna sunulur. Bütçe gelir ve giderlerine ilişkin mali tabloların da konsolide edilmesinde Bakanlık yetkilidir. Konsolidasyon işlemi önce merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları alt grupları bazında, daha sonra da genel yönetim düzeyinde yapılır. Konsolidasyon sonucunda ortaya çıkan mali tablolar, kamu idareleri arasındaki işlemlerden kaynaklanan karşılıklı borç, alacak ve gelir, gider işlemleri arındırıldıktan sonra ilgili alt grupların veya genel yönetimin mali durumunu gösterir.”*

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin değinilen 311/A maddesi hükümleri, 2018 yılında söz konusu Yönetmelikte yapılan değişiklik ile düzenlenmiş olup 2021 yılında aynı Yönetmeliğin Geçici 2 nci maddesi ile 2025 tarihine kadar bahse konu 311/A maddesinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak, mer’i mevzuat çerçevesinde, 2026 yılında 2025 yılına ait konsolide mali tabloların hazırlanmasına ilişkin sürecin başlatılması gerekmektedir.

1.3 TANIMLAR

Bu Rehberde geçen,

“ **Bakanlık:** *Hazine ve Maliye Bakanlığını,*

DMS: *Devlet Muhasebesi Standartlarını,*

Dönüşüm tablosu: *5018 sayılı Kanuna tabi olmayan döner sermaye, sosyal tesis, bağlı idare ve fonlar gibi idarelerin kullandıkları muhasebe hesaplarının; merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları bünyesindeki kontrol eden kuruluşlara ait hesap planlarındaki karşılığını gösteren tabloyu,*

Eliminasyon: *Kontrol eden kamu idareleri ile kontrol edilen döner sermaye, sosyal tesis, bütçe dışı fon, belediye bağlı idare ve benzeri yapılar arasındaki mali ilişkilere ait tutarların, ilgili muhasebe hesaplarından karşılıklı olarak düşülmesini,*

Eliminasyon anahtarı: Eliminasyon işlemlerinin yapılabilmesi için kontrol eden kamu idareleri ile kontrol edilen birimlerin karşılıklı mali ilişkilerinin ilgili muhasebe yardımcı hesapları üzerinden eşleşmesini gösteren listeyi,

Kanun: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu,

Konsolidasyon: Kontrol eden kamu idaresi ile kontrol edilen döner sermaye, sosyal tesis, bütçe dışı fon, belediye bağlı idare gibi yapıların verilerinin toplanarak bir araya getirilmesi suretiyle, temel mali tabloların tek bir birim gibi hazırlanabilmesi için yapılan işlemleri,

Konsolide mali tablo: Kontrol eden kamu idaresi ve kontrol edilen birimlerin varlık, yükümlülük, öz kaynak, gelir ve giderlerinin tek bir birim gibi düzenlendiği malî tabloları,

Kontrol: Diğer bir kurum ya da kuruluşun mali politikalarının ve faaliyetlerinin yönetilmesi gücünü,

Kontrol eden kamu idaresi: Bir veya daha fazla sayıdaki kurum ya da kuruluşu kontrol eden kamu idaresini,

Kontrol edilen birim: Kamu idaresinin kontrolü altında olan ve faaliyetlerinden doğrudan yararlanan döner sermayeli işletmeler, sosyal tesisler, bütçe dışı fonlar, belediye bağlı idareler gibi yapıları,

Kurumsal konsolide malî tablolar: Kontrol eden kamu idaresi ile kontrol edilen döner sermaye, sosyal tesis, bütçe dışı fonlar ve belediyeye bağlı idare gibi yapıların mali tablolarının, kontrol eden kamu idaresi bünyesinde birleştirilmesiyle oluşturulan mali tabloları,

Standart: 35 No.lu ve Konsolide Mali Tablolar başlıklı Devlet Muhasebesi Standardını,

Yönetmelik: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğini,

ifade eder.

1.4 KAPSAM

Konsolidasyon kapsamının doğru ve eksiksiz şekilde belirlenmesi, konsolide mali tabloların gerçeği yansıtma gücünün sağlanabilmesi açısından en kritik aşamalardan birini oluşturmaktadır. Standart uyarınca, bir kamu idaresinin kontrolü altında bulunan tüm kurum ve kuruluşların mali tablolarının konsolidasyona dahil edilmesi esastır. Bu yaklaşım, kamu idaresinin mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının tek bir ekonomik birim gibi değerlendirilmesini mümkün kılmaktadır.

Kontrol kavramı, Standart kapsamında konsolidasyonun temel belirleyici unsurudur. Kontrol gücü doğrudan ya da dolaylı şekilde ortaya çıkabilmekte olup, yalnızca mülkiyet veya sermaye payı ilişkisiyle sınırlı değildir.

Kamu idareleri açısından kontrol; mevzuattan kaynaklanan yetkiler, yönetim organlarını belirleme gücü, bütçe ve mali kararları yönlendirme yetkisi veya faaliyetlerden doğrudan yararlanma gibi unsurlar üzerinden değerlendirilmektedir. Özellikle döner sermaye işletmeleri, sosyal tesisler ve fonlar gibi yapılar bakımından kontrol ilişkisi, çoğunlukla ilgili idarenin mevzuatla tanımlanmış yetkilerine dayanmaktadır.

Merkezi yönetim kapsamındaki idareler açısından konsolidasyon kapsamı belirlenirken; ilgili idarenin kontrolü altında bulunan döner sermaye işletmeleri, sosyal tesisler, fonlar ve benzeri idareler dikkate alınmaktadır. Bu yapılar, çoğu zaman 5018 sayılı Kanuna tabi olmamakla birlikte, mali sonuçları doğrudan kontrol eden idarenin faaliyet sonuçlarını etkilemektedir.

Döner sermaye işletmeleri, kontrol eden kamu idaresinin faaliyet alanı ile doğrudan ilişkili olarak kurulan ve gelir-gider dengesine dayalı şekilde faaliyet gösteren yapılardır. Bu işletmelerin mali tabloları, kontrol eden idarenin mali tabloları ile birlikte değerlendirilmediği sürece, idarenin mali performansının doğru bir şekilde analiz edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, döner sermaye işletmeleri konsolidasyon kapsamına alınmakta, bu işletmelerin mali tabloları, dönüşüm tabloları aracılığıyla kontrol eden idarenin muhasebe hesaplarına uyarlanarak konsolide edilmektedir.

Sosyal tesisler, fonlar ve benzeri idareler, kamu idarelerinin faaliyetleri kapsamında oluşturulan ve belirli amaçlara hizmet eden yapılardır. Bu yapıların mali sonuçları, çoğu zaman ilgili idarenin bütçe performansını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle sosyal tesisler ve fonlar da Standart çerçevesinde konsolidasyon kapsamına alınmaktadır. Sosyal tesis ve fonların muhasebe kayıtları, çoğunlukla farklı hesap planları kullanılarak tutulduğundan, konsolidasyon sürecinde dönüşüm tabloları kritik bir rol oynamaktadır.

Mahalli idareler açısından konsolidasyon kapsamı; belediyenin kontrolü altında bulunan sosyal tesisler ve bağlı idarelerdir. Bağlı idareler, hukuki olarak ayrı tüzel kişiliğe sahip olmakla birlikte, faaliyetleri ve mali politikaları belediye tarafından yönlendirilen belirli altyapı/toplu taşıma hizmetleri (su, kanal, ulaşım vb.) yürüten idarelerdir. Belediyeler ile bağlı idareler arasındaki mali ilişkiler, çoğu zaman cari ve sermaye transferleri, mal ve hizmet alımları veya borç-alacak ilişkileri şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu ilişkilerin konsolidasyon sürecinde doğru şekilde ele alınmaması, konsolide mali tabloların gerçeği yansıtmasını engelleyecektir.

Tablo 1 – Konsolidasyon Kapsamı Özet Tablo

| Kapsamdaki Kamu İdarelerinin Konsolidasyona Tabi Kontrol Ettikleri Kuruluşlar | | | | |
|--|----------------------|---------------------|--------------------|------------|
| İDARE TÜRÜ | Döner Sermaye | Sosyal Tesis | Bağlı İdare | Fon |
| (I) Genel bütçe | X | X | | X |
| (II) Özel Bütçe | X | X | | |
| (III) DDK | | X | | |
| (IV) Sosyal Güvenlik Kurumları | | | | X |
| Mahalli İdareler | | X | X | |

2. KONSOLİDASYON SÜRECİNE İLİŞKİN GENEL ÇERÇEVE

Konsolidasyon süreci, kontrol eden kamu idaresi ile kontrol edilen kurum ve kuruluşların mali tablolarının tek bir ekonomik birim gibi sunulabilmesi amacıyla yürütülen sistematik ve çok aşamalı bir süreçtir. Bu süreç, Standart ile Yönetmelik hükümleri çerçevesinde yürütülmekte olup, yalnızca tabloların teknik olarak bir araya getirilmesinden ibaret değildir. Konsolidasyon; veri toplama, dönüşüm, birleştirme ve eliminasyon aşamalarından oluşmakta; her bir aşama, konsolide mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği açısından ayrı bir öneme sahip bulunmaktadır. Özellikle Yönetmeliğin 311/A maddesi, bu sürecin nasıl yürütüleceğine ilişkin uygulamaya dönük temel çerçeveyi ortaya koymaktadır.

2.1 KONSOLİDASYON SÜRECİNİN AŞAMALARI

Konsolidasyon süreci aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır:

1. Konsolidasyon kapsamına alınacak kurum ve kuruluşların belirlenmesi,
2. Konsolidasyona esas mali verilerin temin edilmesi,
3. Muhasebe hesaplarının uyumlaştırılması ve dönüşüm tablolarının hazırlanması,
4. Mali tabloların birleştirilmesi,
5. Kontrol eden ile kontrol edilen arasındaki mali ilişkilerin tespit edilerek eliminasyonun yapılması,
6. Konsolide mali tabloların oluşturulması ve raporlanması.

Bu aşamalar, birbirini tamamlayan ve sıralı olarak yürütülmesi gereken işlemlerden oluşmaktadır.

2.2 KONSOLİDASYONA ESAS MALİ TABLOLARIN TEMİNİ

Konsolidasyon sürecinin ilk uygulama adımı, kontrol eden kamu idaresi ile kontrol edilen kurum ve kuruluşlara ait mali tabloların temin edilmesidir. Bu tablolar; kamu idaresinin temel mali tablolarıdır. Bu aşamada dikkat edilmesi gereken husus, mali tabloların aynı dönem ve aynı raporlama tarihi itibarıyla hazırlanmış olmasıdır. Farklı dönemlere ait tabloların konsolidasyona dahil edilmesi, konsolide mali tabloların karşılaştırılabilirliğini ve güvenilirliğini zedeleyecektir.

2.3 MUHASEBE HESAPLARININ UYUMLAŞTIRILMASI VE DÖNÜŞÜM TABLOLARI

Konsolidasyon sürecinde karşılaşılan en önemli uygulama sorunlarından biri, kontrol edilen kurum ve kuruluşların farklı muhasebe düzenleri kullanmasıdır. Özellikle Kanuna tabi olmayan döner sermaye işletmeleri, sosyal tesisler, fonlar ve benzeri idarelerde, farklı hesap planları kullanılabilir.

Bu sorunun giderilmesi amacıyla **dönüşüm tabloları** hazırlanmakta; bu tablolar aracılığıyla kontrol edilen kurum ve kuruluşların kullandıkları muhasebe hesapları, kontrol eden kamu idaresinin muhasebe sisteminde yer alan hesaplarla eşleştirilmektedir.

Tablo 2 - Ana Hesap Düzeyinde Örnek Bir Dönüşüm Tablosu

| Kontrol Edilen Birim Hesabı | Hesap Adı | Kontrol Eden İdare Hesabı | Hesap Adı |
|------------------------------------|----------------------|----------------------------------|-----------------------|
| 102 | Bankalar | 102 | Banka |
| 120 | Alıcılar | 120 | Gelirlerden Alacaklar |
| 320 | Satıcılar | 320 | Bütçe Emanetleri |
| 770 | Genel Yönetim Gideri | 630 | Giderler |

2.4 MALİ TABLOLARIN BİRLEŞTİRİLMESİ

Muhasebe hesapları uyumlaştırıldıktan sonra, mali tabloların birleştirilmesi aşamasına geçilmektedir. Bu aşamada, kontrol eden kamu idaresi ile kontrol edilen kurum ve kuruluşlara ait mali tablo kalemleri, aynı hesaplar bazında bir araya getirilmektedir.

Birleştirme işlemi sırasında, herhangi bir eliminasyon yapılmaksızın, ilgili hesapların tutarları toplulaştırılmaktadır. Bu işlem, konsolidasyonun ara bir aşaması olup, eliminasyon işlemleri bir sonraki aşamada gerçekleştirilmektedir.

Tablo 3- Hesap Bazında Birleştirme Örneği

| Hesap Kodu | Hesap Adı | Kontrol Eden İdare | Kontrol Edilen Birim | Toplam |
|-------------------|-----------------------|---------------------------|-----------------------------|---------------|
| 102 | Banka Hesabı | 1.000.000 | 250.000 | 1.250.000 |
| 120 | Gelirlerden Alacaklar | 400.000 | 150.000 | 550.000 |

2.5 KONTROL EDEN İLE KONTROL EDİLEN ARASINDAKİ MALİ İŞLEMLERİN ELİMİNASYONU

Eliminasyon, konsolidasyon sürecinin en kritik ve en teknik aşamasını oluşturmaktadır. Eliminasyon işlemleri ile kontrol eden kamu idaresi ile kontrol edilen kurum ve kuruluşlar arasındaki karşılıklı mali ilişkiler, konsolide mali tablolardan çıkarılmaktadır.

Eliminasyon yapılmaması durumunda; aynı gelir, gider, alacak veya borç kalemi konsolide mali tablolarda mükerrer olarak yer alacak ve bu durum mali tabloların yanıltıcı bilgi vermesine neden olacaktır.

- Kontrol eden kamu idaresinin, kontrol edilen kurum veya kuruluşlardan olan alacağı ile kontrol edilen birimin, kontrol eden idareye olan borcu karşılıklı olarak elimine edilmektedir.

Tablo 4 – Alacak-Borç Eliminasyonu

| Hesap | Tutar |
|----------------------------|--------------|
| Kontrol Eden İdare Alacağı | 200.000 |
| Kontrol Edilen Birim Borcu | 200.000 |
| Eliminasyon Tutarı | 200.000 |

- b) Kontrol eden kamu idaresi tarafından kontrol edilen birime gider kaydıyla yapılan ödemeler ile buna karşılık kontrol edilen birim tarafından gelir kaydı yapılan tutarlar karşılıklı olarak elimine edilmektedir.

Tablo 5 – Gelir-Gider Eliminasyonu

| Hesap | Tutar |
|-----------------------------|---------|
| Kontrol Eden İdare Gideri | 150.000 |
| Kontrol Edilen Birim Geliri | 150.000 |
| Eliminasyon Tutarı | 150.000 |

- c) Kontrol eden kamu idaresinin kontrol edilen birimdeki sermaye paylarının defter değerleri ile bu payların kontrol eden kamu idaresinin mali varlıkları arasında izlenen tutarlar karşılıklı olarak elimine edilmektedir.

2.6 ELİMİNASYON ANAHTARININ OLUŞTURULMASI

Eliminasyon işlemlerinin sağlıklı şekilde yapılabilmesi için **eliminasyon anahtarı** oluşturulması gerekmektedir. Eliminasyon anahtarı; kontrol eden kamu idaresi ile kontrol edilen kurum veya kuruluşların karşılıklı mali ilişkilerinin hangi yardımcı hesaplar üzerinden eşleştiğini gösteren teknik bir listedir. Eliminasyon anahtarı, özellikle çok sayıda kontrol edilen birimi bulunan kamu idareleri açısından uygulamada büyük kolaylık sağlamaktadır.

2.7 KONSOLİDE MALİ TABLOLARIN OLUŞTURULMASI

Birleştirme ve eliminasyon işlemleri tamamlandıktan sonra, konsolide mali tablolar oluşturulmaktadır. Bu tablolar, kontrol eden kamu idaresinin doğrudan veya dolaylı tüm mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tek bir ekonomik birim gibi yansıtmaktadır. Konsolide mali tabloların hazırlanmasında, Standart ve Yönetmelik hükümlerine uygunluk sağlanmalı; tabloların dipnotlarında konsolidasyon kapsamı ve uygulanan yöntemler açıkça belirtilmelidir.

2.8 DÖNÜŞÜM TABLOLARININ HAZIRLANMASINA İLİŞKİN TEMEL İLKELER

Dönüşüm tablolarının hazırlanmasında aşağıdaki temel ilkeler esas alınmalıdır:

- Kontrol edilen kurum veya kuruluşun kullandığı muhasebe hesapları eksiksiz şekilde tespit edilmelidir.
- Her bir hesap, kontrol eden kamu idaresinin muhasebe sisteminde karşılık gelen tek bir hesapla eşleştirilmelidir.
- Eşleştirme işlemleri, hesapların ekonomik içeriği dikkate alınarak yapılmalıdır.
- Aynı nitelikteki işlemler için tutarlı dönüşüm esasları uygulanmalıdır.
- Dönüşüm tabloları, konsolidasyon sürecinde referans belge olarak saklanmalıdır.

Bu ilkeler, dönüşüm tablolarının yalnızca teknik bir araç değil, aynı zamanda denetim sürecinde kullanılacak temel bir belge olduğunu göstermektedir.

2.9 DÖNÜŞÜM TABLOLARININ YAPISAL UNSURLARI

Bir dönüşüm tablosu, asgari olarak aşağıdaki unsurları içermelidir:

- Kontrol edilen kurum veya kuruluşun hesap kodu ve hesap adı,
- Kontrol eden kamu idaresinin hesap kodu ve hesap adı,
- Dönüşüm açıklaması,
- Gerekli olması halinde dönüşüm farkı veya düzeltme kaydı bilgisi.

Tablo 6 – Dönüşüm Tablosu Genel Yapısı

| Kontrol Edilen Hesap Kodu | Hesap Adı | Kontrol Eden Hesap Kodu | Hesap Adı | Açıklama |
|---------------------------|-----------|-------------------------|-----------------------|-----------------|
| 100 | Kasa | 100 | Kasa Hesabı | Birebir dönüşüm |
| 120 | Alicılar | 120 | Gelirlerden Alacaklar | İçerik uyumlu |
| 320 | Satıcılar | 320 | Bütçe Emanetleri | İçerik uyumlu |

2.10 ELİMİNASYONA TABİ TUTULACAK MALİ İLİŞKİLER

Eliminasyon işlemleri kapsamında değerlendirilecek mali ilişkiler aşağıda yer almaktadır:

- a) Cari ve sermaye transferleri.
- b) Faiz geliri ve giderleri.
- c) Vergi mükellefi sıfatıyla ödenen vergiler.
- ç) Mal ve hizmet alım satımı.
- d) Mali olmayan varlıkların edinimi ve elden çıkarılması.
- e) Krediler, borçlanma senetleri ile diğer borç ve alacaklar.
- f) Yatırılan sermayeler.

Bu mali ilişkilerin tamamı, konsolidasyon sürecinde hesap bazında tespit edilerek eliminasyona tabi tutulmalıdır.

2.11 ELİMİNASYON ESASLARI

a) Alacak-Borç Eliminasyonu

- Alacak ve borç tutarları, aynı raporlama tarihi itibarıyla karşılaştırılmalıdır.
- Farklı tutarlar bulunması halinde, farkların nedenleri tespit edilmelidir.
- Eliminasyon işlemi, brüt birleştirilmiş mizan üzerinden yapılmalıdır.
- Bir taraf için alacak diğer taraf için borç tutarından silinmelidir.

b) Gelir-Gider Eliminasyonu

- Gelir ve gider işlemleri, aynı muhasebe dönemine ait olmalıdır.
- Farklı tutarlar bulunması halinde, farkların nedenleri tespit edilmelidir.
- Eliminasyon işlemleri, brüt birleştirilmiş mizan üzerinden yapılmalıdır.
- Bir taraf için gelir diğer taraf için gider tutarından silinmelidir.

c) Mali Varlık-Yatırılan Sermaye Eliminasyonu

- Farklı tutarlar bulunması halinde, farkların nedenleri tespit edilmelidir.
- Eliminasyon işlemleri, brüt birleştirilmiş mizan üzerinden yapılmalıdır.
- Sadece kontrol edilen kurum veya kuruluş döner sermaye olduğunda yapılır.
- Bir taraf için mali varlık diğer taraf için kontrol edenin payı kadar sermaye tutarı silinmelidir.

2.12 KONSOLİDE MİZAN ÜZERİNDEN KONSOLİDE MALİ TABLO ÜRETME SÜRECİ

Konsolidasyon süreci, Standart ile Yönetmeliğin 311/A maddesi çerçevesinde, ardışık ve birbirine bağlı aşamalardan oluşan sistematik bir yapı arz etmektedir. Bu sürecin başlangıç noktasını, kontrol eden kamu idaresi ile konsolidasyon kapsamına alınan döner sermaye işletmeleri, sosyal tesisler, belediye bağlı idareleri ve fonlar tarafından hazırlanan mizanlar oluşturmaktadır.

Mizanlar, ilgili döneme ait tüm muhasebe işlemlerini hesap bazında içeren ve mali tabloların hazırlanmasına esas teşkil eden temel veri seti niteliğindedir. Konsolidasyon sürecinde, öncelikle konsolidasyon kapsamındaki birimlerin mizanları temin edilmekte; muhasebe sistemleri veya hesap planları farklı olan birimler açısından, dönüşüm tabloları aracılığıyla bu veriler ortak muhasebe yapısına uyarlanmaktadır. Bu aşamadan sonra, kontrol eden idare ile kontrol edilen kurum ve kuruluşların aynı nitelikteki muhasebe hesapları birleştirilmek suretiyle brüt birleştirilmiş mizan oluşturulmakta; ancak bu aşamada henüz karşılıklı mali ilişkiler düşülmektedir. Konsolidasyon işlemini takiben, eliminasyon anahtarı kullanılarak kontrol eden idare ile kontrol edilen idare arasındaki alacak-borç ilişkileri, gelir-gider işlemleri ve diğer karşılıklı mali ilişkiler ilgili hesaplardan karşılıklı olarak düşülmekte ve böylece konsolide mizan elde edilmektedir.

Konsolide mizan, konsolidasyon sürecinin ara çıktısı olup, konsolide mali tabloların hazırlanmasında doğrudan dayanak teşkil etmektedir. Nihai aşamada ise konsolide mizan esas alınarak, kontrol eden kamu idaresi ile konsolidasyon kapsamındaki tüm birimlerin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını tek bir ekonomik birim gibi gösteren konsolide temel mali tablolar düzenlenmekte; bu suretle kamu idaresinin mali yapısı bütüncül ve gerçeğe uygun bir şekilde ortaya konulmaktadır.

3. BELEDİYE İLE BELEDİYE TARAFINDAN KONTROL EDİLEN SOSYAL TESİS VE BAĞLI İDARENİN KONSOLİDASYONU (ÖRNEK)

3.1 KONSOLİDASYON KAPSAMI

Bu örnek, X Belediyesi mali tabloları ile X belediyesi tarafından kontrol edilen idarelerin:

1. X Su ve Kanalizasyon İdaresi (XSKİ) – ayrı tüzel kişilik,
2. X Belediyesi Sosyal Tesisi – belediye bünyesinde

mali tablolarının konsolide edilmesini amaçlamaktadır.

Kontrol eden X Belediyesi ile kontrol edilen XSKİ ve X Belediyesi Sosyal Tesisinin mizan verileri bir araya getirilerek toplanır; ardından söz konusu birimler arasındaki mali ilişkiler, ilgili hesaplarda aynı tutarlar düşülmek suretiyle eliminasyona tabi tutulur.

3.2 KONSOLİDASYON ÖNCESİ MİZANLAR

3.2.1 X Belediyesi Konsolidasyon Öncesi Mizanı

| Hesap | Borç | Alacak |
|-------------------------------|-------------------|-------------------|
| 100 Kasa | 2.000.000 | 0 |
| 102 Bankalar | 8.000.000 | 0 |
| 120 XSKİ Alacak | 2.000.000 | 0 |
| 120 Sosyal Tesis Alacaklar | 800.000 | 0 |
| 140 Verilen Borçlar (XSKİ) | 1.500.000 | 0 |
| 150 Stoklar | 1.200.000 | 0 |
| 241 XSKİ Sermaye Payı | 6.000.000 | 0 |
| 250-255 Maddi Duran Varlıklar | 25.000.000 | 0 |
| 300 Kısa Vadeli Borçlar | 0 | 6.000.000 |
| 400 Uzun Vadeli Borçlar | 0 | 5.700.000 |
| 500 Net Değer | 0 | 30.000.000 |
| 600 Gelirler | 0 | 22.800.000 |
| 630 Giderler | 18.000.000 | 0 |
| TOPLAM | 64.500.000 | 64.500.000 |

3.2.2 XSKİ Konsolidasyon Öncesi Mizanı

| Hesap | Borç | Alacak |
|-------------------------------|------------|-----------|
| 100-102 Nakit | 4.000.000 | 0 |
| 150 Stoklar | 3.000.000 | 0 |
| 250-255 Maddi Duran Varlıklar | 15.000.000 | 0 |
| 300 Belediye Borçları | 0 | 2.000.000 |

| | | |
|------------------------|-------------------|-------------------|
| 303 Belediye Kredileri | 0 | 1.500.000 |
| 500 Sermaye | 0 | 6.000.000 |
| 570 Geçmiş Yıl Karları | 0 | 11.500.000 |
| 600 Gelir | 0 | 14.000.000 |
| 630 Gider | 11.000.000 | 0 |
| 630 İç Alım | 2.000.000 | 0 |
| TOPLAM | 35.000.000 | 35.000.000 |

3.2.3 Sosyal Tesisin Konsolidasyon Öncesi Mizanı

| Hesap | Borç | Alacak |
|-------------------------------|------------------|------------------|
| 100-102 Nakit | 1.500.000 | 0 |
| 150 Stoklar | 1.200.000 | 0 |
| 250-255 Maddi Duran Varlıklar | 2.000.000 | 0 |
| 300 Belediye Borç | 0 | 800.000 |
| 500 Sermaye | 0 | 2.000.000 |
| 600 Gelirler | 0 | 7.000.000 |
| 630 Giderler | 4.300.000 | 0 |
| 630 İç Alım | 800.000 | 0 |
| TOPLAM | 9.800.000 | 9.800.000 |

3.3 MİZANLARIN KONSOLİDE EDİLMESİ (ELİMİNASYON ÖNCESİ)

| Hesap | X Belediyesi | XSKİ | Sosyal Tesis | Konsolide Edilmiş |
|-------------------------------|--------------|-------------|--------------|--------------------|
| 100-102 Hazır Değerler | 10.000.000 | 4.000.000 | 1.500.000 | 15.500.000 |
| 120 XSKİ Alacak | 2.000.000 | 0 | 0 | 2.000.000 |
| 120 Sosyal Tesis Alacaklar | 800.000 | 0 | 0 | 800.000 |
| 140 Verilen Borçlar (XSKİ) | 1.500.000 | 0 | 0 | 1.500.000 |
| 150 Stoklar | 1.200.000 | 3.000.000 | 1.200.000 | 5.400.000 |
| 241 XSKİ Sermaye Payı | 6.000.000 | 0 | 0 | 6.000.000 |
| 250-255 Maddi Duran Varlıklar | 25.000.000 | 15.000.000 | 2.000.000 | 42.000.000 |
| 300 Kısa Vadeli Borçlar | -6.000.000 | -3.500.000 | -800.000 | -10.300.000 |
| 400 Uzun Vadeli Borçlar | -5.700.000 | | 0 | -5.700.000 |
| 500 Net Değer | -30.000.000 | -6.000.000 | -2.000.000 | -38.000.000 |
| 570 Geçmiş Yıl Karları | 0 | -11.500.000 | 0 | -11.500.000 |
| 600 Gelirler | -22.800.000 | -14.000.000 | -7.000.000 | -43.800.000 |
| 630 Giderler | 18.000.000 | 13.000.000 | 5.100.000 | 36.100.000 |
| TOPLAM | 0 | | 0 | 0 |

3.4 ELİMİNASYON İŞLEMLERİ

3.4.1 Sermaye Eliminasyonu (Bağlı İdare)

- X Belediyesi bilançosu: 241 XSKİ Sermaye Payı = 6.000.000
- XSKİ bilançosu: 500 Sermaye = 6.000.000

| Eliminasyona Tabi İşlem | Tutar |
|----------------------------------|-----------|
| 241 XSKİ Sermaye Payı (Belediye) | 6.000.000 |
| 500 Sermaye (XSKİ) | 6.000.000 |

Açıklama: X Belediyesinin XSKİ üzerindeki kayıtlı sermaye tutarı 6.000.000 TL olup, söz konusu tutar 241 ve 500 hesaplardan karşılıklı olarak çıkarılmak suretiyle elimine edilir.

Sonuç: 6.000.000 TL sermaye eliminasyonu → 241 ve 500 hesapları kapatılmıştır.

3.4.2 Borç ve Alacak Eliminasyonu

| Eliminasyona Tabi İşlem | Tutar |
|---------------------------------------|-----------|
| 120 XSKİ Alacak (Belediye) | 2.000.000 |
| 140 Verilen Borçlar (Belediye) | 1.500.000 |
| 300 Belediye Borçları (XSKİ) | 2.000.000 |
| 303 Belediye Kredileri (XSKİ) | 1.500.000 |
| Eliminasyona Tabi İşlem | Tutar |
| 120 Sosyal Tesis Alacaklar (Belediye) | 800.000 |
| 300 Belediye Borç (Sosyal Tesis) | 800.000 |

Açıklama: X Belediyesi ile XSKİ arasındaki borç-alacak ilişkisi karşılıklı çıkarılarak elimine edilir ve konsolide tabloda yer almaz.

Sonuç: 4.300.000 TL tutarında borç ve alacak eliminasyonu → 120-140 karşılığında 300-303 hesaplarından çıkarılmıştır.

3.4.3 Gelir – Gider Eliminasyonu

- Belediye → XSKİ hizmet geliri: 2.000.000
- XSKİ → hizmet alım gideri: 2.000.000
- Belediye → Sosyal Tesis hizmet geliri: 800.000
- Sosyal Tesis → hizmet alım gideri: 800.000

| Eliminasyona Tabi İşlem | Tutar |
|---------------------------------------|-----------|
| 600 Gelirler (Belediye Hizmet Geliri) | 2.800.000 |
| 630 Hizmet Alım Gideri (XSKİ) | 2.000.000 |
| 630 Hizmet Alım Gideri (Sosyal Tesis) | 800.000 |

Açıklama: XSKİ ve Sosyal tesis tarafından X Belediyesine gider kaydıyla yapılan toplam 2.800.000 TL tutar ödeme ile buna karşılık X Belediyesi tarafından gelir kaydı aynı tutar karşılıklı olarak ilgili hesaplardan çıkarılarak elimine edilir.

Sonuç: 2.800.000 TL tutarındaki gelir-gider eliminasyonu kapsamında, hizmet alım giderinin kaydedildiği 630 hesap ile buna karşılık gelen tutar kadar 600 hesap azaltılmıştır.

3.4.5 X Belediyesi + XSKİ + Sosyal Tesis Konsolide Mizanı (Konsolidasyon + Eliminasyon Sonrası)

| Hesap | Konsolide Edilmiş | Elimine Edilmiş | Toplam Değişim |
|-------------------------------|-------------------|-----------------|----------------|
| 100-102 Hazır Değerler | 15.500.000 | 15.500.000 | 0 |
| 120 XSKİ Alacak | 2.000.000 | 0 | -2.000.000 |
| 120 Sosyal Tesis Alacaklar | 800.000 | 0 | -800.000 |
| 140 Verilen Borçlar (XSKİ) | 1.500.000 | 0 | -1.500.000 |
| 150 Stoklar | 5.400.000 | 5.100.000 | -300.000 |
| 241 XSKİ Sermaye Payı | 6.000.000 | 0 | -6.000.000 |
| 250-255 Maddi Duran Varlıklar | 42.000.000 | 42.000.000 | 0 |
| 300 Kısa Vadeli Borçlar | -10.300.000 | -6.000.000 | 4.300.000 |
| 400 Uzun Vadeli Borçlar | -5.700.000 | -5.700.000 | 0 |
| 500 Net Değer | -38.000.000 | -32.000.000 | 6.000.000 |
| 570 Geçmiş Yıl Karları | -11.500.000 | -11.500.000 | 0 |
| 600 Gelirler | -43.800.000 | -41.000.000 | 2.800.000 |
| 630 Giderler | 36.100.000 | 33.600.000 | -2.500.000 |

| Hesap | Borç | Alacak |
|-------------------------------|-------------------|-------------------|
| 100-102 Hazır Değerler | 15.500.000 | 0 |
| 150 Stoklar | 5.100.000 | 0 |
| 250-255 Maddi Duran Varlıklar | 42.000.000 | 0 |
| 300 Kısa Vadeli Borçlar | 0 | 6.000.000 |
| 400 Uzun Vadeli Borçlar | 0 | 5.700.000 |
| 500 Net Değer | 0 | 32.000.000 |
| 570 Geçmiş Yıl Karları | 0 | 11.500.000 |
| 600 Gelirler | 0 | 41.000.000 |
| 630 Giderler | 33.600.000 | 0 |
| TOPLAM | 96.200.000 | 96.200.000 |



T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ



maliraporlama@muhasebat.gov.tr



(0312) 415 27 90



<https://hmb.muhasebat.gov.tr>