

**TFRS-10 AÇISINDAN KONSOLİDE
FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ
VE BAĞIMSIZ DENETİMİ**

Yavuz KILINÇ

**Yüksek Lisans Tezi
İşletme Anabilim Dalı
Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU
2012
Her hakkı saklıdır**

**ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Yavuz KILINÇ

**TFRS-10 AÇISINDAN KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN
DÜZENLENMESİ VE BAĞIMSIZ DENETİMİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TEZ YÖNETİCİSİ
Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU**

ERZURUM-2012



T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

TEZ BEYAN FORMU



29.06.2012

SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

BİLDİRİM

Atatürk Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum "Tfrs-10 Açısından Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Bağımsız Denetimi" adlı tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kağıt ve elektronik kopyalarının Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

☐ Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

☐ Tezim/Raporum sadece Atatürk Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.

☐ Tezimin/Raporumun 3 (Üç) yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

29.06.2012

Yavuz KILINÇ



T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU danışmanlığında, Yavuz KILINÇ tarafından hazırlanan bu çalışma **29 / .06 / .2012** tarihinde aşağıdaki jüri tarafından. İŞLETME Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

İmza: ...

Jüri Üyesi : Prof. Dr. M. Suphi ORHAN

İmza: ...

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Hayati AKSU

İmza: ...

Yukarıdaki imzalar adı geçen öğretim üyelerine aittir. / /

Prof. Dr. Mustafa YILDIRIM

Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	VII
ABSTRACT	VIII
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	IX
TABLolar DİZİNİ	X
ÖNSÖZ.....	XII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KONSOLİDASYON VE KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. KONSOLİDASYON KAVRAMLARI.....	4
1.1.1. Konsolide Finansal Tablolara Duyulan İhtiyaç.....	4
1.1.2. Konsolidasyon Kavramı.....	5
1.1.3. Konsolide Finansal Tablo Kavramı	5
1.1.4. Ana Ortaklık Kavramı.....	6
1.1.5. Bağlı Ortaklık Kavramı	6
1.1.6. İştirak Kavramı	6
1.1.7. İş Ortaklıkları Kavramı.....	6
1.1.8. Konsolidasyonla İlgili Diğer Kavramlar	7
1.2. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR.....	8
1.2.1. Finansal Tabloların Konsolide Edilmesinin Amaçları.....	9
1.2.1.1. İşletme İçi Amaçlar Bakımından Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi.....	10
1.2.1.2. İşletme Dışı Amaçlar Bakımından Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi.....	11
1.2.2. Konsolide Finansal Tabloların Kapsamı ve Düzenleme Esasları	11
1.2.3. Konsolide Finansal Tabloların Sınırları.....	13
1.2.4. Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Duyulan İhtiyaç	15
1.2.5. Konsolide Bilanço	16
1.2.5.1. Konsolide Bilanço Tanımı.....	16

1.2.5.2 Konsolide Bilanço Düzenleme Esasları.....	16
1.2.6. Konsolide Gelir Tablosu	18
1.2.6.1 Konsolide Gelir Tablosu Tanımı	18
1.2.6.2. Konsolide Gelir Tablosu Düzenleme Esasları.....	18
1.2.7. Eliminasyon İşlemleri.....	20
1.2.8. Diğer Konsolide Finansal Tablolar.....	22
1.2.8.1. Konsolide Nakit Akış Tablosu	23
1.2.8.2. Konsolide Özkaynaklar Değişim Tablosu	24
1.2.8.3. Konsolide Finansal Tablo Dipnotları.....	25
1.3. KONSOLİDASYON YÖNTEMLERİ	25
1.3.1. Tam Konsolidasyon	29
1.3.2. Oransal Konsolidasyon	36
1.3.3. Kısmi (Özkaynak Yöntemi) Konsolidasyon.....	41
1.4. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN TFRS VE TMS'LER	43
1.4.1. Türkiye Muhasebe Standardı 1: Finansal Tabloların Sunuluşu	45
1.4.2. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 3: İşletme Birleşmeleri Standardı.....	47
1.4.3. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 10: Konsolide Finansal Tablolar Standardı.....	49
1.4.4. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 11: Müşterek Anlaşmalar Standardı.....	52
1.4.5. Türkiye Muhasebe Standardı 27: Bireysel Finansal Tablolar Standardı.....	54
1.4.6. Türkiye Muhasebe Standardı 28: İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı	57

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

2.1 DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ.....	60
2.1.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	60
2.1.2. Denetimin Tanımı.....	62
2.1.3. Denetimle İlgili Diğer Kavramlar	63
2.1.4. Denetim Türleri	64

2.1.4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	64
2.1.4.1.1. Finansal Tablolar Denetimi	64
2.1.4.1.2. Uygunluk Denetimi	64
2.1.4.1.3. Faaliyet Denetimi	65
2.1.4.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	65
2.1.4.2.1. İç Denetim.....	65
2.1.4.2.2. Kamu Denetimi	66
2.1.4.2.3. Bağımsız Denetim.....	66
2.1.4.3. Kapsam Açısından Denetim Türleri	66
2.1.4.3.1. Genel Amaçlı Denetim.....	66
2.1.4.3.2 Özel Amaçlı Denetim	67
2.2. BAĞIMSIZ DENETİM	67
2.2.1. Bağımsız Denetim Türleri.....	68
2.2.1.1. Sürekli Denetim	68
2.2.1.2. Sınırlı Denetim	68
2.2.1.3. Özel Denetim	69
2.2.2. Bağımsız Denetimin Yararları	69
2.2.2.1. Bağımsız Denetimin İşletmeye Sağladığı Yaralar	69
2.2.2.2. Bağımsız Denetimin İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlamış Olduğu Yaralar	70
2.2.2.3. Bağımsız Denetimin Kamu Kuruluşlarına Sağladığı Yaralar	71
2.2.3. Bağımsız Denetimi Sınırlayıcı Etkenler	71
2.2.4. Bağımsız Muhasebe Denetim Standartları	72
2.2.5. Bağımsız Denetime İlişkin Türkiye'deki Düzenlemeler	73
2.2.5.1. Denetçiye İlişkin Standartlar.....	74
2.2.5.2. Bağımsız Denetim Şirketine İlişkin Standartlar	80
2.2.5.3. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu	81
2.2.6. Uluslararası Denetim Standartları	82
2.3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ	85
2.4. MÜŞTERİ SEÇİMİ VE İŞİN KABULÜ	87
2.5. DENETİMİN PLANLANMASI	89
2.5.1. Bağımsız Denetim Stratejisinin Oluşturulması	91

2.5.2. Müşteri İşletme Hakkında Genel Bilgilerin Toplanması.....	92
2.5.3. Bağımsız Denetimde İç Kontrol	94
2.5.4. Bağımsız Denetimde Risk Planlaması	97
2.5.5. Bağımsız Denetimde Önemlilik Planlaması	99
2.5.6. Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri	100
2.5.7. Bağımsız Denetim Programının Oluşturulması	101
2.5.8. Bağımsız Denetim Süresini ve Zamanını Belirleme	102
2.5.9. Bağımsız Denetim Personelinin Görevlendirilmesi ve Gözetimi	103
2.6. BAĞIMSIZ DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ	104
2.6.1. Denetim İşlemleri	104
2.6.1.1. İşlem Testleri.....	104
2.6.1.2. Doğrulama Testleri.....	105
2.6.2. Bağımsız Denetim Kanıtları	106
2.6.2.1. Denetim Kanıtlarının Sayısı.....	107
2.6.2.2. Denetim Kanıtlarının Güvenilirliği.....	108
2.6.2.3. Denetim Kanıtı Türleri.....	109
2.6.2.3.1 Muhasebe Sisteminden Elde Edilen Denetim Kanıtları	109
2.6.2.3.2. Destekleyici Kanıtlar.....	109
2.6.3. Denetim Teknikleri.....	111
2.6.3.1. Fiziki İnceleme Tekniği	111
2.6.3.2. Doğrulama Tekniği.....	112
2.6.3.3. Belgelerin İncelenmesi Tekniği.....	113
2.6.3.4. Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği.....	113
2.6.3.5. Yeniden Hesaplama Tekniği.....	114
2.6.3.6. Gözlem Tekniği	114
2.6.3.7. Derinlemesine Araştırma Tekniği	114
2.6.3.8. Soruşturma Tekniği.....	114
2.6.3.9. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği.....	115
2.6.3.10. Analitik İnceleme Tekniği.....	115
2.6.4. Bağımsız Denetimde Çalışma Kâğıtları	115
2.6.5. Bağımsız Denetimde Örneklem Yöntemleri.....	117
2.6.5.1. İradi Örneklem.....	117

2.6.5.2. İstatistiki Örneklemeye	118
2.7. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNUN DÜZENLENMESİ.....	119
2.7.1. Bağımsız Denetim Raporunun Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluğu Standardı.....	120
2.7.2. Bağımsız Denetim Raporunun Tutarlılık İlkesine Uygunluğu Standardı.....	120
2.7.3. Bağımsız Denetim Raporunun Tam Açıklama İlkesine Uygunluğu Standardı.....	121
2.7.4. Bağımsız Denetim Raporunda Görüş Bildirme Standardı.....	121

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ VE BAĞIMSIZ DENETİMİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

3.1. GENEL BİLGİLER.....	123
3.2. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ.....	124
3.2.1 Konsolide Finansal Durum Tablosunun Düzenlenmesi.....	124
3.2.2. Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosunun Düzenlenmesi	141
3.3. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ	154
3.3.1. Müşteri İşletme Hakkında Genel Bilgilerin Toplanması.....	154
3.3.2. Denetim Çalışması İle İlgili Genel Açıklamalar	155
3.3.3. Denetimde Materyalite Hesaplaması.....	156
3.3.4. Denetim Öncesi Analitik İnceleme.....	163
3.3.5. İç Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi, Kontrol Riskinin ve Yapısal Riskin Belirlenmesi.....	169
3.3.6. Hile Riskinin Belirlenmesi	169
3.3.7. Hesap Bazında Risk Planlaması.....	172
3.3.8. Denetimde Zaman Planlaması, Denetim Ekibinin Mesleki Yeterliliği ve Etik İlkelerine Uyumu	173
3.3.9. Hesapların Denetimi.....	176
3.3.9.1. Kasa Hesabının Denetimi.....	177
3.3.9.2. Bankalar Hesabının Denetimi	179
3.3.9.3. Ticari Alacak Hesap Grubunun Denetimi	183

3.3.9.4. Stoklar Hesap Grubunun Denetimi	188
3.3.9.5. Maddi Duran Varlıkların Denetimi	194
3.3.9.6. Finansal Borçların Denetimi.....	200
3.3.9.7. Ticari Borçlar Hesap Grubunun Denetimi	205
3.3.9.8. Sermaye Hesaplarının Denetimi.....	213
3.3.10. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması	217
 SONUÇ.....	 219
KAYNAKLAR	222
ÖZGEÇMİŞ.....	225

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TFRS-10 AÇISINDAN KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN
DÜZENLENMESİ VE BAĞIMSIZ DENETİMİ

Yavuz KILINÇ

Danışman: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

2012, Sayfa: 226

Jüri: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

Prof. Dr. Mehmet Suphi ORHAN

Yrd. Doç. Dr. Hayati AKSU

Konsolide finansal tablolar, grup bünyesinde bulunan işletmelerin her birinin varlıklarının, borçlarının, gelirlerinin, giderlerinin ve özkaynaklarının ana ortaklık adı verilen ortaklık bünyesinde birleştirildiği ve tek bir işletmeye ait finansal tablo gibi sunulduğu finansal tablolardır. Tek bir işletme ile ilgili karar alacak olan kişi ve kuruluşlar nasıl ki o işletmenin finansal tablolarından yararlanması gerekiyorsa, grup işletmeler hakkında karar alacak olan kişi ya da kuruluşlar da konsolide finansal tablolardan yararlanması gerekecektir.

Grup işletmelerde ana ortaklık ve bağlı ortaklık olarak adlandırabileceğimiz iki tür ortaklıktan söz edilebilir. Ana ortaklık, bağlı ortaklıklarının varlıklarının ve faaliyetlerinin yürütülmesinde etkin kontrolü bulunan ortaklıktır. Bağlı ortaklık ise, sermayesinin tamamı veya önemli bir kısmı ana ortaklık tarafından satın alınmış olan ortaklıktır.

Konsolide finansal tablolar ana ortaklığın finansal tablolarına, her bir bağlı ortaklığın ilgili aynı muhasebe dönemine ait ve aynı muhasebe politikalarına göre hazırlamış oldukları solo finansal tabloların eliminasyon işlemlerinin yapılmasından sonra eklenmesi ile ortaya çıkar. Finansal tabloların konsolide edilmesi sürecinde ana ortaklığın bağlı ortaklığın sermayesinin tamamına mı sahip olduğu ya da önemli bir kısmına mı sahip olduğunun önemi ortaya çıkar.

Ekonominin gelişmesi ve çok farklı aktörlerin faaliyetlerde bulunması, güvenilir bilgi elde etmenin gereksinimini daha da artırmış durumdadır. İşletmelerin gerek içeride gerekse dışarıda birçok hissedarı ve menfaat sahibi kurum ve kuruluşları bulunmaktadır. Küresel pazarda tüm bu kişi ve kuruluşların işletme ile ilgili karar verirken kullandıkları bilgilere olan güvenin temel dayanağı bağımsız denetim olmuştur.

Bu çalışmada, öncelikle konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ve daha sonra ise ilgili konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminin gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Konsolidasyon, Konsolide Finansal Tablo, Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Denetim Standartları

ABSTRACT

MASTER'S THESIS

**IN VIEW OF TFRS-10: CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS AND
INDEPENDENT AUDITING**

Yavuz KILINÇ

Advisor: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

2012, Pages: 226

Jury: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

Prof. Dr. Mehmet Suphi ORHAN

Assist. Prof. Dr. Hayati AKSU

Consolidated financial statements are financial tables that include the businesses' assets, incomes, outcomes and equities which are found in parent companies and which are belong to one business' financial statement. One person or business determine to do something via financial table. By this reason, parent companies use financial tables to their determination process.

Group companies have two groups that are called subsidiaries and parent companies. Parent companies are companies that have a authority in assets. Subsidiaries have the capital of a business which are belong to parent company.

Consolidated financial statements occur when businesses do the process of elimination according to parent companies' financial tables, each partnerships' financial range and the same financial strategies. The process of financial tables' consolidation includes the case of ownership of subsidiaries even if the ownership of all company or not.

The current changes in economy in a positive way and different cases in processes effect the need for knowledge which is reliable. Businesses in their own and outside have many stakeholders and companies. In global market conditions, all people and companies use the reliable knowledge via independent auditing system.

In this study, first of all we examine consolidated financial tables' organization, than auditing process about consolidated financial tables'.

Keywords: Consolidation, Consolidated Financial Statement, Independed Auditing, International Financial Reporting Standarts, International Auditing Standarts.

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standard
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YTTK	: Yeni Türk Ticaret Kanunu

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1.1. ABC A.Ş. Konsolide Çalışma Tablosu	20
Tablo 1.2. ABC A.Ş. Konsolide Çalışma Tablosu	21
Tablo 1.3. X ve Y İşletmeleri Birleşme Öncesi Finansal Durum Tabloları	30
Tablo 1.4. Y İşletmesi Gerçeğe Uygun Değer Tablosu	31
Tablo 1.5. X ve Y İşletmeleri Konsolide Çalışma Tablosu.....	32
Tablo 1.6. X İşletmesi Konsolide Finansal Durum Tablosu	33
Tablo 1.7. X ve Y İşletmeleri Kapsamlı Gelir Tabloları.....	33
Tablo 1.8. X ve Y İşletmeleri Finansal Durum Tabloları.....	34
Tablo 1.9. X ve Y İşletmeleri Konsolide Çalışma Tablosu.....	35
Tablo 1.10. X İşletmesi Konsolide Finansal Durum Tablosu	36
Tablo 1.11. X İşletmesi Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu.....	36
Tablo 1.12. A ve Y İşletmeleri Finansal Durum Tablosu	38
Tablo 1.13. A ve Y İşletmeleri Konsolide Çalışma Tablosu.....	39
Tablo 1.14. U ve V İşletmeleri Kapsamlı Gelir Tablosu.....	39
Tablo 1.15. V İşletmesi Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu.....	40
Tablo 2.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi	60
Tablo 2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	73
Tablo 2.3. SPK-UDS Bağımsız Denetim Standartları.....	83
Tablo 2.4. Bağımsız Denetim Zamanın Planlanması	103
Tablo 3.1. X İşletmesi Bağlı Ortaklıklar Tablosu	123
Tablo 3.2. X A.Ş. Solo Finansal Durum Tablosu.....	125
Tablo 3.3. Y A.Ş. Solo Finansal Durum Tablosu.....	127
Tablo 3.4. Z A.Ş. Solo Finansal Durum Tablosu	128
Tablo 3.5. X A.Ş. Konsolide Çalışma Tablosu	130
Tablo 3.6. X A.Ş. Solo Kapsamlı Gelir Tablosu	141
Tablo 3.7. Y A.Ş. Solo Kapsamlı Gelir Tablosu	143
Tablo 3.8. Z A.Ş. Solo Kapsamlı Gelir Tablosu	144
Tablo 3.9. X A.Ş. Konsolide Çalışma Tablosu	146
Tablo 3.10. X A.Ş. Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu.....	152

Tablo 3.11. Planlama Metaryalitesi Kıstas Belirleme Tablosu	157
Tablo 3.12. Oran Analiz tablosu	166
Tablo 3.13. Fraud/Sahtecilik Tespitine İlişkin Çalışma Tablosu	170
Tablo 3.14. X, Y ve Z İşletmeleri Denetim Zaman Planlama Tablosu	173
Tablo 3.15. X AŞ, Y ürünükaydi ve fiili nenvanter karşılaştırma tablosu	190
Tablo 3.16. X AŞ, k ürünü kaydi ve fiili envanter karşılaştırma tablosu	190
Tablo 3.17. Z AŞ, kaydi ve fiili nenvanter karşılaştırma tablosu.....	193
Tablo 3.18. X AŞ, Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu TMS Görünümü Tablosu ...	197
Tablo 3.19. Y AŞ, Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu TMS Görünümü Tablosu ...	199
Tablo 3.20. Z AŞ, Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu TMS Görünümü Tablosu....	199
Tablo 3.21. X AŞ, Banka Kredileri Hesabı Mizan Görünümü Tablosu	202
Tablo 3.22. X AŞ, Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri Hesabı Mizan Görünümü Tablosu.....	204

ÖNSÖZ

“TFRS-10 Açısından Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Bağımsız Denetimi” adlı çalışmamı yapmamda bana her türlü desteği ve imkanı sağlayan danışman hocam sayın Prof. Dr. Reşat Karcıoğlu’na ve halen asistanlığını yapmakta olduğum hocam sayın Prof. Dr. Vasfi Haftacı’ya teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca yine bu çalışmamı yapmamda bana en büyük desteği veren, beni bugünlere yetiştiren çok değerli aileme ve katkı sağlayan diğer bütün hocalarıma teşekkür ederim.

Erzurum, 2012

Yavuz KILINÇ

GİRİŞ

İş dünyasına bakıldığı zaman işletmeler hem ekonomik hem de kurumsal baz da birbirleri ile ortak olmaya veya birbirleri üzerinde etkin kontrol gücü bulundurmaya yönelmektedirler. İşletmelerin bu ve benzeri faaliyetlerinde önemli olan ve finansal tablo kullanıcılarını etkileyen en önemli nokta yatırım yapan işletmenin yatırım yapmış olduğu işletme ile ilgili olarak yatırım faaliyetini finansal tablolarında ne şekilde beyan edeceğidir.

Yeni Türk Ticaret Kanununun kabul edilmesi ile birlikte Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak muhasebe işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Bu sebeple kontrol gücünün etkin olduğu yatırımların nasıl muhasebeleştirileceği ve ilgili kişi ya da kuruluşlara bu durumun nasıl arz edileceğine ilişkin olarak TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı yayınlanmış ve gerekli konsolidasyon işlemlerinin bu standarda göre yapılması gerektiği belirtilmiştir.

TMS/TFRS'lere bakıldığı zaman finansal tablolarda yer alacak olan bilgiler muhasebe standartları açısından da düşünüldüğü zaman açık, anlaşılır, şeffaf, karşılaştırılabilir olmalıdır. Bu bakımdan yatırım yapan işletmenin bu yatırımını finansal tablolarda ilgililere sunarken finansal tabloların birleştirilerek tek bir finansal tablo olarak sunulması benimsenmiştir.

Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, fayda maliyet analizi çerçevesinde, işletmenin finansal analizi önemli ölçüde etkileyebilecek işlemlerin bir şekilde birleştirilmesini ve tek bir ekonomik birim gibi finansal tabloların oluşturulmasını öngörmektedir. Belirtilen bu durum konsolide finansal tabloların düzenlenmesini gerektirmektedir.

Konsolide finansal tablolar, bir grup içinde bulunan işletmelerin finansal tablolarının tek bir işletmeye ait finansal tablo gibi sunulduğu finansal tablolardır. Konsolide finansal tablolar, grup içindeki işletmelerin solo olarak düzenlemiş oldukları finansal tabloların gerekli konsolidasyon işlemlerinden geçirildikten sonra ana ortaklık olarak adlandırılan ortaklığın finansal tabloları ile birleştirilmesi ile elde edilir.

Konsolidasyon işlemlerine bakıldığı zaman standartlar açısından ele alınan en önemli özellik yatırım yapan işletmenin yatırım yapılan işletme üzerindeki etki düzeyi olarak ifade edilebilir. Etki düzeyi göz önüne alındığında yatırım yapılan işletme üzerinde etkin bir kontrol gücü bulunması durumu, iş ortaklığı şeklinde olan eş etki durumu, önemli bir etki olduğu kabul edilen iştirak durumu ve son olarak herhangi bir kontrol gücünün bulunmadığı önemsiz etki durumu söz konusu olabilmektedir. Standartlar açısından bakıldığı zaman bu dört ayrı durum için de ayrı bir standart uygulanması belirlenmiş bulunmaktadır.

Grup işletmelerde önemli olan diğer bir nokta ise konsolide olarak sunulmuş olan finansal tabloların grup işletmenin gerçek finansal durumunu yansıtır yansıtmadığını ve muhasebe standartlarına ve ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının uzman bağımsız kişi ve kuruluşlar tarafından denetlenmesidir.

Yapılacak olan denetim çalışmasının Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun olarak yapılması ve yatırımcıların ve diğer ilgili kişi ya da kuruluşların bu konu hakkındaki gereksinimlerinin karşılanması gerekir.

Çalışmadaki temel amaç, yatırım yapılan işletmenin faaliyet ve finansman politikaları üzerinde işletmenin tek başına etkin olduğu ve bağlı ortaklık olarak ifade edilen işlemlerde konsolidasyon işlemini Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına tam uyum olarak benimsenmiş olan Türkiye Muhasebe Standartlarına göre sağlamak ve yapılan işlemleri bağımsız denetim boyutunda incelemektir. Yeni Türk Ticaret Kanunu, yapılacak olan denetim çalışmasında Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yapılmasını gerektirmektedir. Bu sebeple çalışmada yapılması planlanan denetim çalışmasında UDS'ler dikkate alınarak yapılacaktır.

Konsolide finansal tablolar ve bu tabloların bağımsız denetimi çalışmasını yapmaya bizi yönlendiren en büyük etken bu konu hakkında yeterli çalışma yapılmamış olmasıdır. Özellikle yapılan bağımsız denetim çalışmaları incelendiği zaman, bağımsız denetimle ilgili olarak tanıtıcı bilgilerin verilmesi ve hesapların denetimine yönelik olarak pek fazla çalışma yapılmamış olması böyle bir çalışmanın yapılmasına bizi yönlendirmiştir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, konsolidasyon ve konsolide finansal tablolar üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda

konsolidasyonla ilgili olarak temel kavramlar, konsolide finansal tabloların düzenlenme ilke ve esasları, sınırları, yararları, düzenlenme ilkeleri, konsolidasyon yöntemleri ele alınmış ve son olarak konsolide finansal tablolarla ilgili olarak düzenlenmiş olan TMS/TFRS'ler üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde, bağımsız denetim hakkında bilgiler verilmiş ve bağımsız denetim çalışmasının başlangıcından sonuna kadar bağımsız denetçiler tarafından yapılması gereken çalışmalara yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, SPK'ya tabi olan bir şirketin finansal tabloları dikkate alınarak solo halinde düzenlenmiş olan finansal tablolar konsolide hale getirilmiş ve daha sonrasında ise ilgili konsolide finansal tabloların bağımsız denetimine yönelik çalışmalar yapılmış ve çalışma sonlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KONSOLİDASYON VE KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. KONSOLİDASYON KAVRAMLARI

Konsolidasyon ve konsolide finansal tabloların tam olarak anlaşılması ve diğer bazı kavramlarla karışmaması için bazı kavramların açıklanması gerekir. Bu kavramlar; konsolidasyon, konsolide finansal tablo, ana ortaklık, bağlı ortaklık, iştirakler, iş ortaklıkları ve diğer konsolidasyon kavramları başlıkları altında kısaca açıklanmıştır.

1.1.1. Konsolide Finansal Tablolara Duyulan İhtiyaç

Finansal tabloların düzenlenmesinin ve sunulmasının ardında yatan en büyük sebeplerden biri, işletme ilgililerine işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermektir. İşletme ile ilgili alınacak kararlarda başrol oynayan finansal tablolar, şahıs ve şirket işletmelerinde olduğu kadar grup işletmelerinde de büyük önem arz etmektedir. Grup işletmeleri için en güzel örneği holding işletmeler oluşturmaktadır. Bu işletmelerin ana faaliyet konusu iştirakçiliklerdir. Holding, ticaret şirketlerinden biri olan anonim şirket şeklinde kurulan bir ortaklık olup, elinde bulundurduğu sermayeyi ya kendisinin kurduğu işletmelere ya da önceden kurulmuş olan ortaklıkların sermayesi olarak kullanan, diğer bir ifade ile bu ortaklıklara iştirak eden bir işletmedir. (Akdoğan, Tenker, 2007:449)

Holding işletmelere veya diğer grup işletmelere yatırım yapan finansal yatırımcılar yapacakları yatırımları yapmadan önce bu işletmenin finansal durumunu analiz etmek için veya yatırım yaptıktan sonra işletmenin finansal gidişatının ne olduğunu kontrol etmek için bu grup işletmelerin finansal tablolarına ihtiyaç duyacaklardır. Grup işletmeler bünyesinde farklı tüzel kişiliklere sahip işletmeleri barındırdığından kanuni olarak her birinin düzenlemiş olduğu finansal tablolar mevcuttur. Bu finansal tabloların ayrı ayrı olduğu hiçbir durum grup işletme hakkında bilgi vermeyecektir. Bu sebeple, grup işletmenin bünyesinde bulundurmış olduğu her bir işletmeye ait finansal tablolar bir araya getirilerek tek bir işletmeye ait finansal tablo olacak gibi sunulmalıdır. Bu şekilde sunulan finansal tablolar konsolide finansal tablo

olarak adlandırılmaktadır. Konsolide olarak sunulacak olan finansal tablolar grup işletmeye yatırım yapacak, yatırıma devam edecek ya da yatırımı bırakma kararı alacak olanların yatırım kararlarına ışık tutar ve bu konudaki ihtiyaçlarını da karşılar.

1.1.2. Konsolidasyon Kavramı

Konsolide Fransızca kökenli bir kelime olup sağlamlaştırmak, takviye etmek anlamlarına gelir. Konsolidasyon ise sağlamlaştırma, takviye anlamına gelmektedir. Bu kavram Türkçede geniş anlamıyla kamu maliyesinde kısa vadeli borçların uzun vadeli borç haline getirilmesi, dar anlamda ise finansal tabloların birleştirilmesi için kullanılmaktadır. Konsolidasyon kavramının dar anlamda ifade etmiş olduğu anlam finansal tabloların kullanımına uygun olmaktadır. (Güvemli, 1993) Başka bir tanımlamada, konsolidasyon bir birleştirme süreci olarak tanımlanmıştır. (Örten, Kaval, Karapınar, 2010:392) Muhasebede finansal tablolarla ilgili olarak kullanımında birbiri ile bağlı durumda olan işletmelerin (ister ana ortaklık, ister bağlı ortaklık, isterse iştirak şeklinde olsun) hepsinin ayrı olarak düzenlenmiş bulunan finansal tablolarının tek bir işletmeye ait finansal tablo gibi sunulması amacı ile bütün finansal tabloların birleştirilmesi anlamında kullanılabilir.

1.1.3. Konsolide Finansal Tablo Kavramı

Finansal tabloların temel amaçlarından biri de, bir işletmenin belirli bir dönemine ait finansal bilgilerinin bu finansal bilgilere ihtiyaç duyan ve onlarla ilgilenenlere aktarılmasını sağlamaktır. Konsolide finansal tablolardaki temel amaçlardan biri de, yine finansal tablo düzenleme amacıyla olduğu gibi grup işletme finansal tabloları ile ilgilenenlere işletmenin bir özetini sunmaktır. Konsolide finansal tabloların tek bir işletmeye ait olan finansal tablolardan temel farklılığı işletme sayısının birden fazla olmasıdır. Yani, ana ortaklığın birden fazla sayıda işletmeye ait olan finansal tabloları bünyesinde barındırmasıdır. (Akdoğan, Tenker, 2007:449) Konsolide finansal tablolar grup işletmelerin varlıklarının, borçlarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının birleştirilmesi sonucu oluşturulan finansal tablolar olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, konsolide finansal tablolar oluşturulurken ayrı tüzel kişilikleri bulunan ve bir şirketler grubunu oluşturan işletmelerin aktifleri, borçları, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları bir araya

getirilir. Yani ana ortaklığın tabloları ile birleştirilir ve tek bir işletmeye ait finansal tablo gibi sunulur. (Kaya, 2011:1)

1.1.4. Ana Ortaklık Kavramı

Bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden bir işletmedir. (TFRS 10 Ek A) Ana şirket, kendi bünyesinde barındırdığı her bir bağlı şirketin kontrolünü ve yönetimini elinde bulundurmaktadır. Bu durumda ana şirket bir yatırım şirketi olarak nitelendirilebilir. Bazı durumlarda ise ana şirket sürdürmüş olduğu faaliyetlere ek olarak bağlı şirketlerin kontrolünü ve yönetimini de elinde bulundurmak için hisse senetlerine sahip olabilir. Bu durumda ana şirket, bünyesindeki her bir bağlı şirketin kontrol ve yönetimini elinde bulundurmak için bu şirketlerin hisse senetlerinin bütününe veya önemli bir kısmına sahip olan şirket olarak tanımlanabilir. (Sürmeli, 1973:178)

1.1.5. Bağlı Ortaklık Kavramı

Ana ortaklık olarak bilinen işletme tarafından kontrol edilen işletmelerdir. (TFRS 10 Ek A) Bağlı ortaklık, sermayesinin tamamının ya da önemli bir bölümünün ana ortaklık olarak adlandırılan işletme tarafından satın alınmış olan, kontrolünün ve yönetiminin o işletmeye devredilmiş olan ortaklık olarak da tanımlanabilir.

1.1.6. İştirak Kavramı

İştirak; yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisi bulunduğu işletmedir. (TMS 28 Md. 2) Yatırım yapılan işletmedeki etki düzeyi önemli bir boyut kazanmışsa bu tür yatırımlar iştirak olarak adlandırılır. Burada ifade edilen önemli etki kavramı işletmenin faaliyet politikalarına ve finansal durumuna ilişkin olarak yatırım yapan işletmenin katılma gücüdür. Aksi durumlar söz konusu olmadığı müddetçe yatırım yapan işletmenin, yatırım yapılan işletmenin % 20 oy hakkına sahip olması durumunda önemli etkinin var olduğu kabul edilir. (Örten ve diğ., 2010:418)

1.1.7. İş Ortaklıkları Kavramı

İş ortaklığı, müşterek kontrole sahip olan tarafların, girişimin net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır. (TMS 28 Md. 2) İş ortaklıkları

birçok çeşit ve yapıda olabilir. Genel olarak iş ortaklığı olarak tanımlanan ve bu tanım çerçevesinde geniş kapsamlı üç tür iş ortaklığı bulunur.. Bunlar: (TMS 31 Md. 7)

- Müştereken kontrol edilen faaliyetler,
- Müştereken kontrol edilen varlıklar,
- Müştereken kontrol edilen işletmeler.

Bu üç iş ortaklığının temel özellikleri ise şunlardır:

- a) İki veya daha fazla ortak girişimci sözleşmeye dayalı bir düzenleme ile bağlanmıştır.
- b) Sözleşmeye bağlı düzenleme müşterek kontrolü oluşturur.

1.1.8. Konsolidasyonla İlgili Diğer Kavramlar

İşletmelerin finansal tablolarında gerçekleştirilecek olan konsolidasyon işlemlerinin daha net bir şekilde anlaşılması için aşağıdaki kavramların açıklanması gerekir.

▪ **Bireysel Finansal Tablolar:** Bir ana ortaklık (başka bir ifadeyle bir bağlı ortaklığın kontrolüne sahip bir yatırımcı) veya yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrolü veya önemli etkisi olan bir yatırımcı tarafından sunulan ve yatırımların, maliyet bedeli üzerinden ya da TFRS 9 Finansal Araçlar uyarınca muhasebeleştirildiği finansal tablolarıdır. (TMS 27 Md. 4)

▪ **Kontrol:** Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kaldığı veya bu getirilerde hak sahibi olduğu, aynı zamanda bu getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüyle etkileme imkânına sahip olduğu durumda, yatırım yaptığı işletmeyi kontrol etmektedir. (TFRS 10 Ek A)

▪ **Azınlık Payı:** Ana ortaklığın doğrudan veya dolaylı kontrolü kapsamında olan bağlı ortaklıkların, kendisi dışında kalan paylarına isabet eden, kâr veya zararı ile net varlıklarını ifade eder. (Örten ve diğ., 2010:389)

▪ **Holding:** Bir ortaklığın en az başka bir ortaklığın sermayesine, onun yönetimine etkili olabilecek oranda katılan bir ortaklık olarak tanımlanabilir. (Akdoğan, Tenker, 2007:449) Başka bir tanımlamada holding, başka işletmelerin hisse senetlerinin

önemli bir kısmına sahip olarak onları kontrol altına alan kuruluşlar olarak tanımlanmıştır. (Otlu, 1999:102)

- **Konsolidasyon Şerefiyesi:** Yatırım yapılan işletmenin satın alma fiyatı ile öz sermayesinin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak açıklanabilir. (Akdoğan, Tenker:2007:464)

- **Konsern:** Hukuki bakımdan birbirinden bağımsız iki ya da daha fazla işletmenin tek bir yönetim altında toplanması olarak açıklanabilir. (Karcıoğlu, 1993:4)

1.2. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

Finansal tablolar, işletmelerin finansal durumlarını ve çalışma sonuçlarını, yani faaliyet sonuçlarını göstermek amacıyla düzenlenirler. (Güvemli, 1993:33) Konsolide finansal tablolar da aynı amacı gerçekleştirmek için düzenlenirler. Ancak, konsolide tablolardaki finansal bilgiler düzenlenen diğer finansal tablolardan farklı olarak düzenlemede birden fazla işletme finansal tabloları bulunmaktadır. (Akdoğan, Tenker, 2007:449)

Daha önce de açıklanmaya çalışıldığı gibi konsolide finansal tablo, grup işletmelerde grup içerisinde yer alan her bir işletmenin finansal tablolarının bir araya getirilerek tek bir işletmeye ait finansal tablo gibi sunulmasıdır. 10 numaralı TFRS' de konsolide finansal tablo *"Ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, öz kaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu, bir gruba ait finansal tablolar."* şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer bir tanımlamada konsolide finansal tablo, birbiri ile ilişki içerisinde olan iki veya daha fazla işletmenin birleşik durumunu gösteren finansal tablo olarak tanımlanmıştır. (Karcıoğlu, 1993:11)

Başka bir tanımlamada konsolide finansal tablo, ayrı tüzel kişiliklere sahip olan ve bir şirket grubunu oluşturan işletmelerin aktiflerinin, borçlarının, öz kaynaklarının, gelirlerinin ve giderlerinin bir araya getirilmesi sonucu oluşturulan finansal tablolar şeklinde tanımlanmıştır. (Akdoğan, Tenker, 2007:451)

Ana ortaklık kendisine ait olan finansal tabloları ile bağlı ortaklığın finansal tabloları bir araya getirilip birleştirilerek yeni bir finansal tablo meydana getirilir. Bu

finansal tablo, bağı ortaklık ile ana ortaklığın finansal tablosu haline gelir ve bu grup finansal tablosuna konsolide finansal tablo denir. (Örten ve diğ., 2010:392)

Konsolide finansal tablo, kontrol hakkı yönünden birbirlerine bağı olan ancak ayrı tüzel kişiliklere sahip olan ana ortaklık ile bağı ortaklıkların finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını bir bütün olarak gösteren finansal tablodur. (Sürmeli, 1973:181)

Yapılan tanımlamalara bakıldığında zaman konsolide finansal tablo ile ilgili olarak şu çıkarımlar yapılabilir:

- Konsolide finansal tablo, bir işletme grubunun finansal tablolarının bir araya getirilmesi ile oluşturulur.
- Grup içindeki işletmelerin her birinin finansal tablolarında yer alan varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, gelirler, giderler ve nakit akışları birleştirilir.
- Tek bir işletmeye ait finansal tablo görünümü ortaya çıkar.
- Konsolide finansal tablo, gruba ait tüm işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını yansıtır.

1.2.1. Finansal Tabloların Konsolide Edilmesinin Amaçları

Finansal tabloların konsolide edilmesinin amaçları ve gerekliliği American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından şu şekilde açıklanmıştır: (Atikeler, 1989:66-67)

“Konsolide finansal tabloların amacı; ana şirketin ortakları ve kredi veren kurumların yararına, ana şirket ve bağı şirketlerin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarını, esasen, grup sanki bir veya daha fazla şubeden ya da bölümden oluşuyormuş gibi sunmaktır.”

“Konsolide finansal tabloların, grubu oluşturan şirketler için ayrı ayrı hazırlanmış bağımsız tablolardan daha anlamlı bilgi sağladığı varsayılır ve gruptaki şirketlerden biri, diğer şirketler üzerinde dolaylı veya dolaysız kontrole sahipse bu durumun açık bir şekilde gösterilebilmesi için genellikle konsolide finansal tablolar gerekli olmaktadır.”

Konsolide finansal tabloların yararları ise yine AICPA tarafından aşağıdaki şekilde belirtilmiştir: (Atikeler, 1989:66-67)

“İki ya da daha fazla şirkette, önemli hisseye sahip bir grup söz konusu olduğunda ya da bu şirketlerin faaliyetleri ve varlıkları bir grubun yönetimi altında bulunduğu, bu şirketlerin finansal durum ve faaliyet sonuçlarının bildiriminde konsolide finansal tabloların düzenlenmesi yararlı olacaktır. Konsolide finansal tablolar uygulama olanağı verdiği ölçüde bir grubun faaliyetlerini, varlıklarını ve pasiflerini bir bütün halinde ortaya koyar.”

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesinin, yukarıda belirtilen amaçları dışında işletme içi ve işletme dışı amaçları da bulunmaktadır. Bu amaçlar kısaca aşağıda açıklanmıştır.

1.2.1.1. İşletme İçi Amaçlar Bakımından Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi

İşletme içi amaçlar doğrultusunda konsolide finansal tabloların düzenlenmesindeki temel amaç, yönetim tarafından gerek duyulan bilgilerin sağlanmasıdır. İşletme içi amaçlar doğrultusunda hazırlanan konsolide finansal durum tablosu aracılığı ile işletme yönetimi, grubun toplam varlıkları, borçları ve özkaynak durumunun analiz edilmesi olanağını sağlamaktadır. İşletme içi amaçlarla düzenlenen konsolide kapsamlı gelir tablosu aracılığı ile de grubun toplam gelirleri ve giderleri hakkında toplu bir analiz yapılma olanağı sağlar. (Güvemli, 1993:39)

Grup işletmeler için finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosunun konsolide edilerek sunulmasından elde edilecek faydalar aynı şekilde düzenlenmesi zorunlu olan diğer konsolide finansal tablolar için de geçerli olacaktır.

Konsolide finansal tabloları düzenlemek ve raporlamakla yükümlü olan ana ortaklık yönetimi, düzenlenmiş olan konsolide finansal tablolar aracılığı ile işletmenin mevcut durumunu analiz ederek gelecekte yapılacak olan yatırımlar ve diğer işlemlere ilişkin olarak temel dayanak oluşturabilmektedir.

1.2.1.2. İşletme Dışı Amaçlar Bakımından Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi

İşletme tarafından hazırlanacak ve raporlanacak olan konsolide finansal tablolara yatırımcılar, kredi verenler, devlet gibi ilgililer ihtiyaç duymaktadırlar. Grup işletme ile ilgilenen tarafların bu finansal tablolardan yararlanma amaçları farklı olacaktır. Kredi veren kuruluşlar verecekleri kredi miktarını, vadesini, faizini bu finansal tabloları analiz ederek belirlerler. Satıcılar ise işletmenin borç ödeme gücünü ölçebilmek ve bu ödeme gücüne göre işletmeye verilebilecek veresiye satış tutarını belirlemek amacıyla bu finansal tablolardan yararlanırlar. Yönetim dışındaki ortaklar ve diğer yatırımcılar açısından bu finansal tabloların kullanılmasının nedeni ise işletmedeki hisselerinin korunması, değerinin yükseltilmesi ve yeterli kâr payı dağıtımı olanaklarının saptanmasıdır. (Güvemli, 1993:39)

1.2.2. Konsolide Finansal Tabloların Kapsamı ve Düzenleme Esasları

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesinin temel dayanağını kontrol oluşturmaktadır. Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kaldığı veya bu getirilerde hak sahibi olduğu, aynı zamanda bu getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüyle etkileme imkânına sahip olduğu durumda, yatırım yaptığı işletmeyi kontrol ettiği kabul edilmektedir. Yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı işletme üzerinde kontrolünün olup olmadığını değerlendirirken aşağıdaki hususlar dikkate alınır. Bu hususlar; (TFRS 10 Md. B2)

- Yatırım yaptığı işletme üzerinde güce sahip olup olmadığını,
- Yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kalıp kalmadığını veya bu getirilerde hak sahibi olup olmadığını,
- Elde edeceği getirilerin miktarını etkilemek için, yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücünü kullanma imkânına sahip olup olmadığını.

Yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletme üzerinde gücünün var olması, yatırım yapılan işletmenin faaliyetlerinin yönetilmesinde elde edilecek olan haklara bağlı olacaktır. Yatırımcı işletme için güç sağlayan haklara aşağıdaki durumlar örnek olarak gösterilebilir: (TFRS 10 Md. B14-15)

- Yatırım yapılan işletmedeki oy hakkı,
- Yatırım yapılan işletmenin ilgili faaliyetlerini yönetme imkânı bulunan kilit yönetici personelini atama, yeniden atama veya azletme hakları,
- İlgili faaliyetleri yöneten başka bir işletmeyi atama ya da azletme hakları,
- Yatırımcı işletmenin, kendi menfaatine işlemler tesis etmek veya işlemlerdeki herhangi bir değişikliği veto etmek üzere yatırım yapılan işletmeyi yönetmeye yönelik hakları,
- Elinde bulunduran kişiye ilgili faaliyetleri yönetme imkânı veren diğer haklar (bir yönetim sözleşmesinde belirlenen karar alma hakları gibi).

Kontrol gücü, ana ortaklığın bağlı ortaklığın ana sermayesi üzerinde %50 veya daha üstü bir oranda sahip olması değildir. Hisse senetlerinin küçük tasarruf sahiplerinin ellerinde büyük dağılımlar gösterdiği durumlarda % 51'in çok altında hatta bazen % 20-25 oranında kalan miktarlarda da yapılan iştirakler işletmelerin denetimini ele geçirmeye yetebilmektedir. (Yardımcıoğlu, 2008:90)

Konsolide finansal tablolar düzenlenirken bazı hususlar göz önünde bulundurulur. Bu hususlar; (TFRS 10 Md. B86)

- Ana ortaklığın ve bağlı ortaklıklarının varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider ve nakit akışlarına ait benzer kalemleri birleştirir.
- Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile her bir bağlı ortaklığın özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir.
- Grup işletmeleri arasındaki işlemlerle ilgili özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile grup içi varlık ve borçların tümünü elimine edilir. (Stoklar ve duran varlıklar gibi varlıklarda muhasebeleştirilen grup içi işlemler sebebiyle oluşan kâr veya zararlar tamamen elimine edilir). Grup içi zararlar, konsolide finansal tablolara yansıtılması gereken bir değer düşüklüğünü gösterebilir. Grup içi işlemlerden kaynaklanan kâr veya zararların elimine edilmesi sırasında ortaya çıkan geçici farklar için TMS 12 Gelir Vergileri Standardı hükümleri uygulanır.

Grup içerisinde işletmelerin birbirleri ile yapmış oldukları faaliyetten dolayı bir işletme de gelir meydana gelirken diğer işletmede gider oluşacaktır. Bu tutarların elimine edilmesi gerekmektedir. Çünkü, bu faaliyetler grup içerisinde gerçekleşen faaliyetlerdir ve bu faaliyetler grubun toplam olarak refahını artırmazlar. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında gelir olarak dikkate alınacak olan sadece grup dışı faaliyetlerden doğan satışlardır. Konsolide varlıkların, borçların, özkaynakların ve giderlerin de tespitinde aynı yöntem izlenir. (Kaya, 2011:15)

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesine dâhil olan işletmelerin kullanmış olduğu muhasebe politikaları aynı olmalıdır. Grup içerisindeki herhangi bir işletmenin benzer olaylar ve işlemler için farklı muhasebe politikası benimsenmiş olması durumunda grubun muhasebe politikasına uyum sağlanabilmesi için konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında gerekli uyum sağlanmalı ve oluşacak olan olumsuzlukların önüne geçilmelidir. (TFRS 10 Md. B87)

Konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında ana ortaklığın ve bağlı ortaklığın finansal raporlama döneminin aynı olması gerekmektedir. Ana ortaklık ile bağlı ortaklığın raporlama dönemlerinin farklı olması durumunda, bağlı ortaklık konsolidasyon amacıyla, ana ortaklığın bağlı ortaklığının finansal bilgilerini konsolide edebilmesini sağlamak için ana ortaklığın finansal tabloları ile aynı tarih itibari ile ilave finansal bilgiler hazırlar. Böyle yapmanın mümkün olmadığı durumlarda ana ortaklık ile bağlı ortaklığın finansal bilgilerini, finansal tabloların tarihi ile konsolide finansal tabloların tarihi arasında kalan zaman diliminde gerçekleşen önemli işlemlerin ve olayların etkisine göre düzeltilmiş en güncel finansal bilgiler ile konsolidasyon gerçekleştirilir. Her koşulda ana ortaklık finansal tabloları ile bağlı ortaklık finansal tablolarının düzenlenme zamanları arasındaki fark üç aydan fazla olamaz. (TFRS 10 Md. B92-93)

1.2.3. Konsolide Finansal Tabloların Sınırları

Konsolide finansal tablolar, bir grup bünyesinde yer alan ortaklıkların ve iştiraklerin her birinin hazırladığı finansal tablolarının birleştirilerek tek bir işletmeye ait finansal tablo gibi gösterildiği finansal tablolardır. Bu nedenle bu finansal tabloların kullanımında dikkat edilmesi gereken ve göz önünde tutulması gereken bazı sınırlamalar bulunmaktadır: (Akdoğan, Tenker, 2007:455)

- Konsolide finansal tablolar birden fazla işletmeye ait finansal bilgilerden bir araya geldiğinden dolayı bu finansal tabloların analizinde elde edilen sonuçlar ve oranlar ortalama değer taşır. Böyle bir durumun olmasından dolayı kötü sonuçlar elde eden bir işletme grup içerisindeki diğer işletmelerle sonuçları birleştirildiğinde, işletmenin kötü durumunun diğer işletmelerin sonuçları ile iyileştirilmesi veya tamamen kötü durumun ortadan kaldırılması söz konusu olabilir.

- Grup bünyesindeki işletmelerin muhasebe sistemlerinin, değerlendirme yöntemlerinin farklılığı konsolide finansal tabloların sonuçlarını saptırabilir.

- Konsolide finansal tabloların değerlendirilmesinde borç verenler ve işletme sahipleri parasal durum hakkında yanlış kanıya varabilirler. Bu durum en çok kar dağıtımı mevzuunda ortaya çıkar. Grup bünyesindeki işletmelerin her birinin kar dağıtım politikası kendi yönetim kurullarınca alınacağından, yatırımcılar açısından hepsinin toplu karının dağıtımının yüksek tutarlara ulaşması yanıltıcı bir durum olarak ortaya çıkacaktır. Burada, özellikle konsolide finansal tabloların dipnotlarında bu bilgiye ayrıntılı bir şekilde yer verilerek yatırımcıların kararlarının doğru alınması sağlanmalıdır.

- Yabancı bir ülkede bulunan, gruba bağlı bir yavru şirketin sonuçları kur dalgalanmaları nedeniyle konsolide finansal tablolara farklı şekillerde yansıyabilir. Konsolide finansal tabloların bu sebeple kur değişiminin etkisinden mümkün olduğunca arındırılması gerekir.

Yukarıdaki açıklamalarda belirtildiği gibi, konsolide finansal tabloların da sınırlarının olduğu dikkate alınmalıdır. Eğer bir şirket büyük ölçüde belirli bir bölgeye ya da mamül hattına bağımlı ise bu durumun finansal tablo dipnotlarında açıklama olarak yer almaması, böyle bir bağımlılığın maskelenmesi anlamına gelmektedir. Bunun yanı sıra, grup içerisinde kârlı olmayan faaliyetlere yatırım yapan işletme mevcutsa yine bu durumun gizlenmesi söz konusu olabilir ve bu durumun konsolide finansal tablolardan anlaşılması oldukça güçtür. (Kaya, 2011:12)

Konsolide finansal tablolarla ilgili olarak en önemli olan nokta, finansal tablo dipnotları olduğu söylenebilir. Finansal tablo dipnotlarında yeterince açıklamaya yer verilmezse, finansal tablo kullanıcılarının yanıltılması ve yanlış yönlendirilmesi söz konusu olacaktır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına bakıldığında zaman

finansal tabloların taşınması gereken nitel özelliklerden bahsedilmiştir. Bu özellikler: anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik, karşılaştırılabilirliktir. Konsolide finansal tablolarla ilgili olarak gerekli açıklamalar yapılmadığı zaman bu özelliklerin mahiyetleri ortadan kalkmış bulunacaktır.

1.2.4. Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Duyulan İhtiyaç

Ekonominin gelişmesi ve çok farklı aktörlerin faaliyetlerde bulunması, güvenilir bilgi elde etmenin gereksinimini daha da artırmış durumdadır. İşletmelerin gerek içeride gerekse dışarıda birçok hissedarı ve menfaat sahibi kurum ve kuruluşları bulunmaktadır. Küresel pazarda tüm bu kişi ve kuruluşların işletme ile ilgili karar verirken kullandıkları bilgilere olan güvenin temel dayanağı bağımsız denetim olmuştur. (Ekonomi Gazeteciliği İçin Kurumsal Yönetim El Kitabı, 2011:37)

Konsolide finansal tablolar, ana ortaklık olarak adlandırılan işletmeler tarafından düzenlenmektedir. Günümüzde bakıldığı zaman, gerek yurt içi gerekse yurt dışı pazarlarda faaliyet göstermek için işletmeler birbirleri ile ortak olmaya ve pazardaki hâkimiyet gücünü daha da yükseltmeye çalışmaktadırlar. Bu sebeple, konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda olan işletmelerin sayısı her geçen gün artmaktadır ve bu finansal tablolardan yararlanacak olan işletme içi veya işletme dışı hissedarlar ve menfaat sahipleri de artmaktadır. Konsolide finansal tabloları düzenleyen işletmelerin, hazırlamış oldukları finansal tabloların güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygunluk ve şeffaflığının tespit edilerek ortaya konulması önem arz etmektedir. İfade edilen bu işlem herkes tarafından kabul görmesi için bir bağımsız denetim şirketi tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

Konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi ana ortaklığın bağımsız denetimi görevini üstlenmiş bulunan bağımsız denetleme kuruluşu tarafından yerine getirilir. Bağımsız denetleme kuruluşunun denetim faaliyeti kapsamında ihtiyaç duyacağı bilgi ve belgelerin temini, ana ortaklığın sorumluluğundadır. Bu kapsamdaki bağımsız denetim faaliyeti, SPK'nın bağımsız denetim hakkındaki düzenlemelerine uygun olarak yürütülür. (SPK Seri: XI, No:29 Md. 22)

1.2.5. Konsolide Bilanço

1.2.5.1. Konsolide Bilanço Tanımı

Konsolide bilanço sentetik bilanço, tevhid edilmiş bilanço olarak da adlandırılır. Konsolide bilanço, ayrı ayrı tüzel kişiliklere sahip olmakla beraber, iktisadi olarak bir bütünü teşkil eden işletmelerin bilançolarının bir araya getirilmesi ile ortaya çıkar. (Bektöre,1975:131)

Konsolide bilanço, aynı ortak grubunun yönetimine ve denetimine tabi olan işletmelerin her birinin solo halinde düzenlediği bilançolarının, finansal durum ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi amacıyla ve birleştirme tekniği kullanılarak bir araya getirilmiş olan bir finansal tablodur.(Güvemli, 1993:37)

Ana ortaklık ve bu ana ortaklığa bağlı olan bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarının her birinin ayrı bir tüzel kişiliği vardır. Başka bir ifade ile, her biri ayrı birer kuruluştur. Bu kuruluşların her birinin kendisine ait solo bilançosu olmak zorundadır. İşte, konsolide bilanço her bir işletmenin ayrı ayrı düzenlemiş olduğu solo bilançolarının ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların oluşturduğu ekonomik bütünün safi varlığını ifade edecek biçimde birleştirilmeleri sonucu ortaya çıkacak olan bilançodur. (Sürmeli, 1973:182)

Yukarıdaki tanımlamalar ışığında, konsolide finansal durum tablosunun grup bünyesinde bulunan her bir işletmenin solo finansal durum tabloları üzerinde belirli ön işlemler yapıldıktan sonra, bunların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak bir araya getirilmesi sonucu ortaya çıkan finansal durum tablosu olduğu söylenebilir.

1.2.5.2 Konsolide Bilanço Düzenleme Esasları

Konsolide bilanço hazırlanırken ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların bilanço kalemleri tek tek toplanır. Burada dikkat edilecek en önemli nokta, yapılması gereken mahsup işlemleridir. Konsolide finansal tabloların düzenleme esaslarında da bahsedildiği üzere, ana ortaklığın bilançosundaki bağlı ortaklığa ait kayıtlı değer ile ana ortaklığın bağlı ortaklıkların öz sermayesindeki payı karşılıklı olarak mahsup edilir. (Kaya, 2011:37)

Mahsup işlemi, ilgili ortaklığın ilk defa konsolidasyona alındığı andaki defter değerine göre yapılabilir. Bu durumdan farklı olarak mahsup işlemi konsolide edilecek olan ortaklıkların hisselerinin edinildiği anda tespit edilen aktif veya pasif değerlerine göre veya hisseler farklı zamanlarda edinildiğinde, ilgili ortaklığın bağlı ortaklık olduğu tarihteki verilerine göre de yapılabilir. (Akdoğan, Tenker, 2007:456)

Tam konsolidasyon yöntemi kullanılıyorsa, ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki ortaklık oranına bakılmaksızın bütün varlık ve kaynak kalemleri birleştirilir. Eğer ana ortaklık, bağlı ortaklıkların % 100' üne sahip değilse, diğer ortaklıkların varlık ve kaynaklarından düşen hisseleri de konsolide finansal tablolara alınmış olur. Ana ortaklığın bağlı ortaklığın tamamına sahip olmaması durumunda bağlı ortaklıklar üzerinde belli bir kısmında söz sahibi olamadığı paya azınlık payı veya üzerinde kontrol hakkının bulunmadığı pay olarak adlandırılır ve konsolide finansal tabloda özkaynaklar bölümünde azınlık payları adı altında gösterilir. (Örten ve diğ., 2010:396)

Edinilen işletmenin gerçeğe uygun değeri ile net belirlenebilir varlıkları arasındaki fark şerefiye olarak tanımlanır ve kayıtlara alınır. Net belirlenebilir varlık, gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş olan varlık ve yükümlülükler arasındaki farktan oluşur. Net belirlenebilir varlıkların gerçeğe uygun değerden yüksek olması durumunda aradaki fark gelir tablosu hesapları aracılığı ile muhasebeleştirilir. (Akdoğan, Tenker, 2007:456-457)

Şerefiyenin muhasebeleştirilmesinde de TFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardı hükümleri uygulanır. Şerefiye amortismanına tabi değildir ve şerefiyeye her dönem sonu itibari ile değer düşüklüğü hesaplanır. (Örten ve diğ., 2010:396)

Grubu oluşturan işletmelerin birbirleri ile olan münasebetlerinden doğan işlemlerin mükerrerliğe yol açmaması nedeniyle elimine edilmeleri gerekir. Grup içi bakiyeler, işlemler, gelirler, giderler ve zararlar tamamen elimine edilirler. (Örten ve diğ., 2010:406) Bu elimine işlemlerine aşağıdaki örnekler verilebilir; (Akdoğan, Tenker, 2007:457-458)

- Konsolidasyon işlemi yapılan toplama da ortaklıkların birbirlerinden olan alacak ve borçları karşılıklı olarak mahsup edilir. Ortaklıkların birbirlerinden borçlanma amaçlı olarak menkul kıymet veya kıymetli evrak alımı söz konusu olmuş ise bu varlıklarında indirilmesi gerekir.

- Konsolidasyon işleminde yapılan birleştirmede grup içerisindeki ortaklıkların birbirleri ile olan mal alım ve satımından kaynaklanan gelir ve giderler, konsolide finansal tablolarda brüt satışlar, satışların maliyeti ve stok hesaplarından oranları nispetinde eklenir veya bu hesaplardan oranları nispetinde çıkartılır.
- Grup içerisinde alım satımı söz konusu olan amortismanla tabi duran varlıklarla ilgili olarak oluşan gelir ve gider kalemleri arındırılır.
- Grup içi işlemlerden doğan kâr ve zararların elimine işlemlerinden ortaya çıkan geçici farklar TMS 12 Gelir Vergileri standardı hükümlerine göre kayıt altına alınır.

1.2.6. Konsolide Gelir Tablosu

1.2.6.1 Konsolide Gelir Tablosu Tanımı

Konsolide gelir tablosu, bir ortaklık grubunun denetimi ve yönetimi altında bulunan işletmelerin solo olarak düzenlemiş oldukları gelir tablolarının grubun çalışma sonuçlarının değerlendirilmesi amacıyla ve birleştirme yöntemlerinin kullanılmasıyla bir araya getirilerek birleştirilen gelir tablolarıdır.(Güvemli, 1993:37)

Konsolide gelir tablosu, bir ana şirketin denetiminde bulunan çeşitli şirketlerin belirli bir faaliyet dönemi sonunda elde etmiş oldukları sonucu birleştirilerek tek bir tabloda sunan konsolide finansal tablodur. (Akdoğan, Tenker, 2007:470)

Konsolide gelir tablosu, ana ve bağlı ortaklıkların gelir tablolarının belirli esaslara göre birleştirilerek, işletmeler topluluğunun gelir ve giderlerinin bir arada gösterildiği gelir tablosudur. (Karcıoğlu, 1993:30)

Yukarıdaki tanımlamalardan da anlaşılabileceği üzere, konsolide gelir tablosu bir grubu oluşturan işletmelerin finansal tablolarının, konsolide finansal tablo düzenleme esaslarına uyularak birleştirilmesi ve tek bir işletmeye ait gelir tablosu gibi sunulmasıdır.

1.2.6.2. Konsolide Gelir Tablosu Düzenleme Esasları

Konsolide gelir tablosunun düzenlemesine ilişkin olarak 10 numaralı Türkiye Finansal Raporlama Standardı yol gösterici konumdadır. Konsolide bilançoda olduğu

gibi, konsolide gelir tablosunun düzenlenmesinde grup bünyesindeki işletmelerin düzenlemiş oldukları gelir tablosu kalemleri tek tek toplanarak birleştirilir.

Bir işletme bağlı ortaklıklarının gelir ve giderlerini bağlı ortaklık üzerinde kontrol oluşturduğu tarihten kontrolü kaybettiği tarihe kadar konsolide finansal tablolarına dahil eder. Bağlı ortaklığın gelir ve giderleri, edinim tarihindeki konsolide finansal tablolara yansıtılmış olan varlık ve yükümlülüklerden kaynaklanmalıdır. (TFRS 10 Md. B88)

İşletme kâr, zarar ve diğer kapsamlı gelirin her bir bileşenini ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylarına dağıtır. İşletme ayrıca toplam kapsamlı geliri de hem ana ortaklık hissedarlarına hem de kontrol gücü olmayan paylara da dağıtır. (TFRS 10 Md. B94)

Kontrol gücü olmayan paylar tarafından bulundurulanan özkaynak oranının değişmesi durumunda ana ortaklık paylarının ve kontrol gücü olmayan payların sahip olduğu özkaynakların defter değerleri, bağlı ortaklık üzerinde değişim sonucunda sahip olduklara pay oranlarına göre düzeltilir. Kontrol gücü olmayan payların düzeltildiği tutar ile ödenen veya alınan tutarın gerçeğe uygun değeri arasındaki fark doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilir ve ana ortaklık hissedarlarına dağıtılır. (TFRS 10 Md. 96)

Konsolide gelir tablosunun düzenlenmesinde aşağıdaki işlemler yapılır. (Akdoğan, Tenker, 2007:459)

- Grup işletmelerin gelir tablosu kalemleri ayrı ayrı toplanır.
- Konsolide kapsamlı gelir tablosunun hazırlanmasında grup içerisinde gerçekleştirilmiş işlemler elimine edilir. Yani, grup işlemlerinden kaynaklanan gelirler, giderler, kar ve zarar mahsup edilir. Bu duruma en iyi örnek grup içerisinde gerçekleşen satın alma ve satış işlemleridir. Yapılan toplama işlemlerinden grup içerisinde mal ve hizmet alış ve satışı varsa bu tutarlar brüt satışlar ve satışların maliyetinden mahsup edilirler.
- Konsolide edilen tüm ortaklıklara ilişkin dönem karı vergi ve yasal yükümlülükleri karşılıklarının toplamı konsolide kapsamlı gelir tablosunda aynı hesap altında işletmelere ait tutarların bütününden meydana gelir.

- Grubun konsolide kapsamlı gelir tablosunda kontrol gücü olmayan paylara ait tutarlar ayrı bir kalem olarak gösterilir.

1.2.7. Eliminasyon İşlemleri

Konsolide finansal durum tablosu ve konsolide kapsamlı gelir tablosunun daha net anlaşılması ve eliminasyon işlemlerinin gösterilmesine ilişkin olarak aşağıdaki örnekten yararlanılmıştır.

Örnek: ABC ana ortaklığı ve XYZ bağlı ortaklığına ait finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu tutarları aşağıdaki tablolarda verilmiştir. ABC ana ortaklığı XYZ bağlı ortaklığının % 80'ine sahiptir. Tutarlar 1.000 TL' dir. (Yardımcıoğlu, 2008:145-168, Gökçen ve diğ. 2011:353-369)

Tablo 1.1. ABC A.Ş. Konsolide Çalışma Tablosu

	ABC	XYZ	Düzeltilme	Konsolidasyon
Kasa	210	504		714
Alacaklar				
*Bağlı Ort.	126		(126) (1)	
*Diğer	1.344	84		1.428
Stoklar	2.520	420		2.940
Tesis, Makine ve Cihazlar	4.200	2.100		6.300
Finansal Duran Varlıklar				
*Bağlı Ortaklıklar	1.512		(1.512) (2)	
*Diğer	3.360	168		3.528
Aktif Toplamı	13.272	3.276	—1.638	14.910
	ABC	XYZ	Düzeltilme	Konsolidasyon
KVB				
*Ana Ortaklığa		126	(126) (1)	
*Diğer	1.050	420		1.470
UVB	5.670	840		6.510
ÖZKAYNAKLAR				
Sermaye	1.680	840	(840) (2)	1.680
Yedek Akçe	4.872	1.050	(1.050) (2)	4.872
Azınlık Payları			378 (2)	378
Pasif Toplamı	13.272	3.276	-1.638	14.910

Konsolide finansal tabloların düzenleme esaslarında belirtildiği üzere, ana ve bağlı ortaklıkların finansal tablo kalemleri tek tek toplanmış ve konsolidasyon sütununda gösterilmiştir.

(1) Konsolide finansal tablolarda grup işletmeleri arasında gerçekleşen borç ve alacak tutarları elimine edilmiştir.

(2) Konsolide finansal tablolarda ana ortaklığın kontrolü altında bulunmayan azınlık payları ayrı bir kalem olarak gösterilmiştir. Burada azınlık payları ve ana ortaklık payları tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Bağlı ortaklığın öz sermayesinin % 80'ine sahiptir. ABC ana ortaklığının sahip olmadığı % 20'lik dilim azınlık payı olarak adlandırılır.

Azınlık payı $1.890 \times 0,20 = 378$ TL olarak hesaplanır.

Ana Ortaklık Payı $1.890 \times 0,80 = 1.512$ TL olarak hesaplanır.

Konsolidasyon Şerefıyesi yoktur.

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin olarak önemli olan diğer bir nokta ise, ana ortaklığın finansal tablosunda yer alan bağlı ortaklıklar hesabı ile bağlı ortaklığın özsermaye hesapları işlemlerin mükerrerliğine neden olmaması nedeniyle mahsup edilmesi idi. Yukarıda hazırlanan tabloya bakıldığında zaman, konsolidasyon işlemlerine ilişkin düzeltme kayıtlarında bağlı ortaklık hesabı ile bağlı ortaklığın ana ortaklığa ait olan özsermaye tutarı mahsup edilerek yansıtılmıştır.

Tablo 1.2. ABC A.Ş. Konsolide Çalışma Tablosu

	ABC	XYZ	Düzeltilme	Konsolidasyon
Grup Dışına Satışlar	11.760	4.200	-	15.960
Bağlı Ortaklığa Satışlar	2.100	-	(2.100) (2)	-
Toplam Satış Geliri	13.860	4.200	(2.100)	15.960
Satışların maliyeti	7.560	1.680	-	9.240
Diğer Giderler	840	210	-	1.050
Ana Ortaklığa Ödeme	-	2.100	(2.100) (2)	-
Azınlık Payları (1)	-	-	42 (3)	42 (3)
Vergi Öncesi Kar	5.460	210	-42	5.628
Vergi (% 30)	1.638	63	(12,60) (3)	1.688,40
Faaliyet Karı	3.822	147	(29,40) (3), (4)	3.939,60
Bağlı Ortaklık Net Karı	117,60	-	(117,60) (4)	-
Net Kar	3.939,60	147	-147	3.939,60

Konsolide kapsamlı gelir tablosunun hazırlanmasına ilişkin olarak yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda ana ortaklık ve bağlı ortaklığın kapsamlı gelir tablosu kalemleri tek tek toplanmıştır.

(1) Bazı durumlarda azınlık payları vergiden sonra da gösterilebilir.

(2) Grup içerisindeki işletmelerin birbirleri ile olan işlemlerinden doğan gelir, gider, kar ve zararların elimine edilmesi gerekir. Örneğimizde ana ortaklığın bağlı ortaklığına yapmış olduğu 2.100 TL'lik satış bu nedenle elimine edilmiştir.

(3) Bağlı ortaklığın vergi öncesi karından ana ortaklığın payının tahakkuk ettirilmesi bakımından konsolide kapsamlı gelir tablosunda azınlık payı gider olarak gösterilmiştir ve bu gider tutarı bağlı ortaklığın vergi öncesi karı ile azınlık payı oranı çarpılarak bulunmuştur. ($210 \times 0,20 = 42$ TL)

Aynı hesaplama vergi sonrası kâr rakamı içinde yapılabilir. ($147 \times 0,20 = 29,4$ TL)

(4) Bağlı ortaklığın elde etmiş olduğu faaliyet karı azınlık payına düşen tutar ile ana ortaklığa ait net kar tutarı olarak ayrıştırılmıştır. Bu arada hesaplama bağlı ortaklık faaliyet karı ile azınlık payı oranı ve ana ortaklık sahiplik oranı çarpılmak suretiyle hesaplanmıştır.

Bağlı ortaklık faaliyet karı 147 TL

Ana ortaklığa ait tutar $147 \times 0,80 = 117,60$ TL

Azınlık payı tutarı $147 \times 0,20 = 29,40$ TL

Toplam tutar = 147 TL

(5) Ana ortaklığın konsolide net kârı, özkaynak yöntemi ile hesaplanmış ana ortaklık net kârına eşittir. Çünkü ana ortaklığın gelir tablosu, konsolide gelir tablosunda olduğu gibi bağlı ortaklıktan payına düşen net kârı da içinde barındırmaktadır.

1.2.8. Diğer Konsolide Finansal Tablolar

Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde finansal tablolar ana finansal tablolar ve ek finansal tablolar olarak sınıflandırılmıştır. Bu tebliğe göre bilanço ve gelir tablosu düzenlenmesi zorunlu olan ana finansal tablolar olurken, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu ise düzenlenmesinin isteğe bağlı olduğu yardımcı veya ek finansal tablolardır. 6102

sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunun kabul edilmesi ile birlikte artık bütün işletmelerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak muhasebe işlemlerini gerçekleştirmeleri ve bu standartlara uygun olarak finansal raporlamada bulunmaları gerektiği belirtilmiştir. Bu konuya ilişkin olarak düzenlemeler TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında belirtilmiştir. Bu standardın 10. maddesinde raporlanması gereken finansal tablolar belirtilmiştir. Bu standarda göre raporlanması gereken finansal tablolar aşağıda belirtildiği gibidir:

- Finansal Durum Tablosu(Bilanço),
- Kapsamlı Gelir Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu,
- Özkaynaklar Değişim Tablosu,
- Açıklayıcı Dipnotlardır.

Raporlanacak olan konsolide finansal tablolar setinin de sadece finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosundan ibaret değil, bu finansal tabloların yanı sıra standartta belirtilen bütün finansal tabloların raporlanması gerekmektedir. Bu sebeple yukarıda yapılan açıklamalarda önem itibari ile finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu ayrı ayrı başlık halinde verilmiş olup, bu bölümde ise nakit akış tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve dipnotlar tek bir başlık altında verilmesi uygun görülmüştür.

1.2.8.1. Konsolide Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, belirli bir faaliyet dönemindeki nakit ve nakde eşdeğer varlıklarda meydana gelen değişimleri yani artış ve azalışları ve bunların nedenlerini işletmenin faaliyetlerinden, yatırımlarından ve finansmanından olmak üzere ayrıma tabi tutarak açıklayan bir finansal tablodur. Burada nakit olarak dikkate alınan işletmenin kasasında var olan nakdi ve bankasında bulunan mevduat toplamını, nakde eşdeğer varlık olarak ise kolayca paraya çevrilebilen ve değer değişikliği riski önemsiz sayılan yüksek likiditeye sahip kısa vadeli varlıklar kastedilmektedir. (Karapınar, Zaif, 2009:75)

Yukarıdaki nakit akış tablosu tanımından hareketle konsolide nakit akış tablosu tanımlanacak olursa, grup işletmenin bünyesinde bulundurduğu işletmelerin solo olarak

düzenlemiş oldukları nakit akış tablolarının bir araya getirilmesi ve birleştirme yönteminin uygulanması ile grup işletmenin ilgili faaliyet dönemindeki nakit veya nakde eşdeğer varlıklarında meydana gelen değişimler ve bunların ne tür işlemlerden meydana geldiğini ortaya koymak üzere hazırlanan finansal tablodur.

1.2.8.2. Konsolide Özkaynaklar Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu, bir işletmenin belirli bir dönemdeki özkaynaklarında meydana gelen değişiklikleri gösteren bir finansal tablodur. Bu tablo aracılığı ile işletme sahip/sahipleri tarafından ilgili dönemde yapılan yatırımlar görülebilir. Aynı zamanda, sermayedeki artış/azalışlar, yedekler, fon ve kâr kalemlerindeki artış/azalışlar hakkında detaylı bilgi edinilmesi sağlanabilir. (Karapınar, Zaif, 2009:91)

Konsolide özkaynaklar değişim tablosu, birbirini izleyen iki döneme ait konsolide finansal durum tablosundan yararlanılarak hazırlanabilir. (Güvemli, 1993:38)

Özkaynaklar değişim tablosu hazırlanırken aşağıdaki bilgilere yer verilir: (TMS 1 Md. 106)

- Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylarına ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir;
- Her bir özkaynak bileşeni için, geçmişe yönelik uygulama ve düzeltmelerin etkileri;
- Her bir özkaynak bileşeni için aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikleri ayrı olarak gösteren, dönem başındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat:
 - a) Kar ya da zarar;
 - b) Gerçekleşmemiş kar ya da zararın her bir kalemi;
 - c) Ortaklar tarafından yapılan katkıları ve ortaklara yapılan dağıtımları ayrı olarak gösteren ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler ve kontrolün kaybedilmesiyle sonuçlanmayan bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişimler.

1.2.8.3. Konsolide Finansal Tablo Dipnotları

Konsolide finansal tabloların dipnotlarında her şeyden önce grubun organizasyonu ve faaliyet konusu hakkında bilgi verilir. Verilen bu bilgilerin ardından uygulanan finansal raporlama standartları, konsolidasyon yöntemleri, muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar anlatılır ve önemli muhasebe politikalarının özeti yapılır. (Kaya, 2011:47) Bunların dışında konsolide finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki bilgilere yer verilir: (TFRS 12 Md. 10)

- Grubun yapısını,
- Kontrol gücü olmayan payların grubun faaliyetlerinde ve nakit akışlarında sahip olduğu payını,
- İşletmenin grubunun varlıkların ulaşabilme veya bunları kullanabilme ve grup borçlarını ödeyebilme gücü üzerindeki önemli kısıtlamaların niteliğini ve kapsamını,
- Konsolide edilmiş yapılandırılmış işletmelerdeki paylarına ilişkin riskleri ve söz konusu risklerdeki değişimlerini,
- Ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki sahiplik payında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünün kaybıyla sonuçlanmayacak şekilde meydana gelen değişikliklerin sonuçlarını,
- Raporlama dönemi içerisinde bağlı ortaklıklarının kontrolünün kaybedilmesinin sonuçlarını açıklamalıdır.

Ayrıca işletme, konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında bağlı ortaklıklara ait finansal tabloların hazırlanma tarihinin veya döneminin konsolide finansal tabloların tarihi veya dönemiyle farklı olması durumunda, bağlı ortaklığın finansal tabloların raporlama dönemi sonu tarihi ve farklı raporlama dönemi veya tarihi kullanılmasının nedenini açıklamalıdır. (TFRS 12 Md. 11)

1.3. KONSOLİDASYON YÖNTEMLERİ

Daha öncede belirtildiği gibi, konsolidasyon işlemi bir birleştirme, takviye etme anlamı taşımaktadır. Her ne sebeple olursa olsun işletmelerin birbirleri ile ortak olmaları durumu söz konusu olduğunda, işletmelerin ortaklık kurduğu diğer işletme veya

işletmelerle olan ilişkilerinden meydana gelen finansal değişikliklerin finansal tablo kullanıcılarına doğru bir biçimde yansıtılması gerekir.

İşletmelerin birbirleri ile olan bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıkları gibi finansal durumlar Tekdüzen Hesap Planında 24 numaralı Mali Duran Varlıklar hesap grubundaki ilgili hesaplar kullanılarak gösterilir. Yatırım yapılan işletmenin, yatırım yapan işletmenin finansal tablosunda tek bir kalemde gösterilmesi durumu yatırım yapan işletmenin finansal tablolarının analizi için anlamsız olabilmektedir. Bu nedenle, fayda maliyet analizi çerçevesinde yatırım yapılan işletmenin finansal tabloları yatırım yapan işletmenin finansal tabloları ile birleştirilerek tek bir finansal tablo haline getirilmesi zorunluluk arz etmektedir. (Örten ve diğ., 2010:391) Ayrıca, grup işletmelerin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun bir biçimde sunulabilmesi için grubun bünyesindeki bütün işletmelerin ekonomik yapısını ve finansal performansını gösteren raporların bir bütün halinde sunulması gerekmektedir. Bu bir bütün halinde raporlama faaliyeti de ana şirket ve bağlı şirketlerin tek bir ekonomik birim olarak algılanmasını sağlayacak konsolide finansal tablolar aracılığı ile yapılabilir. (Kaya, 2011:12)

Grup, bir ana ortaklık ile bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortaklıklarının bütününden oluşur. Grup bünyesindeki bütün ortaklıklar ve iştirakler kendilerine ait finansal tablolarını bireysel olarak düzenlerler. Grup işletmelerinin sadece kendi durumlarını gösteren finansal tabloları analiz ederek grup işletme hakkında doğru ve detaylı bilgi edinilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, her bir ortaklık veya iştirakin düzenlediği ayrı finansal tabloları, muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde birleştirilerek sunulması gerekir. Bu sunum ise konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile gerçekleşebilir. (Kaya, 2011:12-13)

Ana ortaklık, bağlı ortaklıklarını tamamen kendisinin kurmasının dışında iki yöntemle elde edebilir. Bu yöntemler menfaatlerin birleştirilmesi ve satın alma yöntemidir.

Menfaatleri birleştirilmesi yöntemi, işletme sahiplerinin kendi istekleri ile birleşmeleri ve hissedarlık haklarının devam etmesini sağlayan bir yöntemdir. Bu yöntemde yatırım yapan işletme, bu iş için kendi oy haklarına sahip hisse senetlerini karşı tarafa vermektedir. Bu şekilde yapılan birleşme de ana ortaklık, bağlı ortaklığına

yapmış olduğu yatırımını nominal değeri üzerinden muhasebeleştirir. Bu yöntemde yatırım yapılan işletmenin varlıklarının net değeri, net defter değerine eşit olduğu kabul edilir. Bu sebeple böyle bir yatırımın gerçekleştirilmesinde şerefiye ortaya çıkmamaktadır. (Aktaş, Deran, 2004:7)

Satın alma yönteminde ise ana ortaklık, bağı ortaklığın hisse senetlerinin tamamını ya da önemli bir kısmına satın almaktadır. Satın alınan hisse senetlerinin değerinin tespitinde piyasa fiyatı esas alınmaktadır. Ana ortaklık, bağı ortaklığa yapmış olduğu yatırımını maliyet bedeli üzerinden aktifleştirmektedir. Bu sebeple, piyasa fiyatı ile maliyet bedeli arasında ki farktan dolayı şerefiye ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan şerefiye TFRS 3 hükümlerine göre muhasebeleştirilmektedir. (Aktaş, Deran, 2004:7)

Ana ortaklık olarak adlandıracağımız bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren bir bağı ortaklığı, iştiraki veya iş ortaklığının olması durumunda bu işletmenin finansal tablolarının konsolide edilmesinde dikkat edilmesi gereken önemli hususlar bulunmaktadır. Bu hususlar: (Akdoğan, Tenker, 2007:490)

- Ana ortaklığın yurt dışında yatırım yaptığı işletmenin finansal tabloları konsolidasyona tabi tutulacağı zaman, finansal tablo kalemleri ana ortaklığın kendi ülkesinin para birimine çevrilmesi durumu ortaya çıkacaktır. Yurt dışındaki işletmenin finansal tabloları, ana ortaklığın para birimine çevrilirken dikkate alınacak olan değerlendirme ölçüsü ne olacaktır? Bu sorunun cevabı döviz kurları olacaktır. Yalnız burada yine bir sorun ortaya çıkmaktadır. Bu sorun da hangi döviz kurunun kullanılacağıdır, yani dönem sonu kuru mu, ortalama yıllık kur mu, alış kuru mu, satış kuru mu yoksa serbest piyasa kuru mu?

- Ortaya çıkacak olan diğer bir problem ise yurt dışında faaliyet gösteren işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında dikkate alınmış olan standartlardır. Eğer yurt dışındaki işletme yerel mevzuata uygun olarak finansal tablolar hazırlamışsa veya başka standartlar dikkate alınarak hazırlanmışsa, bu işletmenin finansal tablolarının konsolidasyona tabi tutulması için yapılması gereken diğer bir işlem de yurt dışındaki işletmenin finansal tablolarının ana ortaklığın kendi ülkesinde kullanılması zorunlu olan yasal mevzuata veya standartlara uygun olarak tekrar düzenlenmesidir.

Yabancı para birimine bağılı olarak düzenlenmiş olan finansal tabloların yerel para birimine çevrilmesinde kullanılması kabul gören dört yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler: (Akdoğan, Tenker, 2007:491-494)

- Dönem sonu kuru (cari kur) yöntemi,
- Cari-cari olmayan yöntem,
- Parasal-parasal olmayan yöntem,
- Geleneksel (temporal) yöntem.

Cari Kur Yöntemi, bu yöntemde yabancı para birimi ile düzenlenmiş olan finansal tabloların yerel para birimine çevrilmesi sırasında;

- Varlıklar ve borçlar dönem sonu kuru ile,
 - Gelir tablosu kalemleri, bu kalemlerin meydana geldiği zamandaki kur ile bu kur belirlenemiyorsa dönemin ağırlıklı ortalama kuru ile ya da dönem sonu kuru ile,
 - Birikmiş geçmiş dönem kârları tarihi kurla,
 - Dönem kârı, gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmiş sonucu olarak,
 - Temettüler dağıtım anındaki kurla,
 - Nominal sermaye tarihi kurla,
- çevrilecektir.

Cari-Cari Olmayan Yöntem, bu yöntemde bilanço kalemleri cari ve cari olmayan şeklinde sınıflandırılarak değeri lenir. Cari kalemler bilanço günündeki cari kur ile değeri lenirken, cari olmayan kalemler ise tarihi kur ile değeri lenir.

Parasal-Parasal Olmayan Yöntem, cari-cari olmayan yöntemdeki duruma benzer olarak bu yöntemde de bilanço kalemleri parasal kalemler ve parasal olmayan kalemler olarak sınıflandırılır ve parasal kalemler cari kurla, parasal olmayan kalemler ise tarihi kur ile değeri lenir.

Geleneksel (Temporal) Yöntem, bu yöntem de konsolide hesapların, yabancı işletmenin faaliyetlerin ana ortaklık tarafından yapılmış gibi gösterilmesi gerekliliğini ortaya koyar. Bu yöntemde, cari değeri le kayıt altına alınmış olan, parasal olmayan kalemlerin çevrilmesinde cari kur kullanılır.

Finansal tabloların konsolide edilmesinde kullanılan başlıca üç temel yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler tam konsolidasyon, oransal konsolidasyon ve özkaynak

yöntemidir. Bu yöntemlerden oransal konsolidasyon yöntemi iş ortaklıklardaki yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılması 28.10.2011 tarihinde TMS 31 İş Ortaklıklardaki Yatırımların yerini alan TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardına göre alternatif seçim olmaktan çıkarılmış ve hem iştiraklerdeki hem de iş ortaklıklardaki yatırımların muhasebeleştirilmesinde sadece özkaynak yönteminin kullanılması kabul edilmiştir. Ancak çalışmanın bu bölümünde oransal konsolidasyon yöntemi literatür de sıklıkla açıklanması sebebiyle açıklanması gerekli görülmüştür. Bu yöntemler aşağıda sırası ile açıklanmıştır.

1.3.1. Tam Konsolidasyon

Tam konsolidasyon, bağlı ortaklıkların konsolide finansal tablolara dahil edilerek grup işletmenin tek bir ekonomik birim gibi gösterilmesini sağlayan yöntemdir. (Kaya, 2011:53)

Tam konsolidasyon, yatırım yapılan işletmenin finansal tablolarındaki hesap kalemlerinin her birinin ortaklık oranının dikkate alınmadan yatırımı yapan işletmenin finansal tabloları ile birleştirilmesi yöntemidir. (Örten ve diğ., 2010:392)

Tam konsolidasyonda ana ortaklığın finansal durum tablosunda varlıklarında yer alan iştirak tutarları, bağlı ortaklığın sermayesinden mahsup edilir. Yapılacak olan bu eliminasyon kaydından sonra her iki işletmenin varlıkları ve borçları birleştirilir. Bağlı ortaklığın ilgili dönemde elde etmiş olduğu kârdan ana ortaklığa düşen kısım alınır ve özkaynaklarda birleştirilmek suretiyle konsolidasyon gerçekleştirilir. (Güvemli, 1993:45)

Tam konsolidasyon işleminde önemli olan noktalardan biri yatırım yapılan işletme üzerinde yatırım yapan işletmenin kontrol gücüdür. Kontrol gücü standartta;” *Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücü*” olarak tanımlanmıştır. Ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerinde kontrol gücünün olup olmadığını standartlarda yer alan ilkelere göre belirlemesi ve kontrolün var olduğunun belirlenmesi durumunda ana ortaklık, bağlı ortaklığın finansal tablolarını tam konsolidasyon yöntemini uygulayarak konsolide finansal tablolarını düzenlemesi gerekmektedir.

Yukarıda tam konsolidasyonla ilgili yapılan açıklamalara bakıldığı zaman, tam konsolidasyonda önemli olan noktalardan biri yatırım yapan işletmenin, yatırım yapılan işletme üzerindeki kontrol gücüdür. Ayrıca tam konsolidasyon yöntemi yatırım yapılan işletmenin finansal tablo kalemleri yatırım yapan işletme ile birleştirilmesi esnasında konsolide finansal tabloların düzenleme esasları dikkate alınıp, gerekli eliminasyon kayıtları yapıldıktan sonra herhangi bir şekilde yatırım yapılan işletme üzerindeki sahip olunan yüzde tutar dikkate alınmadan konsolidasyon işlemi gerçekleştirilmesini savunan bir yöntem olduğu söylenebilir.

Tam konsolidasyon yönteminin daha anlaşılır hale gelmesi için aşağıda bir örnek verilmiştir:

Örnek: X ve Y işletmelerinin 01.01.20XX tarihli birleşme öncesi finansal tabloları verilmiştir. X işletmesi Y işletmesinin % 90'lık payına sahip olmak istemektedir. (Epstein, Mirza, 2005:365-380)

Tablo 1.3. X ve Y İşletmeleri Birleşme Öncesi Finansal Durum Tabloları

	X İşletmesi	Y İşletmesi
Kasa	43.260	52.360
Alıcılar(Net)	47.880	12.740
Ticari Mallar	32.060	22.540
Maddi Duran Varlıklar	280.000	70.000
Birikmiş Amortismanlar(-)	-29.400	-14.000
Haklar	-	14.000
Toplam Varlıklar	373.800	157.640
Satıcılar	5.600	9.240
Çıkarılmış Tahviller	140.000	-
Sermaye	140.000	70.000
Hisse Senedi İ. Primleri	21.000	21.000
Yasal Yedekler	67.200	57.400
Toplam Kaynaklar	373.800	157.640

İşletmelerin finansal durum tabloları dikkate alındığı zaman Y işletmesinin net varlıkları iki yöntemle hesaplanabilir:

1. Yöntem

$$\begin{aligned}
 \text{Net Varlıklar} &= \text{Toplam Varlıklar} - \text{Toplam Borçlar} \\
 &= 157.640 - 9.240 \\
 &= 148.400 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

2. Yöntem

$$\begin{aligned}\text{Net Varlıklar} &= \text{Sermaye} + \text{Hisse Senedi İ. Primleri} + \text{Yasal Yedekler} \\ &= 70.000 + 21.000 + 57.400 \\ &= 148.400 \text{ TL}\end{aligned}$$

X şirketi Y şirketinin %90'ına sahip olmak istemesinden dolayı, birleşmeden dolayı Y şirketinin varlıklarının ve borçlarının gerçeğe uygun değerinin hesaplanması gerekmektedir. Bu sebeple, yapılan ekspertiz çalışmaları sonucu Y işletmesinin varlıklarının ve borçlarının gerçeğe uygun değerleri aşağıda verilmiştir:

Tablo 1.4. Y İşletmesi Gerçeğe Uygun Değer Tablosu

	Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değeri	Fark
Kasa	52.360	52.360	-
Alıcılar(Net)	12.740	12.740	-
Ticari Mallar	22.540	23.940	1.400
Maddi Duran Varlıklar(Net)	56.000	67.200	11.200
Haklar	14.000	18.200	4.200
Satıcılara Borçlar	-9.240	-9.240	-
Toplam	148.400	165.200	16.800

Birleşme tarihi itibari ile X şirketi Y şirketinin varlıklarını ve borçlarını gerçeğe uygun değerleri ile kaydetmesi gerekmektedir. X şirketi, Y şirketinin % 90 payına sahip olacağından Y şirketinin % 10'luk azınlık payı tutarında gerçeğe uygun değer toplamında mevcut bulunacaktır. Bu sebeple Y şirketinin % 10'luk azınlık payı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Ana Ortaklık Payı(165.200x0,90)	148.680 TL
Azınlık Payı (165.200x0,10)	<u>16.520 TL</u>
Toplam	165.200 TL

01.01.20XX tarihi itibariyle X şirketi, Y şirketinin % 90'ına sahip olmuştur. X şirketi bu birleşme için nominal değeri 14 TL/adet olan 5.400 adet hisse senedi ihraç etmiştir. Hisse senetlerinin toplam piyasa fiyatı 168.840 TL'dir.

X şirketi bu birleşmeden dolayı aşağıdaki yevmiye kaydını yapması gerekmektedir.

...	...	...	...
242 BAĞLI ORTAKLIKLAR HS.	168.840		
500 SERMAYE HS.		75.600	
522 HİSSE SENEDİ İHRAÇ P HS.		93.240	

➤ Birleşmeden doğacak olan şerefiyenin hesaplanması şöyledir:

Y şirketinin belirlenebilir net varlıklarının GUD	165.200 TL
Azınlık payı (0,10)	- <u>16.520 TL</u>
Ana ortaklık payı (0,90)	148.680 TL
Elde etme maliyeti	<u>168.840 TL</u>
Şerefiye	20.160 TL

Bu bilgiler doğrultusunda konsolide finansal durum tablosunun hazırlanması için yapılacak konsolide çalışma tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 1.5. X ve Y İşletmeleri Konsolide Çalışma Tablosu

			Eliminasyon		
	X İşletmesi	Y İşletmesi	Borç	Alacak	Konsolide Rakamlar
Kasa	43.260	52.360	-	-	95.620
Alıcılar(Net)	47.880	12.740	-	-	60.620
Ticari Mallar	32.060	22.540	1.400	-	56.000
Maddi Duran Varlıklar	280.000	70.000	14.000	-	364.000
Birikmiş Amortismanlar	-29.400	-14.000	-	2.800	-46.200
Bağlı Ortaklıklar	168.840	-	-	168.840	-
Haklar	-	14.000	4.200	-	18.200
Şerefiye	-	-	20.160	-	20.160
Toplam Varlıklar	373.800	157.640			548.400
Satıcılar	5.600	9.240	-	-	14.840
Çıkarılmış Tahviller	140.000	-	-	-	140.000
Sermaye	215.600	70.000	70.000	-	215.600
Hisse Senedi İ. Primleri	114.240	21.000	21.000	-	114.240
Yasal Yedekler	67.200	57.400	57.400	-	67.200
Azınlık Payları	-	-	-	16.520	16.520
Toplam Kaynaklar	373.800	157.640	188.160	188.160	568.400

X işletmesinin 31.12.20XX tarihli Konsolide Finansal Durum Tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 1.6. X İşletmesi Konsolide Finansal Durum Tablosu

Konsolide Finansal Durum Tablosu (01.01.20XX)	
Kasa	95.620
Alıcılar	60.620
Ticari Mallar	56.000
Maddi Duran Varlıklar	364.000
Birikmiş Amortismanlar(-)	-46.200
Haklar	18.200
Şerefiye	20.160
Aktif Toplamı	568.400
Satıcılar	14.840
Çıkarılmış Tahviller	140.000
Sermaye	215.600
Hisse Senedi İ. Primleri	114.240
Yasal Yedekler	67.200
Azınlık Payları	16.520
Pasif Toplam	568.400

X ve Y şirketlerinin 31.12.20XX tarihli finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki şekildedir:

Tablo 1.7. X ve Y İşletmeleri Kapsamlı Gelir Tabloları

Kapsamlı Gelir Tablosu	X İşletmesi	Y İşletmesi
Satışlar	1.050.000	588.000
Satışların Maliyeti(-)	-813.400	-372.400
Brüt Satış Karı	236.600	215.600
Faaliyet Giderleri(-)	-203.560	-202.440
Faaliyet Karı	33.040	13.160
Diğer Gelirleri	4.200	-
Diğer Giderleri	-	-
Dönem Net Karı	37.240	13.160

Tablo 1.8. X ve Y İşletmeleri Finansal Durum Tabloları

FİNANSAL DURUM TABLOSU(31.12.20XX)	X İŞLETMESİ	Y İŞLETMESİ
Kasa	79.380	14.560
Alıcılar	61.180	16.940
Ticari Mallar	53.620	29.050
Maddi Duran Varlıklar	273.000	79.800
Birikmiş Amortismanlar(-)	-49.280	26.460
Bağlı Menkul Kıymetler(Tahvil)	-	61.600
Bağlı Ortaklıklar	168.840	-
Haklar	-	12.600
AKTİF TOPLAMI	586.840	188.090
Satıcılar	12.460	26.530
Çıkarılmış Tahviller	140.000	-
Hisse Senedi İ. Primleri	215.600	70.000
Yasal Yedekler	67.200	58.800
Dönem Net Karı	37.240	13.160
PASİF TOPLAMI	586.740	188.090

X işletmesi ile Y işletmesinin 31.12.20XX tarihli konsolide finansal durum tablosunun ve konsolide kapsamlı gelir tablosunun oluşturulabilmesi için 01.01.20XX-31.12.20XX döneminde iki işletme arasında gerçekleşen işlemlerin belirlenmesi ve gerekli düzeltme kayıtlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu sebeple, ana ortaklık ve bağlı ortaklık arasına aşağıdaki işlemlerin gerçekleştiği tespit edilmiştir:

- X işletmesi maliyeti 21.000 TL olan malları Y işletmesine 28.000 TL'ye satmıştır.
- X işletmesi, Y işletmesinden 25.200 TL'lik mal satın almıştır. Y işletmesi maliyet bedeli üzerinden % 25 kar almaktadır.
- Y işletmesi 30 Aralık tarihinde yapmış olduğu 1.400 TL'lik ödemeye X işletmesine olan borcunu 5.600 TL'ye düşürmüştür. Yapılan 1.400 TL'lik ödeme 31 Aralık itibariyle halen devam etmektedir.
- 31.12.20XX tarihinde Y işletmesi, X işletmesinin çıkarmış olduğu tahvillerin yarısını 61.600 TL bedelle satın almıştır. Tahvillerin vadesi 31.12.20XX'dir. Tahvillerin faizi her yılın 31 Aralık tarihinde ödenmektedir. Ancak Y işletmesinin almış olduğu tahvillerin faizi önceki yatırımcıya ödenmiştir.

- 02.01.20XX tarihinde Y işletmesi, X işletmesinden 9.800 TL bedelle maddi duran varlık satın almıştır. Bu maddi duran varlık X işletmesi tarafından 7.000 TL bedelle satın alınmış olup, satış tarihindeki net defter değeri 5.600 TL'dir. Maddi duran varlığın tahmini kalan ömrü 4 yıldır.

Yukarıda dönem içerisinde gerçekleşen işlemler dikkate alınarak konsolide çalışma tablosu aşağıdaki gibi düzenlenebilir.

Tablo 1.9. X ve Y İşletmeleri Konsolide Çalışma Tablosu

			Eliminasyon		
KAPSAMLI GELİR TABLOSU	X İşletmesi	Y İşletmesi	Borç	Alacak	Konsolide Rakamlar
Satışlar	1.050.000	588.000	53.200	-	1.584.800
Satışların Maliyeti (-)	-813.400	-372.400		53.200	-1.132.400
Brüt Satış Kârı	236.600	215.600			452.400
Faaliyet Giderleri (-)	-203.560	-202.440		1.050	-404.950
Faaliyet Kârı	33.040	13.160			47.450
Diğer Gelirler	4.200	-	4.200	8.400	8.400
Diğer Giderler	-	-			0
Azınlık Payları			1.316		-1.316
Dönem Net Kârı	37.240	13.160	58.716	62.650	54.534
FİNANSAL DURUM TABLOSU	X İşletmesi	Y İşletmesi	Eliminasyon		Konsolide Rakamlar
Kasa	79.380	14.560	1.400		95.340
Alıcılar	61.180	16.940		7.000	71.120
Ticari Mallar	53.620	29.050	1.400		84.070
Maddi Duran Varlıklar	273.000	79.800	14.000	2.800	364.000
Birikmiş Amortismanlar	-49.280	26.460		3.150	-78.890
Bağlı Menkul Kıymetler(Tahvil)	-	61.600		61.600	0
Bağlı Ortaklıklar	168.840	-		168.840	0
Haklar	-	12.600	4.200		16.800
Şerefiye		-	20.160		20.160
AKTİF TOPLAMI	586.740	188.090			572.600
Satıcılar	12.460	26.530	5.600		33.390
Çıkarılmış Tahviller	140.000	-	70.000		70.000
Sermaye	215.600	70.000	70.000		215.600
Hisse Senedi İ. Primleri	114.240	21.000	21.000		114.240
Yasal Yedekler	67.200	57.400	57.400		67.200
Azınlık Payları		-		17.836	17.836
Dönem Net Kârı	37.240	13.160	58.716	62.650	54.334
PASİF TOPLAMI	586.740	188.090	323.876	323.876	572.600

Konsolide çalışma tablosu da göz önünde bulundurularak X işletmesinin 31.12.20XX tarihli konsolide finansal tabloları aşağıdaki gibi düzenlenebilir.

Tablo 1.10. X İşletmesi Konsolide Finansal Durum Tablosu

X İŞLETMESİ 31.12.20XX TARİHLİ KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU	
Kasa	95.340
Alıcılar	71.120
Ticari Mallar	84.070
Maddi Duran Varlıklar	364.000
Birikmiş Amortismanlar	-78.890
Haklar	16.800
Şerefiye	20.160
AKTİF TOPLAMI	572.600
Satıcılar	33.390
Çıkarılmış Tahviller	70.000
Sermaye	215.600
Hisse Senedi İ. Primleri	114.240
Yasal Yedekler	67.200
Azınlık Payları	17.836
Dönem Net Kârı	54.334
PASİF TOPLAMI	572.600

Tablo 1.11. X İşletmesi Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu

X İŞLETMESİ 31.12.20XX TARİHLİ KAPSAMLI GELİR TABLOSU	Konsolide Rakamlar
Satışlar	1.584.800
Satışların Maliyeti (-)	-1.132.400
Brüt Satış Kârı	452.400
Faaliyet Giderleri (-)	-404.950
Faaliyet Kârı	47.450
Diğer Gelirler	8.400
Diğer Giderler	0
Azınlık Payları	-1.316
Dönem Net Kârı	54.534

Yukarıda X işletmesinin Y işletmesine % 90 oranında sahip olması ve ilgili dönem sonunda aynı grup içerisinde yer alan bu ana ve bağlı ortaklıklar arasında gerçekleşen işlemler göz önünde bulundurularak tam konsolidasyon yöntemi uygulanmak suretiyle konsolidasyon çalışması gerçekleştirilmiştir.

1.3.2. Oransal Konsolidasyon

Oransal konsolidasyon yöntemi, müşterek olarak kontrol edilen bir ortaklık işletmesinin finansal tablolarında yer alan varlık, borç, gelir ve giderlerin ortaklık

üzerinde sahip olunan hak yüzdesi oranında konsolidasyona tabi tutulduğu bir yöntemdir. (Şengel, 2004:108)

Oransal konsolidasyon yönteminde önemli olan ortaklık oranıdır. Yatırım yapan işletme, yatırım yaptığı işletmenin finansal tablo kalemlerini konsolidasyon işlemine tabi tutacağı zaman dikkat edilecek olan husus ortaklık oranı olacaktır. Bu sebeple, bu yöntemin uygulanmasında azınlık payları söz konusu olmayacaktır. (Örten ve diğ., 2010:392)

Oransal konsolidasyon yöntemi, bağlı ortaklığın varlıkları üzerinde birden fazla kurumun söz sahibi olduğu durumlarda uygulanır. (Güvemli, 1993:47) Oransal konsolidasyon yönteminin uygulama esasları şöyle sıralanabilir: (Kaya, 2011:108)

- Konsolide finansal durum tablosunda, ana ortaklığın finansal durum tablosunda yer alan iş ortaklıklarına ait yatırım tutarı ile iş ortaklıklarının finansal durum tablosunda ana ortaklığa ait olan özkaynaklar arındırılır.
- İş ortaklıklarının varlıkları, borçları, gelirleri ve giderlerinden ana ortaklığa düşen paylar neticesinde konsolide finansal tablolara dahil edilir.
- Grup içi işlemlerden kaynaklanan işlemler, gerçekleşmemiş gelirler ve herhangi bir değer düşüklüğünden kaynaklanmayan zararlar ana ortaklığın payı oranında konsolide finansal tablolardan elimine edilir.
- İş ortaklığının kar dağıtımına ilişkin ödenecek olan vergiler 12 nolu TMS'ye göre muhasebeleştirilecektir.

Oransal konsolidasyon yöntemi kullanılarak oluşturulacak olan konsolide finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosunun gösterilmesine ilişkin olarak aşağıda iki ayrı örnek verilmiştir:

Örnek 1: A işletmesi, X işletmesi ile ortak girişimde bulunarak Y işletmesini kurmuşlardır. A işletmesinin Y işletmesi üzerindeki ortaklık payı % 30'dur. A işletmesi bu ortaklık için Y işletmesine 90.000 TL sermaye koymuştur. Dönem içerisinde A işletmesi Y işletmesine 10.000 TL maliyet bedeli bulunan bir adet demirbaşı Y işletmesine 15.000 TL'ye peşin satmıştır. Dönem sonu itibari ile her iki işletmenin finansal durum tabloları aşağıdaki gibidir: (Saban, Genç, 2002:6)

Tablo 1.12. A ve Y İşletmeleri Finansal Durum Tablosu

(31.12.20XX)	A İşletmesi	Y İşletmesi
Nakit ve Nakit Benzeri V.	27.000	60.000
Finansal Alacaklar	10.000	30.000
Ticari Alacaklar	20.000	70.000
Ticari Mallar	41.000	140.000
İştirakler	90.000	-
Maddi Duran Varlıklar	40.000	120.000
AKTİF TOPLAMI	228.000	420.000
Banka Kredileri	8.000	22.000
Finansal Borçlar	20.000	24.000
Satıcılar	34.000	26.000
Uzun Vadeli Borçlar	11.000	24.000
Sermaye	140.000	300.000
Dönem Net Karı	15.000	24.000
PASİF TOPLAMI	228.000	420.000

Yukarıda verilen ortak girişimci işletmesi ile yatırımcı işletmenin finansal durum tablolarının konsolidasyonunda oransal konsolidasyon yönteminin kullanılması dolayısı ile A işletmesinin %30'luk sahiplik yüzdesi esas alınacaktır. Finansal durum tablolarının konsolide edilmelerinde işletmelerin aralarında ticari ilişkilerinin olması sebebiyle yapılan ticari ilişkiden doğan gelir ve giderlerde işletmenin kendi payına yani ortak işletme üzerindeki sahiplik yüzdesine düşen miktar kadar gelir ve gider elimine edilmesi gerekecektir. Sadece diğer ortaklıkların payı kadar gelir ve gider finansal tablo kaleminde gösterilecektir. Bu sebeple, A işletmesinin demirbaş satımı sonucunda elde ettiği kâr olan 5.000 TL'nin % 30'luk dilimi elimine edilecek, sadece % 70'lik dilimi finansal tablo kalemlerinde gösterilecektir. Bu işlemi finansal durum tablosunda gösterebilmek için Y ortaklık işletmesinin maddi duran varlıkları tutarı içerisinde gösterilmiş olan 5.000 TL'lik tutarın 1.500 TL'si konsolidasyona dâhil olmayacaktır. Aynı şekilde, bu işlemin bir sonucu olarak dönem net karından da 1.500 TL'lik tutar elimine edilecektir. Bu açıklamalar göz önünde bulundurularak oluşturulacak olan konsolide çalışma tablosu ve konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir:

Tablo 1.13. A ve Y İşletmeleri Konsolide Çalışma Tablosu

			Eliminasyon		
(31.12.20XX)	A İşletmesi	Y İşletmesi	Borç	Alacak	Konsolide Finansal Durum Tablosu
Nakit ve Nakit Benzeri V.	27.000	60.000	-	42.000	45.000
Finansal Alacaklar	10.000	30.000	-	21.000	19.000
Ticari Alacaklar	20.000	70.000	-	49.000	41.000
Ticari Mallar	41.000	140.000	-	98.000	83.000
İştirakler	90.000	-	-	90.000	-
Maddi Duran Varlıklar	40.000	120.000	-	85.500	74.500
AKTİF TOPLAMI	228.000	420.000	-	385.500	262.500
Banka Kredileri	8.000	22.000	15.400	-	14.600
Finansal Borçlar	20.000	24.000	16.800	-	27.200
Satıcılar	34.000	26.000	18.200	-	41.800
Uzun Vadeli Borçlar	11.000	24.000	16.800	-	18.200
Sermaye	140.000	300.000	300.000	-	140.000
Dönem Net Karı	15.000	24.000	18.300	-	20.700
PASİF TOPLAMI	228.000	420.000	385.500	-	262.500

Örnek 2: Y, V ve Z şirketleri üç mühendislik firmasıdır. Bu üç firma yeni teknolojiler üretmek ve pazarlamak amacıyla bilgilerini birleştirmeye karar vermişler ve U şirketini kurmuşlardır. U şirketi üzerinde bu üç firmanın sermaye payları şöyledir: (Greuning, Hannie, 2009)

- Y şirketi: % 30
- V şirketi % 40
- Z şirketi % 30

Aşağıda U şirketinin ve bu şirketin bir ortağı olan V şirketinin finansal bilgileri verilmiştir:

Tablo 1.14. U ve V İşletmeleri Kapsamlı Gelir Tablosu

(31.12.20XX)	U İşletmesi	V İşletmesi
Net Satışlar	4.340.000	1.372.000
Satışların Maliyeti	-2.520.000	-854.000
Brüt Satış Karı	1.820.000	518.000
Diğer Faaliyet Gelirleri	210.000	-
Faaliyet Giderleri	-1.190.000	-238.000
Vergi Öncesi Kar	840.000	280.000
Vergi Gideri	-350.000	-126.000
Dönem Net Karı	490.000	154.000

İlgili dönem boyunca V ve U şirketi arasında aşağıdaki ticari faaliyetler gerçekleşmiştir:

- V şirketi U şirketine toplamda 840.000 TL’lik satış gerçekleştirmiştir.
- 31.12.20XX tarihi itibarıyla U şirketinin stoklarının 336.000 TL’lik kısmı V şirketinden alınan ticari mallardan oluşmaktadır. V şirketi malları % 20’lik kar oranı üzerinden satmıştır. Gelir vergisi oranı %30’dur.
- U şirketinin V şirketine ödemiş olduğu yönetim ücreti 168.000 TL’dir. Bu tutar gelir tablosunda diğer faaliyet gelirleri içerisinde raporlanmaktadır.

Konsolide kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesinde dikkat edilecek husus ortak işletmeyle yapılan ticari faaliyet sonucunda elde edilen karın veya zararın sadece diğer ortak girişimcilere isabet eden tutarının dikkate alınacak olmasıdır. Bu sebeple, aşağıda yapılacak olan düzeltme işlemleri sonucunda konsolide kapsamlı gelir tablosu düzenlenecektir.

Tablo 1.15. V İşletmesi Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu

(31.12.20XX)	Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu
Net Satışlar(a)	4.552.800
Satışların Maliyeti(b)	-2.548.000
Brüt Satış Karı	2.004.800
Diğer Faaliyet Gelirleri(c)	142.800
Faaliyet Giderleri(d)	-1.218.000
Vergi Öncesi Kar	929.600
Vergi Gideri(e)	-393.680
Dönem Net Karı	535.920

Hesaplamalar

(a) Net Satışlar	4.340.000
Grup içi satışlar (840.000x0,40)	-336.000
U şirketi (1.372.000x0,40)	<u>548.800</u>
Toplam	4.552.800 TL
(b) Satışların Maliyeti	2.520.000
Grup içi satışlar	-336.000
Gerçekleşmemiş kâr (336.000x0,40x20/120)	22.400
U şirketi (854.000x0,40)	<u>341.600</u>

Toplam	2.548.000 TL
(c) Diğer Faaliyet Gelirleri	210.000
Grup içi yönetim ücreti (168.000x0,40)	<u>-67.200</u>
Toplam	142.800 TL
(d) Faaliyet Giderleri	1.190.000
U şirketi (238.000x0,40)	95.200
Grup içi yönetim ücreti (168.000x0,40)	<u>-67.200</u>
Toplam	1.218.000 TL
(e) Gelir Vergisi Giderleri	350.000
U şirketi (126.000x0,40)	50.400
Gerçekleşmemiş kar (22.400x0,30)	<u>-6.720</u>
Toplam	393.680 TL

1.3.3. Kısmi (Özkaynak Yöntemi) Konsolidasyon

Özkaynak yöntemi 28 numaralı TMS’de şöyle tanımlanmaktadır:” *İştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kâr veya zararının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir.*” (TMS 28 Md. 2)

Özkaynak yöntemi, iştiraklerin ve iş ortaklıklarının konsolide finansal tablolarda muhasebeleştirilmesinde kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntem, iştirak ve iş ortaklığı niteliği taşıyan yatırımların ilk defa muhasebeleştirilmesinde elde etme maliyetini benimseyen, daha sonraki dönemlerde muhasebeleştirilen tutarın yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında meydana gelen değişimlere bağlı olarak artırılmasını veya azaltılmasını öngören bir yöntemdir. (Kaya, 2011:81)

Yukarıda yapılan açıklamalarda göz önünde bulundurulduğunda, özkaynak yönteminin temel de yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı tarihteki yatırım tutarı üzerinden ilgili yatırımı finansal tablolara almasını ve daha sonraki zaman dilimlerinde yatırım yapılan işletmede meydana gelen değişiklikler de göz önünde bulundurularak yatırım tutarının artırılmasını ya da azaltılmasını öngören bir yöntem olduğu söylenebilir. Yatırım yapılan işletmenin, yatırımcılarına dağıtacağı kar payı vb.

dağıtımlar yatırımın defter değerini azaltıcı bir etken olacaktır. Özkaynak yönteminin daha iyi bir şekilde anlaşılması için aşağıdaki örnek verilebilir:

Örnek: A işletmesinin net varlıkları 500.000 TL'dir. B işletmesi A işletmesinin %35'ini temsil eden iştirak tutarını 175.000 TL karşılığında satın almıştır. İzleyen dönemde A işletmesi 70.000 TL kâr elde etmiş ve kârının 40.000 TL'sini dağıtmaya karar vermiştir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

...	...	...	...
İŞTİRAKLER HS.	175.000		
İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAH. HS.		175.000	
İştiraklere sermaye taahhüdünde bulunulması			
...	...	...	...
İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAH. HS.	175.000		
BANKALAR HS.		175.000	
İştirakler sermaye taahhüdünün ödenmesi			

İzleyen dönemde yapılan 70.000 TL'lik kârın % 35'lik dilimi B işletmesine ait olacaktır. ($70.000 \times 0,35 = 24.500$ TL) Gerçekleşen bu kar tutarının tamamının değil sadece 40.000 TL'lik tutarının dağıtılması nedeniyle B işletmesi bu tutardan kendisine 14.000 TL'lik bir temettü ödemesi elde edecektir. ($40.000 \times 0,35 = 14.000$ TL) Bu işlemler özkaynak yöntemini kullanan B işletmesi için aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir:

...	...	...	...
İŞTİRAKLER HS.	24.500		
İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GEL. HS.		24.500	
A işletmesinden B işletmesinin payına düşen miktar kadar iştiraklerin artırılması			
...	...	...	...
İŞTİRAKLERDEN ALKACAKLAR HS..	11.690		
PEŞİN ÖDENEN VERGİLER HS.	2.310		
İŞTİRAKLER HS.		14.000	
İştirakler sermaye taahhüdünün ödenmesi			

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından ve yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, özkaynak yöntemini kullanan yatırım yapan işletme ilerleyen dönemlerde yatırım yapılan işletmenin varlıklarında meydana gelen değişikliklerden kendi iştirak oranı nispetinde etkilenmekte ve dağıtılan temettü tutarları iştirakin defter değerinde azalmalara yol açmaktadır.

1.4. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN TFRS VE TMS'LER

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulması ile ilgili çalışmaların temeli 1960'lı yıllara kadar dayanmaktadır. 1960'lı yıllarda bu standartların oluşturulmasına ilişkin tartışmalar gündemde olmasına karşın uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ilk defa 1972 yılında Sydney de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi tarafından bir örgütsel yapı içerisinde standartların düzenlenmesi kararlaştırılmış ve uygulanmaya başlamıştır. (Türkkot, 2005:40) Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulması ve uygulamaya geçirilmesine ilişkin olarak çeşitli kuruluşlar oluşturulmuştur. Bu kuruluşlar aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Karacan, 2009:6-7)

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC); Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, Hollanda ve ABD'de bulunan muhasebe örgütlerinin arasında imzaladıkları bir anlaşma sonucunda 1973 yılında kurulmuştur.
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB); Kurulun başlangıcı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne dayanmaktadır. IASB, 29 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu kurulmuştur.
- Muhasebe örgütlerinin uluslararası alandaki çalışmaları, 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) çatısı altında organize olmuştur.

- 1981 yılında, IASC ve IFAC; IASC'nin uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmada ve uluslararası muhasebe sorunları üzerinde yapacakları çalışmaları yayınlama konusunda tek ve tam yetkili olduğu konusunda anlaşmışlardır.
- Aynı dönemde,IFAC'ın tüm üyeleri IASC'nin de üyesi olmuşlardır.
- Türkiye'den Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) IASB'ye üyeliği 1979 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmıştır. Türkiye Serbest Muhasebeci Finansal Müşavirler ve Yeminli Finansal Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılında IASB'ye üye olmuştur.

Özetle belirtmek gerekirse, 2000'li yıllara kadar uluslararası standartlarla ilgili çalışmalar IASC tarafından oluşturulmuş, 2000'li yıllardan sonra bu çalışmalar IASB tarafından yürütülmeye başlanmıştır. 1 Nisan 2001 tarihinden sonra IASB, uluslararası standart oluşturma görev ve sorumluluklarını IASC'den tamamen devralmıştır. IASC tarafından standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards-IAS) adı altında çıkartılırken, IASB tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards- IFRS) adı altında çıkartılmaya başlanmıştır. (Türkkot, 2005:41)

Türkiye uluslararası standartlara tam uyumu benimsemiş olup, yayınlanan bütün standartlar Türkçeye Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından çevrilmiş ve uygulanması kabul edilmiştir. Türk Ticaret Kanununun (TTK) kabul edilmesi ile birlikte 01 Temmuz 2012 tarihinde isteğe bağlı olmak üzere, kesin olarak 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm işletmeler tarafından kullanılması zorunlu hale getirilmiştir.

Türkiye'de TTK ile muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulması ve uygulanması görevi TMSK' ya verilmesine rağmen, kurul lav edilmiş ve yerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurularak bütün yetki ve sorumluluk bu kuruma devredilmiştir.

Çalışmada TMS ve TFRS' ler ile ilgili olarak konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin standartlar açıklanmış olup, bu açıklamalar gerçekleştirilirken Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan standartlar dikkate alınmıştır.

1.4.1. Türkiye Muhasebe Standardı 1: Finansal Tabloların Sunuluşu

Bu standardın amacı işletmelerin hem geçmiş dönem finansal tabloları ile hem de diğer işletmelerin finansal tabloları ile karşılaştırmaya uygun cari dönem finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin olarak temel esasları belirlemektir. Bu amaca ulaşmak için standart, finansal tabloların sunuluşu, yapısı ve içeriği ile ilgili bilgileri açıklar.

Bu standart, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına göre konsolide finansal tablolarını sunan işletmeler ve TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardına göre finansal tablolarını sunan işletmelerde dahil olmak üzere tüm işletmelere uygulanır.

Bu standarda göre tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşur:

- Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço);
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu
- Döneme ait nakit akış tablosu ve
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

• Bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu (bilanço)

İşletmeler sunacağı finansal tabloların bütününe aynı önemi vererek sunmalılardır. Bütün finansal tablolar işletmeler için artık ana ya da ek finansal tablo olmayıp hepsi hazırlanması zorunlu finansal tablolardır. Finansal tabloları TFRS'lere uygun olarak hazırlayıp sunan işletmeler bunu dipnotlarında açıklamaları gerekir. TFRS'lerin tüm maddelerine uyum sağlanmadıkça da finansal tabloların TFRS'lere uygun olarak hazırlandığı söylenmez.

Bu standart muhasebe işlemleri ile ilgili olarak aşağıdaki temel kavramları açıklamış ve yapılan işlemlerde bu kavramların dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Bu kavramlar şöyledir:

İşletmenin Sürekliliği Kavramı: İşletme finansal tablolarını hazırlayacağı zaman işletmenin faaliyetlerinin sürekli olacağını düşünerek hazırlar. Eğer işletmenin yönetim tarafından tasfiye edilmesi veya ticari faaliyetlerin sona erdirilmesi gibi bir durum yok ise hazırlanacak olan finansal tablolar süreklilik kavramına uygun olarak hazırlanır. İşletme finansal tabloları hazırlarken süreklilik kavramına ters düşen durumlar var ise bu durumlar açıkça belirtilmelidir. Süreklilik kavramına uygun olmayan finansal tablolar hazırlanacaksa eğer, bu durum finansal tablolar hazırlanırken nedenleri açık bir şekilde belirtilmelidir.

Tahakkuk Esası Kavramı: İşletme hazırlayacağı tam set finansal tablolar setinden nakit akış tablosu hariç olmak üzere diğer bütün finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırlar. Tahakkuk esası, gelirlerin ve giderlerin nakden tahsil edildiği veya ödendiği zaman değil ortaya çıktıkları anda gerçekleştiğinin kabul edilmesi ve muhasebeleştirilmesidir. (Brealey, Myers, Marcus, 2001:36)

Önemlilik ve Birleştirme Kavramı: İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, finansal tablolarda ayrı bir biçimde gösterir. İşletme, nitelikleri ve işlevleri itibarıyla farklı olan kalemleri de, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunar. Bir hesap kalemi kendi başına önemli değilse, bu tablolarda ya da dipnotlarda diğer kalemlerle birleştirilir. Bu tablolarda ayrı olarak sunulacak kadar öneme sahip olmayan bir kalemin dipnotlarda ayrı olarak sunulması gerekebilir.

Netleştirme (Mahsup Etme) Kavramı: İşletme TFRS'ler izin vermediği müddetçe varlıkları, borçları, gelirleri ve giderleri netleştiremez. Bu duruma şöyle bir örnek verilebilir: İşletmenin A satıcısına 500 TL borcu ve yine aynı işletmeden 600 TL alacağı olsun. İşletme bu durumda Satıcılar hesabının alacağında 500 TL, Alıcılar hesabının borcunda ise 600 TL olarak raporlaması gerekmektedir. Alacağın ve borcun aynı işletmeden olması durumu söz konusu olduğundan işletme bu durumda 100 TL'lik bir fazla gözüken alacağı mevcut olduğundan bu durumu Alıcılar hesabını 100 TL borçlandırarak gösteremez, çünkü bu işlem bir netleştirmedir ve izin verilmemektedir. Ancak varlıkların, örneğin stok değer düşüklüğü veya şüpheli alacaklar karşılığı gibi, düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra net değerleri ile gösterilmesi netleştirme değildir.

Karşılaştırılabilirlik Kavramı: İşletme cari dönemde hazırlamış olduğu

finansal tablolarında yer alan tutarlara ilişkin olarak geçmiş yıllara ilişkin olarak karşılaştırmalı bilgiler sunmalıdır. İşletme, karşılaştırmalı bilgiler sunarken gerek görüldüğü zaman ilgili karşılaştırmalı bilgileri metinsel veya tanımsal olarak vermelidir. İşletme karşılaştırmalı bilgileri her finansal tablolardan ikişer adet sunarak gerçekleştirmelidir. Eğer bir muhasebe politikasını geriye doğru uyguluyorsa, iki adet finansal durum tablosuna ek olarak karşılaştırılabilir en yakın zamana ilişkin olarak bir adet daha finansal durum tablosu da ayrıca raporlamalıdır.

Tutarlılık Kavramı: İşletme, finansal tablolarında kullanmış olduğu muhasebe politikalarını eğer önemli bir sebep yok ise takip eden dönemlerde sürdürmelidir. Eğer aşağıdaki durumlardan biri yok ise işletme, muhasebe politikalarını aynen devam ettirmelidir. Bu durumlar;

- İşletme faaliyetlerinin niteliklerinde önemli değişiklikler olmasından veya finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesinden sonra, başka bir sunuluş ve sınıflandırmanın, TMS 8'in muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması kriterine göre daha uygun olacağı açık bir biçimde ortadaysa veya
- Bir TFRS'nin sunuluştaki bir değişiklik gerektirmesi durumunda.

1.4.2. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 3: İşletme Birleşmeleri Standardı

Bu standardın amacı, raporlama yapan işletmenin finansal tablolarında var olan işletme birleşmelerine veya birleşmenin etkilerine ilişkin olarak ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir ve güvenilir raporlama yapmasını sağlamaktır. Bu amacı gerçekleştirebilmek için bu standart aşağıdaki işlemleri açıklar:

- Edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarını, borçlarını ve kontrol gücü olmayan paylarını (azınlık paylarını) finansal tablolarında nasıl muhasebeleştireceği ve ölçüleceği;
- İşletme birleşmesinde edinilen şerefiyeyi veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancı nasıl muhasebeleştireceği ve ölçüleceği,
- Finansal tablo kullanıcılarının işletme birleşmesinin niteliği ve etkilerini değerlendirebilmeleri için hangi bilgileri açıklayacağını nasıl belirlediği.

İşletme, birleşme işlemini satın alma yöntemini kullanarak muhasebeleştirir. Bu sebeple bazı bilgilerin bilinmesi gerekmektedir. Bu bilgiler şöyledir:

- Edinen işletmenin belirlenmesi;
- Birleşme tarihinin belirlenmesi;
- Edinilen tanımlanabilir varlıkların, üstlenilen tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi ve
- Şerefiye veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.

Edinilen işletmenin belirlenmesinde TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardındaki hükümler geçerli olmaktadır. Burada edinilen işletme, kontrolü başka bir işletme tarafından ele geçirilen işletme olarak tanımlanabilir.

Edinen işletme, edinme tarihi olarak edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirdiği tarihi dikkate alır. Yani edinme tarihi, kontrolün ele geçirildiği tarihtir. Edinme tarihinde edinen işletme, edinilen işletmenin varlıklarına sahip olduğu ve borçlarını üstlendiği tarihtir.

Edinme tarihi itibarıyla edinen işletme, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarını, üstlenilen tanımlanabilir borçlarını ve azınlık paylarını finansal tablolarına yansıtır. Satın alma yönteminin kullanılarak muhasebeleştirilmesinde edinen işletmenin edinilen işletmenin varlıklarını ve borçlarını muhasebeleştirebilmesi için edinilen işletmenin varlıklarının ve borçlarının Kavramsal Çerçeve'de belirtilen varlık ve borç tanımına uygun olması gerekmektedir. Ayrıca, satın alma yönteminin bir parçası olarak muhasebeleştirmenin gerçekleştirilebilmesi için tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların ayrı işlemlerin sonucu olarak değil işletme birleşmesinin bir sonucu olarak değerlendirilmelidir. Yani, işlem ayrı işlemlerin bir sonucu değil işletme birleşmesinden doğan varlıkların ve borçların el değiştirmesinin bir sonucudur.

Edinen işletmenin uygulamış olduğu muhasebe politikalarına bağlı olarak, edinilen işletmenin varlık ve borç olarak nitelendirmediği bazı işlemleri varlık ve borç olarak kaydetmesini gerektirebilir.

Birleşme tarihinde edinen işletme, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarını

ve üstlenilen tanımlanabilir borçlarını diğer TFRS'lere de uygun olması bakımından sınıflandırmalı veya belirlemelidir.

Edinen işletme edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarını ve üstlenilen tanımlanabilir borçlarını gerçeğe uygun değeri ile ölçer. Edinen işletme her bir işletme birleşmesinde, mevcut ortaklık payları olan ve tasfiye durumunda hamiline işletmenin net varlıklarının orantılı payından hak sağlayan edinilen işletmedeki kontrol gücü olmayan payların unsurlarını, birleşme tarihinde:

- Gerçeğe uygun değer üzerinden ya da
- Mevcut ortaklık araçlarının, edinilen işletmenin net tanımlanabilir varlıklarının muhasebeleştirilen tutarlarındaki orantılı payı üzerinden ölçer.

Edinen işletme, birleşme sonucunda ortaya çıkabilecek olan şerefiyeyi aşağıda verilen (a) maddesindeki unsurların (b) maddesindeki unsurlardan fazlası olarak ölçer ve muhasebeleştirir.

(a) Aşağıdakilerin toplamı:

- Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, genellikle birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü gerektiren transfer edilmiş bedel;
- Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, edinilen işletmedeki azınlık payı (kontrol gücü sağlamayan pay) tutarı ve Aşamalı olarak gerçekleşen bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin daha önceden elde tuttuğu edinilen işletmedeki özkaynak payının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri.

(b) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların birleşme tarihindeki net tutarları.

1.4.3. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 10: Konsolide Finansal Tablolar Standardı

Bu standardın amacı, bir işletmenin bir veya daha fazla işletmeyi kontrol etmesi durumunda hazırlanacak olan finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin olarak finansal raporlama ilkelerini belirlemektir.

Bu amacı gerçekleştirebilmesi bakımından bu standart;

- Bir veya daha fazla işletmeyi kontrolü altında bulunduran işletmenin konsolide finansal tabloları hazırlamasını zorunlu kılmaktadır.
- Kontrol ilkesini tanımlayarak bunu konsolidasyonun temel dayanak noktası haline getirmektedir.
- Yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediğini ve bu sebeple konsolide finansal tablo hazırlayıp hazırlamayacağını belirlerken kontrol ilkesinin nasıl uygulanacağını düzenlemektedir ve;
- Konsolide finansal tablolar hazırlanırken uygulanacak olan muhasebe ilkelerini belirlemektedir.

Ana ortaklık niteliğinde olan bir işletme konsolide finansal tablolar düzenlemek ve bunları sunmak zorundadır. Sadece aşağıda belirtilen durumlar meydana gelirse işletme konsolide finansal tabloları düzenlemek ve sunmak zorunda değildir. Bu durumlar;

- Ana ortaklığın başka bir işletmenin kısmen veya tamamen bünyesinde bulundurduğu bağlı ortaklık olması ve oy hakkı bulunmayan ortaklar da dahil olmak üzere diğer ortaklara konsolide finansal tabloların düzenlenmeyeceğinin bildirilmiş olması ve diğer ortakların bu duruma itiraz etmemiş olması,
- Ana ortaklığın borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık olan bir piyasada işlem görmüyor olması,
- Ana ortaklığın herhangi bir finansal aracın kamuya açık bir piyasada ihracı için bir sermaye piyasası otoritesine veya düzenleyici diğer bir kuruma finansal tablolarını vermek suretiyle başvuru yapmamış olması veya başvuru yapma sürecinde olmaması,
- Ana ortaklığın nihai veya herhangi bir ara kademe ana ortaklığının kamunun kullanımına açık ve TFRS'lere uygun konsolide finansal tablolar hazırlıyor olması.

Yatırımcı işletme yatırım yapmış olduğu işletme ile olan ilişkisinin yapısını dikkate almaksızın yatırım yapmış olduğu işletmeyi kontrol edip etmediğinin değerlendirmesini yaparak ana ortaklık olup olmadığını belirler.

Yatırımcı işletme yatırım yaptığı işletmeden değişken getiriler elde etmesi veya bu getirileri elde etme hakkının bulunması, aynı zamanda elde edilen/edilecek olan getirileri işletme üzerindeki gücüyle etkileme imkânına sahip olan işletmenin yatırım yaptığı işletme üzerinde kontrolünün olduğu kabul edilir. Bu durumda yatırım yapan işletme aşağıdaki durumların var olması durumunda yatırım yapmış olduğu işletmeyi kontrol ettiği kabul edilir. Bu durumlar;

- Yatırım yaptığı işletme üzerinde bir güce sahip olması,
- Yatırım yaptığı işletme ile olan ilişkisinden dolayı değişken getiriler elde etmekte veya bu getirilere hak sahibi olması,
- Elde edilecek olan getirileri işletmeyi etkileme gücü ile değiştirebilmesi.

İki veya daha fazla yatırımcı işletmenin yatırım yapmış oldukları işletmenin faaliyetlerini etkileyebilmek için tek başlarına hareket edemedikleri durumlarda bu TFRS hükümleri uygulanmaz. Çünkü, böyle bir yatırım iş ortaklığıdır ve bu yatırımın finansal raporlamaya ilişkin etkileri diğer TFRS'ler de açıklanmıştır. (TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar Standardı, TMS 28 İştirakler ve İş Ortaklıkları Standardı ve TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı gibi.)

Yatırım yapan işletmenin yatırım yapmış olduğu işletme üzerindeki kontrolünün olup olmadığına ilişkin olarak değerlendirmeler yapılırken göz önünde bulundurulacak güç ve getiri kavramları ve bunlar arasındaki ilişki aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

Güç Kavramı: Yatırım yapan işletmenin yatırım yapmış olduğu işletmedeki faaliyetlerini yönetme imkanı veren hakları elinde bulundurması durumunda yatırım yapılan işletme üzerinde bir güce sahip olduğu kabul edilir. Güç haklardan doğmaktadır.

Getiriler: Yatırım yapan işletme yatırım yapmış olduğu işletmeden sağlayacağı getiriler yatırım yapılan işletmenin finansal performans sonuçlarına bağlı olmakta ve bu sebeple değişken getiriler maruz kalmakta veya bu getiriler üzerinde hak sahibi olmaktadır. Burada yatırımcının getirisi pozitif, negatif veya hem pozitif hem negatif olabilir.

Yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı işletme üzerinde kontrolünün olması sadece gücün ve getirilerin olmasına bağlı değildir, aynı zamanda getirilerin değişkenliğini etkileme gücüne sahip olması gerekmektedir.

Ana ortaklık, konsolide finansal tablolarını hazırlarken benzer koşullarda ki benzer olay ve işlemler için aynı muhasebe politikalarını uygular. Yatırım yapılan işletmenin konsolide edilmesi yatırımcı işletmenin kontrolü elde ettiği tarihte başlar ve kontrolü kaybettiği tarihte sona erer.

Ana ortaklık hazırlayacağı finansal durum tablosunda kontrol gücü olmayan payları (azınlık paylarını) özkaynaklar hesap sınıfının altında kendi ortaklarının paylarından ayrı olarak göstermesi gerekmektedir.

Bir ana ortaklık yatırım yapmış olduğu işletme üzerindeki kontrol gücünü kaybettiğinde aşağıdaki işlemleri yapması gerekmektedir. Bu işlemler;

- Kontrolünü kaybettiği eski bağık ortaklığının varlıklarını ve borçlarını finansal durum tablosu dışında bırakır.
- Eski bağık ortaklığında devam eden yatırımları kontrolü kaybettiği andaki gerçeğe uygun değeri üzerinden finansal tablolara yansıtır. İlk muhasebeleştirme işleminden sonra bu yatırımları ve eski bağık ortaklığı ile olan borç ve alacaklarını ilk TFRS'lere göre muhasebeleştirir. Tespit edilen gerçeğe uygun değer, yatırımın TFRS 9 Finansal Araçlar Standardına göre muhasebeleştirilmesi durumunda finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmesi durumundaki gerçeğe uygun değeri, iştirak veya iş ortaklığı olarak nitelendirilip muhasebeleştirilmesi durumunda ise iştirak veya iş ortaklığının ilk muhasebeleştirilmesi sırasındaki maliyet bedeli olarak dikkate alınır.
- Kontrolü sağlayan önceki paylara ait olan, kontrolün kaybı ile ilgili olan kazanç ve kayıpları muhasebeleştirir.

1.4.4. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 11: Müşterek Anlaşmalar Standardı

Bu standardın amacı, müştereken kontrol edilen anlaşmalarda payı olan işletmelerin yapacağı finansal raporlamada dikkate alacakları ilkeleri belirlemektir. Standart bu amacı yerine getirebilmek için bu standartta müşterek kontrolü tanımlayarak müşterek anlaşmaya taraf olan işletmelerin hak ve yükümlülüklerini belirler ve bu hak ve yükümlülükler doğrultusunda müşterek anlaşmanın türüne uygun olarak yapacağı muhasebe işlemlerini ortaya koymaktadır.

Müşterek anlaşma, iki veya daha fazla işletmenin yatırım yapılan işletme üzerinde ortak kontrole sahip olduğu anlaşmadır. Müşterek anlaşma bir müşterek faaliyet ya da iş ortaklığıdır. Müşterek anlaşmanın bu tanım doğrultusunda iki özelliği bulunmaktadır. Bunlar;

- Yatırım yapılan işletme üzerinde ortak kontrole sahip olan işletmeler, sözleşmeye bağlı bir anlaşma ile sınırlandırılmıştır.
- Sözleşmeye bağlı olarak yapılan anlaşma taraflara yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrol hakkı vermektedir.

Müşterek anlaşma sonucunda ortaya çıkan müşterek kontrol, standart tarafından şu şekilde açıklanmıştır: Müşterek kontrol, bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Burada bahsedilen kontrol, yatırım yapılan işletmenin faaliyetleri ile ilgili olarak alınacak olan kararların taraflarca ortak mutabakatı sonucunda vardır.

Müşterek anlaşmada taraflardan herhangi biri anlaşmayı tek başına kontrol edemez. Anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olan taraflardan herhangi biri, diğer taraflardan herhangi birinin anlaşmayı kontrol etmesini engelleyebilir.

Müşterek anlaşma kendi içerisinde tarafların kendilerinin sahip oldukları hak ve yükümlülükler bakımından belirleyeceği bir şekilde müşterek faaliyet ve iş ortaklığı şeklinde ayrılabilir.

Müşterek faaliyet: Anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olan tarafların bu anlaşma ile doğan varlıklar üzerinde haklara ve borçlar üzerinde yükümlülükler sahip oldukları müşterek bir anlaşma türüdür. Söz konusu bu taraflara müşterek faaliyet katılımcısı adı verilmektedir.

İş ortaklığı: Anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olan taraflarının anlaşma ile doğan net varlıklar üzerinde hak sahibi oldukları bir müşterek anlaşma türüdür. Söz konusu bu taraflara iş ortaklığı katılımcısı adı verilmektedir.

Sözleşmeye taraf olanlar müşterek anlaşmanın, müşterek faaliyet mi yoksa iş ortaklığı mı olduğuna sözleşme ile ortaya çıkan hak ve yükümlülüklerini göz önünde bulundurarak karar verirler.

Müşterek faaliyet katılımcısı olarak kendini sınıflandıran taraflar finansal tablolarını hazırlarken aşağıdaki varlık, borç, gelir ve giderleri dikkate alarak raporlarlar. Bunlar;

- Müştereken elde bulundurulan varlıklardaki payı da dâhil olmak üzere varlıklarını,
- Müştereken katlanılan borçlardaki payı da dâhil olmak üzere borçlarını,
- Müşterek faaliyetten kaynaklanan çıktıya ilişkin payının satışından doğan hâsılatını,
- Müşterek faaliyet tarafından çıktının satışından doğan hâsılatın kendine düşen payı ve
- Müştereken katlanılan giderlerdeki payı da dâhil olmak üzere giderlerini muhasebeleştirir.

İş ortaklığı katılımcısı olarak kendini sınıflandıran taraflar finansal tablolarını hazırlarken bu faaliyeti bir yatırım olarak dikkate alır ve muhasebeleştirir. Muhasebeleştirme işlemini gerçekleştirirken TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardını dikkate alarak özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmesini yapar.

İş ortaklığına iştirak etmekle beraber yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrole sahip olunmaması durumunda taraflar bu yatırımını muhasebeleştirirken TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını dikkate almalıdırlar.

1.4.5. Türkiye Muhasebe Standardı 27: Bireysel Finansal Tablolar Standardı

Bu standardın amacı, bireysel finansal tabloların hazırlanmasında bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin uyulması gereken muhasebeleştirme ilkelerini ve gerekli açıklamaları düzenlemektir.

Bu standart kendi isteği ile ya da yerel mevzuat gereği bireysel finansal tablolar sunmasında bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini kapsar.

Bu standart, işletmelerin zorunlu olarak bireysel finansal tablolar düzenlemesini veya diğer finansal tablolara ek olarak sunulması gerektiğini belirtmez. İşletmeler bireysel finansal tablolarını ya kendi isteği ile ya da yerel mevzuat gerektirdiği için düzenler ve raporlar.

Bireysel finansal tablolar, bir ana ortaklık veya yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrolü ya da önemli etkisi bulunan bir yatırımcı tarafından sunulan ve yatırımları ya maliyet bedeli üzerinden ya da TFRS 9 Finansal Araçlar Standardına uygun olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolardır.

Bireysel finansal tablolar konsolidasyon yapması gerekli olmayan ana ortaklıklar ve yatırımlarını özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmeyen iş ortaklıkları ve iştirak yatırımları yapan işletmeler hariç olmak üzere konsolide finansal tablolara veya iş ortaklıklarını ve iştiraklerdeki yatırımlarını özkaynak yöntemine göre muhasebeleştiren işletmeler tarafından sunulan diğer finansal tablolara ek olarak sunulan finansal tablodur. Konsolidasyon yapma gereği olmayan ana ortaklıklar ile iştirak ve iş ortaklık yatırımlarını özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmekten muaf olan işletmeler finansal tablo olarak sadece bireysel finansal tablolar sunabilirler.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yatırımlarını özkaynak yöntemine göre muhasebeleştiren işletmelerin düzenlediği finansal tablolar bireysel finansal tablo değildir. Yine benzer şekilde, bağlı ortaklığı veya iştiraki olmayan ya da herhangi bir iş ortaklığında iş ortaklığı katılımcısı olarak yatırım yapmayan işletmelerin düzenlemiş olduğu finansal tablolar bireysel finansal tablo değildir.

Bireysel finansal tablo hazırlayan işletme, bu finansal tablolarında bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirak yatırımlarını ya maliyet bedeli üzerinden ya da TFRS 9 Finansal Araçlar Standardına uygun olarak muhasebeleştirir.

Yatırımcı işletmenin bağlı ortaklıklarından, iş ortaklıklarından veya iştiraklerinden temettü alma hakkı doğduğunda bu tutarı bireysel finansal tablolarında kâr veya zararda muhasebeleştirir.

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardında açıklandığı üzere, gerekli koşulları taşıyarak konsolide finansal tablo hazırlamayan ana ortaklıklar, bireysel finansal tablolar hazırladığında aşağıdaki bilgileri de açıklaması gerekmektedir. Bu bilgiler;

- Finansal tabloların bireysel finansal tablo olduğu; konsolide finansal tabloların TFRS 10’da yer alan muafiyet dolayısıyla hazırlanmadığı; kamuya açıklanmak üzere TFRS’lere uygun konsolide finansal tablolarını hazırlayan işletmenin adı ve faaliyetini sürdürdüğü esas yeri (farklı olması durumunda şirket olarak oluşturduğu ülke) ve konsolide finansal tabloların elde edilebileceği adres,

- Önemli bağı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarının listesi. Bu liste aşağıdaki bilgileri içermelidir:

a) Yatırım yapılan işletmenin adı,

b) İşletmenin faaliyetini sürdürdüğü esas yer (farklı olması durumunda şirket olarak kurulduğu ülke),

c) İşletmedeki sahiplik oranı ve oy hakkı oranının sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranı.

- İkinci madde uyarınca hazırlanan listedeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yönteme ilişkin açıklama.

Herhangi bir muafiyet nedeniyle konsolide finansal tablo hazırlamayan ana ortaklık dışında kalan ana ortaklıklar veya yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrolü ya da önemli etkisi bulunan yatırımcı işletmeler bireysel finansal tablo hazırladıklarında aşağıdaki bilgileri de açıklamaları gerekmektedir. Bu bilgiler;

- Hazırlanan finansal tabloların bireysel finansal tablo olduğunu ve kanunen hazırlama zorunluluğu olmadığı durumlarda neden bireysel finansal tablo hazırladığının açıklaması.

- Önemli bağı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarının listesi. Bu liste aşağıdaki bilgileri içermelidir:

a) Yatırım yapılan işletmenin adı,

b) İşletmenin faaliyetini sürdürdüğü esas yer (farklı olması durumunda şirket olarak kurulduğu ülke),

c) İşletmedeki sahiplik oranı ve oy hakkı oranının sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranı.

▪ İkinci madde uyarınca hazırlanan listedeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yönteme ilişkin açıklama.

1.4.6. Türkiye Muhasebe Standardı 28: İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı

Bu standardın amacı, iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesini tanımlamak ve iştiraklerdeki yatırımlar ile iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesinde özkaynak yönteminin kullanılmasını açıklamaktır. Bu standart, yatırım yapılan işletmelerde müşterek kontrole sahip olan ve yatırım yapılan işletmede önemli etkisi bulunduğu kabul edilen işletmeler tarafından uygulanması gerekmektedir.

Bu standart, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesinde özkaynak yönteminin kullanılması gerektiğini vurgulamaktadır. Özkaynak yöntemi, yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirildiği ve sonrasında bu tutarın yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği bir muhasebe yöntemidir. Yatırımcı işletmenin kâr veya zararı, yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından kendisine düşen payı; yatırımcı işletmenin diğer kapsamlı kârı, yatırım yapılan işletmenin diğer kapsamlı kârından kendisine düşen payı kapsamaktadır.

Yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı işletme üzerinde önemli bir etkisinin bulunması koşulu ile bu yatırımını iştirak olarak niteleyebilir ve iştirak olarak muhasebeleştirir. Burada bahsi geçen önemli etki kavramı standart tarafından şöyle açıklanmaktadır:

Önemli Etki, bir yatırımcı işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak yatırım yapılan işletme üzerinde % 20 veya daha fazla oy hakkını elde ettiği durumlarda aksi ispatlanmadığı müddetçe sahip olmuş olduğu etkidir.

Yatırım yapılan işletme üzerinde % 20'nin altında oy oranına sahip olan bir işletmenin önemli bir etkisinin var olduğunu ortaya koyan koşulların olmaması durumunda önemli bir etkiye sahip olmadığı kabul edilir.

Yukarıdaki açıklamalarda dikkate alınarak yatırımcı işletmenin yatırım yapmış olduğu işletme üzerinde önemli bir etkiye sahip olması için aşağıdaki hususların bir

veya birden fazlasının yatırımcı işletme tarafından taşınması gerekmektedir. Bu hususlar;

- Yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme,
- Temettüler ya da diğer dağıtım kararları dahil olmak üzere, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma,
- Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi,
- İşletmeler arasında yönetici personel değişimi veya
- İşletme için gerekli teknik bilginin sağlanması.

Özkaynak yöntemine göre iştirakler ve iş ortaklıklarına yapılan yatırımlar ilk olarak elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilirler. İlk edinmeden sonra yatırımcı, yatırım yapmış olduğu işletmenin kar veya zararının kendi payına düşen tutarının yatırımın defter değeri üzerinde ya artırarak ya da azaltarak muhasebeleştirir. Yatırımcının yatırım yapılan işletmeden almış olduğu kârı ya da zararı kendi kârı veya zararı olarak finansal tablolarında raporlar.

Yatırım yapılan bir iştirakten alınan dağıtımlar (kâr payı vb.) yatırımın defter değerini azaltır. Yatırım yapılan iştirakin defter değerinin, iştirakin diğer kapsamlı kârındaki değişikliklerden yatırımcıya düşen pay oranında düzeltilmesi gerekebilir. Bu tür değişiklikler, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikleri içerir. Bu değişikliklerden yatırımcıya düşen pay, yatırımcının kendi diğer kapsamlı kârında muhasebeleştirilir.

Yatırımcı işletme yatırım yapmış olduğu işletme ile ilgili olarak aşağıdaki durumların gerçekleşmesinde özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmeye ara vermesi gerekir. Bu durumlar;

- Yatırım yapılan işletmenin bağlı ortaklık niteliği kazanması, (Bu durumda yatırımcı işletme bu yatırımını TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardına göre muhasebeleştirir.)

- Yatırımın bir finansal varlık niteliği kazanması. (Bu durumda yatırımcı işletme yatırımını TFRS 9 Finansal Araçlar Standardına göre muhasebeleştirir.)

Yatırımcı işletmenin yapmış olduğu yatırım iştirakten iş ortaklığına dönüşmesi veya iş ortaklığından iştirak durumuna dönüşmesi durumunda özkaynak yöntemini kullanmaya devam eder.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

2.1 DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ

2.1.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe denetiminin ilk olarak nerede, ne zaman ve nasıl başladığına ilişkin olarak kesin kanıtlar bulunmamakla beraber, denetimin tarihsel gelişiminin iktisadi olayların tarihsel gelişimi ile yakından ilgili olduğu ve muhasebe denetiminin başlangıç tarihinin MÖ 3000’li yıllara dayandığı söylenebilir. (Haftacı, 2011:1) Denetçi kavramı ise ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanmıştır. (Uzay ve diğ. 2009:125) Sanayi devriminden önce denetim bir meslek olarak görülmemektedir. Denetim mesleğinin gelişmesi daha çok 1900’lü yıllardan sonra olmuş ve günümüzde hem işletmeler açısından hem de bilgi kullanıcıları açısından en önemli mesleklerden biri haline gelmiştir. Denetim mesleğinin tarihsel gelişimi aşağıdaki tablodaki gibi gösterilebilir: (Güredin, 2008:14)

Tablo 2.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	%100 İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900’lü Yıllar Arası	%100 İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900–1930	%100 İnceleme ve Örneklemeye Başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930’dan Günümüze	Finansal Verilerin Örneklemeye Yolu İle İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Sanayi devrimi öncesinde denetimin bir meslek olarak görülmemesi denetim faaliyetlerinin yürütülmediği anlamına gelmemektedir. Sanayi devrimi öncesinde de denetim çeşitli şekillerde gerçekleştirilmiştir. Bu zaman diliminde yapılan denetim

çalışmalarında bütün işlemler eksiksiz bir biçimde incelenmiş ve yanıltmaların önlenmesi amaçlanmıştır. (Güredin, 2008:14)

Sanayi devrimi ile 1900'lü yıllara kadar olan zaman diliminde denetimin amaçlarında ve uygulamasında herhangi bir değişiklik olmamakla beraber işletmelerin yapılarında önemli sayılabilecek değişiklikler meydana gelmiştir. İşletmeler kurumsallaşmaya önem vermeye başlamışlar ve yönetim işletme sahiplerinden alanında uzman kişilere aktarılmaya başlanmıştır. Denetimin amacıyla ve uygulanmasında herhangi bir değişiklik olmaması sebebiyle yine yapılan çalışmalarda bütün belgeler tamamen incelenmiş ve yanıltmaların önüne geçilmeye çalışılmıştır. (Bozkurt, 2010:17)

1900 ile 1930 yıllar arasında yaşanan en büyük gelişme işletmelerin finansal durumlarıyla ilgilenen çıkar gruplarındaki artış olmuştur. Böyle bir değişikliğin olması denetimin amacını hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasından ziyade finansal tablo kullanıcılarına daha doğru finansal tablo sunmak için finansal tabloların uzman bağımsız bir kişi tarafından denetlenmesi oluşturmuştur. Amaçlarda meydana gelen değişme, denetim de uygulanan tekniklerin de değişmesine yol açmış ve denetimde bütün belgelerin incelenmesi yerine örneklem yoluyla incelemeye daha çok önem verilmeye başlanmıştır. (Güredin, 2008:15)

1930'lu yıllardan sonra muhasebe ve denetim alanlarında büyük gelişmeler meydana gelmiş ve denetim çalışmalarında iradi örneklem kullanmak yerine istatistiki örnekleme yöntemleri kullanılmıştır. Ayrıca, işletmelerde iç kontrol birimleri de kullanılmaya başlanmış ve bu birimlerin işletmedeki etki düzeylerine bakılarak denetim işleminin hacmi ortaya konulmaya çalışılmıştır. (Bozkurt, 2010:18)

Günümüzde bilgisayar teknolojilerinin de gelişmesi ile birlikte denetimde teknolojinin etkisi iyice görülmeye başlanmıştır. Ayrıca, gelişen istatistikî yöntemler denetimde kullanılan teknikleri de geliştirmiş ve daha doğru bir denetim çalışmalarına yol açmıştır. Kısacası denetim, geçmişteki hataların düzeltilmesi ve hilelerin ortaya çıkartılmasından ziyade geleceğe yönelik hata ve hilelerin oluşmaması için yapılan faaliyetler bütünü olmuştur.

2.1.2. Denetimin Tanımı

Denetim kavramı esasında Latince “Contra Rotulus” kelimelerine dayanmakta ve işletme içi denetim ve işletme dışı denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Burada yapılan ayırım denetim fonksiyonunun bir özelliği ile ilgili olmayıp, denetimi gerçekleştiren kişinin işletmeye bağlı olması veya olmaması durumu ile ilgilidir. (Pekiner, 1988:3)

Kepekçi denetimi,” *bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması süreci*” olarak tanımlamıştır. (Kepekçi, 2004:1)

Bozkurt denetimi, “*bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluğunu araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci*” olarak tanımlamıştır. (Bozkurt, 2010:23)

Başka bir tanımlama da denetim, belirli bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenen ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçlarını değerlendirerek ilgili kullanıcılara rapor halinde sunmayı esas alan sistematik bir süreç olarak tanımlanmıştır. (Ergin, 2009:8)

Yukarıdaki tanımlamalardan da yola çıkılırsa denetimin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Kaval, 2008:3)

- **Denetim bir süreçtir:** Denetim çalışmaları belirli bir zaman diliminde gerçekleştirilir. Denetim, denetim çalışmalarının başlangıç ve bitiş tarihleri arasında kalan zaman diliminde yapılan denetim faaliyetleri hazırlanan denetim planlarına uygun olarak gerçekleştirilir.

- **İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar:** İşletme gerçekleştirdiği faaliyetleri ile ilgili olarak çeşitli raporlar ve beyanlar hazırlamaktadır. Hazırlanan bu rapor ve beyanlar işletme açısından bir iddia niteliği taşımaktadır. Denetim bu iddiaların doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.

- **Önceden saptanmış ölçütler:** İşletmenin iddialarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespit edilebilmesi için bu iddiaların önceden saptanmış olan ölçütlerle karşılaştırılması gerekir. Bu ölçütler kanunlar, yönetim kararları, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına uygunluk vb. olabilir.

- **Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme:** Denetçi yapmış olduğu denetim çalışmasında elde edeceği her türlü bilgi ve belge onun için bir kanıt niteliği taşımaktadır. Denetçinin denetim görüşünü doğru bir şekilde oluşturabilmesi için bu kanıtlardan yeterince elde etmesi yani toplamaması gerekir.

- **İlgi duyanlara bildirme:** İşletmenin yapmış olduğu çalışmalarla sadece kendisi ilgilenmemekte, bu çalışmalara işletme içi ve işletme dışı bazı kişiler tarafından da ilgi duyulmaktadır. Bu sebeple, denetçi yapmış olduğu denetim çalışması ile ulaştığı denetim sonucunu bir yazılı rapor halinde bütün ilgililerle bildirmektedir. Rapor olarak sunum denetimin son aşamasını oluşturmaktadır.

2.1.3. Denetimle İlgili Diğer Kavramlar

Denetim kavramı ile yakından ilişkisi bulunan ve çoğu zaman denetim yerine de kullanılabilen bazı kavramlar mevcuttur. Bu kavramlar denetim kavramına göre daha dar anlamlıdır. Bu sebeple, bu kavramların denetim yerine kullanılmasının yanlış olabileceğini söylemek mümkündür. Bu kavramlar aşağıda belirtilmiş ve açıklanmaya çalışılmıştır: (Ergin, 2009:18)

- **Kontrol:** Bir işlemin yapılması sırasında doğru bir şekilde yapılmasının gözlemlenmesi ve varsa hataların anında düzeltilmesi işlemidir. Kontrol işlemi denetim çalışmaları bakımından başlangıç işlemlerini oluşturmaktadır.

- **Revizyon:** Gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamındadır. Yapılan gözlem işlemi tarafsız bir şekilde yapılmalıdır ve revizyon genellikle vergisel inceleme amaçlıdır.

- **Teftiş:** Yapılan bir işlemin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir.

2.1.4. Denetim Türleri

Denetim çalışmaları farklı açılardan sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalar: denetimin amaçlarına göre, yapılış zamanına göre ve denetçinin niteliğine göre yapılabilir.

2.1.4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri kendi içerisinde finansal tablolar denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi olmak üzere üç kısma ayrılabilir.

2.1.4.1.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetimi, bir işletmeye ait finansal tabloların ait oldukları işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve güvenilir bir şekilde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve yasal mevzuata uygun olarak yansıtıp yansıtmadığının araştırılmasıdır. (Aksoy, 2006:64) Bu denetimdeki temel amaç, finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak ve finansal tablo ilgililerine makul bir güvence oluşturmaktır.(Kaval, 2008:10) Tanımından anlaşılağı üzere, bu denetimin konusunu ilgili işletmenin finansal tabloları oluşturmakta ve bu denetim bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

2.1.4.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi yetkili bir üst makam tarafından konulmuş olan kurallara uyulup uyulmadığını araştırılan bir denetim türüdür. Burada bahsedilen yetkili üst makam işletme içinden olabileceğı gibi işletme dışından da olabilir. (Güredin, 2008:17)

Uygunluk denetiminde amaç yetkili kişi veya kurumlar tarafından konulmuş olan kurallara, ilkelere veya yasalara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır.

Uygunluk denetiminde kabul edilen ölçütler işletmenin kendi yönetimi tarafından ve devlet tarafından konulabilmektedir. İşletmeler yapmış oldukları faaliyetlerin daha doğru bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlamak için bazı iş emirleri ve kurallar oluşturmaktadırlar. İşletmeye bağımlı olarak çalışan denetçiler tarafından, bu iş emirlerine ve kurallarına uyulup uyulmadığının tespit edilmesi yönünde araştırmalar yapılır. Devlet kurumları tarafından ise kanunlar, yasalar, yönetmelikler ve bazı ilkeler

ortaya konulmaktadır. Ortaya konulan bu kanun, yasa, yönetmelik ve ilkelerin işletmeler tarafından dikkate alınıp uygulanıp uygulanmadığına ilişkin olarak kamu denetçileri tarafından uygunluk denetimi gerçekleştirilir.

2.1.4.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi işletmenlerin kârlılık, büyüme, gelişme gibi amaçlarını gerçekleştirebilmek için tespit edilmiş olan işletme hedeflerinin uygulanabilirliğini ve başarısını test etmeye, işletmenin hedeflerine ulaşmada engel oluşturabilecek işlemlerin ortaya çıkartılmasını sağlayarak işletmenin yönetimine destek vermeye yönelik olarak yapılan sistematik incelemelerdir. (Kaval, 2008:9)

Faaliyet denetiminin konusunu sadece muhasebe işlemleri oluşturmamaktadır. Muhasebe işlemlerinin yanı sıra işletmenin iç kontrol yapısı, örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları gibi konularda faaliyet denetiminin ilgi alanına girmektedir. Bu nedenle, çalışma alanı oldukça geniş olan bir denetim türü olarak hem finansal tablolar denetiminden hem de uygunluk denetiminden daha zor bir denetim türüdür. (Bozkurt, 2010:29)

2.1.4.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsü açısından denetim türleri de iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üç kısma ayrılabilir.

2.1.4.2.1. İç Denetim

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. (Pehlivanlı, 2010:18) İç denetimin kapsamına hem finansal nitelikteki faaliyetler hem de finansal olmayan nitelikteki faaliyetler girmektedir. Başka bir deyişle, iç denetim hem finansal tablolar denetimini hem uygunluk denetimini hem de faaliyet denetimini bünyesinde bulundurmaktadır. (Kepekçi, 2004:4)

İç denetim bağımsız denetim kadar önemlidir. Fakat, çoğu yönden bağımsız denetimden ayrılmaktadır. İki denetim arasındaki en önemli fark ise iç denetim işletme içine yönelik olması, bağımsız denetimin ise işletme dışına yönelik raporlanmasıdır.

Ayrıca, iç denetim işletmenin kendi bünyesinde çalıştırmış olduğu personeli tarafından gerçekleştirilen bir faaliyettir. (Ergin, 2009:12)

2.1.4.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimleridir. Kamu denetimi kamuda çalışan kamu personeli tarafından gerçekleştirilmektedir.(Ergin, 2009:14) Kamu denetiminde işletmelerin finansal tablolarının denetlenmesinin yanı sıra işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliği de değerlendirilir. Bu sebeple, kamu denetimi diğer denetim türlerine göre daha kapsamlı bir denetimdir. (Aksoy, 2006:71)

2.1.4.2.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim serbest meslek mensubu olarak kendi nam ve hesabına çalışan veya bir denetim firmasının ortağı olarak çalışan kişi/kişiler tarafından yapılan, işletmelerin finansal tablolarının gerek yasalara gerekse genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini incelemek amacıyla yapılan denetim faaliyetidir. (Kepekçi, 2004:8)

2.1.4.3. Kapsam Açısından Denetim Türleri

Kapsam açısından denetim türleri kendi içerisinde genel amaçlı denetim ve özel amaçlı denetim olmak üzere iki kısma ayrılabilir.

2.1.4.3.1. Genel Amaçlı Denetim

Bu denetim türü her türlü kayıt ve muhasebe işleminin doğruluğu ve güvenilirliğini tespit etmek amacıyla yapılır. (Haftacı, 2011:7) Bir işletmede belirli bir dönem içerisinde gerçekleşen faaliyetler işletmenin finansal tablolarında özetlenir. Bu nedenle, finansal tablolar denetimi bir bakıma genel amaçlı denetim türüdür. (Gülbüz, 1995:14)

2.1.4.3.2 Özel Amaçlı Denetim

Bu denetim türü, işletmenin sahiplerinin belirli konularda bilgi sahibi olmasını sağlamak ve işletmede denetlenecek ilgili muhasebe işlemlerinin belirli bir kısmında incelemek yapmak amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır. (Haftacı, 2011:7) Belli başlı özel denetim türleri olarak aşağıdakiler sıralanabilir: (Aksoy, 2006:67)

- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun ve ihlalin araştırılması,
- Mahkemeler tarafından yapılan özel nitelikteki işlemler,
- Kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan teftiş ve incelemeler,
- Vergiye yönelik yapılan teftiş ve incelemeler,
- Kredi işlemlerinden önce yapılan incelemeler,
- Satın alma, devir ve birleşmeden önce yapılan incelemeler.

2.2. BAĞIMSIZ DENETİM

Bağımsız denetim, “bir işletmenin kamuya açıklanmak üzere belirli bir dönemdeki ekonomik faaliyetlerini göstermek üzere hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen tüm denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinde değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması” olarak tanımlanabilir. (SPK Seri:X, No:22 Md. 4)

Bu tanımlamaya bakıldığında zaman, burada dikkat edilmesi gereken üç önemli husus vardır. Bunlar: (Selimoğlu, 2008:1-7)

- Yapılacak bağımsız denetim çalışması önceden belirlenmiş olan ölçütlere dayanmaktadır. Bu ölçütler Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları ile Türkiye Muhasebe Standartlarıdır.

- Yapılacak olan denetim çalışmasında bağımsızlık esas olmalıdır. İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tablo ve finansal bilgiler ilgili kullanıcılara çeşitli kararları almalarında yardımcı olmaktadır. Bu sebeple, finansal tablo kullanıcıları hazırlanan finansal tabloların bağımsız kişi/kişiler tarafından tarafsız ve güvenilir bir

şekilde incelenmesini arzu ederler. Bu sebepten dolayı, yapılan denetim çalışmasının değeri denetçinin bağımsızlığı ve güvenilirliği ile doğru orantılıdır.

- En son unsur ise, yapılan denetim çalışmalarının denetim standartlarına olan uyumudur. Çeşitli çevrelerce ve otoritelerce hazırlanan denetim standartları ile denetçi tam uyum içerisinde olmalıdır.

2.2.1. Bağımsız Denetim Türleri

Sermaye Piyasası Kanununa göre bağımsız denetim kendi içerisinde sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere üç kısma ayrılabilir.

2.2.1.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, bağımsız denetime tabi olan işletmelerle isteğe bağlı olarak denetim yaptıracak olan işletmelerin yıl sonunda düzenlemiş oldukları finansal tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir şekilde denetlenmesi faaliyetidir. Bu denetim türü tam denetimdir ve denetçinin denetim için yeterince zamanı olduğu kabul edilir. Denetçi bu süre zarfında denetimle ilgili bir görüşe ulaşır ve bu görüşünü ilgili işletme ilgililerine rapor halinde bildirir. Denetçi finansal tabloların doğruluğu konusunda doğrudan güvence verir. Ancak, bu güvence her zaman yüzde yüz doğru olduğu anlamına gelmemektedir. Denetçi her ne kadar kanıt toplarsa toplansın denetimin özünden gelen bir denetim riski mevcuttur. (Kaval, 2008:13)

2.2.1.2. Sınırlı Denetim

Bazı işletmelerin ara dönemde düzenlemiş oldukları finansal tablolarının, işletmenin sürekli bağımsız denetimini gerçekleştiren denetim firması tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak ve sürekli denetime uygun bir şekilde yapılan denetim türüdür. (Ergin, 2009:12)

Bu denetim türünü sürekli denetimden ayıran en önemli husus, denetim kanıtı toplamada sınırlamanın olmasıdır. Ara dönemde finansal tablolarının denetimi gerçekleştirilecek olan işletmeler, ara dönem finansal tablolarını belirli sınırlamalar altında düzenlemektedirler ve bu durum finansal tabloların güvenilirliği konusunda kuşku oluşturmaktadır. Bu denetim türünde işletme tarafından düzenlenen finansal tabloların

tamamının denetimi yapılabileceği gibi finansal tablolarda önemli kalemlerin denetiminin gerçekleştirilmesi de söz konusu olabilir. (Kaval, 2008:14)

2.2.1.3. Özel Denetim

Özel denetim, sürekli denetimin aksine belirli bir döneme ait bütün finansal bilgileri kapsamayan, sadece belirli bir konuda yapılan ve o konuda bir görüş oluşturulması amaçlanan denetim türüdür.

Bu denetim türü, amaçları bakımından denetim türlerinden uygunluk denetiminin kapsamına girmektedir. Bu denetim çalışmasında denetlenmesi istenilen özel bir konunun ilgili yasalara, standartlara uygun olarak işlem yapılıp yapılmadığının araştırılması yapılır. (Kaval, 2008:19)

2.2.2. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim çalışmalarının faaliyet alanı bulduğu toplumlara değişik yönlerden yararları bulunmakta ve ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Bu açıdan bakıldığı zaman, bağımsız denetimin yararları işletmeye, iş hayatının diğer üyelerine ve kamuya olmak üzere aşağıdaki şekilde sınıflandırılarak açıklanabilir. (Güredin, 2008;25)

2.2.2.1. Bağımsız Denetimin İşletmeye Sağladığı Yaralar

Bağımsız denetçi yapmış olduğu denetim çalışmaları sonucunda işletmeye durumu hakkında en doğru ve güvenilir bilgileri sağlayacak olan uzman kişidir. Yapılan çalışmalar sonucunda işletmenin faaliyetleri ile istenilen amaçlara ulaşıp ulaşılamaması durumu hakkında işletme yönetimine ışık tutabilir. Ayrıca, işletmede var olan hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması ve bunların ortadan kaldırılmasına da yardımcı olabilir.

Bağımsız denetim çalışmalarının, çalışmanın yapıldığı işletmelere sağlayacağı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Güredin, 2008;25)

- Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğini artırır.
- Bağımsız denetim, işletme yönetiminin ve işletmede çalışanların sahtekarlık yapma eğilimlerinin kısıtlanmasına yardımcı olur.

- Bağımsız denetim, denetlenen finansal tablolar ilgili kamu kuruluşlarına beyan olarak sunulacağından, ayrıca devlet tarafından yapılabilecek olan vergi denetiminin yapılma olasılığını azaltır.
- Bağımsız denetim, kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.
- Bağımsız denetim, yapılan çalışmalar sonucunda işletmenin muhasebe kayıtlarında var olan hataların ortaya çıkarılmasını sağlayarak işletmenin gelirini ve giderinin doğru hesaplanmasına olanak sağlar.
- Bağımsız denetim, holding kuruluşlarda işletme politika ve ilkelerine tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

2.2.2.2. Bağımsız Denetimin İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlamış Olduğu Yararlar

İşletme bilgi kullanıcılarının yatırım yapacakları işletmelerle ilgili olarak alacakları kararlarda bağımsız denetim çalışmaları önemli bir rol oynamaktadır. Bu açıdan bakıldığında zaman, işletme ile ilgili kişi ya da kuruluşların alacakları kararlar açısından bağımsız denetimin yararları aşağıdaki şekilde sıralanabilir: (Güredin, 2008;25)

- Denetimi yapılmış olan tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
- Denetimi yapılmış olan tablolar küçük tasarruf sahiplerine yapacakları yatırımlarda alacakları kararlara ışık tutar.
- Denetlenen finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde alıcı ve satıcılara güvenilir bilgiler sağlar.
- Denetlenen finansal tablolar, işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere işletmenin kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal durumu hakkında nesnel, güvenilir bilgiler sağlar.

2.2.2.3. Bağımsız Denetimin Kamu Kuruluşlarına Sağladığı Yararlar

Kamu kuruluşları açısından bakıldığında, bağımsız denetimin yararları aşağıdaki şekilde sıralanabilir: (Güredin, 2008;25–26)

- Denetlenen finansal tablolara dayalı olarak hazırlanan vergi beyannamelerine ve finansal raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetim çalışmalarının kapsamını daraltır.
- Denetlenen finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

2.2.3. Bağımsız Denetimi Sınırlayıcı Etkenler

Yapılacak olan bağımsız denetim çalışmalarında, hem bağımsız denetçiyi hem de yapılan denetim çalışmasını etkileyen sınırlayıcı etkenler bulunmaktadır. Bu etkenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir: (Kepekçi, 2004;15–16)

- Sınırlayıcı etkenlerden ilki denetçinin yapacağı denetim çalışmasını kısıtlı ekonomik şartlar altında yapmasıdır. Yapılacak denetim çalışmasında fayda maliyet analizinin dikkatli bir şekilde yapılması gerekir. Ayrıca zaman açısından, denetçinin en uygun zamanda uygun bir maliyetle çalışmasını gerçekleştirmesi gerekir.
- İkinci önemli sınırlayıcı etken, bağımsız denetçinin yaptığı denetim çalışmaları sonucunda düzenlediği bağımsız denetim raporunun bilanço tarihinden üç ay sonra yayınlanmasıdır. Zaman sınırlamasının olması bilanço tarihinden sonra meydana gelen işlemlerle ilgili olarak elde edilecek olan kanıt sayısını etkileyecek ve ayrıca bilanço tarihinden sonraki mevcut belirsizliklerin çözümünü beklemek için oldukça sınırlı bir zaman kalır.
- Diğer bir önemli etken ise, finansal tabloların düzenlendiği muhasebe sistemidir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında farklı muhasebe yöntemleri uygulanabilir. Bu sebeple, ortaya çıkacak olan belirsizliklerin önceden görülmesi mümkün olamayabilir. Bütün bu sınırlayıcı etkenlere rağmen, yine de bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artıracak rahatlıkla söylenebilir.

2.2.4. Bağımsız Muhasebe Denetim Standartları

Denetim standartları denetçiye yapacağı denetim çalışmasında yol gösteren ve denetçilere denetim faaliyetinde ışık tutan genel ilkelerdir. (Güredin, 2008;39) Denetim faaliyetinin kim tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını ve bağımsız denetim çalışmalarının ilgili kişi veya kuruluşlara nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları adı verilir. (Kaval, 2008;50)

Genel kabul görmüş denetim standartları ilk defa 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmiş ve çoğu ülke tarafından benimsenmiştir. Genel kabul görmüş denetim standartları üç bölümden oluşur ve toplam sayısı 10'dur. Bu bölümler:

- Genel (Denetçiye İlişkin) Standartlar,
- Çalışma Alanı Standartları,
- Raporlama Standartlarıdır.

Genel standartlar, denetçinin nitelikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgilidir. Denetçinin yapacağı denetim çalışmaları için uzmanlığını, bağımsızlığını ve mesleki davranışlarının nasıl olması gerektiğini belirtirler. (Kepekçi, 2004;17)

Çalışma alanı standartları, denetçinin kişiliğinden ziyade yapacağı denetim çalışmalarında nelere dikkat etmesi ve ne gibi çalışmalar yapması gerektiğini ifade ederler. Çalışma alanı standartları, denetim çalışmasının planlanması, denetim çalışmalarının yürütülmesi, işletmelerin iç kontrol yapılarının incelenmesi, denetim kanıtlarının toplanması işlemleri için denetim tekniklerinin kullanılması konularında denetçilere yol gösterirler. (Bozkurt, 2010;39)

Raporlama standartları ise, denetçinin yapacağı çalışmanın sonucunda ulaştığı sonucun nasıl raporlanması gerektiği konusunda yol gösteren denetim standartlarıdır. (Haftacı, 2011;25)

Bu üç bölümde toplanan standartların tümü, genel kabul görmüş denetim standartları olarak adlandırılırlar. Bu standartlar, denetim çalışmasında ayrıntılı olarak denetçiye yol gösteren, çalışmalarında neler yapmaları gerektiği konusunda ayrıntılı bilgi vermezler. Genel olarak, kaliteli bir denetim çalışmasının nasıl yapılacağı

konusunda denetçilere bir çerçeve çizerler. Aşağıdaki tabloda ilgili bu on standart verilmiştir: (Güredin, 2008;41)

Tablo 2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları a) Genel Standartlar b) Çalışma Alanı Standartları c) Raporlama Standartları olmak üzere üç bölüme ayrılır. a) Genel Standartlar 1- Denetim bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi ve kişilerce yapılmalıdır. 2- Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdırlar. 3- İncelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki özen ve titizlik göstermelidir. b) Çalışma Alanı Standartları 1- İş iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcıları iyi bir şekilde kontrol edilmelidir. 2- Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır. 3- İncelenen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşüne varmak için soruşturmalar, gözlemler, teftiş ve doğrulamalar yoluyla yeterli ve uygun kanıtlar elde edilmelidir. c) Raporlama Standartları 1- Denetim, raporun finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğunu belirtmelidir. 2- Denetim raporu, cari dönemdeki muhasebe ilkelerinin aynen geçen dönemdeki gibi değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir. 3- Finansal tablolardaki açıklayıcı notlar raporda aksi belirtilmedikçe makul ölçüde yeterli sayılmalıdır. 4- Denetim raporu ya finansal tabloların tümü açısından bir görüşe yer verileceği ya da bir görüş belirtilmeyeceği savını açıklamalıdır. Genel bir görüş belirtilmediği zaman bunun nedeni de açıklanmalıdır. Finansal tablolarla birlikte denetçinin adının geçtiği bütün durumlarda, denetim çalışmasının niteliği ve varsa denetçinin üstlendiği sorumluluk derecesi denetim raporunda yer almalıdır.

2.2.5. Bağımsız Denetime İlişkin Türkiye'deki Düzenlemeler

Türkiye'de bağımsız denetim alanında düzenleme yapan kuruluşlar olan SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü ve TÜRMOB çıkarmış oldukları yönetmelik ve tebliğlerde bağımsız denetim çalışmalarına ilişkin olarak belirli düzenlemeler getirmişlerdir. Bu kuruluşların bağımsız denetim alanındaki düzenlemelerinin her birinin ortak yanları maddeler halinde önce bağımsız denetçilere sonra da bağımsız denetim şirketlerine yönelik olarak aşağıda verilmiştir.

2.2.5.1. Denetçiye İlişkin Standartlar

Denetçilere ilişkin standartlar, hangi koşulları taşıyanların denetçi olabileceğine ve denetçi unvanını aldıktan sonra da hem mesleklerini yerine getirirken hem de toplumun diğer üyeleri ile ilişkilerinde nasıl davranmaları gerektiğini belirtirler. Nasıl denetçi olunabileceğine ilişkin standartlar Mesleki Yeterlilik Standartları, denetçi unvanını aldıktan sonraki davranışlarının nasıl olması gerektiği ise Mesleki Ahlak (Etik) Standartları olarak ifade edilir. (Kaval, 2008;51) Buna göre denetçiye ilişkin standartlar, mesleki yeterlilik standardı ve mesleki ahlak standardı olmak üzere ikiye ayrılabilir.

A. Mesleki Yeterlilik Standartları maddeler halinde aşağıda verilmiştir:

- a) 3568 sayılı Kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları,
- b) Müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkûm bulunmamaları,
- c) Türkiye'de yerleşik olmaları,
- d) Sorumlu ortak baş denetçilerin, en az iki yıl süreyle SPK'nın listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında sermaye piyasası kurumları ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile çalışmış olmaları veya SPK üyesi olarak 2 yıl veya SPK meslek personeli olarak 5 yıl çalışmış olmaları,
- e) Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmaları,
- f) Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilip, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaktan sürekli olarak yasaklanmamış ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunması süreli olarak yasaklananların ise yasaklarının süresi sonunda SPK tarafından kaldırılmış olması,
- g) Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması,
- h) SPK, Bankalar kanunu gibi kanunlara muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkûmiyet kararının bulunmaması,

- i) SPK, Bankalar kanunu gibi kanunların ilgili maddeleri uyarınca sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmış olmaması ve
- j) Çalışılan bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı görev yapmaları,
- k) Başka bir bağımsız denetim, derecelendirme veya değerlendirme kuruluşunda ortaklığının bulunmaması, yönetim kurulu başkanı ya da üyesi, denetçi, yönetici olmaması veya bağımsız denetim, derecelendirme veya değerlendirme faaliyeti ile iştigal eden personel olarak görev yapmaması.

B. Mesleki Ahlak (Etik) Standartlar ise kendi içerisinde mesleki şüphecilik ilkesi, bağımsızlık ilkesi, mesleki özen ve titizlik standardı, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilkeler ve haksız rekabet yasağı olmak üzere yedi alt başlıkta toplanmıştır. (SPK, Seri: X, No:22, madde:11-18)

Mesleki Şüphecilik İlkesi: Denetim çalışmalarında denetçinin elde etmiş olduğu bağımsız denetim kanıtların geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirmesi mesleki şüpheciliği ifade eder. Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür. Mesleki şüphecilik ilkesine göre hareket eden denetçi, yaptığı denetim çalışmasında almış olduğu risklerin azalmasına sebep olacaktır.

Bağımsızlık İlkesi: Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Bağımsız denetçi yapacağı bütün denetim çalışmalarında bağımsız olmalıdır. Bu ilkenin ihlali halinde yatırımcıların ve diğer işletme ilgililerin alacakları kararlarda ve yapacakları işlemlerde yanılma payları yüksek olabilir.

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracı özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

Bağımsız denetçiler; çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek, ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, karşılaştıkları etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya

konu olan hususu üstlerine taşımak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek, bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadırlar.

Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Aşağıdaki durumlarda bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir:

a) Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların üçüncü dereceye kadar (üçüncü derece dahil) kan ve sıhri hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;

- Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,

- Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması,

- Müşteri ile bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması,

- Müşteri veya bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması,

b) Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi,

c) Bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi.

Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.

Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bu Tebliğe göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

- Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,
- Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,
- Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,
- İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,
- Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
- Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,
- Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
- Tahkim ve bilirkişilik yapılması,
- Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması

faaliyetlerinde bulunamazlar. Söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak; merkezi yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye’de yerleşik diğer kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler.

Ancak, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde; finansal tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmez.

Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir.

Mesleki Özen ve Titizlik Standardı: Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması aşamalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar.

Gerekli özen ve titizliğin asgari ölçüsü, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, programlamak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özenle ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır.

Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler:

- Mesleki faaliyetleri dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar (Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, genel müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka pozisyonlar dahil),
- Başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar (Başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile birleşilmesi veya merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç) ve
- Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.

Reklam Yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler. Ancak, bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler

hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler.

16. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen faaliyetlerde;

- İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,
- İşini gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması,
- Abartılmış, hissî, gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını,
- istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması,
- Yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan bekleyişler yaratılmaması,
- Bağımsız denetim kuruluşunun diğer bağımsız denetim kuruluşlarıyla karşılaştırılmaması gereklidir.

Yukarıda belirtilen aldatma, abartma ve yanıltma, objektif esaslara dayanmayan veya gerçeğe uymayan bilgi verilmesi, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi hususları da kapsar.

Bu madde hükmü, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetçileri için de geçerlidir.

Sır Saklama Yükümlülüğü: Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışarıdan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.

Aşağıda yer alan hususlar sır sayılmaz:

- Bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar,
- Kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular.

Adlî veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz.

Karşılıklı İlkeler ve Haksız Rekabet Yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar. Diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklıdır.

Bir bağımsız denetim kuruluşu, özel bağımsız denetim veya Kurul tarafından gerekli görülen haller hariç olmak üzere, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir işletmenin aynı döneme ilişkin bağımsız denetim hizmet talebini kabul edemez.

2.2.5.2. Bağımsız Denetim Şirketine İlişkin Standartlar

Bir denetim şirketinin kurulabilmesi ve faaliyetlerini yerine getirebilmesi için gerekli koşulların asgari düzeyini belirleyen standartlardır. Bu standartlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır: (Kaval, 2008:51)

- Anonim şirket şeklinde kurulmuş olması ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- Ticaret unvanlarında “bağımsız denetim” ibaresinin bulunması,
- Esas sermayenin en az %51’inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması,
- Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri,
- Organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde bulunması ve
- Yönetici ve denetici elemanların daha önce açıklanan mesleki yeterlilik ve ahlak standartlarına uymalarıdır.

2.2.5.3. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu

Bağımsız denetim, gelişen ekonominin bir sonucudur. Ekonomiler büyümeye başladıkça yatırımcılar veya işletmelerle diğer ilişkili kişilerin ve kurumlarında sayısı artmaktadır. Bu durum aynı zamanda ekonomiye olan güven ile de doğru orantılı bir şekilde devam eder. Ekonomiye veya piyasalara güven ne derece yüksek olursa yatırımda o derecede yüksek olacaktır. İşte, tam bu nokta da bağımsız denetim ortaya çıkmaktadır. Son yıllarda yaşanan skandallarda piyasalara olan güven iyice azalmıştır. Azalan bu güveni geri kazanabilmek için bağımsız denetim alanında sürekli iyileştirmeler yapılmaya başlanmış ve denetim çalışmaları daha sıkı kurallara bağlanmıştır. Avrupa’da ve Amerika’da bağımsız denetimle ilgili yapılan bu çalışmalar Türkiye’de de hem SPK tarafından hem de TÜRMOB tarafından uygulanır hale getirilmeye çalışılmaktadır. Bu çalışmaların yanı sıra bağımsız denetimle ilgili yapılan en önemli çalışmalardan biri ise 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu olmuştur.

Bu kanunun 397. maddesine göre anonim şirketler ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçiler tarafından UDS’lere uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak denetlenir. TTK’nın yürürlüğe girmesinden önce sadece aşağıdaki şirketlerin bağımsız dış denetimi zorunlu olduğu görülür. Bu şirketler: (Kaval, 2008:45)

- SPK mevzuatına tabi şirketler,
- BDDK’nın gözetimine tabi şirketler,
- Sigorta ve reasürans şirketleri ve bireysel emeklilik şirketleri,
- EPDK kapsamına giren şirketler.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte anonim şirketler, limited şirketler ve hisseli komandit şirketler bağımsız denetimi zorunlu hale getirilmiştir. Yapılması gereken bağımsız denetim faaliyeti bağımsız denetim kuruluşları, yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yerine getirilecektir. (Haftacı, Badem, 2011: 11)

Anonim şirketlerin bağımsız denetimine Yeni TTK açısından bakıldığında zaman bağımsız denetimin üç ayrı nitelikteki denetçiler tarafından yerine getirilebileceği belirtilmektedir. Bu denetçi türleri; esas denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçidir.

Burada esas denetçi 3568 sayılı Kanuna göre unvan sahibi olan kişilerden oluşmakta, diğer denetçilerde ise herhangi bir unvan aranmamaktadır. (Arslan, 2011:76)

Burada bahsedilen esas denetçinin 3568 sayılı Kanun nezdinde unvana sahip olması denetimi yapmaya yetkili olmadığını, ortaklarının bu unvana sahip olduğu bağımsız denetim kuruluşları olduğu söylenir. (YTTK Md. 400)

2.2.6. Uluslararası Denetim Standartları

Küreselleşmenin sonucunda küresel sermaye birikimi ve uluslararası sermaye hareketleri hızla büyümekte, tüm bu gelişmeler neticesinde muhasebe ve denetim alanında da büyük gelişme ve değişiklikler gözlemlenmektedir. Küreselleşme ile birlikte uluslararası alanda sınırlar ortadan kalkmakta sermaye, işgücü, mal ve hizmetlerin serbest bir şekilde dolaşımı gerçekleşmektedir. Bu işlemlerin gerçekleştirilebilmesinin en önemli koşullarından bir tanesi de, yatırımcıların piyasalara olan güven düzeyinin artırılması ve sürekli yatırım faaliyetlerine teşvik edilmesidir. Yatırımcıların güven duygularının artırılması ve yatırıma teşvik edilmesi için tüm dünyada muhasebe ve denetim alanında önemli gelişmeler yaşanmakta olup, bu alanlarda uluslararası standartlar yayınlanmaktadır. (Uluslararası Denetim Standartları, TÜRMOB Yayın No 238)

Muhasebe ve denetim alanında dünyada çalışmalarda bulunan kurumların başında “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu” (IFAC) gelmektedir. 120 ülkeden 163 meslek kuruluşunu içeren bu kuruluş bünyesinde “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunu” (IAASB) oluşturmuş ve uluslararası denetim standartlarını oluşturup yayınlamıştır. IAASB’nin oluşturup yürürlüğe soktuğu bu denetim standartları ülkelerin var olan ulusal denetim standartlarını yürürlükten kaldırmamış, ülkeleri küresel boyutta mesleki standartlarını oluşturmaya teşvik etmiştir. Mevcut üye ülkeler ulusal denetim standartlarını IAASB tarafından yürürlüğe konulan denetim standartlarına göre güncellemekte, yani uyumlaştırma çalışmaları yapmaktadır. (Güredin 2008: 52-53)

Türkiye’de muhasebe ve denetim alanında uluslararası uyumlaştırmayı gerçekleştirmek üzere çalışmalar 3568 sayılı Yasa ile TÜRMOB tarafından ve ayrıca yine SPK tarafından da bu çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Bu amaçla TÜRMOB,

üyesi olduğu IFAC'ın bir organı olan IAASB tarafından oluşturmuş olan standartları tercüme ederek kitap haline getirmiştir. Bu işlemleri 20 Şubat 2003 tarihinde kurulan “Türkiye Denetim Standartları Kurulu” (TÜDESK) gerçekleştirmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu ise yine IAASB'ın yürürlüğe koyduğu standartları tercüme edip Seri:X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” olarak 12.06.2006 tarihinde resmi gazetede yayımlatarak yürürlüğe koymuştur.

Çalışmada, bağımsız denetimle ilgili açıklamalarda bulunurken hem SPK'nın yürürlüğe koyduğu tebliğ hem de TÜDESK tarafından tercüme edilerek kitap haline getirilmiş olan Uluslararası Denetim Standartları açıklamalarına uygun bir şekilde verilmeye çalışılmıştır.

SPK'nın Seri: X, No:22 sayılı tebliği göz önünde bulundurulduğu zaman uluslararası denetim standartları ve bunlara karşılık gelen tebliğ kısımları aşağıdaki tablodan görülebilir. (Güredin, 2008: 54-55)

Tablo 2.3. SPK-UDS Bağımsız Denetim Standartları

KISIM NO	Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular	ISA	ISA Başlığı
Kısım 1	Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri	ISA 200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial
Kısım 2	Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları		
Kısım 3	Bağımsız Denetim Sözleşmesi	ISA 210	Terms of Audit Engagements
Kısım 4	Geçmiş Tarihli Finansal Bilgilere İlişkin Denetim Kalitesinin Kontrolü	ISA 220	Quality Control for Audits of Historical Financial Information
Kısım 5	Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi	ISA 230	Documentation
Kısım 6	Finansal Tabloların Denetimi ile İlgili Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin	ISA 240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements
Kısım 7	Denetlenen İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması	ISA 250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements
Kısım 8	Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi	ISA 260	Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance

Tablo 2.3 (devamı)

Kısım 9	Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması	ISA 300	Planning and Audit of Financial Statements
Kısım 10	İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi	ISA 315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement
Kısım 11	Bağımsız Denetimde Önemlilik Kavramı	ISA 320	Audit Materiality
Kısım 12	Değerlendirilmiş Risklere Karşı Bağımsız Denetçinin Uygulayacağı Teknikler	ISA 330	The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks
Kısım 13	Dışarıdan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Denetim	ISA 402	Audit Considerations Kelating to Entities Using Service Organizations
Kısım 14	Denetim Kanıtı	ISA 500	Audit Evidence
Kısım 15	Denetim Kanıtı-Özellikle Hesap Kalemleri için Dikkate Alınması Gereken Hususlar	ISA 501	Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items
Kısım 16	Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama	ISA 505	External Confirmations
Kısım 17	İlk Denetimler-Açılış Bakiyeleri	ISA 510	Initial Engagements-Opening
Kısım 18	Analitik İnceleme Teknikleri	ISA 520	Analytical Procedures
Kısım 19	Denetim Örneklemesi ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri	ISA 530	Audit Sampling and Other Means of Testing
Kısım 20	Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	ISA 540	Audit of Accounting Estirnates
Kısım 21	Makul Değer Hesaplamaları ve Açıklamalarının Denetimi	ISA 545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures
Kısım 22	İlişkili Taraflar	ISA 550	Related Parties
Kısım 23	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	ISA 560	Subsequent Events
Kısım 24	İşletmenin Sürekliliği	ISA 570	Going Concern

Tablo 2.3 (devamı)

Kısım 25	İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları	ISA 580	Management Representations
Kısım 26	Diğer Bağımsız Denetim Kuruluşunun Çalışmalarından Faydalanma	ISA 600	Using the Work of Another Auditor
Kısım 27	Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarının Kullanılması	ISA 610	Considering the Work of Internal Audit
Kısım 28	Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarının Kullanılması	ISA 620	Using the Work of an Expert
Kısım 29	Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları	ISA 700	The Independent Auditor's Report on Complete Set of General Purpose Financial Statements
Kısım 30	Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları	ISA 701	Modifications to the Independent Auditor's Report
Kısım 31	Karşılaştırmalı Bilgiler	ISA 710	Comparatives
Kısım 32	Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler	ISA 720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements
Kısım 33	Özel Amaçlı Denetim Raporu	ISA 800	The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements
Kısım 34	Finansal Tabloların İncelenmesine İlişkin Sözleşmeler	ISA 2400	Engagements to Review Financial Statements
Kısım 35	Muhtelif Hükümler		

2.3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Denetim, denetlenen işletmenin seçilmesi ve denetim işinin kabul edilmesi aşamasından başlayıp, yapılacak olan denetim çalışmasının planlanması, çalışmanın

belirli bir programa bağlanarak çalışmaların bu program çerçevesinde yürütülmesi ve denetim işleminin tamamlanıp müşteri işletme hakkında genel bir kanıya sahip olup denetim raporunun düzenlenmesi aşaması ile son bulan bir süreçtir. (Haftacı 2011: 33)

Tanımlamadan da yola çıkarak denetim çalışmalarının genelde dört aşamadan oluştuğu söylenebilir. Bu aşamalar:

- Denetlenecek müşteri işletmenin seçilmesi ve işin kabul edilmesi,
- Denetim planının hazırlanması,
- Denetim programının düzenlenmesi,
- Denetim raporunun hazırlanması,

şeklinde sıralanabilir. Yapılacak olan bağımsız denetim çalışmasında denetim işinin zorluğu ve yoğunluğu denetim çalışmasının ilk kez mi yoksa yinelenen bir denetim çalışması mı olduğuna bağlıdır. Denetçi, denetlenecek olan işletmenin ilk kez denetim çalışmasına tabi olduğu durumlarda daha bir yoğun ve zor bir denetim çalışması gerçekleştirecektir. Ancak, denetim çalışmasının yinelenen bir denetim çalışması olduğunda denetçi yapacağı çalışmada ilk kez denetim yapılan bir çalışmaya oranla daha az zorlayıcı ve daha az yoğunlukta olan bir denetim çalışması gerçekleştirecektir. Çünkü, denetçi yinelenen bir denetim çalışmasında işletmenin daha önceki denetim çalışmalarına bakabilir ve hazırlayacağı denetim planında ve programında daha önceki çalışmaları baz alabilir.

Denetçi, denetim işini kabul etmeden önce kendi müşteri kabul politikası doğrultusunda müşteri işletme hakkında gerekli bilgileri toplar, yinelenen bir denetim mevcut ise denetlenecek olan işletmenin önceki bağımsız denetim firması ile görüşerek işletme hakkında bilgi edinir, denetim işini kabul etmesi durumunda müşteri işletmeyle denetim sözleşmesini imzalar. (Haftacı, 2011: 33)

Denetimin planlanması aşamasında denetçi, çalışmasında yapacağı işlemlere ilişkin olarak denetimi planlar. Denetim planı, denetim çalışmasında yer alacak personel, denetiminde geçirilecek olan zaman, denetimde ilgili kanıtları toplamak için kullanılacak olan denetim tekniklerinin tahsis edildiği işlem olarak görülebilir. (Kaval, 2008: 68) Denetimin iyi bir şekilde planlanması, önemli olarak görülen alanların daha dikkatli ve detaylı olarak incelenmesini ve sorunlu alanların ortaya çıkartılarak denetim

riskini azaltmasını ve denetim çalışmalarının zamanında tamamlanmasına yardımcı olur. (UDS 300-399, Madde 4)

Denetimin üçüncü aşaması olan denetim programının düzenlenmesi aşamasında denetçi, denetim faaliyetlerini yürüttüğü esnada her bir denetim sahası için yapacağı denetim işlemlerinin türünü ve sırasını yazılı olarak belirlediği taslaklar hazırlar. Hazırlayacağı bu taslaklar denetim planının sonuçlarına dayanır ve yazılı olarak hazırlanır. (Güredin, 2008:191)

Denetimin son aşaması olan denetim raporunun düzenlenmesi aşamasında denetçi, denetim çalışması boyunca işletmenin finansal tablolarının gerek genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine gerekse muhasebe standartlarına olan uygunluğunu test eder ve belirli bir görüşe ulaşarak bu görüşünü rapor halinde sunar.

2.4. MÜŞTERİ SEÇİMİ VE İŞİN KABULÜ

Her bir işletmenin kendine özgü çalışma politika ve prosedürleri bulunmaktadır. Denetim firmaları kendilerine gelen denetim işini almadan önce bu işletmeler hakkında gerekli ön bilgileri toplamalı ve firmanın çalışma politika ve prosedürlerine uygunluk durumlarını incelemelidirler.

Denetim firmalarının müşteriler tarafından tercih edilmesinin sebebi piyasada yapmış oldukları çalışmaların kalite düzeyidir. Piyasada itibarlarının devam edebilmesi için denetim firmalarının müşteri seçimi çok önemli olmalıdır. Bu sebepten dolayı denetim firmaları her bir yeni müşteriyi kabul etmek zorunda değildirler. Ayrıca, var olan müşterilerle devam kararını alırken de yeni denetim anlaşmasının getireceği denetim risk düzeyine bakarak ya mevcut müşteri ile devam kararı ya da devam etmeme kararı alabilirler. (Güredin, 2008: 178)

Denetçiler yapacakları denetim çalışmasında her zaman bir denetim riski ile karşı karşıyadırlar. Denetçiler kendilerine belirlemiş oldukları denetim riskinin üzerinde bir denetim riski yükleyen denetim işlerini almaları durumunda piyasada var olan itibarlarında zedelemeye yol açabilirler. (Güredin, 2008: 178)

Müşteri işletmenin seçilmesi ve işin kabul edilmesi aşamasında eğer yinelenen bir denetim çalışması mevcutsa, denetim çalışması yapılacak firma hakkında bilgi toplanmasında önceki denetçilerle görüşmelerde bulunulmalıdır. Denetçinin önceki

denetçilerle yapacağı görüşmelerde özellikle aşağıda belirtilen konular hakkında bilgi toplaması gerekir: (Bozkurt, 2010:88)

- Önceki denetçinin denetim işine son vermesinin sebepleri veya firmanın denetim firmasından ayrılma sebepleri,
- Yöneticilerin dürüstlüğü hakkındaki düşünceleri,
- İşletmenin muhasebe sisteminde var olabilecek aksaklıklar hakkındaki düşünceleri,
- Çalışmalar sırasında engellerle karşılaşılıp karşılaşılmadığı,
- Çalışmalar sırasında karşılaşılan olağan olmayan durumlarla ilgili düşünceleri.

Denetlenecek işletme ile ilgili olarak yapılan incelemeler ve toplanan bilgiler doğrultusunda işin alınmasına karar verilmesi durumunda müşteri işletme ile denetim sözleşmesinin yapılması gerekir.

Denetim sözleşmesi, denetçi ile müşteri işletme arasında imzalanan ve taraflardan denetçiye finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygunluğunun tespiti ile yaptığı çalışmanın sonucunda ulaştığı sonucu bir rapora bağlaması yükümlülüğüne ve taraflardan müşteri işletmeye ise bütün gerekli bilgi ve belgeleri denetçiye sağlamayı ve denetim çalışması sonunda belirli bir ücreti ödeme yükümlülüğü veren bir sözleşmedir. (Haftacı, 2011:35)

Denetim sözleşmesinin yapısı ve içeriği müşteri işletmeye göre değişebilse de denetim sözleşmesi aşağıdaki unsurları taşımalıdır: (UDS 210, Md. 6)

- Finansal tabloların denetiminin amaçları,
- Yönetimin finansal tablolar üzerindeki sorumluluğu,
- Denetimin kapsamı, denetçinin uygulamakla bağlı bulunduğu yasa, düzenleme ve denetçilerin bağlı kaldıkları meslek kuruluşlarının bildirileri,
- Denetim raporu veya çalışma sonuçlarının aktarılacağı diğer raporlama tiplerinin belirlenmesi,
- Denetimin örnekleme yöntemlerle yapıldığını ve muhasebe ile iç kontrol yapısındaki aksaklıkların bazı sınırlamalar nedeniyle görülememesinden kaynaklanacak olan bir riskin mevcut bulunduğunu,

- Denetimle ilgili istenen her türlü bilgi, belge kayıtlara sınırsız ulaşımın gerekliliği.

Yinelenen denetimlerde denetçi her dönemde yeni bir denetim sözleşmesi göndermekle yükümlü değildir. Ancak denetçi bu tür denetimlerde mevcut sözleşme şartlarını gözden geçirmelidir. (UDS 210, MD. 10-11) Ayrıca Seri: X ve 22 nolu SPK tebliğinin 6. maddesine göre bağımsız denetim firmasının aynı müşteri işletme ile bağımsız denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi gerekmektedir.

2.5. DENETİMİN PLANLANMASI

Denetimin planlanması işlemi genel kabul görmüş denetim standartlarından olan çalışma alanı standartlarının birinci kısmını oluşturmaktadır. Çalışma alanı standartlarında denetimin planlanması ile ilgili olarak “iş iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcılar iyi bir şekilde kontrol edilmelidir” ifadesi ile denetim çalışmalarına planlama yapmadan başlanmamasını belirtmektedir.

Planlama geniş anlamda geleceği önceden görerek veya tahmin ederek tavır alma, ulaşılmak istenen hedefe ulaşabilmek için izlenecek olan yol veya yöntemlerdir. (Kaval, 2008:98) Denetimde planlama ise denetimin öngörülen niteliği, zamanlaması ve kapsamı konusunda genel bir strateji ve ayrıntılı bir yaklaşım geliştirilmesidir. (UDS 300, Md. 3)

Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanına ayırmak, her bir denetim alanına ilgili denetçileri görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanacak olan denetim yöntem ve tekniklerini belirlemek ve denetim işlemini zamanlamaktır. (Güredin, 2008:184)

Denetimin planlanması aşaması genel itibari ile denetim sözleşmesinin imzalanmasını izleyen günlerde gerçekleştirilir. Denetim firması ilgili denetim faaliyetini yürütebilmesi ise bir sorumlu ortak baş denetçi tayin eder. Denetim planını bu sorumlu ortak baş denetçinin yapması gerekir. Burada denetçinin temel hedefi yeterli ve uygun maliyetle denetim kanıtı toplamaktır.(Kaval,2008:100)

Bağımsız denetim planı aşağıda sıralanan konuları içermesi gerekir: (SPK Seri:X No:22, 9. Kısım Md. 6)

- Önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesinde kullanılan yeterli bir şekilde planlanmış risk değerlendirme tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının tanımını,

- Önemli işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları gibi konularda işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler için uygulanan planlanmış ilave bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının tanımını, bu kapsamda kontrollerin işleyiş etkinliği ile planlanmış münferit bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının test edilip edilmeyeceği konusundaki bağımsız denetçinin kararını kapsayan ilave bağımsız denetim teknikleri planını,

- Bağımsız denetim çalışmasının bu SPK hükümlerine uygunluğunun sağlanması için, işletme avukatlarıyla doğrudan iletişimin hedeflenmesi gibi gerekli görülen diğer bağımsız denetim tekniklerini içerir.

Planlamanın kapsamı, işletmenin bulunmuş olduğu sektöre, işletmenin büyüklüğüne denetimin zorluk derecesine ve denetim faaliyetini yürütecek olan denetçinin tecrübesine dayalı olarak farklı kapsamda belirlenebilir. (UDS 300, Md. 5)

Denetim çalışmaları gerçekleştirilirken denetçinin hangi denetim alanlarına daha çok dikkat etmesi gerektiği yani denetim alanlarının risk düzeyinin belirlenmesi ve riskli alanlara daha çok yoğunlaşması gerektiğine ilişkin olarak denetim planını yapmadan önce denetim stratejisi geliştirmelidir. Belirlenecek olan denetim stratejisi denetçiye hangi denetim alanlarının riskli olduğunu ve bu duruma göre hangi denetim alanlarına daha çok yoğunlaşılması gerektiği konusunda ayrıntılı bilgi veren denetim planından kapsamlı bir çalışmadır. (Kaval, 2008: 100)

Bağımsız denetim çalışmasında hem denetim stratejisi geliştirmeden hem de denetim planı oluşturmada önce dikkat edilecek konular aşağıdaki şekilde sıralanabilir: (UDS 300, Md. 9)

- İşletmenin içinde bulunduğu sektör hakkında bilgi toplanması,
- Muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkındaki bilgi toplanması,
- Risk ve önemlilik,
- Denetim tekniklerinin türü, zamanlaması ve kapsamı,
- Koordinasyon, yürütme, gözetme ve inceleme,
- Diğer konular.

Yapılacak olan denetim planı esnek olarak hazırlanmalı, çalışmalara başladıktan sonra elde edilen yeni bilgilere uyarlanabilir durumda olmalıdır. Çünkü yapılacak olan denetim çalışmasında planlama bu konularla sınırlı kalmayıp, denetim çalışmalarına başladıktan sonra ve çalışmalar yürütülürken denetim planında ve bunun sonucunda uygulanacak olan denetim programında değişiklikler olabilecek ve denetim çalışması bu durumlara göre yeniden revize edilebilecektir.

2.5.1. Bağımsız Denetim Stratejisinin Oluşturulması

Bağımsız denetçi yürüteceği denetim çalışmasında bağımsız denetim stratejisini oluşturmak zorundadır. Bağımsız denetim stratejisi, bağımsız denetim çalışmalarının zamanını, kapsamını ve yönlendirilmesini belirler ve daha ayrıntılı bağımsız denetim planını oluşturmaya yardımcı olur. Hazırlanacak olan bağımsız denetim stratejisinin bağımsız denetçiye sağlayacağı yararlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir: (SPK Seri:X No:22, 9. Kısım Md. 5)

- Yüksek riske sahip alanlarda bağımsız denetim ekibinin uygun deneyime sahip elemanlarının kullanımı veya karmaşık konularda uzman yardımına başvurulması gibi, özellik arz eden bağımsız denetim alanlarında istihdam edilecek insan kaynağı ihtiyacı.

- Önemli noktalardaki stok sayımına katılacak bağımsız denetim ekibi elemanlarının sayısı, grup denetimi söz konusu olduğunda, diğer bağımsız denetçilerin işlerinin gözden geçirilme kapsamı veya yüksek riskli alanlar dikkate alınarak dağıtımı yapılmış saat bazlı bağımsız denetim bütçesi gibi, özellik arz eden bağımsız denetim alanlarına tahsis edilecek bağımsız denetim elemanlarının sayısı.

- Söz konusu bağımsız denetçiler ile uzmanların ne zaman tahsis edileceği.

- Bağımsız denetim ekibinin iş öncesi ve sonrası gerçekleştirilen kısa toplantılarının ne zaman gerçekleştirileceği, sorumlu ortak baş denetçi ve yönetici gözden geçirmelerinin nasıl ve nerede yapılacağı ve bağımsız denetim kalite kontrol gözden geçirmelerinin nasıl tamamlanacağı gibi söz konusu bağımsız denetçiler ile uzmanların sevk ve idaresi ile gözetimlerinin nasıl gerçekleştirileceği.

Bağımsız denetim stratejisi oluşturulurken bağımsız denetçinin temel hedefi, izleyen dönemlerde denetim çalışmasını kısa bir zaman dilimi içerisinde en uygun

maliyetle gerçekleştirmek ve denetim riskini de makul düzeyde tutacak bir denetim çalışma ortamı oluşturmaktır. Bunun için de denetçi işletmenin dış çevresinin, faaliyetlerinin, üst yönetim düzeyinin, iç kontrol sisteminin finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini araştırmak ve ortaya koymak zorundadır. (Kaval, 2008: 102)

2.5.2. Müşteri İşletme Hakkında Genel Bilgilerin Toplanması

Denetim sözleşmesinin düzenlenmesinden sonraki aşama olan denetim planlaması faaliyetlerini yürütürken denetçinin işletmenin genel yapısı, içinde bulunduğu sektör ve işletme ile ilgili diğer konularda ayrıntılı bilgi edinmesi yapacağı denetim planlamasına yardımcı olan etkenlerdendir.

İşletme hakkında bilgi toplanması aşamasında uygulanan en önemli yöntemlerden bir tanesi analitik incelemelerdir. Analitik inceleme, finansal tablolarda yer alan bilgilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesidir. (Haftacı, 2011: 38)

Müşteri işletme ile ilgili olarak elde edilmesi gereken temel bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Kepekçi, 2004: 40)

- Müşteri işletmenin işi, örgüt yapısı ve faaliyetinin özellikleri,
- Müşteri işletmenin yer aldığı sektör,
- Müşteri işletmeyi etkileyen yasal düzenlemeler,
- Müşteri işletmenin muhasebe bilgilerine uygulanan analitik prosedürlerinin sonuçları.

Bu bilgilerin elde edilmesinde denetçi ya kendi arşivinden yararlanabilir ya da müşteri işletmenin daha önceki çalıştığı denetçilerden bu bilgileri elde edebilir. Denetçinin müşteri işletme hakkında kendi arşivinden bilgi elde edebilmesi için yapılan denetim çalışmasının yinelenen bir denetim çalışması olması gerekmektedir. Denetçiler yaptıkları denetim çalışmalarını çalışma kağıtları ile belgelediklerinden dolayı yinelenen denetim çalışmasında önceki denetimlerde kullanılan çalışma kağıtları ile müşteri işletme hakkındaki genel bilgileri çok rahat toplayabilirler. (Güredin, 2008:186)

Denetçinin işletmenin faaliyette bulunduğu sektör hakkında bilgi toplamasının nedeni sektöre özgü riskleri ve muhasebe dönemleri hakkında bilgi toplamaktır.

(Selimoğlu ve Uzay, 2008:79) Ayrıca yine denetçi aşağıdaki sebeplerden dolayı da müşteri işletmenin iş kolu hakkında bilgi toplamak durumundadır: (UDS 300, Md. 9)

- İşletmenin faaliyetlerini etkileyen genel ekonomik faaliyetler ve sektör koşulları,
- İşletmenin önemli özellikleri, içinde bulunduğu sektör, bir önceki denetimden sonraki değişikliklerde dahil olmak üzere finansal performansı ve raporlama şartları,
- Yönetimin genel anlamda yetkinlik derecesi.

Denetçinin müşteri işletmenin bulunduğu sektör hakkında bilgi toplamasının yanı sıra işletmenin kendisi hakkında da yeterli düzeyde bilgi elde etmesi gerekir. Denetçinin işletmenin içyapısı ile ilgili bilgi edinmesindeki temel amaç, işletmenin finansal tabloları üzerinde etki edebilecek olan işlemler, uygulamalar ve olayların tespit edilebilmesidir. İşletmenin kendisi hakkında yeterli bilgi elde edebilmesi için denetçinin işletmeye ilişkin aşağıdaki bilgileri toplaması gerekir: (Bozkurt, 2010: 94)

- Örgüt yapısı,
- Üretim türü ve diğer hizmetler,
- Özkaynak yapısı,
- Merkez-şube yapısı,
- Pazarlama ve dağıtım yöntemleri,
- Stok değerlendirme prosedürleri.

Denetçinin müşteri işletmenin yasal durumu ile ilgili olarak araştırmalarda bulunması gerekir. Bu bakımdan işletme ile ilgili olarak ortaklık, bağlı ortaklık, iştirak durumlarının incelenmesi, bağlı bulunan vergi dairesi, ticaret mahkemesi ve bağlı olunan odaların tespiti, yönetim kurulu, denetim kurulu ve genel kurul kararlarının incelenmesi işletmenin yasal yapısı hakkında denetçiye bilgi sağlar. (Güredin, 2008: 187)

İşletme ile ilgili bilgilerin elde edilmesinde analitik inceleme prosedürleri genel bir teknik olarak kullanılmaktadır. Denetçinin işletmenin geçmiş yıl bilgileri ile mevcut cari dönem bilgilerinin karşılaştırılmasını gerçekleştirerek önemli sapmaların olup olmadığını ortaya koymasına yardım eder ve bu da denetimin planlanmasında denetçiye yardımcı olur. (Bozkurt, 2010: 96) Çünkü önemli miktarlarda sapmaların olması

durumunda denetçinin bu alanlara daha çok yoğunlaşması, denetim planını hazırlarken önemli sapmaların olduğu alan veya alanlarla ilgili olarak denetim yöntem ve teknikleri ile denetim zamanı ve o alanda görevlendirilecek denetçilerle ilgili olarak daha dikkatli davranması gerekir.

2.5.3. Bağımsız Denetimde İç Kontrol

İç kontrole yönelik olarak dünyada çeşitli modeller ve raporlar yayınlanmış olup bunlar arasında en çok kabul göreni 1992 yılında yayınlanan COSO İç Kontrol Çerçevesi'dir. (Pehlivanlı, 2010: 31)

COSO tarafından yapılan tanımlamaya göre iç kontrol: *“Bir işletme veya diğer kuruluştaki işletme yönetimi, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu: faaliyetlerin etkinlik verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum şeklinde sınıflandırılabilir üç gruptaki amaçlara yönelik olarak makul bir güvence temin etmek üzere tesis edilen bir süreçtir.”* (Kaval, 2008: 125)

İç kontrol sistemi ise, işletmenin yönetimi, yönetimden sorumlu kişiler ve diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaşması, işletme faaliyetlerinin ve işlemlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, kanun ve düzenlemelere uyulması konusunda makul bir güvence vermesi amacıyla tasarlanan ve uygulanan sistemdir. (SPK, Seri:X, No:22, 10. Kısım Md. 11)

İç kontrol sistemi ile işletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta ve her bir alt fonksiyon için farklı kişiler görevlendirilmektedir. Alt sistemlere görevlendirilen kişilerin her birinin sorumluluğu ortaya koyulur ve böylelikle hata ve hilelerin önüne geçilmeye çalışılır. Ayrıca yine görevlendirilecek kişiler sadece kendi sorumluluk alanları ile sınırlandırıldığından işletme varlıkları korunmuş olur. (Kaval, 2008:126)

İç kontrol ve iç kontrol sisteminin tanımlarına bakıldığı zaman iç kontrolün kendi içerisinde faaliyetler, finansal raporlama ve uygunluk olmak üzere 3 amacı bulunduğu anlaşılmaktadır. İç kontrol sistemi ayrıca:

- Kontrol ortamı,
- Kontrol faaliyetleri,
- Risk değerlemesi,

- Bilgi ve iletişim,
- Sistemin gözetimi.

olmak üzere UDS'de beş unsura ayrılmıştır. (UDS 400, Md. 7) İç kontrol sisteminin unsurları işletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmadığının göstergesidir. COSO tarafından oluşturulan iç kontrol küpünde iç kontrolün amaçları küpün dikey katmanlarını, unsurları ise yatay katmanlarını oluşturmaktadır.

Kontrol Ortamı, iç kontrol sistemi ile ilgili üst yönetimin ve diğer yöneticilerin yaklaşımları, duyarlılıkları ve davranışları ile iç kontrol sisteminin işletme içerisindeki önemlilik derecesidir. (UDS 400, MD.7) Kontrol ortamı işletme çalışanlarının iç kontrol sistemi ile ilgili olarak düşüncelerini etkiler ve iç kontrol sisteminin belirli bir disiplinde oluşmasını sağlar. (SPK, Seri:X, No:22, 10. Kısım Md. 11)

Kontrol ortamı tek başına hile ve düzensizlikleri ortaya çıkaramaz. Yine işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini tek başına sağlayan bir unsur değildir. Kontrol ortamının yanında diğer özel kontrol faaliyetlerinin uygulanması ve kontrollerinin gözetimi gerekir. Kontrol ortamını etkileyen hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir: (UDS 400, Md. 7)

- Yönetim kurulu ve yönetim kuruluna bağlı komitelerin fonksiyonu,
- Yönetim anlayışı ve faaliyet biçimi,
- Şirketin organizasyon yapısı ve sorumluluk ile yetkinlik verilmesinde uygulanan yöntemler,
- Görevlerin ayrılığı, şirketin çalışanlarına benimsediği politika ve prosedürlerle, iç denetim fonksiyonunu içeren yönetim kontrol sistemi.

Kontrol Faaliyetleri, işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşabilmesi için yönetim tarafından kontrol çerçevesine ek olarak belirlenen politika ve prosedürlerdir. (UDS 400, Md. 7) Kontrol faaliyetleri kendi içerisinde önleyici, saptayıcı, yönlendirici ve tamamlayıcı faaliyetler olarak sınıflandırılabilir. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır: (Kaval, 2008: 132-135)

- Önleyici kontroller, istenmeyen durumların ortaya çıkmasını engellemek amacıyla ortaya konulan faaliyetlerdir. Bu önlem faaliyetlerine; görevlerin ayrılığı,

bölümsel yetkilendirme, erişimin sınırlandırılması, yetki limitlerinin belirlenmesi gibi örnekler verilebilir.

- Saptayıcı kontroller, bu kontrollerdeki temel amaç işletme personelinin zimmetinde tuttuğu işletme varlıklarını, işletmeye olan borç ve alacak tutarlarını belirlemek ve karşılaşılabilecek hile, hata ve benzeri olumsuz durumların nereden ve kimden kaynaklandığını tespit etmektir. Bu kontrollere işletmelerin tutmuş olduğu ambar giriş-çıkış belgeleri ve ambar stok kartları örnek olarak verilebilir.

- Yönlendirici kontroller, işletme personelinin belirlenen hedeflere ulaşmasını teşvik etmek ve üst yönetimin isteklerini alt kademe çalışanlarına iletme amaçlı olarak yapılır.

- Tamamlayıcı kontroller, işletme faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek olan aksaklıkların üst yönetimin devreye girerek çözmesidir. Bu tür kontrole işletme personelinin daha deneyimli hale gelmesi için aldırılan eğitimler örnek olarak verilebilir.

Risk Değerlemesi, İşletmeler iç ve dış çevre koşulları nedeniyle belirli bir risk altında bulunurlar. Bu risklerin belirlenmesi, etkilerinin araştırılması ve önleyici faaliyetlerin neler olduğunun tanımlanması gerekir. Risk değerlendirme, işletmenin ulaşmak istediği hedeflere ulaşmasını engelleyecek risklerin tanımlanması ve bunların analiz edilerek ya tamamen ortadan kaldırılması ya da minimize edilmesidir. (Pehlivanlı, 2010: 35)

İşletmeyi etkileyen riskler hem işletme içi riskler hem de işletme dışı olabilir. İşletme içi riskler, işletmenin çalışanları tarafından yapılan kasıtlı ya da kasıtsız hareketler, yeterli bilgi düzeyinin olmaması gibi durumlardır. İşletme dışı riskler ise işletmenin kârlılık, büyüme, gelişme gibi hedeflerini etkileyen risklerdir. Özellikle işletme içi risklerin en aza indirilebilmesi işletmenin iç kontrol yapısı ile doğrudan ilgilidir. Etkin olmayan bir iç kontrol yapısına sahip olan işletmelerde bu risklerin ortaya çıkması yüksek ihtimaldir ve bu da denetçinin yapacağı çalışmaları da etkileyecek düzeydedir. (Kaval, 2008: 131)

Bilgi ve İletişim, Üst yönetim tarafından belirlenen hedeflerin, politikaların alt kademe çalışanlarına iletilmesi işlevidir. Muhasebe bilgi sistemindeki temel amaç,

gerçekleşen işlemleri en doğru ve güvenilir şekilde gerçekleştirerek ilgililere raporlamaktır. Kurulacak iç kontrol sistemi muhasebe bilgi sistemi açısından düşünüldüğü zaman, işlemlerde yanlışlığı en aza indirgeyebilmeli veya tamamen ortadan kaldıracabilmelidir. (Selimoğlu ve Uzay, 2008: 100) Bu sayede denetçi yapacağı çalışmalarda daha az riskle karşı karşıya kalacak ve yapacağı çalışmayı hem daha kısa sürede hem de daha az maliyette gerçekleştirecektir.

Gözetim, İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışabilmesi işletme yönetiminin bu sisteme vereceği öneme bağlıdır. Yapılacak olan sistem çalışması üst yönetim tarafından sürekli gözetim altında tutulmalı ve varsa değişiklikler, bu değişikliklere uygun bir şekilde sisteminin revize edilmesi gerekmektedir. Sadece sistemin kurulması ve sonrasında sistemle ilgilenilmemesi işletmeyi ulaşmak istediği hedeflere ulaştırmada başarı sağlamayacaktır.

İç kontrol sistemi ile denetim riski arasında ters yönlü bir ilişki söz konusu olmaktadır. İşletmelerin gerçekleştireceği etkin iç kontrol sistemi denetim riskini azaltmaktadır. Yani kısacası iç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça denetim riski de o ölçüde azalmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği azaldıkça da denetim riski düzeyi artacaktır. İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması bağımsız denetçinin yapacağı çalışmaların kapsamını daraltacak, etkin olmayan bir kontrol sistemi olduğunda ise risklerin artmasından dolayı denetim çalışmalarının kapsamı genişletilecektir. (Pehlivanlı, 2010:40) Bu sebeple iç kontrol sistemi kendi içerisinde bir bütün olarak düşünülmelidir. İç kontrol sisteminin unsurlarının her birinin oluşması sağlanmalıdır.

2.5.4. Bağımsız Denetimde Risk Planlaması

Bağımsız denetim çalışmaları yatırımcılar ve diğer bilgi kullanıcıları açısından büyük önem arz eder. Çünkü yatırımcılar alacakları yatırım kararlarında bağımsız denetim raporlarını dikkate alırlar. Bu sebeple yapılacak olan denetim çalışmalarının büyük bir özen ve dikkatle yapılması gerekir. Olumsuz görüş bildirilmesi gereken durumlarda olumlu görüş bildirilmesi yatırımcıların ve diğer ilgililerin alacakları kararlarda yanılmalarına sebep olur. Bu ve benzeri durumlar denetim riski olarak adlandırılmaktadır.

Tam anlamıyla denetim riski, önemli hata, hile ve düzensizlikler taşıyan finansal tablolara istenmeden olumlu görüş bildirilmesidir. Diğer bir deyişle denetçilerin önemli hataları ortaya çıkaramamaları olasılığıdır. (Bozkurt, 2010: 105)

Yapılan denetim çalışmalarında kısıtlayıcı sebepler bulunması durumu denetim riskinin tamamen ortadan kaldırılmasını engelleyici bir durumdur. Yani denetim riski bütün denetim çalışmalarında mevcuttur. Önemli olan bu denetim riskinin minimum düzeye indirgenmesidir.

Bağımsız denetçiler yapacakları denetim çalışmalarında katlanacakları risk düzeylerini belirlemek zorundadırlar. Belirlenecek olan bu risk düzeyi, denetim prosedürlerinin zamanını, kapsamını ve yapısını doğrudan etkileyecektir. (Bozkurt, 2010: 105)

Denetim riskinin üç tane unsuru vardır. Bunlar; yapısal risk, kontrol riski ve ortaya çıkartma riskidir.

Yapısal risk, İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve verimliliğinin iyi olmadığı varsayımı altında işletmelerin denetlenmek üzere sunmuş olduğu finansal tablolarında bazı işlem türlerinin özellikleri nedeniyle yanlış kaydedilmesi ve bunlarında diğer önemli hataları ortaya çıkarması durumu yani finansal tablolarda önemli hata ve düzensizliklerin olma riskidir. (Kaval, 2008: 111, Bozkurt, 2010:106)

Kontrol riski, işletmenin muhasebe ve iç kontrol sisteminin önemli yanlışlıkları engelleyememesi, bulamaması ve düzeltememesi riskidir. Etkin bir iç kontrol ve muhasebe bilgi sistemine sahip olan işletmelerde bu risk minimum düzeyde, etkin olmayan iç kontrol ve muhasebe sisteminin bulunduğu işletmelerde ise maksimum düzeydedir.

Ortaya çıkartma riski, bağımsız denetçinin yapmış olduğu denetim çalışmalarında önemli hata, hile ve yanlışlıkları bulamama riskidir. Ortaya çıkartma riski bağımsız denetçinin denetim çalışmalarında uygulamış olduğu denetim prosedürlerinin bir sonucudur. (Bozkurt, 2010: 109)

Yapısal ve kontrol riski denetçiye bağlı olmadan ortaya çıkan risk türleridir. Oysa ortaya çıkartma riski denetçinin kendisine ve uygulamış olduğu denetim yöntemlerine bağlıdır. Yapmış olduğu denetim çalışmalarında denetçinin yanlış

prosedürleri uygulaması bu riski artırıcı bir etken olacaktır. Doğru denetim prosedürlerini uygulaması ve mesleki şüpheciliğini de ortaya koyarak çalışmalarını gerçekleştirmesi durumunda ise bu risk azalacaktır.

Üç denetim risk unsuru arasında yakın bir ilişki söz konusudur. Yapısal risk ve kontrol riski ortaya çıkartma riski ile ters orantılıdır. Denetçini yapısal risk ile kontrol risk düzeylerini düşük belirlemesi durumunda ortaya çıkartma riski yüksek olacakken, yapısal risk ile kontrol riskini yüksek düzeyde belirlerse ortaya çıkartma riski düzeyi azalacaktır. (Bozkurt, 2010: 111)

2.5.5. Bağımsız Denetimde Önemlilik Planlaması

Denetçiler denetim çalışması sonunda düzenlemiş oldukları denetim raporunda verdiği olumlu kararda denetlenen işletmenin finansal tablolarında önemli yanlışlıkların olmadığını, olumsuz raporda ise denetlenen finansal tabloların önemli yanlışlar barındırdığını belirtmiş olurlar. (Kaya, 2000: 91)

Finansal tablolarda yer alması gereken bilgilerin eksik veya yanlış olması, finansal tabloları kullanarak karar alan yatırımcıların kararlarını etkiliyorsa, bu bilginin önemli olduğu kabul edilir. Önemlilik denetçi tarafından aşağıdaki durumlarda dikkate alınmalıdır: (UDS 320, Md. 8)

- Denetim yöntem ve tekniklerinin boyutunu, türünü ve zamanını belirlerken,
- Hataların etkisini değerlendirirken

Denetçiye bu aşamada düşen görev, finansal tablo kullanıcıları açısından finansal tablolarda yer alan kalemlerin hangilerinin önemli hangilerinin önemsiz olduğunun belirlenmesidir. Belirlenecek olan önemlilik düzeyleri her bir denetim çalışması bakımından farklı olacaktır. Bir işletme için önemsiz olarak nitelendirilebilecek yanlışlığın başka bir işletme açısından önemli olması durumu söz konusu olabilir. Burada denetçi denetimin planlanması aşamasında denetlenen işletme açısından önemlilik düzeyini saptaması ve buna göre çalışmasını yönlendirmesi gerekmektedir. (Bozkurt, 2010: 98) Neyin önemli neyin önemsiz olduğunun değerlendirilmesi tamamen denetçinin mesleki yargısına dayanmaktadır.

Denetçi özel hesap bakiyeleri ve işlemlerin türleri ile ilgili konularda önemlilik derecesini tespit etmesi, denetçiye hangi kalemleri test etmesi gerektiği, örneklem veya

analitik yöntemlerden hangisini kullanması gerektiği belirlemede yardımcı olur. Bu işlem denetçiye kabul edilebilir denetim riskini düşük düzeyde tutmasını sağlayacak denetim yöntem ve tekniklerin tespitini sağlar. Önemlilik ile denetim riski arasında ters bir ilişki söz konusudur. Önemlilik düzeyi arttıkça denetim riski azalır, önemlilik düzeyi düştükçe denetim riski artar. (UDS 320 Md. 9-10)

Denetçi yapacağı çalışmada özellikle yatırımcıların kararlarını etkileyecek düzeydeki hata ve yanlışlıkları bulmakla yükümlüdür. Her bir hatayı bulmak ve bunları denetim raporu ile rapor etmek zorunda değildir. Bu yüzden denetçi yapacağı denetim planını, özellikle finansal tablo kullanıcılarını etkileyen hataları bulmak amacıyla hazırlamalı ve çalışmalarını bu plana göre yürütmelidir. (Kaval, 2008:115)

2.5.6. Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri

Analitik inceleme prosedürleri, çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletme kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenerek elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından oluşturulan beklentilere uyup, uymadığına bakılması işlemidir. (Haftacı, 2011:98)

Analitik inceleme, denetlenen işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgiler arasındaki ilişkilerin incelenmesi esasına dayanır. Bu tekniği kullanmak amacıyla denetçi, finansal tablolarda yer alan hesapların arasındaki anlamlı ilişkiyi ortaya koymak ve olağan kabul edilemeyecek işlemleri tespit ederek ortaya çıkarmayı amaçlar. (Aksoy, 2006:425)

Analitik inceleme prosedürleri, gelişen teknoloji sayesinde denetim çalışmalarının her alanında kullanılan bir yöntemdir. Denetimin planlama, denetim çalışmalarını yürütme ve denetim çalışmalarının tamamlanması aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinden yararlanılabilir. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınmaktadır: (Bozkurt, 2010:132)

- Denetlenen işletmenin cari yıldaki incelemeye konu olan bilgileri,
- İlgili cari yıl bilgileri ile karşılaştırılabilecek işletme içi ve işletme dışı bilgiler,
- Denetçinin karar kriterleri.

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanılması denetçiye, birbirini izleyen yıllar itibari ile düzenlenen finansal tablolar arasındaki önemli sapmaları gösteren, olağandışı, beklenmeyen farklılık ve anormal dalgalanma gösteren işlemler üzerinde durma ve bu noktalara dikkatleri çekme konusunda yardımcı olur. (Aksoy, 2006:428)

Analitik inceleme prosedürleri beş türden oluşur. Bunlar: (Haftacı, 2011:98)

- İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile önceki yıllara ilişkin verilerin karşılaştırılması,
- Fiili veriler ile bütçelenmiş verilerin karşılaştırılması,
- Fiili veriler ile denetçinin verilerinin karşılaştırılması,
- Fiili veriler ile finansal olmayan verilerin karşılaştırılması.

olarak sıralanabilir. Gerçekleştirilecek olan bu karşılaştırmaları yapmak için kullanılacak olan yöntemler: karşılaştırılmalı tablolar analizi, dikey yüzdeler yöntemi, eğilim yüzdeleri yöntemi, oran analizi ve usallık testleridir.

2.5.7. Bağımsız Denetim Programının Oluşturulması

Denetim programı, yapılacak olan denetim çalışmasında hangi denetim prosedürlerinin kullanılacağını, incelenecek birimleri temsil edecek olan örnek hacminin ne olacağını ve yapılacak test çalışmalarının zamanının ne olacağını içeren programlardır. (Bozkurt, 2010:179)

Denetim planının uygulama aşaması olan denetim programı, denetçinin kullanacağı denetim yöntem ve tekniklerini, çalışmanın kapsamını, uygulama zamanını ve çalışmaların kimler tarafından yürütüleceğini gösteren ve yeterli sayı ve kalitede kanıt toplama aracı olan denetim prosedürlerini ayrıntılı olarak içeren bir listedir. (Aksoy, 2006:275)

Denetim programının başlıca yararları aşağıdaki gibidir: (Kepekçi, 2004:60)

- Denetim çalışmasının eşgüdümü ve gözlenmesi için bir temel oluşturur.
- Denetim zamanını kontrol altında tutar.
- Denetçi yardımcılarına denetim çalışmalarında rehberlik yapar.
- Gerekli planların yapıldığını ve denetim sırasında yapılan işlemlerin kaydedildiğini kanıtlar.

- Her denetim prosedürünün uygulanması ile ilgili yardımcılarının sorumluluğunu belirler.
- Denetim çalışmasında iş bölümünü sağlar.
- Denetimin her alanında denetim prosedürlerini belirler.

Denetim programı esnek bir şekilde hazırlanmalıdır. Yapılacak olan denetim çalışmasına uygun olarak gerekli görülen yerlerde değişiklikler yapılabilmesi sağlanmalıdır. Yinelenen denetim çalışmalarında önceki denetim çalışmalarında tutulan çalışma kağıtları incelenerek denetim programının hazırlanmasına kolaylık sağlanabilir. Ancak özellikle ilk defa denetimi gerçekleştirecek olan işletmelerde hazırlanacak denetim programında zorluklarla karşılaşılabilir. Bu yüzden denetim programı esnek olmalı ve çalışma yürütüldükçe gerekli görülen noktalarda denetim programı revize edilmelidir. Ayrıca denetim planı ve programındaki değişikliklerle ilgili olarak Uluslararası Denetim Standartlarında şöyle bir açıklama mevcuttur: “ *Genel anlamda yapılan denetim planı ve denetim programı gerekli görüldüğü takdirde denetim sırasında değiştirilebilir. Şartlardaki değişiklikler ve denetim yöntem ve tekniklerinin beklenmeyen sonuçları nedeniyle planlama, denetim çalışmaları sırasında sürekli olarak yapılmalıdır. Önemli sayılabilecek değişikliklerin sebepleri not edilmelidir.*” (UDS 300 Md. 12)

2.5.8. Bağımsız Denetim Süresini ve Zamanını Belirleme

Denetçi yapacağı denetim çalışmasında zamanı verimli kullanılarak denetim istenilen zamanda tamamlaması, denetim çalışmasını gerçekleştirecek olan denetim elemanlarının da verimli bir şekilde çalışması, denetim çalışmasında gerçekleştirilecek olan işlemlerin belirli bir zaman planı dahilinde gerçekleştirilmesine bağlı olacaktır. Bu sebeple denetçi bütün denetim çalışmasını planlamalı ve çalışmalarını bu zaman içerisinde tamamlamalıdır.

Denetimde zaman planlamasının yapılması denetçinin hazırlamış olduğu denetim programının düzenli bir şekilde yürütülmesini sağlar ve ayrıca denetim maliyetini azaltıcı bir etkidir. Bağımsız denetçi yapacağı denetim çalışmasını aşağıdaki tablodaki gibi bir zaman planına tabi tutabilir: (Aksoy, 2006:267)

Tablo 2.4. Bağımsız Denetim Zamanın Planlanması

Aylar	İşin Mahiyeti
Ocak-Şubat	Müşterinin Seçilmesi ve İşin Kabulü
Mart	Müşteri İşletmenin Genel Kurulunda Denetçinin Atanması
Nisan-Mayıs	Denetimi Planlama
Temmuz-Ekim	İşlemlerin Test Edilmesi
Kasım-Ocak	Hesap Kalanlarının Test Edilmesi
Şubat	Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporunun Yayınlanması

2.5.9. Bağımsız Denetim Personelinin Görevlendirilmesi ve Gözetimi

Bağımsız denetim çalışmasında görev alacak olan denetim elemanlarının sayısını belirlemede yapılan bağımsız denetim programı ve müşteri işletmenin işi belirleyici bir etken olacaktır. (Ergin, 2009: 85) Ayrıca denetçi yine personelin genel tecrübesi, sorumluluk duygusu, gözetim yeteneği ve uzmanlık düzeyi de göz önünde bulundurulması gerekir. (Kepekçi, 2004: 62)

Yapılacak olan denetim çalışmasının ilk denetim veya yinelenen denetim olması denetçinin personel görevlendirmesinde farklılık arz eder. Yinelenen bir denetim çalışmasında denetçi genellikle aynı denetim elemanları ile denetim çalışmasını sürdürdüğü görülmektedir. Yapılan işlemlerin daha kısa sürede ve az maliyetle yapılmasına olanak tanıyan bu uygulamanın olumsuz yönleri de bulunmaktadır. İlk kez denetim çalışması yapılacak bir firmada personel görevlendirilmesi daha zor olacaktır. (Güredin, 2008:196, Aksoy, 2006:267)

Genel kabul görmüş denetim standartlarından olan çalışma alanı standartlarına göre denetçi, yardımcılarının yapmış oldukları denetim çalışmalarının sürekli olarak gözetilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu sebeple denetim çalışmasında görev alacak olan denetim elemanları sürekli olarak gözlemlenmeli ve karşılaştıkları problemlerin çözümünde denetçiler tarafından kendilerine yardımcı olunmalıdır. Kısacası denetimde planlama ve gözetim birbiriyle yakından ilgilidir ve denetim çalışmaları boyunca planlama ve gözetim beraber yürütülmelidir.

2.6. BAĞIMSIZ DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ

Bağımsız denetçi, denetim çalışmaları sırasında kendisine bir çalışma rehberi niteliğinde hazırlamış olduğu denetim planı ve denetim programı çerçevesinde çalışmalarına başlayacaktır. Denetçinin bu aşamada yapması gereken, işletme iddialarının doğruluğu ve güvenilirliğini ve sunmuş olduğu finansal tablolarının hem genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine hem de muhasebe standartlarını uygunluğunu test etmek ve bu işlemlerinin sonucunda ulaşacağı denetim görüşünü raporlamaktır. Denetçi bu aşamada uygulayacağı denetim teknikleri yoluyla yeterli miktar ve kalitede denetim kanıtı elde etmesi gerekmektedir. Bu sebeple bu bölümde öncelikle denetçinin çalışmaları sırasında yapacağı test işlemleri açıklanacak ve daha sonra denetim kanıtları ve bu kanıtları elde etmede yararlanabileceği denetim tekniklerinden bahsedilecektir. Ayrıca yine bu başlık altında denetçinin çalışmaları sırasında kullanacağı çalışma kağıtlarından ve denetim sırasında uygulayabileceği örneklem yöntemlerinden bahsedilecektir.

2.6.1. Denetim İşlemleri

Bağımsız denetçinin dönem içerisinde müşteri işletme hakkında genel bir kanıya varması için gerekli denetim tekniklerini ve yöntemlerini uygulaması gerekmektedir. Denetçinin yapacağı bu işlemler işletmenin finansal tablolarının yayınlamasından sonra gerçekleştirilecek işlemler olmayıp, bu işlemler denetim planının yapılmasını takip eden zamanda başlayacaktır. Bu sebeple denetçinin dönem içerisinde gerçekleştireceği işlemler bütününe denetim işlemleri adı verilir. Denetçi dönem içerisinde işlem testlerini uygulayarak işletmenin iç kontrol ve muhasebe sisteminin çalışması hakkında bilgi toplayacak daha sonra dönem sonun da ise işletmenin yayınladığı finansal tablolardaki hesapların bakiyelerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini test etmek için doğrulama testleri uygulayacaktır. Bu sebeple denetim işlemleri işlem testleri ve doğrulama testleri diye ikiye ayrılabilir. (Kaval, 2008:142-143)

2.6.1.1. İşlem Testleri

Kontrol testleri olarak da bilinen işlem testleri müşteri işletmenin iç kontrol ve muhasebe sisteminin ayrıntılı incelenmesidir. Denetçinin işlemleri testlerini uygulamasındaki temel amaç işletmenin kontrol riskini ortaya çıkararak, uygulayacağı

denetim yöntem ve tekniklerinin ayrıntısını, kapsamını ortaya koyabilmektir. Denetçi düşük kontrol riski ile karşılaştığı zaman daha az kapsamlı denetim yöntemleri uygulayabilir ancak tam tersi durumda daha ayrıntılı denetim teknikleri ve yöntemleri uygulamak zorundadır. (Kaval, 2008: 144) Kısacası denetçi, işlem testlerini uygulayarak öncelikle karşılaşılabileceği kontrol riskini tespit etmeye çalışır ve bu riske göre de denetim çalışmasında yapacağı çalışmaların kapsamını belirlemiştir.

Denetçiler, müşteri işletme hakkında işlem testleri uygulamasında iki yol izler. Bunlar: (Selimoğlu ve Uzun, 2008:123)

- İşletmenin iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığı,
- İç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı.

Bu yollardan birincisine sistem testi, ikincisine ise fonksiyon testi adı verilir.

Sistem Testi, denetçinin, herhangi bir denetim alanında mevcut bir iç kontrol sistemi bulunuyorsa, bu sistemin o denetim alanı için yeterli olup olmadığını anlamak için yapmış olduğu testtir. Denetçi bu test çalışması yoluyla iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü yanlarını da ortaya koymaya çalışır. Bu işlemin sonucunda denetçi denetim çalışmalarında kullanacağı denetim yöntemlerinin kapsamını belirler ve uygulayacağı doğrulama testlerinde kullanacağı örneklem sayısını azaltabilir. (Kaval, 2008:145, Selimoğlu ve Uzun, 2008:123)

Fonksiyon Testi, iç kontrol sistemini inceleyerek bu sistemin yeterli olduğu kanısına varan denetçinin yapması gereken diğer bir çalışmada sistemin tasarlandığı gibi amaçlara uygun bir şekilde çalışıp çalışmadığının test edilmesidir. İşte bu işlem fonksiyon testi olarak adlandırılır. Önemli olan bir işletmede yeterli bir iç kontrol sisteminin olması değil aynı zamanda bu sistemin belirlenen amaçlara uygun bir şekilde çalışmasıdır. (Kaval, 2008:145)

2.6.1.2. Doğrulama Testleri

İşlem testlerini gerçekleştiren denetçi bu işlemlerin ulaştığı sonuçlara göre doğrulama testlerini belirler. Doğrulama testleri işletme hakkında daha detaylı bilgi elde etme amaçlı olarak yapılmaktadır. Mesela işlem testleri sonucunda kontrol riski yüksek olan bir işletmenin yapılacak olan doğrulama testlerinde daha ayrıntılı incelemeler yapılır ve var olan denetim riski minimum düzeye indirgenmeye çalışılır.

Maddi doğruluk testleri olarak da adlandırılan doğrulama testleri, işletmenin finansal tablolarındaki kalemlerin ve yapılan açıklamaların doğruluğunu doğrudan etkileyen parasal hata ve yolsuzlukları bulmak amacıyla yapılan test çalışmasıdır. Doğrulama testleri işlem testleri ile beraber yürütülebilir. Burada denetçi işlem testleri ile doğrulama testlerini beraber yürüterek var olan iç kontrol ve muhasebe sisteminin işleyişine aykırı durumları ve muhasebe kayıtlarındaki hata ve yolsuzlukları aynı anda tespit etmeye çalışır. (Kepekçi, 2004:201)

2.6.2. Bağımsız Denetim Kanıtları

Denetim programının yürütülmesi aşamasında bağımsız denetçiler denetim yöntem ve tekniklerini kullanarak denetim kanıtları elde ederler. Müşteri işletme, sunmuş olduğu finansal tabloları ile finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygun olduğunu ve ayrıca her bir finansal tablo kalemi ile de ilgili hesapların işletmeye ait olduğunu yani varlıkların işletmeye ait olduğunu veya borçların ilgili kişiye işletmenin borcu olduğunu iddia eder. Denetim tekniklerini kullanarak denetçi toplayacağı denetim kanıtları ile bu iddiaların doğru olup olmadığının araştırmasını yapar ve bu işlemlerin sonucunda bir denetim görüşüne sahip olur. (Güredin, 2008:241)

Denetçinin denetim görüşüne temel oluşturabilmesi için yeterli miktar ve uygunlukta denetim kanıtı elde etmesi gerekir. Bu denetim kanıtlarını işlem ve doğrulama testlerini beraber uygulaması sonucunda elde eder. (UDS 500 Md. 2-3)

Denetim kanıtları, hukuki kanıtlardan farklıdır. Bir denetim çalışmasında bir kanıtın geçerli olup olmayacağına denetçinin bizzat kendisi karar verir. Denetçinin görüşüne etki edebilecek denetçi tarafından toplanan her türlü bilgi ve veri denetim kanıtı olarak adlandırılır. (Kepekçi, 2004:101)

Denetçi toplayacağı denetim kanıtlarında, kanıtın sayısı ve kanıtın niteliğine bakmak zorundadır. Yani denetim kanıtı yeterli miktarda ve nitelikte olmalıdır. Ancak bunları gerçekleştirirken denetçinin dikkat edeceği diğer bir önemli husus da denetimin zamanı ve denetimin maliyetidir. Tüm bu unsurları dikkate alarak, denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır.

Denetim kanıtı genellikle sunulan finansal tablolarla ilgili olarak toplanır. Finansal tablolara ilişkin bir denetim kanıtı, örneğin stokların varlığı, başka bir denetim kanıtı, örneğin değerlendirme yerine geçmez. (UDS 500 Md. 14)

Toplanacak olan denetim kanıtlarına etki edecek olan önemli bir kavram da önemliliktir. Önemlilik daha önce de açıklandığı üzere finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek işlemlerin eksik veya hatalı sunulmasında karar alıcılarının kararlarını olumsuz bir şekilde etkilemesi durumunda ilgili işlemlerin önemli olduğu kabul edilmektedir. Bu açıdan herhangi bir finansal tablo kaleminin belirlenen önemlilik düzeyi artarsa o hesap kalemine ilişkin olarak toplanacak olan kanıt sayısı da artar. Kısacası denetim kanıtlarının sayısı ve niteliği önemlilik kavramıyla doğru orantılıdır. (Haftacı, 2011:75)

2.6.2.1. Denetim Kanıtlarının Sayısı

Genel kabul görmüş denetim standartlarından olan çalışma alanı standartlarında denetçinin uygun bir denetim görüşüne ulaşabilmesi için yeterli sayıda denetim kanıtı toplaması gerektiği belirtilmiştir. Bu sebeple denetçinin yapacağı denetim çalışmasında yeterli sayıda denetim kanıtı toplaması gerekmektedir. Denetim kanıtı toplarken denetçinin göz önünde bulunduracağı hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Haftacı, 2011:76)

- Önemlilik,
- Risk,
- Nitelik,
- Ekonomik Etmenler,
- Anakütle Büyüklüğü.

İşletmenin düzenlediği finansal tablolarda yer alan hesap kalemleri açısından öncelikle denetçinin önemlilik planlaması yapması gerekir. Bu planlamanın ardından önemli olduğuna kanaat getirilen hesap kalemi/kalemleri ile ilgili toplanacak kanıt sayısı artar. Yani önemlilik düzeyi arttıkça kanıt sayısı artar.

Denetçi yapmış olduğu denetim çalışmasında her zaman bir denetim riski ile karşı karşıyadır. Bu sebeple denetçi bu riski tamamen ortadan kaldıramaz sadece

denetim riskini minimum düzeye indirmeye çalışabilir. Denetim riski açısından bakıldığı zaman risk arttıkça toplanacak olan kanıt sayısı da artacaktır.

Denetçi yapacağı bağımsız denetim çalışmasında çok miktarda kanıt toplamaktan ziyade istenilen amaca uygun ve nitelikli kanıt toplamalıdır. Bir denetim çalışmasında toplanan kanıtlar nitelik açısından bakıldığı zaman:

- Dış kaynaklardan elde edilen kanıtlar iç kaynaklardan elde edilen kanıtlardan daha niteliklidir.
- Etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan işletmeden elde edilen kanıtlar iç kontrol sistemi etkin olmayan bir işletmeden elde edilen kanıtlardan daha niteliklidir.
- Denetçinin bizzat kendisinin elde etmiş olduğu kanıtlar dolaylı yollardan elde edilmiş kanıtlardan daha niteliklidir. (Haftacı, 2011:77)

Denetçi yapmış olduğu çalışma ile toplayacağı kanıtlarda dikkat etmesi gereken diğer önemli bir husus da denetim zamanı ve denetimin maliyetidir. Burada fayda maliyet analizi yapılarak faydası maliyetinin altında kalan denetim işlemleri yapılmamalıdır.

Denetçi yapacağı çalışmada bütün işlemleri incelemekten ziyade tüm işlemleri kapsayacak yeterlilikte işlemlere yoğunlaşır. Denetçi örnekleme yöntemine başvurur. Denetçinin yapacağı çalışmada işlemlerin sayısı artarsa bu işlemleri temsil edecek örneklem sayısı da artacak ve bu da denetim kanıtı sayısının artmasına sebep olacaktır.

2.6.2.2. Denetim Kanıtlarının Güvenilirliği

Denetim kanıtlarının güvenilirliği, işletme içi ya da işletme dışı olması bakımından kaynağı ile görsel, sözel ya da belgelenebilir olması bakımından da yapısıyla ilgilidir. Denetim kanıtlarının güvenilirliği ile ilgili aşağıdaki gibi bir sınıflandırma yapılabilir: (UDS 500 Md. 15)

- Dış kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları, iç kaynaklardan elde edilen denetim kanıtlarından daha güvenilirdir.
- İç kontrol sisteminin etkin olduğu bir işletmeden elde edilen kanıtlar, iç kontrol sisteminin etkin olmadığı işletmelerden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.

- Denetçi tarafından doğrudan elde edilen denetim kanıtları, dolaylı olarak elde edilen denetim kanıtlarından daha güvenilirlerdir.
- Belgelere dayalı ve yazılı halde elde edilen denetim kanıtları, sözlü ya da görsel olarak elde edilen denetim kanıtlarından daha güvenilirlerdir.

2.6.2.3. Denetim Kanıtı Türleri

Denetçi yapacağı denetim çalışmasında çeşitli kaynaklardan denetim kanıtları elde edebilir. Denetim kanıtları muhasebe sisteminden elde edilen denetim kanıtları ve destekleyici denetim kanıtları olarak sınıflandırılabilir.

2.6.2.3.1 Muhasebe Sisteminden Elde Edilen Denetim Kanıtları

Müşteri işletmenin muhasebe sistemi incelenerek denetim kanıtı elde edilebilir. Bu sebeple müşteri işletmenin yevmiye defteri, defter-i kebir, yardımcı defterleri, muhasebe fişleri, hesap planı, muhasebe yönetmeliği, mizanlar, müşterilere gönderilen hesap ekstreleri muhasebe verileridir. Bu verilerin incelenmesinden elde edilecek olan kanıtlar muhasebe sisteminden elde edilen denetim kanıtlarıdır. (Kepekçi, 2004:102)

Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar işletmenin finansal tablolarının güvenilir ve doğru olduğuna karar vermede tek başına yeterli olmayabilir. Kayıtlara geçirilmemiş veya hatalı olarak geçirilmiş muhasebe işlemlerinin olması durumunda raporlanan finansal tabloların hatalı olacağı kesindir. Bu sebeple denetçi muhasebe verilerinden elde etmiş olduğu denetim kanıtlarını destekleyici nitelikte kanıtlarla desteklemelidir. (Selimoğlu ve Uzay, 2008:127)

2.6.2.3.2. Destekleyici Kanıtlar

Bir işletmenin muhasebe bilgilerinden sağlanan kanıtlara destek olması amacıyla toplanan kanıtlara destekleyici kanıtlar adı verilir. (Güredin, 2008:251) Destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir: (Kepekçi, 2004:103)

- Fiziksel kanıtlar,
- Üçüncü kişilerin beyanları,
- İşletme personelinin beyanları,
- Matematiksel kanıtlar,

- Belgesel kanıtlar,
- Analitik kanıtlar.

Fiziksel Kanıtlar, denetçi tarafından bizzat gözlemlenerek elde edilen kanıtlardır. Denetçinin, müşteri işletmenin fiziksel varlıklarının yerinde incelenmesi gerçekten var olup olmadığı, olması gereken kalite ve durumda olup olmadığının araştırılmasıdır. İşletmenin maddi duran varlıklarında yer alan binasının veya otomobilinin gerçekten var olup olmadığı veya finansal tablosunda göstermiş olduğu değerde olup olmadığı ile ilgili yaptığı incelemeler sonucunda ulaştığı kanıtlar fiziksel kanıtlara örnek olarak verilebilir.

Üçüncü Kişilerin Beyanları, denetçinin işletmeyle ilgisi bulunan üçüncü kişilerle yapmış olduğu yazılı veya sözlü görüşmeler sonucunda elde etmiş olduğu denetim kanıtlarıdır. İşletmenin borçlu olduğu işletmelere, finansal tablolarda yansıtılan borcun gerçekten belirtilen tutarlarda olup olmadığı ile ilgili yapılan görüşmeler sonucunda elde ettiği kanıtlar, üçüncü kişi beyanları sonucunda ulaşılan denetim kanıtlarına örnek olarak verilebilir.

İşletme Personelinin Beyanları, denetçinin müşteri işletmenin personeli ile yaptığı görüşmeler sonucu elde ettiği denetim kanıtlarıdır. İşletme personeline çalışma düzenleri, ücretler, iç kontrol ve muhasebe sistemi hakkındaki bilgileri sorularak denetim çalışmasına kanıt elde edilmeye çalışılır.

Matematiksel Kanıtlar, denetçinin müşteri işletmenin yapmış olduğu işlemleri tekrardan yaparak elde ettiği kanıtlardır. Örneğin, denetçinin işletmenin hesaplamış olduğu amortisman miktarını yeniden hesaplamasıdır. Bu sayede denetçi yapılan muhasebe işlemlerinde hata olup olmadığını tespit eder ve bu çalışma sonucunda denetim kanıtı elde etmiş olur. Yalnız günümüzde bilgisayarların yaygın kullanımı matematiksel hataları en aza indirmiş bulunmaktadır. Fakat bu hile yoluyla yanlış işlemler yapılmış olmadığı anlamına gelmemektedir.

Belgesel Kanıtlar, belirli bir muhasebe işlemini destekleyen belgeler denetçi tarafından incelenirler. Bu tür destekleyici belgeler; çek, fatura, senet, sözleşmeler vb gibidir. Bir belgenin güvenilirliği o belgenin doğuşuna denetçi tarafından nasıl elde edildiğine ve belgenin kendisinin niteliğine bağlıdır. (Kepekçi, 2004:104) Muhasebe de belgesiz hiçbir işlem kayıt altına alınamaz. Bu sebeple bağımsız denetçinin işletmenin

muhasabe kayıtlarının baz alındığı belgeleri incelemesi suretiyle elde ettiği kanıtlar belgelerden elde edilen kanıtlar olarak adlandırılır.

Analitik Kanıtlar, bu kanıtlar müşteri işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin geçmiş yıl verileriyle karşılaştırılması sonucu elde edilen kanıtlardır. Burada denetim kanıtının güvenilirliği önemli derece de karşılaştırılan geçmiş yıl verilerinin güvenilirliğine bağlıdır. Analitik kanıtlar karşılaştırmalı tablolar, dikey analiz, eğilim analizi ve oran analizlerinin kullanılması ile elde edilirler. (Kepekçi, 2004:105)

2.6.3. Denetim Teknikleri

Denetim teknikleri, denetim kanıtları elde etmede kullanılan yöntemlerdir. Muhasebe kayıt sisteminden elde edilen kanıtları ve destekleyici kanıtları elde etmede kullanılan on tane denetim tekniği bulunmaktadır. Bunlar: (Bozkurt, 2010:64)

- Fiziki İnceleme Tekniği,
- Doğrulama Tekniği,
- Belgelerin İncelenmesi Tekniği,
- Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği,
- Yeniden Hesaplama Tekniği,
- Gözlem Tekniği,
- Derinlemesine Araştırma Tekniği,
- Soruşturma Tekniği,
- İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği,
- Analitik İnceleme Tekniği,

olarak sıralanabilir.

2.6.3.1. Fiziki İnceleme Tekniği

Bu teknik, denetçinin fiziksel kanıtları elde etmesinde kullanılır. Bu teknik işletmede mevcut bulunan maddi varlıklara uygulanabilen bir tekniktir. Yani işletmenin maddi varlıkları olan kasa, alacak senetleri, hisse senetleri ve tahviller, stoklar, binalar, demirbaşlar, makine ve tesislerine uygulanabilir. Bunun yanı sıra işletmenin alacaklarına ve borçlarına uygulanabilen bir teknik değildir. (Kepekçi, 2004:109)

Bu tekniğin uygulanmasında denetçinin hedefi işletmenin finansal tabloları aracılığı ile var olduğunu iddia ettiği varlıklarının gerçekten var olup olmadığının kanıtlamak ve ayrıca yine bu varlıkların olması gereken değerde olup olmadığını da belirlemektir. Örneğin denetçi bu teknik yoluyla işletmenin finansal tablolarında var olan stoklarının belirtildiği miktar da olup olmadığı ve stokların sağlamlığını denetlemektedir. (Bozkurt, 2010:65)

Bu tekniğin uygulanmasında aşağıda belirtilen hususlar denetçi tarafından göz önünde tutulmalıdır: (Haftacı, 2011:94)

- Muhasebe kayıtlarında var olduğu gözükten fiziki varlıklar denetçi tarafından bizzat görülür.
- Varlığın miktarını belirlemek için sayım yapılır. Sayılacak birimlerin fazla olması durumunda örneklem yoluna başvurulabilir.
- Denetlenen varlığın kalitesi belirlenir. Kalitenin belirlenmesi bizzat denetçinin uzmanlık alanı olmayabilir, bu sebeple bilir kişi raporuna başvurulabilir.
- Dikkat edilmesi gereken son nokta ise varlığın sahte olup olmadığıdır. Mesela kasadaki paraların gerçek mi sahte mi olduğu konusuna dikkat edilmelidir.

2.6.3.2. Doğrulama Tekniği

Doğrulama tekniği, denetçinin işletme dışındaki kişilerden işletme ile olan işlemlerinin doğruluğu konusunda yazılı cevap istemesidir. Denetlenen işletmenin senetsiz alacakları ve borçları, banka mevduat hesapları vb. hesapların finansal tablolarda gözükten tutarlarda olup olmadığı tespit edilirken doğrulama yöntemi kullanılır. (Kepekçi, 2004:110)

Doğrulama tekniği kendi içerisinde üçe ayrılabilir. Bunlar; olumlu doğrulama, olumsuz doğrulama ve boş bakiyeli doğrulamadır. (Bozkurt, 2010:66)

Olumlu Doğrulama, bu doğrulama türünde hazırlanan doğrulama mektubuna işletmenin muhasebe kayıtlarında yazılı olan tutar girilir ve karşı taraftan bu tutarın doğruluğu sorulur.

Olumsuz Doğrulama, bu doğrulama tekniğinde, hazırlanan doğrulama mektubuna işletmenin muhasebe kayıtlarında yazılı olan tutar girilerek karşı taraftan tutarın yanlış olması durumunda yanıt beklenir.

Boş Bakiveli Doğrulama, bu doğrulama tekniğinde denetçi tarafından hazırlanan doğrulama mektubuna herhangi bir tutar veya bilgi girilmeden karşı taraftan kendi ellerinde mevcut olan bilginin girilmesi istenir.

2.6.3.3. Belgelerin İncelenmesi Tekniği

Bir muhasebe kaydının doğruluğunun incelenmesi amacıyla, işlemin dayandığı belge ile muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması işlemine belge incelemesi tekniği adı verilir.(Haftacı, 2011:95) Belgelerin tamamının denetçi tarafından incelenmesi zordur ve maliyetlidir. Bu nedenle denetçi tarafından yapılan örneklem yolu ile bu teknik uygulanır. Bu tekniğin uygulanmasında aşağıdaki süreç izlenir: (Bozkurt, 2010:70)

- İlk olarak belge şekil bazında incelenir ve belgenin sahte olup olmadığı kontrol edilir.
- Belgelerin işletmenin kendisine ait olup olmadığı incelenir.
- Grup işletmelerde yanlışlıkla belgeler karıştırılabileceğinden varsa bu durum ortaya konmalıdır.
- Belgenin işletmenin faaliyet konusuyla ve amaçlarıyla örtüşüp örtüşmediğine bakılır. Mesela özel amaçlı kullanılmak üzere otomobil işletmeye kayıt ettirilmişse bu işlemin işletmenin faaliyetleri ile ilgili olmadığı tespit edilmelidir.
- Belgelerin işletmenin iç kontrol sistemi gereğince gerekli kontrol ve onaylamaları bulundurup bulundurulmadığına bakılmalıdır.
- Belgenin içeriğinin doğru muhasebe hesaplarına kaydedilip kaydedilmediğine bakılmalıdır.

2.6.3.4. Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği

Denetçi, denetim çalışmasında örneklem yoluyla seçmiş olduğu belgeleri alır ve kayıt sisteminin sonuna kadar inceler. Yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı defterlere doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığını ve aktarım yapılırken doğru tutarlarda ve doğru hesaplara aktarılıp aktarılmadığını bu teknikle test eder. (Kepekçi, 2004:111)

Bu teknik özellikle işletmenin iç kontrol sistemini test etmek amacıyla, yevmiye defterinden büyük deftere aktarımların izlenmesi ve sağlamaları gözden geçirme üzerine odaklanır. (Haftacı, 2011:96)

2.6.3.5. Yeniden Hesaplama Tekniği

Bu teknik, işletmenin muhasebe kayıtlarını gerçekleştirirken yapabileceği sayısal hataları ortaya çıkarmak amacıyla yapılır. Denetçi çalışmasında örneklem yoluyla seçtiği işlemlerin muhasebe kayıtlarına aktarılırken doğru bir şekilde hesaplanarak aktarılıp aktarılmadığını inceler. Bu işlemi gerçekleştirebilmek için denetçi yapılan hesaplamaları bizzat kendisi yeniden yaparak gerekli kanıtları elde eder.

2.6.3.6. Gözlem Tekniği

Gözlem tekniği, denetçinin bizzat denetlenen işletmede gerçekleştirilen faaliyetleri gözlemlemesidir. Mesela işletmenin çalışanlarının beceri ve yeteneklerinin, stokların alınmasında ve üretime gönderilmesinde gereken önemin verilip verilmediğinin, işletme içindeki çalışmaların iç kontrol sistemine uygunluğunun bizzat denetçi tarafından gözlemlenmesidir. Gözlem tekniği, fiziki incelemeden farklıdır. Bu teknikte denetçi hiçbir şeye karışmadan sadece gözlem yaparken fiziki inceleme de denetçi bizzat işletme varlıklarını yerinde görür ve onları sayarak olması gereken değerlerde olup olmadığını araştırır. (Kepekçi, 2004:111)

2.6.3.7. Derinlemesine Araştırma Tekniği

Bu teknik kullanılarak olağan olmayan bir duruma işaret eden hesaplar derinliğine inilerek araştırılır. Bu yöntem sayesinde muhasebe ilkelerine aykırı kayıtlar, olağandan büyük veya küçük tutarlı hesaplar ve anormal dalgalanmalar gösteren hesapların derinlemesine araştırılması yapılabilir. Fakat bu yöntem ancak meslekte uzmanlaşmış denetçiler tarafından gerçekleştirilebilir. (Bozkurt, 2010:72)

2.6.3.8. Soruşturma Tekniği

Soruşturma tekniği, denetçinin denetim çalışmasında kullanacağı özel denetim işlemlerinin türünü ve sıklığını belirleyebilmek için yapmış olduğu bir ön çalışma niteliğindedir. Bu yöntem işletmedeki ilgili kişilerle yapılacak olan sözlü veya yazılı

görüşmeler sonucunda denetçinin kendi ön yargısına ilişkin hazırlanan sorulara verilen cevaplar doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Burada denetçi işletmeyi gözlemleyerek veya yapmış olduğu araştırmaları sonucu bulduğu ve olumsuzluğa işaret eden durumları tespit eder ve bunları ilgililere sorarak yanıt bulmaya çalışır. (Güredin, 2008:270)

2.6.3.9. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği

Muhasebe sisteminde hesapların birbiriyle ilişkisi bulunmaktadır. Örneğin birikmiş amortismanlar hesabı maddi duran varlıkların bir sonucudur. Denetçi yapacağı çalışmada birbiri ile ilişkisi olan hesaplar arasındaki ilişkinin olması gereken nitelikte olup olmadığını araştırması ilgili hesaplar arasında ilişki kurma tekniğidir.

2.6.3.10. Analitik İnceleme Tekniği

İşletmenin kayıtlarında yer alan bilgilerin çeşitli finansal ve finansal olmayan verilerle ilişkisinin kurulması ve sonuçların beklenen sonuçlara uygunluğunun karşılaştırılması analitik inceleme tekniğidir. (Bozkurt, 2010:73) Bu tekniği kullanmak için finansal analiz yöntemleri olan oran analizi, karşılaştırmalı tablolar analizi, eğilim analizi, dikey analiz ve usallık testleri kullanılabilir.

2.6.4. Bağımsız Denetimde Çalışma Kâğıtları

Denetçi yaptığı denetim çalışmasında ulaşılmış olduğu sonucu raporlarken bu sonucun dayanağını oluşturan kanıtlara ihtiyacı vardır. Muhasebe açısından bir kaydın gerçekleşmesi için bir belgeye ihtiyaç var ise denetçi açısından da raporuna dayanak göstereceği belgelere ihtiyacı vardır. Bu sebeple çalışma kâğıtları denetçinin yapmış olduğu çalışmaları gösteren ve denetim raporuna kanıt niteliğinde olan belgeler olarak tanımlanabilir. (Haftacı, 2011:86)

Çalışma kâğıtları, denetçinin müşteri işletme ile ilgili olarak elde ettiği bilgileri, uyguladığı denetim prosedürlerinin, yaptığı denetim testlerini ve varmış olduğu denetim sonucunu gösteren yazılı belgelerdir. (Bozkurt, 2010:75)

Çalışma kâğıtları denetçinin yapmış olduğu çalışmalarının denetim standartlarına uygun olduğunu da kanıtlayan belgelerdir. Bu açıklamalardan yola çıkılarak çalışma kâğıtlarının yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir: (UDS 230 Md.2-4)

- Denetimin planlamasını ve performansını destekler.
- Yapılan denetim işinin gözden geçirilmesini ve işin kontrol edilmesini sağlar.
- Denetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkan ve denetçinin görüşünü destekleyen denetim kanıtlarını kaydetmeye yarar.

Denetçi yapmış olduğu çalışmaları sırasında yaptığı tüm çalışmalarını ve kullandığı yöntem ve teknikleri çalışma kağıtlarına not eder. Denetimin planlanması aşamasında denetçinin yapmış olduğu çalışmalar, iç kontrol sisteminin incelenmesi sırasında kullandığı yöntemler, işletmede kullanılan yönetmelikler, kullanılan muhasebe fişleri, ulaşılmış olduğu sonuçları topluca kaydettiği belger, doğrulama yapmak için kullanılan doğrulama mektupları vb gibi belgeler çalışma kağıtlarına örnek olarak gösterilebilir. (Kaval, 2008:157)

Denetimde çalışma kağıtları cari dosya çalışma kağıtları ve daimi dosya çalışma kağıtları olarak ikiye ayrılabilir. Bunlar kısaca şöyle açıklanabilir: (Bozkurt, 2010:82)

Cari Dosya Çalışma Kağıtları, denetçinin sadece ilgili yılda kullandığı ve yararlandığı çalışma kağıtlarıdır. Bu çalışma kağıtları cari dosya da saklı tutulur. Bu dosyada tutulacak çalışma kağıtlarına örnek olarak; denetim anlaşması, denetim programı, iç kontrol çizelgeleri, yazışmalar verilebilir.

Sürekli Dosya Çalışma Kağıtları, denetçinin sadece ilgili yılda değil hem geçmişte kullandığı hem de gelecekte kullanacağı çalışma kağıtlarıdır. Bu çalışma kağıtları sürekli dosya adı verilen dosyalarda saklanırlar. Bu dosyada yer alan çalışma kağıtlarına örnek olarak; işletmenin ana sözleşmesi, hesap planı, işletmenin örgüt planı, yönetim kurulu tutanakları, önceki yıla ait finansal tablolar ve denetim raporları verilebilir.

Denetçi çalışma kağıtlarının gizliliğini ve güvenli şekilde saklanmasını sağlamak ve söz konusu çalışma kağıtlarını yasal süreleri içerisinde korumak için gerekli prosedürleri uygulamalıdır. Çalışma kağıtları denetim işletmesinin mülkiyetindedir. Çalışma kağıtları müşteri işletmeye verilmez ve kesinlikle muhasebe kayıtlarının yerini tutmaz. (UDS 430 Md. 13-14)

2.6.5. Bağımsız Denetimde Örneklem Yöntemleri

Bağımsız denetçi yapmış olduğu denetim çalışmasında müşteri işletmenin finansal tablolarının doğru ve güvenilir biçimde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlayıp sunduğuna ilişkin olarak bir görüşe varabilmesi için yeterli ve uygun miktarda denetim kanıtı elde etmesi gerekmektedir. Denetçi işletmede yapacağı denetim çalışmasında ulaşılmış olduğu her türlü bilgi, belge ve diğer dökümanlar denetçi açısından kanıt niteliği taşımaktadır. Yalnız denetçi yapacağı çalışmanın da vermiş olduğu sınırlamalar çerçevesinde bütün belgeleri incelemesi mümkün olmayacaktır. Bu nedenle denetçi yapacağı denetim çalışmasında belgeleri temsil niteliği taşıyan örneklem yoluyla hareket etmesi gerekmektedir.

Örneklem, anakütlenin sadece belirli bir bölümünün incelenerek, anakütle hakkında genel yargılara varma işlemine denir. (Say, 2007:170)

Denetimde örneklem ise incelemeye konu olan tüm kalemlerin seçilme şansı olacak şekilde, denetim uygulamasının bir muhasebe hesabı veya işlemler serisi için kalemlerin yüzde yüzünden azına uygulanması olarak tanımlanmıştır. (UDS 530 Md. 3)

Örneklem çalışması yıl içersinde iç kontrol sisteminin yeterli ve etkin olup olmadığına ilişkin test işlemleri sırasında ve dönem sonunda doğrulama testleri sırasında kullanılabilir. Ancak genel itibari ile denetçiler tarafından dönem sonlarında kullanılmaktadır. (Kaval, 2008:156)

Muhasebe denetimi açısından bakıldığında örneklem iradi örneklem ve istatistiki örneklem olarak ikiye ayrılır. Hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın denetçinin hedefi seçilen örneklemlerden yola çıkarak ana kütle hakkında bir yargıya ulaşmaktır. Her iki yöntemde de, örneklemenin planlanması, planın uygulanması ve örneklem sonucu elde edilen kanıtların değerlendirilmesi aşamalarında denetçinin mesleki yargısından faydalandığı göz ardı edilmemelidir. (Kishalı ve Pehlivanlı, 2007: 123)

2.6.5.1. İradi Örneklem

İradi örneklem yönteminde, örnek olarak alınacak olan birimlerin seçilmesi bağımsız denetçinin kendi iradesi doğrultusundadır. Bu yüzden bu örneklem yöntemi

bünyesinde belirli bir miktar da risk ve sübjektiflik taşır. Bu yöntemde örneklem olarak alınacak birimlerin eşit olarak seçilme şansları yoktur. Bu sebeple, örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde ve seçilecek örnek birimlerin sonuçlarının ana kütleye genellenmesinde denetçinin sübjektif yorumları var olacaktır. Denetçi bu yöntemi seçtiği zaman denetlenecek birim sayısını belirlerken tamamen mesleki bilgi ve deneyimlerine göre hareket edecektir. (Aksoy, 2006:393)

İradi örnekleme yöntemi istatistiki ve matematiksel işlemler dayanmadığından örneklem büyüklüğünün belirlenmesi oldukça güçtür. Bunun yanı sıra yöntemin şu sakıncaları da bulunmaktadır: (Bozkurt, 2010:200)

- Denetçinin yüklendiği risk derecesi ölçülememektedir.
- Denetçi hata durumunda kendini savunamaz.
- Denetçi tamamen iradesini kullandığından taraflı davranması söz konusu olabilir.

2.6.5.2. İstatistiki Örnekleme

İstatistiki örnekleme, iradi örnekleme yönteminin sakıncalarını ortadan kaldırarak denetimin daha güvenilir ve objektif yapılmasını sağlar. Bu yöntem ana kütledeki her bir birim seçilmesine eşit fırsat tanır yani örnekleme birimleri tesadüfi olarak seçilir. (Aksoy, 2006:395)

İstatistiki örnekleme, denetçinin örnekleme büyüklüğünün belirlenmesi ve ana kütleden örneklem seçiminin yapılması aşamalarında ayrıntılı matematiksel ve istatistiki yöntemleri kullandığı bir yöntemdir. (Kishalı ve Pehlivanlı, 2007:123)

İstatistiki örnekleme yönteminin özellikleri aşağıdaki gibidir: (UDS 530 Md. 10)

- Örnekler rastgele seçilir.
- Örnekleme riskinin ölçülmesi de dahil örnekleme sonuçlarının değerlendirilmesinde olasılık teorisi kullanılır.

İstatistiki örnekleme yönteminin denetçiye sağlayacağı yararlar kısaca aşağıdaki gibidir: (Bozkurt, 2010:201)

- Duruma en uygun örneklem büyüklüğü belirlenebilir.
- Arzu edilen güvenlik derecesi ve hata payı ortaya konabilmektedir.

- Sonuçlar bilimsel olarak savunulabilmektedir.
- Örneklem hatası tahmin edilebilmektedir.
- Zaman ve maliyet tasarrufu sağlanabilmektedir.

Denetçiye sağladığı tüm bu yararlar ve objektifliğe karşı yapılan bilimsel araştırmalar göstermektedir ki; iradi örneklem istatistiki örneklem yöntemine göre daha çok tercih edilmektedir. (Kishalı ve Pehlivanlı, 2007:122)

2.7. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNUN DÜZENLENMESİ

Denetçi yapmış olduğu plan ve programlar dahilinde denetim çalışmalarını yürüttükten sonra müşteri işletmenin finansal tabloları hakkında genel bir düşünceye ulaşır ve bu düşüncesini bağımsız denetim raporuyla sonuçlandırır.

Bağımsız denetçinin görevi, müşteri işletmenin finansal tabloları ile ilgili olarak denetim kanıtlarını toplamak, bunları inceleyip değerlendirmek ve bu kanıtlar üzerinden bir sonuca ulaşarak bağımsız denetçi görüşünü oluşturmaktır. Bağımsız denetçinin yapmış olduğu bu incelemede müşteri işletmenin finansal tablolarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına veya ilgili yerel standartlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmeyi içermektedir. Ayrıca yine bu uygunluk kontrolünde yasal mevzuata uygunlukta göz önünde bulundurulmalıdır. (UDS 700 Md. 2-3)

Genel kabul görmüş denetim standartlarından raporlama standartlarında denetçinin vereceği denetim raporunda nelere dikkat edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bunlar, muhasebe ilkelerine uygunluk, tutarlılık, tam açıklama ve görüş bildirmediir.

Hem uluslar arası denetim standartlarına hem de genel kabul görmüş denetim standartlarına bakıldığı zaman bağımsız denetçinin vereceği denetim raporunda nelere dikkat edilmesi gerektiği hususta paralellik mevcuttur.

Denetim raporu, denetçinin yapmış olduğu çalışmalarının kapsamını belirttiği ve müşteri işletmenin finansal tabloları hakkında ulaşılmış olduğu sonucu bildirmek için düzenlemiş olduğu bir belgedir. (Haftacı, 2011:186) Bağımsız denetim firması ile müşteri işletme arasındaki bağlantı bağımsız denetim raporu aracılığı ile kurulur. Denetçinin denetim süresince yaptığı çalışmaların ve bu çalışmalar sonucunda ulaştığı sonucu özetlemesi denetim raporunun önemini ortaya koyar. (Bozkurt, 2010:365)

2.7.1. Bağımsız Denetim Raporunun Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluğu Standardı

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, işletmenlerin muhasebe işlemlerini yaparken ve finansal tablolarını düzenlerken dikkate alacağı temel ilkelerdir. Bu ilkelerin esasını ise muhasebenin temel kavramları oluşturur.

Bağımsız denetçinin görevi, finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal durumunda meydana gelen değişiklikleri ve faaliyetleri ile ilgili sonuçları doğru bir biçimde müşteri işletmenin sunduğu konusunda bir görüş bildirmektir. Denetçinin böyle bir görüşe ulaşabilmesi için dürüstlük ile ilgili belirli ölçütlerden yararlanması gerekir. Bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. (Haftacı, 2011:187)

Bağımsız denetçi denetlemiş olduğu finansal tabloların muhasebe ilkelerine uygunluğunu araştırmalı ve hazırlayacağı denetim raporunda bunu açıkça belirtmelidir.

2.7.2. Bağımsız Denetim Raporunun Tutarlılık İlkesine Uygunluğu Standardı

Tutarlılık standardı, işletmelerin yıllar itibariyle kullanmış oldukları muhasebe ilke ve politikalarının aynı olması ve değişiklik olması durumunda bu durumu dipnotlarda açık bir şekilde belirtilmesini öngörmektedir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, işletmelerin yapısına ve faaliyetlerine göre çeşitlilik arz edebilir. Yapılacak işlemler için birden fazla alternatif durum söz konusu olabilir. İşletmeler bu alternatif ilkelerden birini seçmek ve uygulamak zorundadırlar. Muhasebe ilkelerinde işletmelerce uygulananlar söz konusu işletmelerin muhasebe politikalarını oluşturur. (Gürbüz, 1975: 223)

Tutarlılık standardına göre hazırlanacak olan denetim raporunda denetçi yapılmış olan çalışmada işletmenin hem cari yılda hem de önceki yıllarda aynı muhasebe ilke ve prosedürlerini uyguladığını belirir. Bu durum işletmelerin birbirini izleyen dönemlerde düzenlenmiş olan finansal tablolarının karşılaştırılabilmesine olanak tanır. (Haftacı, 2011: 187)

2.7.3. Bağımsız Denetim Raporunun Tam Açıklama İlkesine Uygunluğu Standardı

Tam açıklama standardı muhasebe ilkelerinden tam açıklama ilkesine vurgu yapar. Bu ilke gereği düzenlenen finansal tablolar kullanıcıların anlayacağı ölçüde açık, anlaşılır ve tam bir biçimde hazırlanmalıdır.

Bağımsız denetçi incelemiş olduğu finansal tablolarda kullanıcıların anlamasını zorlaştıracak şekilde bilgilerin olması veya bilgilerin anlaşılması için yeterli bilgiye ihtiyaç duyulmasına gereksinim görüyorsa bu durumu denetim raporunda açık bir şekilde ifade etmelidir. Raporunu düzenlerken finansal tabloların kullanıcılar tarafında anlaşılabilir, açık ve net olduğunu bildirmesi gerekir.

2.7.4. Bağımsız Denetim Raporunda Görüş Bildirme Standardı

Bağımsız denetim çalışmaları sonucunda bağımsız denetçi hazırlayacağı denetim raporunda olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınmak şeklinde bir sonuca ulaşabilir..

Bağımsız denetçi, finansal tabloların belirlenen muhasebe standartlarına uygun olarak doğru ve tüm önemli yönleriyle dürüst bir şekilde yansıttığına kanaat getirdiğinde olumlu görüş bildirir. Olumlu görüş aynı zamanda herhangi bir muhasebe ilkesi veya uygulama yöntemi değişikliği durumlarında bu değişikliklerin etkilerinin finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtıldığının da göstergesidir. (UDS 700 Md. 27)

Aşağıdaki durumların var olması durumunda denetçi olumlu görüş bildirmekten kaçınabilir. Bu durumlar: (UDS 700 Md. 36)

- Bağımsız denetçinin çalışmalarının, çalışma alanında sınırlama olması
- Yönetimle, seçilen muhasebe politikalarının kabul edilmesine ve bunların uygulama yöntemlerine veya finansal tablo açıklamalarının yeterli ve uygun olmasına ilişkin bir anlaşmazlık olması.

Bağımsız denetçinin çalışma alanının sınırlı olması durumuyla karşılaşmasında şartlı görüş verebilir veya görüş bildirmekten kaçınabilir. Diğer durumun olmasında ise bağımsız denetçi şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirebilir.

Bağımsız denetçi çalışmaları sonucunda olumlu görüş bildiremeyeceği fakat çalışma alanının sınırlanması veya yönetimle uyumsuzluğun görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar genel bir durum olmaması durumlarında şartlı görüş beyan eder. Bu durumu belirtmek için denetçi “hususların dışında” şeklinde bir ibareyi raporuna koyar. (UDS 700 Md. 37)

Bağımsız denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde edemediği ve bunun yanında finansal tablolar için bildiremediği çalışma alanının sınırlamasının etkisinin yüksek olduğu durumlarda görüş bildirmekten kaçınmalıdır. (UDS 700 Md. 38)

Bağımsız denetçinin finansal tabloların yanıltıcı ve eksik olmasını açıklamak için rapora şart koymanın yeterli ve uygun olmadığına kanaat getirdiği anlaşmazlığın etkisinin finansal tablolar için çok önemli olduğu durumlarda olumsuz görüş bildirir. (UDS 700 Md. 39)

Bağımsız denetçi denetim raporunda olumlu görüş dışında ulaşılmış olduğu görüşleri sebepleri ile birlikte denetim raporunda açık bir şekilde belirtmeli ve var olan eksiklikler, hatalar, uygunsuz durumlar net bir şekilde ifade edilmelidir. Denetçi hata, hile, eksiklik veya olumsuz durumların finansal tablolara olan etkisini açık bir şekilde ortaya koymalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ VE BAĞIMSIZ DENETİMİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

3.1. GENEL BİLGİLER

Konsolide finansal tablolar düzenlemek ve bunları ilgililere sunmak zorunluluğu bulunan işletmelerin bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortaklıklarının finansal verileri ile kendi finansal verilerinin konsolide edilmesi ve konsolide edilmiş olan bu finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığını belirlemek üzere yapılacak olan bağımsız denetim işlemleri bu çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Bu sebeple, bu bölümde 1981 yılında ticari faaliyete başlayan X A.Ş.'nin finansal verilerinden yararlanılmıştır. X A.Ş. faaliyet konusu her türlü yağlı tohumlardan ham yağ imalatı, rafine yağ imalatı, ambalajlı yağ imalatı, yan ürün imalatı ve bu ürünlerin satışlarıdır. İşletmenin denetimi yapılan dönemi itibari ile ortalama personel sayısı 632 kişi olup, bu kişilerden 71 kişi idari personeldir ve tüm personeller sendikasıdır.

İşletmenin 2 adet bağlı ortaklığı bulunmaktadır. Bağlı ortaklıklarına ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.1. X İşletmesi Bağlı Ortaklıklar Tablosu

Şirket İsmi	Faaliyet Alanı	Sermayesi	İştirak Oranı %
Z. A.Ş.	Gıda	4.275.000	99,77
Y. A.Ş.	Gıda-Kiralama	1.500.000	97,66

X işletmesinin 7 adet hissedarı bulunmaktadır. Denetim yapılan dönemde 31 Aralık tarihi itibari ile şirket ortakları ve hisse oranları aşağıdaki gibidir:

31.12.20X1		
Hissedar	Pay	
	Oran %	Pay Tutarı
A	59,95	23.077.900
B	13,26	5.103.988
C	9,94	3.827.991
D	9,94	3.827.991
E	6,02	2.318.123
F	0,49	189.185
G	0,4	154.822
Toplam	100	38.500.000

3.2. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ

Örnek olarak verdiğimiz X A.Ş.'nin konsolide finansal tablolarını düzenleyebilmek için öncelikli olarak her bir bağlı ortaklığının solo olarak düzenlemiş olduğu finansal tabloların işletme tarafından edinilmiş olması gerekmektedir. Bu sebeple, konsolidasyon işlemlerine başlamadan önce her bir bağlı ortaklığın ve X ana ortaklığının düzenlemiş olduğu solo finansal tablolar verilmiştir. X ana ortaklığının konsolidasyon kapsamında olan ve tam konsolidasyon yöntemini kullanarak konsolide etmiş olduğu 2 adet işletmesi bulunmaktadır. Tam konsolidasyon yöntemi ilgili bölümde anlatıldığı üzere, ana ortaklığın bağlı ortaklığı satın alma yüzdesine bakılmaksızın bağlı ortaklığın finansal tablo kalemlerinin tamamının ana ortaklık finansal tabloları ile birleştirildiği bir konsolidasyon yöntemidir. Bu sebeple, solo olarak düzenlenen finansal tablo kalemleri bazı eliminasyon işlemleri gerçekleştirildikten sonra birleştirilerek tek bir işletmeye ait finansal tablo görünümü olan konsolide finansal tablolar düzenlenir.

3.2.1 Konsolide Finansal Durum Tablosunun Düzenlenmesi

X A.Ş.'nin konsolide finansal durum tablosu düzenlenirken öncelikli olarak Y ve Z bağlı ortaklıklarının ve kendisinin solo olarak hazırlamış olduğu finansal durum tablolarının alınması ve daha sonra bu finansal tabloların konsolide edilmesi için gereken eliminasyon işlemlerinin yapılması ve yine hem önceki dönem hem de cari dönem konsolidasyon kayıtlarının yapılması gerekir. X, Y ve Z A.Ş.'lerin solo olarak hazırladıkları finansal durum tabloları aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.2. X A.Ş. Solo Finansal Durum Tablosu

	31.12.20X1	31.12.20X0		31.12.20X1	31.12.20X0
DÖNEN VARLIKLAR	73.534.200	56.469.171	KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	72.243.620	57.371.705
Nakit ve Nakit Benzerleri	590.866	194.881	Finansal Borçlar	41.965.007	36.665.142
<i>Kasa</i>	10.734	9.363	<i>Banka Kredileri</i>	38.527.673	28.366.381
<i>Bankalar (Vadesiz Mevduat)</i>	580.132	185.518	<i>Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri</i>	1.999.822	6.617.272
Ticari Alacaklar	30.195.047	24.506.591	<i>Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar</i>	1.637.300	1.984.608
<i>Alıcılar</i>	21.629.559	18.661.257	<i>Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri</i>	-199.788	-303.119
<i>Alacak Senetleri</i>	7.134.509	3.531.703	Ticari Borçlar	20.075.171	13.992.418
<i>Alacak Reeskontu (-)</i>	-188.283	-266.229	<i>Satıcılar</i>	11.528.510	5.316.294
<i>Diğer Ticari Alacaklar</i>	-	2.000	<i>Borç Senetleri</i>	8.603.652	8.716.849
<i>Şüpheli Ticari Alacaklar</i>	1.198.262	1.506.201	<i>Borç Reeskontu (-)</i>	-56.991	-108.203
<i>Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)</i>	-1.198.262	-1.506.201	İlişkili Taraflara Ticari Borçlar		67.478
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	1.619.262	2.577.860	<i>Satıcılar Y A.Ş.</i>	-	67.478
<i>Alıcılar Z A.Ş.</i>	1.596.841	2.577.860	Diğer Borçlar	636.588	741.514
<i>Alıcılar Y A.Ş.</i>	22.421	-	<i>Ödenecek Vergi, Harç ve Diğer Kesintiler</i>	137.258	221.312
Diğer Alacaklar	4.107.842	2.715.765	<i>Ödenecek SSK</i>	167.539	138.002
<i>Verilen Depozito ve Teminatlar</i>	230.942	5.264	<i>Personele Borçlar</i>	329.182	259.346
<i>Vergi Dairesinden Alacaklar</i>	704.470	865.254	<i>Diğer Borçlar</i>	2.512	2.309
<i>Şüpheli Diğer Alacaklar</i>	74.796	74.796	İlişkili Taraflara Ticari Olamayan Borç	97	120.545
<i>Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)</i>	-74.796	-74.796	<i>Şahıs Ortaklara Borçlar</i>	97	120.545
<i>Diğer Alacaklar</i>	178.737	83.618	Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	-	-
İlişkili Taraflardan T. Olamayan Alacaklar	2.993.693	1.761.629	<i>Vergi Karşılığı</i>	652.387	-
<i>Şahıs Ortaklardan Alacaklar</i>	626.419	-	<i>Peşin Ödenen Vergiler (-)</i>	-652.387	-
<i>Diğer Ç A.Ş.</i>	2.310.572	1.722.745	Borç Karşılıkları	651.515	131.201
<i>Diğer T A.Ş.</i>	56.702	38.884	<i>Dava Karşılığı</i>	130.500	130.500
Stoklar	32.021.921	26.380.637	<i>Komisyon Karşılığı</i>	60.134	-
<i>İlk Madde ve Malzeme</i>	8.341.035	5.105.347	<i>Prim Karşılığı</i>	163.674	-
<i>Yarı Mamuller</i>	6.774.358	3.230.528	<i>Faturası Gelmemiş Fatura Karşılıkları</i>	200.000	-
<i>Mamuller</i>	15.672.660	14.574.170	<i>Satış İade-İskonto Karşılığı</i>	61.512	-
<i>Emtia</i>	139.250	134.741	<i>Diğer Borç ve Gider Karşılıkları</i>	35.695	699
<i>Diğer Stoklar</i>	62.812	38.666	<i>Kur Değerleme</i>	-	2
<i>Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)</i>	-725.666		Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	8.915.339	5.841.430
<i>İşletme Dışındaki Stoklar</i>	1.757.472	3.297.185	<i>Gelecek Aylara Ait Gelirler</i>	867.837	11.598
Diğer Dönen Varlıklar	6.618.524	2.671.297	<i>Alınan Sipariş Avansları</i>	8.047.502	5.829.832

Tablo 3.2 (devamı)

<i>Gelecek Aylara Ait Giderler</i>	25.865	134.683	UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	20.781.344	19.501.509
<i>Diğer Gelir Tahakkukları</i>	1.704	-	Finansal Borçlar	19.084.740	17.870.431
<i>Devreden KDV</i>	383.585	-	<i>Banka Kredileri</i>	17.143.774	14.502.409
<i>Personel Avansları</i>	166	1.000	<i>Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar</i>	2.046.739	3.673.143
<i>İş Avansları</i>	17.471	19.508	<i>Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)</i>	-105.773	-305.121
<i>Peşin Ödenen Vergiler</i>	385.606	2.133.264	Diğer Borçlar	132.337	132.337
<i>Verilen Sipariş Avansları(159)</i>	5.804.127	382.842	<i>İlişkili Taraflara Ticari Olamayan Borç</i>	132.337	132.337
DURAN VARLIKLAR	68.319.444	66.755.623	<i>Şahıs Ortaklara Borçlar</i>	132.337	132.337
Diğer Alacaklar	40.071	13.162	<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>	1.564.267	1.498.741
<i>Verilen Depozito ve Teminatlar</i>	40.071	13.162	ÖZKAYNAKLAR	48.828.680	46.351.580
Finansal Yatırımlar	29.107.216	29.107.215	<i>Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</i>	48.828.680	46.351.580
<i>İştirakler</i>	9	9	<i>Ödenmiş Sermaye</i>	38.478.822	38.433.823
<i>Bağlı Ortaklıklar</i>	29.107.207	29.107.206	<i>Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı</i>	1.604.734	1.604.554
Maddi Duran Varlıklar	31.844.006	35.924.928	<i>Değer Artış Fonları</i>	346.978	346.798
<i>Arazi ve Arsalar</i>	1.791.539	1.828.002	<i>- Diğer Fonlar</i>	346.978	346.798
<i>Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri</i>	1.190.220	1.190.220	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	397.975	379.557
<i>Binalar</i>	14.995.774	13.765.531	<i>- Yasal yedekler</i>	397.975	379.557
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	31.606.884	29.287.561	Geçmiş Yıllar Kar / Zararları	5.568.432	7.755.624
<i>Taşıtlar</i>	716.571	660.548	Olağanüstü Yedekler	5.784.770	5.434.828
<i>Demirbaşlar</i>	1.916.522	1.852.049	Diğer Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	-216.338	2.320.796
<i>Özel Maliyetler</i>	37.852	37.852	Net Dönem Karı / Zararı	2.431.739	-2.168.776
<i>Diğer Maddi Varlıklar</i>	497.850	476.380	TOPLAM KAYNAKLAR	141.853.644	123.224.794
<i>Birikmiş Amortismanlar (-)</i>	-21.437.729	-19.799.368			
<i>Yapılmakta Olan Yatırımlar</i>	528.523	6.626.153			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7.132.682	1.442.884			
<i>Haklar</i>	10.062.689	3.661.901			
<i>Geliştirme Giderleri</i>	68.913	68.913			
<i>Diğer Maddi Olmayan Varlıklar</i>	328.762	327.424			
<i>İtfa Payları (-)</i>	-3.327.682	-2.615.354			
Ertelenmiş Vergi Varlığı	164.288	267.434			
Diğer Duran Varlıklar	31.181	-			
<i>Gelecek Yıllara Ait Giderler</i>	633	-			
<i>Verilen Sipariş Avansları</i>	30.548	-			
TOPLAM VARLIKLAR	141.853.644	123.224.794			

Tablo 3.3. Y A.Ş. Solo Finansal Durum Tablosu

	31.12.20X1	31.12.20X0		31.12.20X1	31.12.20X0
VARLIKLAR			KAYNAKLAR		
DÖNEN VARLIKLAR	1.071.685	905.209	KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	48.282	65.066
Nakit ve Nakit Benzerleri	4.904	1.961	Ticari Borçlar	41.370	9.385
<i>Kasa</i>	6	6	<i>Satıcılar</i>	18.949	9.385
<i>Bankalar (Vadesiz Mevduat)</i>	4.898	1.955	<i>İlişkili Taraflara Ticari Borçlar</i>	22.421	-
Ticari Alacaklar	1.037.545	851.970	<i>Satıcılar Y A.Ş.</i>	22.421	-
<i>Alicılar</i>	65.441	65.641	Diğer Borçlar	5.872	13.309
<i>Alacak Senetleri</i>	-	3.866	<i>Ödenecek Vergi, Harç ve Diğer Kesintiler</i>	4.498	11.603
<i>Alacak Reeskontu (-)</i>	-	-17	<i>Ödenecek SSK</i>	215	548
<i>Şüpheli Ticari Alacaklar</i>	121.674	125.500	<i>İlişkili Taraflara T. Olamayan Borç</i>	1.159	1.158
<i>Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)</i>	-121.674	-125.500	<i>Şahıs Ortaklara Borçlar</i>	1.159	1.158
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	972.104	782.480	Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	-	813
<i>Alicılar Z A.Ş.</i>	951.220	711.183	<i>Vergi Karşılığı</i>	-	813
<i>Alicılar Y A.Ş.</i>	-	67.478	Borç Karşılıkları	540	1.059
<i>Alicılar Ç A.Ş.</i>	20.884	3.819	<i>Diğer Borç ve Gider Karşılıkları</i>	540	1.059
Diğer Alacaklar	4.008	30.100	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	500	40.500
<i>Diğer Alacaklar</i>	4.008	-	<i>Alınan Sipariş Avansları</i>	500	40.500
İlişkili Taraflardan Ticari Olamayan Alacaklar	-	30.100	UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	-	17.580
<i>Şahıs Ortaklardan Alacaklar</i>	-	30.100	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	17.580
Diğer Dönen Varlıklar	25.228	21.178	ÖZKAYNAKLAR	1.118.516	1.059.746
<i>Gelecek Aylara Ait Giderler</i>	9.112	17.506	Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	1.118.516	1.059.746
<i>Faiz Gelir Tahakkuku</i>	-	3.628	Ödenmiş Sermaye	1.500.000	1.500.000
<i>Peşin Ödenen Vergiler</i>	16.116	-	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı	74.343	74.342
<i>Verilen Sipariş Avansları(159)</i>		44	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	21.146	3.901
DURAN VARLIKLAR	95.113	237.183	<i>- Yasal yedekler</i>	21.146	3.901
Diğer Alacaklar	66	-	Geçmiş Yıllar Kar / Zararları	-535.742	-840.496
<i>Verilen Depozito ve Teminatlar</i>	66	-	Olağanüstü Yedekler	391.868	64.234
Maddi Duran Varlıklar	102.713	237.183	Diğer Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	-927.610	-904.730
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	5.965	5.965	Net Dönem Karı / Zararı	58.769	321.999
<i>Taşıtlar</i>	533.874	565.344	TOPLAM KAYNAKLAR	1.166.798	1.142.392

Tablo 3.3 (devamı)

<i>Demirbaşlar</i>	47.577	47.577
<i>Birikmiş Amortismanlar (-)</i>	-484.703	-381.703
<i>Diğer Maddi Olmayan Varlıklar</i>	896	896
<i>İtfa Payları (-)</i>	-896	-896
Ertelenmiş Vergi Varlığı	-7.723	-
Diğer Duran Varlıklar	57	-
<i>Gelecek Yıllara Ait Giderler</i>	57	-
TOPLAM VARLIKLAR	1.166.798	1.142.392

Tablo 3.4. Z A.Ş. Solo Finansal Durum Tablosu

	31.12.20X1	31.12.20X0		31.12.20X1	31.12.20X0
VARLIKLAR			KAYNAKLAR		
DÖNEN VARLIKLAR	6.591.882	7.446.165	KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	3.225.451	4.324.284
Nakit ve Nakit Benzerleri	17.008	15.775	Ticari Borçlar	3.064.884	4.175.407
<i>Kasa</i>	2.990	2.796	<i>Satıcılar</i>	79.369	227.385
<i>Bankalar (Vadesiz Mevduat)</i>	14.018	12.979	<i>Borç Senetleri</i>	403.764	727.577
Ticari Alacaklar	257.871	313.677	<i>Borç Reeskontu (-)</i>	-36.963	-68.598
<i>Alicılar</i>	258.209	315.271	İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	2.618.714	3.289.043
<i>Alacak Reeskontu (-)</i>	-338	-1.594	<i>Satıcılar X. A.Ş.</i>	1.596.841	2.577.860
<i>Şüpheli Ticari Alacaklar</i>	22.643	112.470	<i>Satıcılar Y. A.Ş.</i>	951.281	711.183
<i>Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)</i>	-22.643	-112.470	<i>Satıcılar Ç. A.Ş.</i>	70.592	-
Diğer Alacaklar	-	743	Diğer Borçlar	158.031	148.467
<i>Şüpheli Diğer Alacaklar</i>	79.275	-	<i>Ödenecek Vergi, Harç ve Diğer Kesintiler</i>	13.578	16.560
<i>Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)</i>	-79.275	-	<i>Ödenecek SSK</i>	21.264	14.923
<i>Diğer Alacaklar</i>	-	743	<i>Personele Borçlar</i>	47.726	35.400
Stoklar	6.059.974	5.802.414	<i>Diğer Borçlar</i>	75.463	81.317
<i>İlk Madde ve Malzeme</i>	1.279.301	1.053.632	İlişkili Taraflara Ticari Olamayan Borç	-	267
<i>Yarı Mamuller</i>	3.903.445	3.600.080	<i>Şahıs Ortaklara Borçlar</i>	-	267
<i>Mamuller</i>	763.917	633.064	Borç Karşılıkları	-	270
<i>Emtia</i>	239.259	515.638	<i>Kur Değerleme</i>	-	270

Tablo 3.4 (devamı)

<i>Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)</i>	-126.064	-	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	2.536	140
<i>Tamamlanmamış İnşaat Maliyetleri D.D.K. (-)</i>	116	-	<i>Gelecek Aylara Ait Gelirler</i>	-	-
Diğer Dönen Varlıklar	257.029	1.313.556	<i>Alınan Sipariş Avansları</i>	2.536	140
<i>Gelecek Aylara Ait Giderler</i>	78.285	92.800	UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	109.180	87.812
<i>Diğer Gelir Tahakkukları</i>	-	11.724	<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>	109.180	87.812
<i>Devreden KDV</i>	-	630.851	ÖZKAYNAKLAR	3.759.875	3.430.875
<i>Personel Avansları</i>	5.652	625	<i>Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</i>	3.759.875	3.430.875
<i>İş Avansları</i>	29.868	306.462	<i>Ödenmiş Sermaye</i>	4.275.000	4.275.000
<i>Peşin Ödenen Vergiler</i>	41.122	113.004	<i>Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı</i>	15.551	15.551
<i>Verilen Sipariş Avansları(159)</i>	102.102	158.090	<i>Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler</i>	2.171	2.174
DURAN VARLIKLAR	502.624	396.807	<i>- Yasal yedekler</i>	2.171	2.174
Diğer Alacaklar	941	929	<i>Geçmiş Yıllar Kar / Zararları</i>	-861.918	-51.556
<i>Verilen Depozito ve Teminatlar</i>	941	929	<i>Olağanüstü Yedekler</i>	73.883	73.883
Maddi Duran Varlıklar	477.854	326.328	<i>Diğer Geçmiş Yıllar Kar/Zararları</i>	-935.801	-125.439
<i>Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri</i>	97.002	97.002	<i>Net Dönem Karı / Zararı</i>	329.071	-810.294
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	437.529	255.978	TOPLAM KAYNAKLAR	7.094.506	7.842.971
<i>Taşıtlar</i>	197.330	165.048			
<i>Demirbaşlar</i>	12.945	8.989			
<i>Diğer Maddi Varlıklar</i>	959	959			
<i>Birikmiş Amortismanlar (-)</i>	-267.911	-212.434			
<i>Maddi Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)</i>	-	10.786			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	147	-1.624			
<i>Diğer Maddi Olmayan Varlıklar</i>	537	537			
<i>İtfa Payları (-)</i>	-390	-2.161			
Ertelenmiş Vergi Varlığı	23.682	71.174			
TOPLAM VARLIKLAR	7.094.506	7.842.972			

Tablo 3.5. X A.Ş. Konsolide Çalışma Tablosu

				ELİMİNASYON			ÖNCEKİ DÖNEM KONSOLİDASYON			CARİ DÖNEM KONSOLİDASYON		
	X A.Ş.	Y A.Ş.	Z A.Ş.	BORÇ	ALACAK	TOPLAM	BORÇ	ALACAK	TOPLAM	BORÇ	ALACAK	K. TUTARLAR
VARLIKLAR												
Dönen Varlıklar	73.534.200	6.591.882	1.071.685			78.627.224			78.354.156			78.482.065
Nakit ve Nakit Benzerleri	590.866	17.008	4.904			612.778			612.778			612.778
<i>Kasa</i>	10.734	2.990	6			13.730			13.730			13.730
<i>Bankalar</i>	580.132	14.018	4.898			599.048			599.048			599.048
Ticari Alacaklar	30.195.047	257.871	1.037.545			28.919.920			28.919.920			28.919.920
<i>Alıcılar</i>	21.629.559	258.209	65.441		61	21.953.148			21.953.148			21.953.148
<i>Alacak Senetleri</i>	7.134.509	-	-			7.134.509			7.134.509			7.134.509
<i>Alacak Reeskontu (-)</i>	-188.283	-338	-			-188.621			-188.621			-188.621
<i>Şüpheli Ticari Alacaklar</i>	1.198.262	22.643	121.674			1.342.579			1.342.579			1.342.579
<i>Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)</i>	-1.198.262	-22.643	-121.674			-1.342.579			-1.342.579			-1.342.579
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	1.619.262	-	972.104			20.884			20.884			20.884
<i>Alıcılar Z</i>	1.596.841	-	951.220		2.548.061	-			-			-
<i>Alıcılar Y</i>	22.421	-	-		22.421	-			-			-
<i>Alıcılar Ç</i>	-	-	20.884			20.884			20.884			20.884
Diğer Alacaklar	4.107.842	-	4.008			4.111.850			4.111.850			4.111.850
<i>Verilen Depozito ve Teminatlar</i>	230.942	-	-			230.942			230.942			230.942
<i>Vergi Dairesinden Alacaklar</i>	704.470	-	-			704.470			704.470			704.470
<i>Şüpheli Diğer Alacaklar</i>	74.796	79.275	-			154.071			154.071			154.071
<i>Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)</i>	-74.796	-79.275	-			-154.071			-154.071			-154.071
<i>Diğer Alacaklar</i>	178.737		4.008			182.745			182.745			182.745
İ. Taraflardan T. Olamayan Alacak	2.993.693	-	-			2.993.693			2.993.693			2.993.693
<i>Şahıs Ortaklardan Alacaklar</i>	626.419	-	-			626.419			626.419			626.419
<i>Diğer Ç</i>	2.310.572	-	-			2.310.572			2.310.572			2.310.572
<i>Diğer T</i>	56.702	-	-			56.702			56.702			56.702
Stoklar	32.021.921	6.059.974	-			38.081.895			37.819.626			37.936.736
<i>İlk Madde ve Malzeme</i>	8.341.035	1.279.301	-			9.620.336			9.620.336			9.620.336
<i>Yarı Mamuller</i>	6.774.358	3.903.445	-			10.677.803			10.677.803			10.677.803
<i>Mamuller</i>	15.672.660	763.917	-			16.436.577			16.436.577			16.436.577
<i>Ticari Mallar</i>	139.250	239.259	-			378.509		262.269	116.240	262.269	145.159	233.350
<i>Diğer Stoklar</i>	62.812		-			62.812			62.812			62.812
<i>Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)</i>	-725.666	-126.064	-			-851.730			-851.730			-851.730
<i>İşletme Dışındaki Stoklar</i>	1.757.472	116	-			1.757.588			1.757.588			1.757.588
Diğer Dönen Varlıklar	6.618.524	257.029	25.228			6.900.781			6.889.982			6.900.781
<i>Gelecek Aylara Ait Giderler</i>	25.865	78.285	9.112			113.262		10.799	102.463	10.799		113.262

Tablo 3.5 (devamı)

<i>Diğer Gelir Tahakkukları</i>	1.704	-	-			1.704			1.704			1.704
<i>Devreden KDV</i>	383.585	-	-			383.585			383.585			383.585
<i>Personel Avansları</i>	166	5.652	-			5.818			5.818			5.818
<i>İş Avansları</i>	17.471	29.868	-			47.339			47.339			47.339
<i>Peşin Ödenen Vergiler</i>	385.606	41.122	16.116			442.844			442.844			442.844
<i>Verilen Sipariş Avansları</i>	5.804.127	102.102	-			5.906.229			5.906.229			5.906.229
Toplam	73.534.200	6.591.882	1.071.685			78.627.224			78.354.156			78.482.065
Duran Varlıklar	68.319.444	502.624	95.113			68.917.182			40.690.496			40.667.072
Diğer Alacaklar	40.071	941	66			41.078			41.078			41.078
<i>Verilen Depozito ve Teminatlar</i>	40.071	941	66			41.078			41.078			41.078
Finansal Yatırımlar	29.107.216	-	-			29.107.216			10			9
<i>İştirakler</i>	9	-	-			9			9			9
<i>Bağlı Ortaklıklar</i>	29.107.207	-	-			29.107.207	5.119.592	34.226.798	1		1	
Maddi Duran Varlıklar	31.844.006	477.854	102.713			32.424.573			32.424.573			32.424.573
<i>Arazi ve Arsalar</i>	1.791.539	-	-			1.791.539			1.791.539			1.791.539
<i>Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri</i>	1.190.220	97.002	-			1.287.222			1.287.222			1.287.222
<i>Binalar</i>	14.995.774	-	-			14.995.774			14.995.774			14.995.774
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	31.606.884	437.529	5.965			32.050.378			32.050.378			32.050.378
<i>Taşıtlar</i>	716.571	197.330	533.874			1.447.775			1.447.775			1.447.775
<i>Demirbaşlar</i>	1.916.522	12.945	47.577			1.977.044			1.977.044			1.977.044
<i>Özel Maliyetler</i>	37.852	-	-			37.852			37.852			37.852
<i>Diğer Maddi Varlıklar</i>	497.850	959	-			498.809			498.809			498.809
<i>Birikişmiş Amortismanlar (-)</i>	-21.437.729	-267.911	-484.703			-22.190.343			-22.190.343			-22.190.343
<i>Yapılmakta Olan Yatırımlar</i>	528.523	-	-			528.523			528.523			528.523
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7.132.682	147				7.132.829			7.132.829			7.132.829
<i>Haklar</i>	10.062.689	-	-			10.062.689			10.062.689			10.062.689
<i>Geliştirme Giderleri</i>	68.913	-	-			68.913			68.913			68.913
<i>Diğer Maddi Olmayan Varlıklar</i>	328.762	537	896			330.195			330.195			330.195
<i>İfşa Payları (-)</i>	-3.327.682	-390	-896			-3.328.968			-3.328.968			-3.328.968
<i>Şerefiye</i>	-	-	-			-			828.065			828.065
<i>Y.A.Ş.</i>	-	-	-			-	910.871	82.806	828.065			828.065
Ertelenmiş Vergi Varlığı	164.288	23.682	-7.723			180.248	89.310	36.855	232.703		23.423	209.280
Diğer Duran Varlıklar	31.181		57			31.238			31.238			31.238
<i>Gelecek Yıllara Ait Giderler</i>	633		57			690			690			690
<i>Verilen Sipariş Avansları</i>	30.548		-			30.548			30.548			30.548
TOPLAM VARLIKLAR	141.853.644	7.094.506	1.166.798			147.544.406			119.044.652			119.149.137
KAYNAKLAR												
Kısa Vadeli Yükümlülükler	72.243.620	3.225.451	48.282			72.946.810			72.946.810			72.946.810
Finansal Borçlar	41.965.007	-	-			41.965.007			41.965.007			41.965.007
<i>Banka Kredileri</i>	38.527.673	-	-			38.527.673			38.527.673			38.527.673
<i>U. V. Kredilerin Anapara T. ve F.</i>	1.999.822	-	-			1.999.822			1.999.822			1.999.822
<i>Finansal Kiralama İşlemlerinden B.</i>	1.637.300	-	-			1.637.300			1.637.300			1.637.300

Tablo 3.5 (devamı)

E. Finansal Kiralama B. Maliyetler(-)	-199.788	-	-			-199.788			-199.788			-199.788
Ticari Borçlar	20.075.171	3.064.884	41.370			20.610.882			20.610.882			20.610.882
Satıcılar	11.528.510	79.369	18.949			11.626.828			11.626.828			11.626.828
Borç Senetleri	8.603.652	403.764	-			9.007.416			9.007.416			9.007.416
Borç Reeskontu (-)	-56.991	-36.963	-			-93.954			-93.954			-93.954
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	-	2.618.714	22.421			70.592			70.592			70.592
Satıcılar X	-	1.596.841	22.421	1.619.262		-			-			-
Satıcılar Y	-	951.281	-	951.281		-			-			-
Satıcılar Ç	-	70.592	-			70.592			70.592			70.592
Diğer Borçlar	636.588	158.031	5.872			800.491			800.491			800.491
Ödenecek Vergi, Kesintiler	137.258	13.578	4.498			155.334			155.334			155.334
Ödenecek SSK	167.539	21.264	215			189.018			189.018			189.018
Personele Borçlar	329.182	47.726	-			376.908			376.908			376.908
Diğer Borçlar	2.512	75.463	-			77.975			77.975			77.975
İ. Taraflara Ticari Olamayan Borç	97	-	1.159			1.256			1.256			1.256
Şahıs Ortaklara Borçlar	97	-	1.159			1.256			1.256			1.256
Vergi Karşılığı	652.387	-	-			652.387			652.387			652.387
Peşin Ödenen Vergiler (-)	-652.387	-	-			-652.387			-652.387			-652.387
Borç Karşılıkları	651.515	-	540			652.055			652.055			652.055
Dava Karşılığı	130.500	-	-			130.500			130.500			130.500
Komisyon Karşılığı	60.134	-	-			60.134			60.134			60.134
Prim Karşılığı	163.674	-	-			163.674			163.674			163.674
F. Gelmemiş Fatura Karşılıkları	200.000	-	-			200.000			200.000			200.000
Satış İade-İskonto Karşılığı	61.512					61.512			61.512			61.512
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	35.695		540			36.235			36.235			36.235
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	8.915.339	2.536	500			8.918.375			8.918.375			8.918.375
Gelecek Aylara Ait Gelirler	867.837					867.837			867.837			867.837
Alınan Sipariş Avansları	8.047.502	2.536	500			8.050.538			8.050.538			8.050.538
Toplam	72.243.620	3.225.451	48.282			72.946.810			72.946.810			72.946.810
Uzun Vadeli Yükümlülükler	20.781.344	109.180	-			20.890.524			20.890.524			20.890.525
Finansal Borçlar	19.084.740	-	-			19.084.740			19.084.740			19.084.740
Banka Kredileri	17.143.774	-	-			17.143.774			17.143.774			17.143.774
Finansal Kiralama İşlemlerinden B.	2.046.739	-	-			2.046.739			2.046.739			2.046.739
E. Finansal Kiralama B. Maliyetler(-)	-105.773	-	-			-105.773			-105.773			-105.773
Diğer Borçlar	132.337	-	-			132.337			132.337			132.338
İlişkili Taraflara T. Olamayan Borç	132.337	-	-			132.337			132.337			132.337
Şahıs Ortaklara Borçlar	132.337	-	-			132.337			132.337			132.337
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.564.267	109.180	-			1.673.447			1.673.447			1.673.447

Tablo 3.5 (devamı)

ÖZKAYNAKLAR	48.828.680	3.759.875	1.118.516			53.707.072			25.207.317			25.311.802
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	48.828.680	3.759.875	1.118.516			53.707.072			25.174.763			25.277.125
Ödenmiş Sermaye	38.478.822	4.275.000	1.500.000			44.253.822	6.202.000	427.000	38.478.822			38.478.822
Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı	1.604.734	15.551	74.343			1.694.628	2.484.506	798.901	9.023	181		8.842
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	-	-	-			-	21.078.504		-21.078.504			-21.078.504
Değer Artış Fonları	346.978	-	-			346.978			180			-
- Diğer Fonlar	346.978	-	-			346.978	454.189	107.391	180	180		-
Yabancı Para Çevrim Farkları	-	-	-						-			-
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	397.975	2.171	21.146			421.292			424.577			424.577
- Yasal yedekler	397.975	2.171	21.146			421.292		3.285	424.577			424.577
Geçmiş Yıllar Kar / Zararları	5.568.432	-861.918	-535.742			4.170.772			4.521.086			4.521.156
Olağanüstü Yedekler	5.784.770	73.883	391.868			6.250.521	4.098.629	82.806	2.234.698			2.234.698
Diğer Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	-216.338	-935.801	-927.610			-2.079.749	2.968.309	7.334.445	2.286.388		70	2.286.458
Net Dönem Karı / Zararı	2.431.739	329.071	58.769			2.819.580			2.819.580	170.775	273.428	2.922.233
Azınlık Payları							8.023	40.577	32.554		2.123	34.677
TOPLAM KAYNAKLAR	141.853.644	7.094.506	1.166.798			147.544.406			119.044.651			119.149.137
				2.570.543	2.570.543		43.413.933	43.413.932		444.204	444.204	

Konsolide finansal durum çalışma tablosunda yapılan eliminasyon işlemleri aşağıda verilen muhasebe kayıtları ile açıklanmaya çalışılmıştır.

X işletmesi ana ortaklık olarak, Y işletmesinin % 97,67'sine, Z işletmesinin ise % 99,27'sine sahiptir.

X işletmesi Y işletmesine 1.394.684 TL ödeyerek sahip olmuştur. İlgili dönemde Y işletmesinin özkaynaklarının net değeri 587.014 TL'dir. İlgili dönemde ortaya çıkan şerefiye tutarı 828.065 TL'dir. İlgili şerefiye tutarı 20 yılda itfa edilecektir.

Alıcılar hesabından 61 TL'lik eliminasyon kaydı, Y işletmesinin Z işletmesinden olan alacağını ilişkili taraflardan ticari alacaklar hesabında göstermesi gerekirken alıcılar hesabında göstermesinden kaynaklanmıştır. Bu sebeple bu tutar ilişkili taraflardan ticari alacak olarak aşağıda yeniden sınıflandırılmıştır.

...	...	...	...	...
İLİŞKİLİ TARAF TİCARİ ALACAK HS.			61	
ALICILAR HS.				61

Yapılan çalışmalarda X, Y ve Z işletmelerinin birbirleri ile olan ticari faaliyetleri sonrasında alacak ve borçları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. Yalnız grup işletmelerinin Ç ve T işletmeleri ile de ilişkili taraf olduğu belirlenmiş, bu işletmeler konsolidasyon kapsamına girmediğinden dolayı finansal durum tablosunda ilişkili taraflara olan borç ve taraflardan olan alacak şeklinde sınıflandırılmıştır.

X A.Ş.					
	120 HS.	136 HS.	156 HS.	320 HS.	TOPLAM
Z A.Ş.	1.596.841	-	-	-	1.596.841
Y A.Ş.	22.421	-	-	-	22.421
Ç A.Ş.	-	2.310.572	-	-	2.310.572
T A.Ş.	4.130	56.702	-	-	60.832
TOPLAM	1.623.392	2.367.274	-	-	3.990.666

Z A.Ş.					
	120 HS.	136 HS.	156 HS.	320 HS.	TOPLAM
X. A.Ş.	-	-	-	1.596.841	1.596.841
Y A.Ş.	-	-	-	951.281	951.281
Ç A.Ş.	-	-	-	70.592	70.592
T A.Ş.	-	-	-	-	-
TOPLAM	-	-	-	2.618.714	2.618.714

Y A.Ş.	120 HS.	136 HS.	156 HS.	320 HS.	TOPLAM
X A.Ş.		-	-	22.421	22.421
Z A.Ş.	951.281	-	-	-	951.281
Ç A.Ş.	20.884	-	-	-	20.884
T A.Ş.	-	-	-	-	-
TOPLAM	972.165	-	-	22.421	994.586

Konsolide finansal tablolar düzenlenirken grup içerisinde gerçekleşen işlemlerin elimine edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple mükerrerliğe yol açmamak için ilişkili taraflardan alacaklar ve borçlar hesapları karşılıklı olarak elimine edilmesi gerekmektedir. Eliminasyon yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
İLİŞKİLİ TARAF TİCARİ BORÇLAR HS.	2.570.543		
Y A.Ş. 22.421			
Z A.Ş. 2.548.122			
İLİŞKİLİ T. TİCARİ ALACAK HS.		2.570.543	
X A.Ş. 1.619.262			
Y A.Ş. 951.281			

X işletmesinin Y ve Z işletmelerini tam konsolidasyona göre konsolide etmesinde yapılması gereken diğer bir eliminasyon kaydı ise sermaye hesaplarının bağlı ortaklıklar hesabı ile karşılıklı eliminasyon kaydıdır.

...	...	...	...
500 SERMAYE HS.	5.775.000		
Y A.Ş. 1.500.000			
Z A.Ş. 4.275.000			
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR HS.		5.775.000	
Y A.Ş. 1.500.000			
Z A.Ş. 4.275.000			

Ayrıca yapılan çalışmalarda X işletmesinin 31.08.2008 tarihinde önceden bağlı ortaklığı konumunda olan ZP A.Ş. ile tamamen birleşmiştir. Birleşme tarihi itibari ile ZP işletmesinin sermaye hesabı 427.000 TL'dir. Önceki dönemlerde ilgili tutar

konsolidasyon çerçevesinde elimine edildiğinden birikimli olarak gelen önceki dönem konsolidasyon bölümünde yer almaktadır. Bu durumun ortadan kaldırılması için ilgili bölüme hem alacak hem de borç kaydı yapılmıştır.

Cari Dönem Konsolidasyon Kayıtları

Cari dönemde yapılması gereken konsolidasyon kayıtları aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
153 TİCARİ MALLAR HS.	262.269		
180 GELECEK AYLARA AİT GİD. HS.	10.799		
620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ HS.		273.068	
...	...	...	...
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	145.159		
153 TİCARİ MALAR HS.		145.159	
...	...	...	...
ERTELENMİŞ VERGİ GEL/GİD HS.	23.423		
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.		23.423	
...	...	...	...
SERMAYE DÜZ. OLUMLU FARKLARI HS.	181		
DİĞER FONLAR HS.	180		
590 DÖNEM NET KARI HS.		361	
...	...	...	...
590 DÖNEM NET KARI HS.	70		
DİĞER GEÇMİŞ YIL K/Z HS.		70	

X ana ortaklığı Y ve Z bağlı ortaklıklarının konsolidasyonunda tam konsolidasyon yaptığından dolayı bütün varlık ve kaynak kalemlerini iştirak oranına bakmaksızın kendi finansal tablolarına dahil etmektedir. Ancak eğer iştirak oranı % 100'ün altında olması duruma var ise bu durumda azınlık payı olarak ifade edilecek bir pay ortaya çıkar. X ana ortaklığı Y bağlı ortaklığını % 97,67 oranında, Z bağlı

ortaklığını ise %99, 27 oranında sahip olduğundan dolayı %0,23 oranında Y azınlık payı ve % 2,33 oranında Z azınlık payı mevcuttur. Bu sebeple azınlık payları bilançoda özkaynaklar hesap sınıfında ayrı bir hesap olarak sınıflandırılıp gösterilmesi gerekir.

Dönem net kârından azınlık paylarına düşen tutar aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\begin{aligned} \text{Y A.Ş. azınlık payı} &= 58.769 \times 2,33 / 100 \\ &= 1.370 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Z A.Ş. azınlık payı} &= 329.071 \times 0,23 / 100 \\ &= 753 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Toplam Azınlık payı} &= 1.370 + 753 \\ &= 2.123 \text{ TL} \end{aligned}$$

Konsolidasyon kayıtlarında önceki dönem konsolidasyon kayıtları geçmiş yıllardan gelen ve sürekli devam eden kayıtlardır. Çalışmada önceki yıllara ilişkin finansal tablolara ulaşılamadığından önceki dönem konsolidasyon kayıtları yevmiye maddesi olarak gösterilememiştir.

Eliminasyon ve konsolidasyon kayıtlarından sonra X A.Ş. konsolide finansal durum tablosu aşağıdaki gibi düzenlenebilir:

	Cari Dönem	Önceki Dönem		Cari Dönem	Önceki Dönem
VARLIKLAR	31.12.20X1	31.12.20X0	KAYNAKLAR	31.12.20X1	31.12.20X0
Dönen Varlıklar	78.482.065	61.160.856	Kısa Vadeli Yükümlülükler	72.946.810	58.374.434
Nakit ve Nakit Benzerleri	612.778	212.617	Finansal Borçlar	41.965.007	36.665.142
Kasa	13.730	12.165	Banka Kredileri	38.527.673	28.366.381
Bankalar (Vadesiz Mevduat)	599.048	200.452	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	1.999.822	6.617.272
Ticari Alacaklar	28.919.920	22.315.717	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	1.637.300	1.984.608
Alıcılar	21.953.148	19.042.169	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)	-199.788	-303.119
Alacak Senetleri	7.134.509	3.535.569	Ticari Borçlar	20.610.882	14.820.689
Alacak Reeskontu (-)	-188.621	-267.840	Satıcılar	11.626.828	5.553.064
Diğer Ticari Alacaklar		2.000	Borç Senetleri	9.007.416	9.444.426
Şüpheli Ticari Alacaklar	1.342.579	1.744.171	Borç Reeskontu (-)	-93.954	-176.801
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-1.342.579	-1.744.171	İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	70.592	
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	20.884	3.819	Satıcılar Ç A.Ş.	70.592	
Alıcılar Ç A.Ş.	20.884	3.819	Diğer Borçlar	800.491	873.190
Diğer Alacaklar	4.111.850	2.716.508	Ödenecek Vergi	155.334	249.475
Verilen Depozito ve Teminatlar	230.942	5.264	Ödenecek SSK	189.018	153.473
Vergi Dairesinden Alacaklar(KDV Alacakları -iade)	704.470	865.254	Personele Borçlar	376.908	294.746
Şüpheli Diğer Alacaklar	154.071	74.796	Diğer Borçlar	77.975	83.626
Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)	-154.071	-74.796	İ. Taraflara Ticari Olamayan Borç	1.256	91.870
Diğer Alacaklar	182.745	84.361	Şahıs Ortaklara Borçlar	1.256	91.870
İlişkili Taraflardan Ticari Olamayan Alacaklar	2.993.693	1.761.629	Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü		813
Şahıs Ortaklardan Alacaklar	626.419		Vergi Karşılığı	652.387	813
Diğer Ç. A.Ş.	2.310.572	1.722.745	Peşin Ödenen Vergiler (-)	-652.387	
Diğer T. A.Ş.	56.702	38.884	Borç Karşılıkları	652.055	132.530
Stoklar	37.936.736	31.920.782	Dava Karşılığı	130.500	130.500
İlk Madde ve Malzeme	9.620.336	6.158.979	Komisyon Karşılığı	60.134	
Yarı Mamuller	10.677.803	6.830.608	Prim Karşılığı	163.674	
Mamuller	16.436.577	15.207.234	Faturası Gelmemiş Fatura Karşılıkları	200.000	

Emtia	233.350	388.110	Satış İade-İskonto Karşılığı	61.512	
Diğer Stoklar	62.812	38.666	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	36.235	1.758
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	-851.730		Kur Değerleme		272
İŞLETME DIŞINDAKİ STOKLAR	1.757.588	3.297.185	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	8.918.375	5.882.070
Diğer Dönen Varlıklar	6.900.781	3.995.232	Gelecek Aylara Ait Gelirler (380 Hs)	867.837	11.598
Gelecek Aylara Ait Giderler	113.262	234.190	Alınan Sipariş Avansları	8.050.538	5.870.472
Faiz Gelir Tahakkuku		3.628	Uzun Vadeli Yükümlülükler	20.890.525	19.589.321
Diğer Gelir Tahakkukları	1.704	11.724	Finansal Borçlar	19.084.740	17.870.431
Devreden KDV	383.585	630.851	Banka Kredileri	17.143.774	14.502.409
Personel Avansları	5.818	1.625	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	2.046.739	3.673.143
İş Avansları	47.339	325.970	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)	-105.773	-305.121
Peşin Ödenen Vergiler	442.844	2.246.268	Diğer Borçlar	132.338	132.337
Verilen Sipariş Avansları(159)	5.906.229	540.976	İlişkili Taraflara Ticari Olamayan Borç	132.337	132.337
Duran Varlıklar	40.667.072	39.145.346	Şahıs Ortaklara Borçlar	132.337	132.337
Diğer Alacaklar	41.078	14.091	Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.673.447	1.586.553
Verilen Depozito ve Teminatlar	41.078	14.091	ÖZKAYNAKLAR	25.311.802	22.342.447
Finansal Yatırımlar	9	9	Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	25.277.125	22.309.893
İştirakler	9	9	Ödenmiş Sermaye	38.478.822	38.433.822
Maddi Duran Varlıklar	32.424.573	36.488.438	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı	8.842	8.842
Arazi ve Arsalar	1.791.539	1.828.002	Karşılıklı İştirak Sermaye Düz. (-)	-21.078.504	-21.078.504
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	1.287.222	1.287.222	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	424.577	388.917
Binalar	14.995.774	13.765.531	- Yasal yedekler	424.577	388.917
Tesis, Makine ve Cihazlar	32.050.378	29.549.504	Geçmiş Yıllar Kar / Zararları	4.521.156	7.357.691
Taşıtlar	1.447.775	1.390.940	Olağanüstü Yedekler	2.234.698	1.557.122
Demirbaşlar	1.977.044	1.908.615	Diğer Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	2.286.458	5.800.569
Özel Maliyetler	37.852	37.852	Net Dönem Karı / Zararı	2.922.233	-2.800.875
Diğer Maddi Varlıklar	498.809	477.338	Azınlık Payları	34.677	32.554
Birikmiş Amortismanlar (-)	-22.190.343	-20.393.505	TOPLAM KAYNAKLAR	119.149.137	100.306.202
Maddi Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)		10.786			
Yapılmakta Olan Yatırımlar	528.523	6.626.153			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7.132.829	1.441.260			
Haklar	10.062.689	3.661.901			

<i>Geliştirme Giderleri</i>	68.913	68.913			
<i>Diğer Maddi Olmayan Varlıklar</i>	330.195	328.857			
<i>İtfa Payları (-)</i>	-3.328.968	-2.618.411			
<i>Şerefiye</i>	828.065	828.065			
<i>(YONCA ARAÇ KİRALAMA)</i>	828.065	828.065			
<i>Ertelenmiş Vergi Varlığı</i>	209.280	373.483			
<i>Diğer Duran Varlıklar</i>	31.238				
<i>Gelecek Yıllara Ait Giderler</i>	690				
<i>Verilen Spariş Avansları</i>	30.548				
TOPLAM VARLIKLAR	119.149.137	100.306.202			

3.2.2. Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

X, Y ve Z işletmelerinin düzenlemiş oldukları solo kapsamlı gelir tabloları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.6. X A.Ş. Solo Kapsamlı Gelir Tablosu

	01.01.20X1-31.12.20X1	01.01.20X0-31.12.20X1
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
Satış Gelirleri	178.977.352	182.595.183
<i>Yurtiçi Satışlar</i>	168.745.346	161.961.568
<i>Yurtdışı Satışlar</i>	50.109.492	46.602.846
<i>Diğer Gelirler</i>	1.596.194	5.020.645
<i>Satıştan İadeler (-)</i>	-1.457.128	-1.001.688
<i>Satış İskontoları (-)</i>	-30.659.688	-20.483.424
<i>Diğer İndirimler (-)</i>	-9.356.864	-9.504.764
Satışların Maliyeti (-)	-160.427.427	-161.691.864
Ticari Mal Maliyeti (-)	-10.093.856	-18.829.812
Mamul Maliyeti (-)	-149.933.772	-138.007.695
Hizmet Maliyeti (-)	-399.799	-4.854.357
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar / (Zarar)	18.549.925	20.903.319
BRÜT KAR / (ZARAR)	18.549.925	20.903.319
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-7.424.788	-3.540.736
Personel Giderleri	-1.047.699	-1.135.214
<i>Ticari Pazarlama Gid. Kullanımı</i>	-1.394.295	-235.058
<i>Satışlara İlişkin Ödenen Komisyonlar</i>	-1.587.484	-946.238
<i>Endirekt Malzeme Gideri</i>	-127.042	-105.389
<i>Reklam ve Tanıtım Giderleri</i>	-1.766.319	-206.824
<i>Fuar Katılım Giderleri</i>	-88.820	-155.609
<i>Kiralama Giderleri</i>	-219.182	-190.689
<i>Sigortalama Giderleri</i>	-34.164	-28.463
<i>Telefon Gideri</i>	-49.745	-50.386
<i>Vergi Resim Harç Giderleri</i>	-35.413	-20.910
<i>Amortisman Ve Tükenme Payları</i>	-17.426	-22.017
<i>Diğer Giderler</i>	-1.057.199	-443.939
Genel Yönetim Giderleri (-)	-3.372.534	-2.732.967
Personel Giderleri	-1.893.947	-1.616.120
Telefon Giderleri	-31.625	-30.110
Kiralama Giderleri	-66.733	-74.381
Sigortalama Giderleri	-32.650	-26.957
<i>Müşavirlik ve Denetim Giderleri</i>	-144.939	-158.822
<i>Bağış ve Yardım Giderleri</i>	-2.998	-52.690
<i>İthalat Giderleri</i>	-287.494	-37.556
<i>Kıdem Tazminatı Giderleri</i>	-150.955	-188.079
<i>Vergi Resim Harç Giderleri</i>	-39.152	-53.968
<i>Amortisman Ve Tükenme Payları</i>	-203.864	-191.635
<i>Diğer Giderler</i>	-518.177	-302.649
Diğer Faaliyet Gelirleri	1.217.611	1.167.355
<i>Önceki dönem Karları (671 Hesap)</i>	71.089	322.358
<i>Konusu Kalmayan Karş (644 Hesap)</i>	492.231	37.292
<i>Sabit Kıymet Satış Karları</i>	75.274	134.147
<i>Kira Gelirleri</i>	298.504	98.056

Tablo 3.6 (devamı)

<i>Sayım Fazlası Gelirleri</i>	4.164	78.296
<i>Diğer Gelirler ve Karlar</i>	208.782	375.868
HURDA GELİRİ	67.567	121.338
<i>Diğer Faaliyet Giderleri (-)</i>	-2.871.747	-2.089.153
<i>Önceki Dönem Gider ve Zararları</i>	-1.016.913	-687.479
<i>Şüpheli Alacak Karşılık Giderleri</i>	-184.291	-276.447
<i>Diğer Karşılık Giderleri (654 Hesap)</i>	-66.882	-34.267
<i>Sabit Kıymet Satış Zararları</i>		-3.559
<i>Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)</i>	-725.666	
<i>Kıdem Tazminatı Gideri</i>	-65.526	-249.876
SAYIM NOKSANI		-1.141
<i>Diğer Giderler</i>	-812.469	-836.384
FAALİYET KAR / (ZARARI)	6.098.467	13.707.818
<i>Finansal Gelirler</i>	14.932.892	15.630.486
<i>Faiz Gelirleri</i>	37.936	32.853
<i>Kur Farkı Gelirleri</i>	12.355.576	12.035.596
<i>Vade Farkı Geliri</i>	802.164	982.664
<i>Satışlardan Elimine Edilen Faiz</i>	1.262.063	2.105.483
<i>Cari Dönem Reeskont Geliri</i>	151.259	108.203
<i>Önceki Dönem Reeskont İptali</i>	323.894	365.687
<i>Finansal Giderler (-)</i>	-17.844.087	-31.376.066
<i>Faiz Giderleri</i>	-2.738.816	-2.924.000
<i>Kur Farkı Giderleri</i>	-12.392.135	-25.810.016
<i>Finansal Varlık Satış Giderleri</i>		-195
<i>Vade Farkı Gideri</i>	-1.029.692	-1.585.822
<i>Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü</i>	-98.030	
<i>Cari Dönem Reeskont Gideri</i>	-282.551	-266.229
<i>Önceki Dönem Reeskont İptali</i>	-67.839	-110.809
<i>Diğer</i>	-1.235.024	-678.995
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI / (ZARARI)	3.187.272	-2.037.762
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir /Gid	-755.533	-131.014
- Dönem Vergi Gelir / (Gideri)	-652.387	
- Ertelenmiş Vergi Gelir / (Gideri)	-103.146	-131.014
SÜRDÜRÜLEN F. DÖNEM K /Z	2.431.739	-2.168.776
DÖNEM KARI / (ZARARI)	2.431.739	-2.168.776

Tablo 3.7. Y A.Ş. Solo Kapsamlı Gelir Tablosu

	01.01.20X1-31.12.20X1	01.01.20X0-31.12.20X1
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
Satışların Maliyeti (-)	-213.271	-345.410
Hizmet Maliyeti (-)	-213.271	-345.410
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar / (Zarar)	-213.271	-345.410
BRÜT KAR / (ZARAR)	-213.271	-345.410
Genel Yönetim Giderleri (-)	-59.925	-62.455
Personel Giderleri	-19.184	-24.764
Telefon Giderleri	-2.213	-2.181
Kiralama Giderleri	-18.000	-15.000
Sigortalama Giderleri	-	-107
Müşavirlik ve Denetim Giderleri	-12.875	-16.127
Kıdem Tazminatı Giderleri	-4.984	-
Vergi Resim Harç Giderleri	-1.126	-871
Amortisman Ve Tükenme Payları	-	-74
Diğer Giderler	-1.543	-3.331
Diğer Faaliyet Gelirleri	215.387	681.151
Önceki dönem Karları (671 Hesap)	1	1.148
Konusu Kalmayan Karş (644 Hesap)	3.827	-
Sabit Kıymet Satış Karları	22.419	217.030
Kira Gelirleri	186.518	422.710
Sigorta Tazminat Gelirleri	2.154	38.421
Diğer Gelirler ve Karlar	468	1.842
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	-5.705	-16.115
Önceki Dönem Gider ve Zararları	-76	-2.431
Şüpheli Alacak Karşılık Giderleri	-	-3.827
Diğer Giderler	-5.629	-9.857
FAALİYET KAR / (ZARARI)	-63.514	257.171
Finansal Gelirler	119.330	118.678
Kur Farkı Gelirleri	2	406
Vade Farkı Geliri	119.311	118.289
Cari Dönem Reeskont Geliri	-	-17
Önceki Dönem Reeskont İptali	17	-
Finansal Giderler (-)	-6.904	-57.796
Faiz Giderleri	-270	-5.118
Kur Farkı Giderleri	-2	-17.270
Diğer	-6.632	-35.408
SÜRDÜRÜLEN F. VERGİ Ö. K / Z	48.912	318.053
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir /Gid	9.857	3.946
- Dönem Vergi Gelir / (Gideri)	-	-813
- Ertelenmiş Vergi Gelir / (Gideri)	9.857	4.759
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI / (ZARARI)	58.769	321.999
DÖNEM KARI / (ZARARI)	58.769	321.999

Tablo 3.8. Z A.Ş. Solo Kapsamlı Gelir Tablosu

	01.01.20X1- 31.12.20X1	01.01.20X0-31.12.20X1
<u>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER</u>		
Satış Gelirleri	19.249.961	21.017.677
<i>Yurtiçi Satışlar</i>	18.484.807	20.747.319
<i>Diğer Gelirler</i>	947.443	413.574
<i>Satıştan İadeler (-)</i>	-135.773	-139.568
<i>Satış İskontoları (-)</i>	-6.516	-3.648
<i>Diğer İndirimler (-)</i>	-40.000	-
Satışların Maliyeti (-)	-17.234.492	-19.670.116
<i>Ticari Mal Maliyeti (-)</i>	-11.736.099	-16.043.257
<i>Mamul Maliyeti (-)</i>	-5.455.990	-3.580.435
<i>Hizmet Maliyeti (-)</i>	-42.403	-46.424
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar / (Zarar)	2.015.469	1.347.561
BRÜT KAR / (ZARAR)	2.015.469	1.347.561
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-600.588	-730.527
<i>Personel Giderleri</i>	-137.508	-169.326
<i>Kıdem Tazminatı Gideri</i>	-	-2.211
<i>Endirekt Malzeme Gideri</i>	-135.605	-251.408
<i>Nakliye Giderleri</i>	-	-138.925
<i>Nakil Vasıta Giderleri</i>	-96.461	-
<i>Kiralama Giderleri</i>	-167.578	-70.089
<i>Sigortalama Giderleri</i>	-6.917	-7.759
<i>Telefon Gideri</i>	-3.060	-11.444
<i>Vergi Resim Harç Giderleri</i>	-6.293	-5.836
<i>Diğer Giderler</i>	-47.166	-73.529
<i>Genel Yönetim Giderleri (-)</i>	-356.597	-403.500
<i>Personel Giderleri</i>	-167.081	-122.543
<i>Telefon Giderleri</i>	-3.633	-4.544
<i>Kiralama Giderleri</i>	-63.720	-86.399
<i>Müşavirlik ve Denetim Giderleri</i>	-23.033	-40.982
<i>Bağış ve Yardım Giderleri</i>	-	-500
<i>Kıdem Tazminatı Giderleri</i>	-1.561	-
<i>Vergi Resim Harç Giderleri</i>	-1.937	-17.409
<i>Amortisman Ve Tükenme Payları</i>	-60.045	-73.684
<i>Diğer Giderler</i>	-35.587	-57.439
<i>Diğer Faaliyet Gelirleri</i>	128.586	7.822
<i>Önceki dönem Karları (671 Hesap)</i>	-	2.653
<i>Konusu Kalmayan Karş (644 Hesap)</i>	112.470	-
<i>Kira Gelirleri</i>	15.241	-
<i>Sayım Fazlası Gelirleri</i>	37	
<i>Diğer Gelirler ve Karlar</i>	838	5.169
<i>Diğer Faaliyet Giderleri (-)</i>	-260.650	-555.177
<i>Önceki Dönem Gider ve Zararları</i>	-	-257.880
<i>Şüpheli Alacak Karşılık Giderleri</i>	-101.918	-112.470
<i>Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)</i>	-126.064	-
<i>Kıdem Tazminatı Gideri</i>	-21.368	-4.558
<i>Diğer Giderler</i>	-11.300	-180.269
FAALİYET KAR / (ZARARI)	926.220	-333.821
Finansal Gelirler	282.813	588.373
<i>Faiz Gelirleri</i>	55	70.596
<i>Kur Farkı Gelirleri</i>	73.667	22.643
<i>Vade Farkı Geliri</i>	147.144	404.992

Tablo 3.8 (devamı)

<i>Satışlardan Elimine Edilen Faiz</i>	23.390	81.988
<i>Cari Dönem Reeskont Geliri</i>	36.963	8.154
<i>Önceki Dönem Reeskont İptali</i>	1.594	-
<i>Finansal Giderler (-)</i>	-832.470	-943.721
<i>Faiz Giderleri</i>	-514.654	-692.650
<i>Kur Farkı Giderleri</i>	-19.198	-132.268
<i>Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü</i>	-228.421	-108.850
<i>Cari Dönem Reeskont Gideri</i>	-338	-
<i>Önceki Dönem Reeskont İptali</i>	-68.598	-8.693
<i>Diğer</i>	-1.261	-1.260
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI / (ZARARI)	376.563	-689.169
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir / (Gideri)	-47.492	87.151
- Dönem Vergi Gelir / (Gideri)	-	-
- Ertelenmiş Vergi Gelir / (Gideri)	-47.492	87.151
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI / (ZARARI)	329.071	-602.018
DÖNEM KARI / (ZARARI)	329.071	-602.018

Tablo 3.9. X A.Ş. Konsolide Çalışma Tablosu

					ELİMİNASYON KAYITLARI			KONSOLİDASYON KAYITLARI		
	X İŞLETMESİ	Y İŞLETMESİ	Z İŞLETMESİ	TOPLAM	BORÇ	ALACAK	CARİ DÖNEM KONSOLİDE TUTARLAR	BORÇ	ALACAK	KONSOLİDE TUTARLAR
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER										
Satış Gelirleri	178.977.352	19.249.961		198.227.313			179.884.601			179.739.442
Yurtiçi Satışlar	168.745.346	18.484.807		187.230.153	17.905.710		169.324.443	145.159		169.179.284
Yurtdışı Satışlar	50.109.492			50.109.492			50.109.492			50.109.492
Diğer Gelirler	1.596.194	947.443		2.543.637	437.002		2.106.635			2.106.635
Satıştan İadeler (-)	-1.457.128	-135.773		-1.592.901			-1.592.901			-1.592.901
Satış İskontoları (-)	-30.659.688	-6.516		-30.666.204			-30.666.204			-30.666.204
Diğer İndirimler (-)	-9.356.864	-40.000		-9.396.864			-9.396.864			-9.396.864
Satışların Maliyeti (-)	-160.427.427	-17.234.492	-213.271	-177.875.190			-159.267.174			-158.993.816
Ticari Mal Maliyeti (-)	-10.093.856	-11.736.099		-21.829.955			-21.829.955			-21.829.955
Mamul Maliyeti (-)	-149.933.772	-5.455.990		-155.389.762		18.608.016	-136.781.746	1	273.359	-136.508.388
Hizmet Maliyeti (-)	-399.799	-42.403	-213.271	-655.473			-655.473			-655.473
Ticari Faaliyetlerden Brüt K / Z	18.549.925	2.015.469	-213.271	20.352.123			20.617.427			20.745.626
BRÜT KAR / (ZARAR)	18.549.925	2.015.469	-213.271	20.352.123			20.617.427			20.745.626
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-7.424.788	-600.588		-8.025.376			-8.025.376			-8.025.376
Personel Giderleri	-1.047.699	-137.508		-1.185.207			-1.185.207			-1.185.207
Ticari Pazarlama Gid. Kullanımı	-1.394.295			-1.394.295			-1.394.295			-1.394.295
Satışlara İlişkin Ödenen Komisyonlar	-1.587.484			-1.587.484			-1.587.484			-1.587.484
Endirekt Malzeme Gideri	-127.042	-135.605		-262.647			-262.647			-262.647
Reklam ve Tanıtım Giderleri	-1.766.319			-1.766.319			-1.766.319			-1.766.319
Fuar Katılım Giderleri	-88.820			-88.820			-88.820			-88.820
Nakil Vasıta Giderleri		-96.461		-96.461			-96.461			-96.461
Kiralama Giderleri	-219.182	-167.578		-386.760			-386.760			-386.760
Sigortalama Giderleri	-34.164	-6.917		-41.081			-41.081			-41.081
Telefon Gideri	-49.745	-3.060		-52.805			-52.805			-52.805
Vergi Resim Harç Giderleri	-35.413	-6.293		-41.706			-41.706			-41.706
Amortisman Ve Tükenme Payları	-17.426			-17.426			-17.426			-17.426
Diğer Giderler	-1.057.199	-47.166		-1.104.365			-1.104.365			-1.104.365
Genel Yönetim Giderleri (-)	-3.372.534	-356.597	-59.925	-3.789.056			-3.771.056			-3.771.056
Personel Giderleri	-1.893.947	-167.081	-19.184	-2.080.212			-2.080.212			-2.080.212
Telefon Giderleri	-31.625	-3.633	-2.213	-37.471			-37.471			-37.471
Kiralama Giderleri	-66.733	-63.720	-18.000	-148.453		18.000	-130.453			-130.453
Sigortalama Giderleri	-32.650			-32.650			-32.650			-32.650
Müşavirlik ve Denetim Giderleri	-144.939	-23.033	-12.875	-180.847			-180.847			-180.847
Bağış ve Yardım Giderleri	-2.998			-2.998			-2.998			-2.998
İthalat Giderleri	-287.494			-287.494			-287.494			-287.494

Tablo 3.9 (devamı)

Kıdem Tazminatı Giderleri	-150.955	-1.561	-4.984	-157.500			-157.500			-157.500
Vergi Resim Harç Giderleri	-39.152	-1.937	-1.126	-42.215			-42.215			-42.215
Amortisman Ve Tükenme Payları	-203.864	-60.045		-263.909			-263.909			-263.909
Diğer Giderler	-518.177	-35.587	-1.543	-555.307			-555.307			-555.307
Diğer Faaliyet Gelirleri	1.217.611	128.586	215.387	1.561.584			1.291.716			1.291.716
Önceki dönem Karları (671 Hesap)	71.089		1	71.090			71.090			71.090
Konusu Kalmayan Karş (644 Hesap)	492.231	112.470	3.827	608.528		13.436	621.964			621.964
Sabit Kıymet Satış Karları	75.274		22.419	97.693			97.693			97.693
Kira Gelirleri	298.504	15.241	186.518	500.263	283.304		216.959			216.959
Sigorta Tazminat Gelirleri			2.154	2.154			2.154			2.154
Sayım Fazlası Gelirleri	4.164	37		4.201			4.201			4.201
Diğer Gelirler ve Karlar	208.782	838	468	210.088			210.088			210.088
HURDA GELİRİ	67.567			67.567			67.567			67.567
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	-2.871.747	-260.650	-5.705	-3.138.102			-3.151.538			-3.151.538
Önceki Dönem Gider ve Zararları	-1.016.913		-76	-1.016.989			-1.016.989			-1.016.989
Şüpheli Alacak Karşılık Giderleri	-184.291	-101.918		-286.209	13.436		-299.645			-299.645
Diğer Karşılık Giderleri (654 Hesap)	-66.882			-66.882			-66.882			-66.882
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	-725.666	-126.064		-851.730			-851.730			-851.730
Kıdem Tazminatı Gideri	-65.526	-21.368		-86.894			-86.894			-86.894
Diğer Giderler	-812.469	-11.300	-5.629	-829.398			-829.398			-829.398
FAALİYET KAR / (ZARARI)	6.098.467	926.220	-63.514	6.961.173			6.961.173			7.089.372
Finansal Gelirler	14.932.892	282.813	119.330	15.335.035			14.680.261			14.680.261
Faiz Gelirleri	37.936	55		37.991			37.991			37.991
Kur Farkı Gelirleri	12.355.576	73.667	2	12.429.245			12.429.245			12.429.245
Vade Farkı Geliri	802.164	147.144	119.311	1.068.619	654.774		413.845			413.845
Satışlardan Elimine Edilen Faiz	1.262.063	23.390		1.285.453			1.285.453			1.285.453
Cari Dönem Reeskont Geliri	151.259	36.963		188.222			188.222			188.222
Önceki Dönem Reeskont İptali	323.894	1.594	17	325.505			325.505			325.505
Finansal Giderler (-)	-17.844.087	-832.470	-6.904	-18.683.461			-18.028.687			-18.028.687
Faiz Giderleri	-2.738.816	-514.654	-270	-3.253.740			-3.253.740			-3.253.740
Kur Farkı Giderleri	-12.392.135	-19.198	-2	-12.411.335			-12.411.335			-12.411.335
Vade Farkı Gideri	-1.029.692			-1.029.692		654.774	-374.918			-374.918
Alımlardan Elimine Edilen Faiz	-98.030	-228.421		-326.451			-326.451			-326.451
Cari Dönem Reeskont Gideri	-282.551	-338		-282.889			-282.889			-282.889
Önceki Dönem Reeskont İptali	-67.839	-68.598		-136.437			-136.437			-136.437
Diğer	-1.235.024	-1.261	-6.632	-1.242.917			-1.242.917			-1.242.917

Tablo 3.9 (devamı)

SÜRDÜRÜLEN F. VERGİ Ö. K/Z	3.187.272	376.563	48.912	3.612.747			3.612.747			3.740.946
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gel / Gid	-755.533	-47.492	9.857	-793.167			-793.167			-816.590
- Dönem Vergi Gelir / (Gideri)	-652.387			-652.387			-652.387			-652.387
- Ertelenmiş Vergi Gelir / (Gideri)	-103.146	-47.492	9.857	-140.780			-140.780	23.423		-164.203
SÜRDÜRÜLEN F. VERGİ Ö. K/Z	2.431.739	329.071	58.769	2.819.580			2.819.580			2.924.356
DÖNEM KARI / (ZARARI)	2.431.739	329.071	58.769	2.819.580			2.819.580			2.924.356
					19.294.226	19.294.226		168.583	273.359	
									104.776	

Yukarıdaki konsolidasyon çalışması ile ilgili olarak yapılan eliminasyon kayıtları ve konsolidasyon kayıtlarının açıklamaları aşağıda muhasebe kayıtları ile yapılmaya çalışılmıştır.

Eliminasyon Kayıtları

Yapılan incelemelerde X, Y ve Z işletmelerinin birbirlerine satış yaptığı mizanlarından gözükmektedir. Konsolide kapsamlı gelir tablosunda amaç tek bir işletmeye ait kapsamlı gelir tablosu oluşturmak olduğundan bu ilgili satış tutarlarının elimine edilmesi gerekmektedir. İşletmelerin birbirlerine dönemde yaptıkları satış tutarları ise şöyledir:

- X işletmesi ilgili dönemde Z işletmesine 3.848.654 TL'lik satış yapmıştır.
- Z işletmesi ise ilgili dönemde X işletmesine 14.075.253,62 TL'lik satış yapmıştır.
- Ayrıca yapılan incelemelerde X işletmesi Y işletmesine 18.000 TL karşılığında bir mülkü kiraya vermiş ve bu kira bedelini satışlar içerisinde sınıflandırmıştır.

Bu işlemlerin eliminasyon muhasebe kaydı aşağıdaki gibi gösterilebilir:

.../.../....			
600 YURTIÇI SATIŞLAR HS.		17.905.907	
620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ HS.			17.905.907

Grup işletmelerde yapılan diğer incelemelerde işletmelerin birbirlerinden elde ettikleri 437.002 TL'lik diğer gelirlerinin olduğu tespit edilmiştir. İlgili tutar elimine edilmiştir. İlgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

.../.../....			
602 DİĞER GELİRLER HS.		437.002	
620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ HS.			437.002

Grup işletmeler arasında kiraya verilen mülklerin olduğu ve bu mülklerin kira giderlerinin mamül maliyetine yansıtıldığı yapılan çalışmalarda tespit edilmiştir. İşletmelerin birbirlerine yaptıkları kiralamar aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir:

ALİŞ	X	Y	Z	TOPLAM
X	-	86.340	-	86.340
Y	18.000	-	-	18.000
Z	96.000	82.964	-	178.964
TOPLAM	114.000	169.304	-	283.304

Elde edilen bu kira gelirlerinin ve ödenen kira giderlerinin konsolidasyon kapsamına giren işletmelerde elimine edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...	...
6XX KİRA GELİRLERİ HS.	283.304			
620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ HS.				265.304
6XX KİRA GİDERLERİ HS.				18.000

Grup işletmelerin birbirleri ile yapmış oldukları alış-satış faaliyetlerinden elde ettikleri vade farkı gelirleri ve giderlerinin görünümü aşağıdaki gibidir:

ALİŞ	X	Y	Z	TOPLAM
X	-	267	145.447	145.714
Y	6.384	-	-	6.384
Z	394.921	107.755	-	502.676
TOPLAM	401.305	108.022	145.447	654.774

Elde edilen bu vade farkı gelirlerinin veya ödenen vade farkı giderlerinin konsolidasyona tabi işletmelerde elimine edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...	...
6XX VADE FARKI GELİRLERİ HS.	654.774			
6XX VADE FARKI GİDERLERİ HS.				654.774

Ayrıca grup içi işlemlerden dolayı bir alacak şüpheli hale getirilmiş ve karşılık ayrılmıştır. Bu işlemin konsolidasyona tabi işletmeler arasında gerçekleşmiş olması nedeniyle iptal edilmesi gerekmektedir. Yapılması gereken eliminasyon muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	13.436		13.436
129 ŞÜPHELİ TİC. ALACAK KARŞ. HS.			
...	...	...	...
129 ŞÜPHELİ TİC. ALACAK KARŞ. HS.	13.436		13.436
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIK HS.			

Konsolidasyon Kayıtları

Grup işletmelerin birbirlerine yapmış oldukları satışlardan elde edilen 145.159 TL'lik kâr marjı olduğu tespit edilmiştir. Bu sebeple bu kâr marjının elimine edilmesi gerekmektedir. Yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	145.159		145.159
153 TİCARİ MALLAR HS.			

Ayrıca yapılan incelemelerde önceki dönemlere ait olan konsolidasyon kayıtlarının olduğu belirlenmiştir. Bu sebeple ilgili konsolidasyon kayıtları cari dönemde aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

...	...	...	...
153 TİCARİ MALLAR HS.	262.269		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS.	10.799		
620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ HS.			273.068
...	...	...	...
SERMAYE DÜZELTMESİ OL. FARKLARI HS.	181		
DİĞER FONLAR HS.	180		
620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ			361
...	...	...	...
620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ HS.	70		
DİĞ. GEÇMİŞ YIL K/Z HS.			70

İlgili cari dönemde 23.423 TL'lik ertelenmiş vergi varlığı azalımı olduğu belirlenmiştir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
ERTELENMİŞ VERGİ GELİR/GİDER HS.	23.423		
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.		23.423	

Yapılan bu eliminasyon ve konsolidasyon işlemlerinden sonra X, Y ve Z işletmelerinin solo kapsamlı gelir tablolarını birleştirerek tek bir işletmeye ait kapsamlı gelir tablosu olarak veren konsolide kapsamlı gelir tablosu düzenlenebilir. X A.Ş. konsolide kapsamlı gelir tablosu aşağıda verilmiştir:

Tablo 3.10. X A.Ş. Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu

	Cari Dönem	Önceki Dönem
X A.Ş. KONSOLİDE KAPSAMLI GELİR TABLOSU	01.01.20X1 31.12.20X1	01.01.20X0 31.12.20X0
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
Satış Gelirleri	179.739.442	182.406.171
<i>Yurtiçi Satışlar</i>	169.179.284	161.502.198
<i>Yurtdışı Satışlar</i>	50.109.492	46.602.846
<i>Diğer Gelirler</i>	2.106.635	5.434.219
<i>Satıştan İadeler (-)</i>	-1.592.901	-1.141.256
<i>Satış İskontoları (-)</i>	-30.666.204	-20.487.072
<i>Diğer İndirimler (-)</i>	-9.396.864	-9.504.764
Satışların Maliyeti (-)	-158.993.816	-160.101.681
<i>Ticari Mal Maliyeti (-)</i>	-21.829.955	-13.691.034
<i>Mamul Maliyeti (-)</i>	-136.508.388	-141.164.456
<i>Hizmet Maliyeti (-)</i>	-655.473	-5.246.191
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar / (Zarar)	20.745.626	22.304.490
BRÜT KAR / (ZARAR)	20.745.626	22.304.490
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-8.025.376	-4.271.263
<i>Personel Giderleri</i>	-1.185.207	
<i>Ticari Pazarlama Gid. Kullanımı</i>	-1.394.295	
<i>Satışlara İlişkin Ödenen Komisyonlar</i>	-1.587.484	
<i>Endirekt Malzeme Gideri</i>	-262.647	
<i>Reklam ve Tanıtım Giderleri</i>	-1.766.319	
<i>Fuar Katılım Giderleri</i>	-88.820	
<i>Nakil Vasıta Giderleri</i>	-96.461	
<i>Kiralama Giderleri</i>	-386.760	
<i>Sigortalama Giderleri</i>	-41.081	
<i>Telefon Gideri</i>	-52.805	
<i>Vergi Resim Harç Giderleri</i>	-41.706	
<i>Amortisman Ve Tükenme Payları</i>	-17.426	
<i>Diğer Giderler</i>	-1.104.365	-4.271.263
Genel Yönetim Giderleri (-)	-3.771.056	-3.135.032
<i>Personel Giderleri</i>	-2.080.212	
<i>Telefon Giderleri</i>	-37.471	
<i>Kiralama Giderleri</i>	-130.453	54.500
<i>Sigortalama Giderleri</i>	-32.650	
<i>Müşavirlik ve Denetim Giderleri</i>	-180.847	9.390

Tablo 3.10 (devamı)

<i>Bağış ve Yardım Giderleri</i>	-2.998	
<i>İthalat Giderleri</i>	-287.494	
<i>Kıdem Tazminatı Giderleri</i>	-157.500	
<i>Vergi Resim Harç Giderleri</i>	-42.215	
<i>Amortisman Ve Tükenme Payları</i>	-263.909	
<i>Diğer Giderler</i>	-555.307	-3.198.922
<i>Diğer Faaliyet Gelirleri</i>	1.291.716	1.439.640
<i>Önceki dönem Karları (671 Hesap)</i>	71.090	326.159
<i>Konusu Kalmayan Karş (644 Hesap)</i>	621.964	214.624
<i>Sabit Kıymet Satış Karları</i>	97.693	244.721
<i>Kira Gelirleri</i>	216.959	42.592
<i>Sigorta Tazminat Gelirleri</i>	2.154	38.421
<i>Sayım Fazlası Gelirleri</i>	4.201	78.296
<i>Diğer Gelirler ve Karlar</i>	210.088	373.489
HURDA GELİRİ	67.567	121.338
<i>Diğer Faaliyet Giderleri (-)</i>	-3.151.538	-2.863.309
<i>Önceki Dönem Gider ve Zararları(681 Hesap)</i>	-1.016.989	-947.790
<i>Şüpheli Alacak Karşılık Giderleri (654 Hesap)</i>	-299.645	-577.422
<i>Diğer Karşılık Giderleri (654 Hesap)</i>	-66.882	-34.267
<i>Sabit Kıymet Satış Zararları</i>		-3.559
<i>Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Giderler</i>		
<i>Kıdem Tazminatı Gideri</i>	-86.894	-254.434
SAYIM NOKSANI		-1.141
<i>Diğer Giderler</i>	-829.398	-1.037.751
ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		-6.945
FAALİYET KAR / (ZARARI)	7.089.372	13.474.526
<i>Finansal Gelirler</i>	14.680.261	15.366.241
<i>Faiz Gelirleri</i>	37.991	103.449
<i>Kur Farkı Gelirleri</i>	12.429.245	12.058.645
<i>Vade Farkı Geliri</i>	413.845	449.551
<i>Satışlardan Elimine Edilen Faiz</i>	1.285.453	2.212.125
<i>Cari Dönem Reeskont Geliri</i>	188.222	176.784
<i>Önceki Dönem Reeskont İptali</i>	325.505	365.687
<i>Finansal Giderler (-)</i>	-18.028.687	-31.575.876
<i>Faiz Giderleri</i>	-3.253.740	-3.621.768
<i>Kur Farkı Giderleri</i>	-12.411.335	-25.959.554
<i>Finansal Varlık Satış Giderleri</i>		-195
<i>Vade Farkı Gideri</i>	-374.918	-529.428
<i>Alımlardan Elimine Edilen Faiz</i>	-326.451	-361.944
<i>Cari Dönem Reeskont Gideri</i>	-282.889	-267.823
<i>Önceki Dönem Reeskont İptali</i>	-136.437	-119.502
<i>Diğer</i>	-1.242.917	-715.662
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI / (ZARARI)	3.740.946	-2.735.109
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir / (Gideri)	-816.590	-53.950
- Dönem Vergi Gelir / (Gideri)	-652.387	-813
- Ertelenmiş Vergi Gelir / (Gideri)	-164.203	-53.137
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z)	2.924.356	-2.789.059
DÖNEM KARI / (ZARARI)	2.924.356	-2.789.059
Dönem Kar / Zararının Dağılımı	2.924.356	-2.789.059
<i>Azınlık Payları</i>	2.123	11.816
<i>Ana Ortaklık Payları</i>	2.922.233	-2.800.875

3.3. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

Bağımsız denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi için öncelikli olarak işletmelerin bağımsız denetim şirketlerine denetim yaptırmak üzere başvuru yapmaları gerekmektedir. Daha sonra bağımsız denetim firması kendi çalışma politika ve prosedürleri doğrultusunda müşteri işletmeyi denetleyip denetlemeyeceğine karar verir. Karar verme sürecinde müşteri işletme hakkında yeterli bilgi toplaması gerekir. Toplanan bilgiler doğrultusunda müşteri işletmenin denetlenmesi kararı verilirse denetim sözleşmesi imzalanarak denetim faaliyetine başlanacaktır.

Örnek uygulamada yer alan müşteri işletme denetim firmasının daha önce denetimini yaptığı bir firmadır. Bu sebeple yapılacak olan denetim faaliyeti yinelenen bir çalışmadır. Denetim firması müşteri işletme hakkında genel olarak bir bilgi sahibidir.

3.3.1. Müşteri İşletme Hakkında Genel Bilgilerin Toplanması

X A.Ş. faaliyet konusu her türlü yağlı tohumlardan ham yağ imalatı, rafine yağ imalatı, ambalajlı yağ imalatı, yan ürün imalatı ve bu ürünlerin satışlarıdır. İşletmenin denetimi yapılan dönemi itibari ile ortalama personel sayısı 632 kişi olup bu kişilerden 71 kişi idari personeldir ve tüm personeller sendikasızdır. İşletmenin 2 adet bağlı ortaklığı bulunmaktadır. Bağlı ortaklıklarına ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

Şirket İsmi	Faaliyet Alanı	Sermayesi	İştirak Oranı %
Z. A.Ş.	Gıda	4.275.000	99,77
Y. A.Ş.	Gıda-Kiralama	1.500.000	97,66

X işletmesinin 7 adet hissedarı bulunmaktadır. Denetim yapılan dönemde 31 Aralık tarihi itibari ile şirket ortakları ve hisse oranları aşağıdaki gibidir:

31.12.20X1		
Hissedar	Pay Oranı %	Pay Tutarı
A	59,95	23.077.900
B	13,26	5.103.988
C	9,94	3.827.991
D	9,94	3.827.991
E	6,02	2.318.123
F	0,49	189.185
G	0,4	154.822
Toplam	100	38.500.000

3.3.2. Denetim Çalışması İle İlgili Genel Açıklamalar

Yapılması planlanan denetim çalışması ile ilgili olarak aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir ve denetim çalışması bu tespitler üzerinden yürütülecektir.

- Müşteri işletmeye yapılacak olan denetim çalışmasında SPK'nın ilgili tebliğleri ve UFRS'ler dikkate alınarak yapılacaktır.
- Müşteri işletmenin önceki dönem denetim raporu incelenmiş olup olumlu görüş verilmiştir.
- Müşteri işletmenin içinde bulunduğu sektör itibari ile karmaşık muhasebe politikaları ve özel hükümleri bulunmadığından denetim ekibinde yer alan denetçilere özel eğitim aldırılmasına gerek olmadığı belirlenmiştir.
- Denetim çalışmaları sırasında müşteri işletmenin lehine veya aleyhine yönelik olarak açılan davalarla ilgili olarak avukatlara ve müşteri işletmenin maddi duran varlıklarına yönelik ekspertiz çalışmalarını yapacak olan uzman kişilerin görüşlerine başvurulacağı belirlenmiştir.
- Genel itibari ile müşteri işletmede yapılan incelemelerde işletmenin riskinin düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu sebeple öncelikli olarak analitik incelemeler yapılmasına sonra ise müşteri işletmede azaltılmış kontrol testleri ile maddi doğruluk testlerinin yapılmasına karar verilmiştir.

3.3.3. Denetimde Materyalite Hesaplaması

Denetim çalışmalarına başlanmadan önce bağımsız denetim firması tarafından müşteri işletmenin finansal tabloları alınır ve bu finansal tablolara göre önemlilik derecesi, kabul edilebilir hata payı ve düzeltme tutarı hesaplanır. İşletmeden alınacak olan finansal tablolar Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlenen finansal tablolar olduğundan metaryalite hesaplaması VUK finansal tabloları üzerinden yapılır. Finansal tabloları alınan müşteri işletme için yapılması gereken daha sonra ki aşama planlama metaryalitesinin hesaplanmasıdır. Planlama metaryalitesi (önemlilik hesaplaması), finansal tablolarda oluşan hataların veya gözden kaçırılan tutarların tek tek veya toplu olarak ele alındığında finansal tablo kullanıcılarını yanıltma olasılığıdır. Bunun için öncelikle aşağıdaki durumlar göz önünde bulundurulur:

- Müşteri işletmenin içinde bulunduğu sektör ve yapmış olduğu iş ile ilgili bilgiler

- Faaliyet sonuçları (tutarlı gelirler, dalgalanmalar, düşük kâr marjlı sektör vb.)
- Finansal durumu (nakit akımı, borçlanma seviyesi, sermaye yeterliliği vb.)

Planlama metaryalitesinin belirlenmesinde dört tane kıstas kullanılır. Bu kıstasların her biri için ayrı bir oran kullanılır. Bu kıstaslar:

- Vergi Öncesi Kâr,
- Gelirler/Brüt Kâr,
- Özsermaye,
- Toplam Aktifler.

Kullanılacak olan kıstaslar için belirlenen oranlar ve bu kıstaslardan hangisinin dikkate alınacağı aşağıdaki gibidir:

KISTASLAR	SEÇME ARALIKLARI
Vergi Öncesi Kâr	%5-10
Satışlar	%0.5-1
Özsermaye	%1-5
Aktifler	%0.25-0.5

Tablo 3.11. Planlama Materyalitesi Kıstas Belirleme Tablosu

KISTASLAR	Hangi Kıstas ne zaman kullanılır?
Vergi Öncesi Kar – %5	✓ Şirket kar veriyor ise; ✓ Genel kural olarak hesaplama %5 baz alınarak yapılır. Aksi durumlar aşağıda belirtilmiştir. ✓ Kullanıcı için faaliyetlerin değerlendirilmesinde en önemli kıstasların başında geliyor ise; ✓ Halka açık şirket ise; ✓ Seneler arasında önemli dalgalanmalar yok ise; ✓ İç kontroller çalışır durumda ise; ✓ Denetimin ilk yılı ise; ✓ Dış faktörler göz önüne alınır.
Vergi Öncesi Kar – %10	✓ Şirket ortakları az sayıda ise; ✓ Halka arz edilmiş borçlanması yok ise; ✓ Mali tablo kullanıcı sayısı az ise; ✓ Kısa vadede şirketin halka arz projesi yok ise; ✓ Özel şirket ise, ✓ Dış faktörler göz önüne alınır (Şirketin bulunduğu sektör hızlı değişim göstermiyor ise, güçlü bilançosu ve faaliyetleri süreklilik arz ediyor ise ve önceli denetimlerimizde %2'nin altında hata payı çıkartmış ise); ✓ Şirkette uygulanan muhasebe politikaları agresif değil ise.
Gelirler / Satışlar - %0.5 - %1.0	✓ Şirket kar vermiyor veya yıllar itibari ile net kar rakamları dalgalanıyor ise; ✓ Kullanıcı için faaliyetlerin değerlendirilmesinde en önemli kıstasların başında geliyor ise; ✓ Mali tabloların ağırlığı gelirler üzerinde ise; ✓ Denetimin ilk yılı ise, kıstas aralığının en düşük seviyesi kullanılır.
Özsermaye - %1 – 5%	✓ Kullanıcı için faaliyetlerin değerlendirilmesinde en önemli kıstasların başında geliyor ise; ✓ Hazır nakit miktarı ve şirketin ödeme gücü bir endişe yaratıyor ise; (çoğunlukla özel şirketlerde geçerli) ✓ Operasyon sonuçları kullanıldığı takdirde (vergi önce kar gibi), çok düşük bir materyalite miktarına yol açıyor ise; ✓ Eğer şirketin endüstrisi değişken, nakit problemi yaşıyor ise, kıstas aralığının en düşük seviyesi kullanılır.
Toplam Aktifler - %0.25 - %0.5	✓ Aktifler üzerinden hesaplama en son başvurulacak yoldur ve ancak diğer kıstasların uygun olmadığı sorumlu ortak tarafından tasdiklenirse kullanılır. ✓ Şirket kar vermiyor veya yıllar itibari ile net kar rakamları dalgalanıyor, özsermaye küçülüyor ise; ve ✓ Denetimin ilk yılı ise, kıstas aralığının en düşük seviyesi kullanılır.

Planlama metaryalitesinin belirlenmesinin ardından kabul edilebilir hata payı ve düzeltme limiti belirlenir. Kabul edilebilir hata payı, planlama metaryalitesinin tespit edilmesinden sonra yapılan ve hesaplar bazında kabul edilebilecek olan azami tutardır. Bu tutarın belirlenmesi denetçi yapacağı denetim çalışmasında aşağıdaki konularda yardımcı olur:

- Dikkatle incelenmesi gereken hesaplar tespit edilir. Bu bilgi risk odaklı denetim sürecinin de ilk aşamasını oluşturur.
- Analitik ve detaylı testlerde örnekleme yapılmasına yardımcı olur.
- Denetimin kapsamını, zamanını ve yönlendirilmesini belirlemede büyük rol oynar.

Kabul edilebilir hata payı, planlama metaryalitesinin %50'si veya %75'i olarak belirlenebilir. Bu oran belirlenirken aşağıdaki ölçütler dikkate alınır:

PM x %50	✓ Aksine durum olmadıkça standart olarak baz alınacaktır. Kullanılmadığı takdirde, çalışma kağıtlarına nedenleri yazılacaktır. ✓ İlk sene yapılan denetimlerde kullanılır.
PM x %75	✓ Eğer brüt düzeltme farklarının planlama materyalitesinin %25'den daha az olacağını tahmin ediliyor ise; ✓ Daha önceki dönemlerde yaptığımız denetimlerde ciddi sorunlar veya düzeltmeler ile karşılaşmadıysak.

Düzeltilme limiti, planlama metaryalitesinin ve kabul edilebilir hata tutarının belirlenmesinden sonra yapılır. Düzeltme limiti, yapılan denetim çalışması sırasında ortaya çıkan hataların düzeltilip düzeltilmemesinin kararında denetçiye yardımcı olacaktır. Eğer bulunan hata tutarı belirlenen düzeltme limitinden yüksekse müşteri işletmeye düzeltme kaydı kestirilmesi konusunda tavsiyede bulunulur. Düzeltme limiti planlama metaryalitesi üzerinden %1-%5 aralığında seçilir. Bu oranın tespit edilmesinde aşağıdaki durumlar göz önünde bulundurulur.

PM x	✓ Eğer PM ve HP kıstas aralıkları yüksek seçilmişse: Düzeltme Payı aralığı düşük seviyede seçilir.
%1.0 - %5.0	✓ İncelenecek hesapların sayısı fazla ise, düşük oran seçilir. ✓ Müşteri üzerinde baskı ve sektörde dalgalanmalar var ise düşük oran seçilir. ✓ Denetimdeki tutuculuk derecesi seçimde etkili olur. ✓ Önceli yıllarda yapılan denetim tecrübelerine göre bir oran seçilir.

Örnek uygulaması yapılan X, Y ve Z işletmelerinin planlama metaryalitesi, kabul edilebilir hata payı ve düzeltme limiti hesaplanması yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda aşağıdaki gibi olacaktır.

X İşletmesi Materyalite Hesaplaması:

KISTASLAR

	Vergi Öncesi Kar	Satışlar	Özsermaye	Aktifler	
Tutar	3.077.470	181.041.578	39.331.359	124.343.381	
Oran Aralığı	%5.0 - %10.0	%0.5 - %1.0	%1.0 - %5.0	%0.25 - %0.50	
Seçilen Oran	5,0%	0,5%	1,0%	0,25%	
Planlama Materyalitesi	153.874	905.208	393.314	310.858	
PM (Yuvarlak Hesap)	153.900	905.300	393.400	310.900	
Kabul Edilebilir Hata Payı (50% x PM)	76.950	452.650	196.700	155.450	
Düzeltilme Limiti (5% x PM)	7.695	45.265	19.670	15.545	
Birleşik Risk Notu Düşük ise Oran	50%	50%	50%	50%	
Birleşik Risk Notu Yüksek ise Oran	25%	25%	25%	25%	
Birleşik Risk Notu Düşük	38.475	226.325	98.350	77.725	
Birleşik Risk Notu Yüksekse	19.238	113.163	49.175	38.863	

20X1

Y İşletmesi Materyalite Hesaplaması

KISTASLAR

	Vergi Öncesi Kar	Satışlar	Özsermaye	Aktifler	
Tutar	94.354	305.829	1.574.343	1.135.905	
Oran Aralığı	%5.0 - %10.0	%0.5 - %1.0	%1.0 - %5.0	%0.25 - %0.50	
Seçilen Oran	5,0%	0,5%	1,0%	0,25%	
Planlama Materyalitesi	4.718	1.529	15.743	2.840	
PM (Yuvarlak Hesap)	4.800	1.600	15.800	2.900	
Kabul Edilebilir Hata Payı (50% x PM)	2.400	800	7.900	1.450	
Düzeltilme Limiti (5% x PM)	240	80	790	145	
Birleşik Risk Notu Düşük ise Oran	50%	50%	50%	50%	
Birleşik Risk Notu Yüksek ise Oran	25%	25%	25%	25%	
Birleşik Risk Notu Düşük	1.200	400	3.950	725	
Birleşik Risk Notu Yüksekse	600	200	1.975	363	

20X1

Z İşletmesi Materyalite Hesaplaması

KISTASLAR

	Vergi Öncesi Kar	Satışlar	Özsermaye	Aktifler	
Tutar	534.247	19.420.495	4.290.551	6.716.075	
Oran Aralığı	%5.0 - %10.0	%0.5 - %1.0	%1.0 - %5.0	%0.25 - %0.50	
Seçilen Oran	5,0%	0,5%	1,0%	0,25%	
Planlama Materyalitesi	26.712	97.102	42.906	16.790	
PM (Yuvarlak Hesap)	26.800	97.200	43.000	16.800	
Kabul Edilebilir Hata Payı (50% x PM)	13.400	48.600	21.500	8.400	
Düzeltilme Limiti (5% x PM)	1.340	4.860	2.150	840	
Birleşik Risk Notu Düşük ise Oran	50%	50%	50%	50%	
Birleşik Risk Notu Yüksek ise Oran	25%	25%	25%	25%	
Birleşik Risk Notu Düşük	6.700	24.300	10.750	4.200	
Birleşik Risk Notu Yüksekse	3.350	12.150	5.375	2.100	

20X1

X, Y ve Z işletmelerinde planlama metaryalitesinin hesaplanmasında vergi öncesi kâr rakamları dikkate alınır. Bu bakımdan X işletmesi için; planlama metaryalitesi 153.900 TL, kabul edilebilir hata payı 76.950 TL ve düzeltme payı ise 7.965 TL olarak belirlenir. Y işletmesi için planlama metaryalitesi 4.800 TL, kabul edilebilir hata payı 2.400 TL ve düzeltme limiti ise 240 TL'dir. Z işletmesi açısından ise planlama metaryalitesi 26.800 TL, kabul edilebilir hata payı 13.400 TL ve düzeltme limiti ise 1.340 TL'dir. Bütün işletmeler açısından bu rakamların ne anlama geldiği açıklanacak olursa;

X işletmesinde yapılan denetim çalışmaları sırasında ortaya çıkarılamayan hata tutarı 153.900 TL'den fazla olması durumunda denetçinin hatalı finansal tablo verdiği anlaşılır. Denetçi X işletmesinde yapacağı çalışmasında 76.950 TL ve üzeri bakiye veren bütün hesapları incelemelidir. Denetçi yapmış olduğu çalışmalarında bulduğu 7.695 TL ve üzeri hata tutarları düzeltilmesi gereken hesap kalemleridir.

Y işletmesinde yapılan denetim çalışmaları sırasında ortaya çıkarılamayan hata tutarı 4.800 TL'den fazla olması durumunda denetçinin hatalı finansal tablo verdiği anlaşılır. Denetçi X işletmesinde yapacağı çalışmasında 2.400 TL ve üzeri bakiye veren bütün hesapları incelemelidir. Denetçi yapmış olduğu çalışmalarında bulduğu 240 TL ve üzeri hata tutarları düzeltilmesi gereken hesap kalemleridir.

Z işletmesinde yapılan denetim çalışmaları sırasında ortaya çıkarılamayan hata tutarı 26.800 TL'den fazla olması durumunda denetçinin hatalı finansal tablo verdiği anlaşılır. Denetçi X işletmesinde yapacağı çalışmasında 13.400 TL ve üzeri bakiye veren bütün hesapları incelemelidir. Denetçi yapmış olduğu çalışmalarında bulduğu 1.340 TL ve üzeri hata tutarları düzeltilmesi gereken hesap kalemleridir.

3.3.4. Denetim Öncesi Analitik İnceleme

Analitik incelemenin denetim çalışmalarındaki önemi giderek artmaktadır. Az zaman alıcı olması ve maliyetinin de düşük olması bu konuda önemli sebeplerdendir. Analitik incelemede denetçi işletmenin cari yıl verileri ile geçmiş yıl verilerini veya sektör verilerini karşılaştırarak bir sonuca varabilir. Burada elde edilecek olan sonuca göre denetçi çalışmasını yönlendirecektir; Analitik inceleme, olağanüstü durumları görme imkanı sağlayacağından denetçinin hangi alanlara daha çok yoğunlaşması gerektiği konusunda yönlendirici olacaktır. (Bozkurt, 2010:152)

Örnek uygulamada ele alacağımız X, Y ve Z işletmelerinin konsolide finansal tablolarına göre analitik incelemesi aşağıdaki gibidir:

Konsolide Finansal Durum Tablosu Analizi

			D. ANALİZ	D. ANALİZ	K. ANALİZ
X A.Ş. KONSOLİDE	31.12.20X1	31.12.20X0	31.12.20X1	31.12.20X0	31.12.20X1
Dönen Varlıklar	78.482.065	61.160.856	65,87%	60,97%	28,32%
Nakit ve Nakit Benzerleri	612.778	212.617	0,51%	0,21%	188,21%
Ticari Alacaklar	28.919.920	22.315.717	24,27%	22,25%	29,59%
Diğer Alacaklar	4.111.850	2.716.508	3,45%	2,71%	51,37%
Stoklar	37.936.736	31.920.782	31,84%	31,82%	18,85%
Diğer Dönen Varlıklar	6.900.781	3.995.232	5,79%	3,98%	72,73%
Duran Varlıklar	40.667.072	39.145.346	34,13%	39,03%	3,89%
Diğer Alacaklar	41.078	14.091	0,06%	0,01%	191,52%
Finansal Yatırımlar	9	9	0,00%	0,00%	0,00%
Maddi Duran Varlıklar	32.424.573	36.488.438	27,21%	36,38%	-11,14%
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7.132.829	1.441.260	5,99%	1,44%	394,90%
Şerefiye	828.065	828.065	0,69%	0,83%	0,00%
Ertelenmiş Vergi Varlığı	209.280	373.483	0,18%	0,37%	-43,97%
Diğer Duran Varlıklar	31.238	-	0,03%		
TOPLAM VARLIKLAR	119.149.137	100.306.202	100,00%	100,00%	18,79%
Kısa Vadeli Yükümlülükler	72.946.810	58.374.434	61,22%	58,20%	24,96%
Finansal Borçlar	41.965.007	36.665.142	35,22%	36,55%	14,45%
Ticari Borçlar	20.610.882	14.820.689	17,30%	14,78%	39,07%
Diğer Borçlar	800.491	873.190	0,67%	0,87%	-8,33%
Borç Karşılıkları	652.055	132.530	0,55%	0,13%	392,01%
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	8.918.375	5.882.070	7,49%	5,86%	51,62%
Uzun Vadeli Yükümlülükler	20.890.525	19.589.321	17,53%	19,53%	6,64%
Finansal Borçlar	19.084.740	17.870.431	16,02%	17,82%	6,80%
Diğer Borçlar	132.338	132.337	0,11%	0,13%	0,00%
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.673.447	1.586.553	1,40%	1,58%	5,48%
ÖZKAYNAKLAR	25.311.802	22.342.447	21,24%	22,27%	13,29%
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	25.277.125	22.309.893	21,21%	22,24%	13,30%
Ödenmiş Sermaye	38.478.822	38.433.822	32,29%	38,32%	0,12%
Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı	8.842	8.842	0,01%	0,02%	0,00%
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	-21.078.504	-21.078.504	-17,69%	-21,01%	0,00%
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	424.577	388.917	0,36%	0,39%	9,17%
Geçmiş Yıllar Kar / Zararları	4.521.156	7.357.691	3,79%	7,34%	-38,55%
Net Dönem Karı / Zararı	2.922.233	-2.800.875	2,45%	-2,79%	
Azınlık Payları	34.677	32.554	0,03%	0,03%	6,52%
TOPLAM KAYNAKLAR	119.149.137	100.306.202	100,00%	100,00%	18,79%

Kapsamlı Gelir Tablosu Analizi

X A.Ş. KONSOLİDE G. TABLOSU			D. ANALİZ	D. ANALİZ	K. ANALİZ
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER	31.12.20X1	31.12.20X0	31.12.20X1	31.12.20X0	31.12.20X1
Satış Gelirleri	179.739.442	182.406.171	100,00%	100,00%	-1,46%
Satışların Maliyeti (-)	-158.993.816	-160.101.681	-88,46%	-87,77%	-0,69%
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar / (Zarar)	20.745.626	22.304.490	11,54%	12,23%	-6,99%
BRÜT KAR / (ZARAR)	20.745.626	22.304.490	11,54%	12,23%	-6,99%
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-8.025.376	-4.271.263	-4,47%	-2,34%	87,89%
Genel Yönetim Giderleri (-)	-3.771.056	-3.135.032	-2,10%	-1,72%	20,29%
Diğer Faaliyet Gelirleri	1.291.716	1.439.640	0,72%	0,79%	-10,28%
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	-3.151.538	-2.863.309	-1,75%	-1,57%	10,07%
FAALİYET KAR / (ZARARI)	7.089.372	13.474.526	3,94%	7,39%	-47,39%
Finansal Gelirler	14.680.261	15.366.241	8,17%	8,42%	-4,46%
Finansal Giderler (-)	-18.028.687	-31.575.876	-10,03%	-17,31%	-42,90%
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI / (ZARARI)	3.740.946	-2.735.109	2,08%	-1,50%	-236,78%
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir / (Gideri)	-816.590	-53.950	-0,45%	-0,03%	1413,61%
- Dönem Vergi Gelir / (Gideri)	-652.387	-813	-0,36%	0,00%	80144,40%
- Ertelenmiş Vergi Gelir / (Gideri)	-164.203	-53.137	-0,09%	-0,03%	209,02%
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI / (ZARARI)	2.924.356	-2.789.059	1,63%	-1,53%	-204,85%
DURDURULAN FAALİYETLER	-	-			
Durdurulan Faaliyetler Vergi Sonrası Dönem Karı / (Zararı)	-	-			
DÖNEM KARI / (ZARARI)	2.924.356	-2.789.059	1,63%	-1,53%	-204,85%

Oran Analizi

Oran analizi ile ilgili olarak işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi edinilmesi yüksek olan ve analiz açısından önem arz eden oranlar dikkate alınmış ve ilgili sonuçlar aşağıdaki tablodaki gibi gösterilmiştir.

Tablo 3.12. Oran Analiz tablosu

X A.Ş.						
ORANLAR	TL		20X0	20X1		20X0 20X1
Cari Oran =	Dönen Varlıklar	=	61.160.856	78.482.065	=	
	Kısa Vadeli Borçlar	=	58.374.434	72.946.810	=	1,05 1,08
Likidite Oranı =	Dön.Var.-Stoklar	=	29.240.074	40.545.329	=	
	Kısa Vadeli Borçlar	=	58.374.434	72.946.810	=	0,50 0,56
Borçlanma Oranı =	Borçlar Toplamı	=	77.963.755	93.837.335	=	
	Öz Sermaye	=	22.342.447	25.311.802	=	3,49 3,71
Kaldıraç Oranı =	Borçlar Toplamı	=	77.963.755	93.837.335	=	
	Aktif Toplamı	=	100.306.202	119.149.137	=	0,78 0,79
Özsermaye Karlılığı =	Net Dönem Karı	=	(2.800.875)	2.922.233	=	
	Öz Sermaye	=	22.342.447	25.311.802	=	(0,13) 0,12
Aktif Karlılığı =	Net Dönem Karı	=	(2.800.875)	2.922.233	=	
	Aktif Toplamı	=	100.306.202	119.149.137	=	(0,03) 0,02
Brüt Kar Marjı =	Brüt Satış Karı	=	22.304.490	20.745.626	=	
	Net Satışlar	=	182.406.171	179.739.442	=	0,12 0,12
Net Kar Marjı =	Net Dönem Karı	=	(2.800.875)	2.922.233	=	
	Net Satışlar	=	182.406.171	179.739.442	=	(0,02) 0,02
Stok Bağımlılık Oranı =	KVKY - Hazır D. + Menkul Kıy. + T. Alacaklar	=	80.477.534	101.253.952	=	
	Stoklar	=	31.920.782	37.936.736	=	2,52 2,67

Tablo 3.12 (devamı)

Özsermaye/Aktif Oranı =	Özsermaye	=	22.342.447	25.311.802	=		
	Aktif Toplamı		100.306.202	119.149.137		0,22	0,21
Finansman Oranı =	Özsermaye	=	22.342.447	25.311.802	=		
	Yabancı Kaynaklar		77.963.755	93.837.335		0,29	0,27
Borç /Özsermaye Oranı =	Toplam Yabancı Kaynaklar	=	77.963.755	93.837.335	=		
	Özsermaye		22.342.447	25.311.802		3,49	3,71
KVYK/Pasif Oranı =	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	=	58.374.434	72.946.810	=		
	Pasif Toplamı		100.306.202	119.149.137		0,58	0,61
UVKY/Pasif Oranı =	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	=	19.589.321	20.890.525	=		
	Pasif Toplamı		100.306.202	119.149.137		0,20	0,18
Toplam Yabancı Kaynaklar/Aktif Oranı =	Toplam Yabancı Kaynaklar	=	77.963.755	93.837.335	=		
	Aktif toplamı		100.306.202	119.149.137		0,78	0,79
Duran Varlıklar/Özsermaye Oranı =	Duran Varlıklar	=	39.145.346	40.667.072	=		
	Özsermaye		19.053.844	25.311.802		2,05	1,61
Dönen Varlıklar/Aktif Oranı =	Dönen Varlıklar	=	61.160.856	78.482.065	=		
	Toplam Varlıklar		100.306.202	119.149.137		0,61	0,66
Stok Devir Hızı =	SMM	=	141.164.456	136.508.388	=		
	Ortalama Stok		30.864.625	34.928.759		4,57	3,91
Stokta Bekleme Süresi =	İlgili dönem gün sayısı (360)	=	360	360	=		
	Stok Devir Hızı		4,57	3,91		78,71	92,11

Tablo 3.12 (devamı)

Alacak Devir Hızı =	Net Satışlar	=	182.406.171	179.739.442	=		
	Ortalama Ticari Alacaklar	=	21.915.803	25.617.819	=	8,32	7,02
Alacakların Ortalama Tahsil Süresi =	İlgili dönem gün sayısı (360)	=	360	360	=		
	Alacak Devir Hızı	=	8,32	7,02	=	43,25	51,31
Ticari Borç Devir Hızı =	Satışların maliyeti	=	160.101.681	158.993.816	=		
	Ortalama ticari borçlar	=	14.267.552	17.715.786	=	11,22	8,97
Ticari Borçları Ödeme Süresi =	İlgili dönem gün sayısı (360)	=	360	360	=		
	Ticari Borç Devir Hızı	=	11,22	8,97	=	32,08	40,11
Faaliyet Karı Oranı =	Faaliyet Karı	=	13.474.526	7.089.372	=		
	Net Satışlar	=	182.406.171	179.739.442	=	0,07	0,04
Olağan Kar Oranı =	Olağan Kar	=	(2.735.109)	3.740.946	=		
	Net Satışlar	=	182.406.171	179.739.442	=	(0,01)	0,02
Vergi Öncesi Kar Oranı =	Vergi Öncesi Kar	=	(2.735.109)	3.740.946	=		
	Net Satışlar	=	182.406.171	179.739.442	=	(0,01)	0,02
Vergi Sonrası Kar Oranı =	Vergi Sonrası Kar	=	(2.789.059)	2.924.356	=		
	Net Satışlar	=	182.406.171	179.739.442	=	(0,02)	0,02
Faaliyet Giderleri Oranı =	Faaliyet Giderleri	=	14.947.970	10.269.604	=		
	Net Satışlar	=	182.406.171	179.739.442	=	0,08	0,06
Satışların Maliyeti Oranı =	Satışların Maliyeti	=	158.993.816	160.101.681	=		
	Net Satışlar	=	182.406.171	179.739.442	=	0,87	0,89
Özsermaye Karlılığı =	Dönem Net Karı	=	(2.789.059)	2.924.356	=		
	Özsermaye	=	19.053.844	25.311.802	=	(0,15)	0,12

X işletmesinin konsolide finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu dikkate alınarak yapılan karşılaştırmalı finansal tablolar analizi, dikey analiz ve oran analizinde işletmenin geçmiş yılına göre cari dönem de önemli bir değişikliğin veya olumsuz durumun olmadığı tespit edilmiştir. Bu analiz sonuçları hem denetim öncesi hem de denetim sonrası için aynıdır, değişen bir durum söz konusu değildir.

3.3.5. İç Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi, Kontrol Riskinin ve Yapısal Riskin Belirlenmesi

Müşteri işletmenin kontrol riskinin ve yapısal riskinin belirlenmesinde önceden hazırlanmış olan soru formatları kullanılır. Belirlenen sorulara alınan yanıtlar doğrultusunda işletmenin kontrol ve yapısal riski yüksek, orta veya düşük olarak tespit edilir.

Müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi iç kontrolün beş unsuru olan kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözlem açısından incelenmiş, işletmenin iç kontrol sisteminin bulunmadığı ve ayrıca iç kontrole yönelik politika ve prosedürlerin belirlenmediği tespit edilmiştir. Bu sebeple işletmenin kontrol riski yüksek tutulmuştur.

Müşteri işletmenin içerisinde bulunduğu sektör ve üretimini yaptığı mamuller açısından ve denetim riskinin düşük tutulması istendiğinden dolayı işletmenin yapısal riski yüksek tutulmuştur.

3.3.6. Hile Riskinin Belirlenmesi

Müşteri işletmede hileli finansal raporlamanın olup olmadığını tespit etmek için denetim firması tarafından hazırlanmış olan aşağıdaki tablodaki sorular dikkate alınarak gerekli çalışmalar yapılır.

Tablo 3.13. Fraud/Sahtecilik Tespitine İlişkin Çalışma Tablosu

	FRAUD / SAHTECİLİK	Evet/ Hayır/ NA(Bu sorunun işletme ile bir ilgisi yok)	AÇIKLAMA
1a	Sahte Mali Tablolardan Doğan Hatalar		
	Baskı ve Teşvikler		
1	İşletmenin karlılığı veya finansal istikrarı ekonomik, endüstriyel veya şirket operasyonlarının yarattığı bir tehditle karşı karşıya mıdır?	HAYIR	BULUNMAMAKTADIR.
2	Üçüncü kişiler tarafından işletmenin karlılık veya rasyolarına ilişkin belirli taleplerinin olması durumu mevcut mudur?	HAYIR	BULUNMAMAKTADIR.
3	İşletme profesyonel yöneticilerinden, muhasebe yöneticilerine karlı bilanço hazırlanması yönünde talep gelmiş olması yönünde bir kanaatiniz var mı?	HAYIR	BULUNMAMAKTADIR.
4	İşletme ortaklarından karlı (veya zararlı) bilanço hazırlanması yönünde bir talep gelmiş olabilir mi?	HAYIR	BULUNMAMAKTADIR.
5	Personele Kardan pay verilmesi , temettü dağıtılması gibi uygulamalar var mıdır? Ya da satış personeline konmuş kota, limit v.b. yükümlülükler var mıdır?	HAYIR	BULUNMAMAKTADIR.
6	İşletme ortaklarından ya da bankalar gibi üçüncü kişilerden çok kısa sürede mali tablo hazırlanması yönünde baskılar var mıdır ?	HAYIR	BULUNMAMAKTADIR.
	Fırsatlar		
1	Firmanın yapısı ya da içinde bulunduğu sektör, sahtecilik içeren finansal rapor hazırlanmasına fırsat veriyor mu?	HAYIR	
2	Yönetimin yararlılığını azaltan faaliyet raporlamaları var mı?	HAYIR	
3	Organizasyonun karmaşık bir yapısı var mı?	HAYIR	
4	İç kontrol sisteminde eksiklikler var mı?	EVET	ŞİRKETİN İÇ KONTROL YAPISI BULUNMAMAKTADIR. DENETİM RİSKİ YÜKSEK TUTULMUŞTUR.
	Eğilim ve Yatkinlıklar		

Tablo 3.13 (devamı)

1	İşletmenin tarihinde kural ve düzenlemelere aykırılık nedeniyle alınmış bir ceza var mı?	HAYIR	BULUNMAMAKTADIR.
2	Yönetim, hedeflere ulaşılması konusunda agresif bir tavır sergiliyor mu? Önceki dönemlerde bu konuda agresif bir tavır oldu mu?	HAYIR	BULUNMAMAKTADIR.
3	İşletme yönetimi geçmişte ortaya çıkmış önemli bir iç kontrol zafiyetini düzeltmede başarısız veya isteksiz oldu mu?	HAYIR	BULUNMAMAKTADIR.
4	İşletme ile ilgili geçmiş tecrübeleriniz işletme yöneticilerinin dürüstlüğü ve sorgulanabilirliği konusunda size olumlu bir izlenim veriyor mu?	EVET	
5	İşletmede yönetici sıfatına sahip ortaklar veya yöneticiler şahsi işlemleri ile şirket arasında ayrılığı koruyabiliyor mu?	EVET	DENETİMDE BU KONU İLE İLGİLİ BİR HUSUSA RASTLANILMAMIŞTIR.
6	İşletme yöneticileri bağımsız denetçilerle işbirliği konusunda istekli midir?	EVET	DENETİM PROGRAMLARI ÖNCEDEN PLANLANDIĞI GİBİ DEVAM ETMEKTEDİR.
1b	Varlıkların Suistimali ve Zimmete Geçirmeden Doğan Hatalar		
	Baskı ve Teşvikler		
A	İçinde bulunduğu şahsi finansal zorluklar nedeniyle suistimale açık finansal varlıklara erişim imkanı olan herhangi bir personel var mı?	HAYIR	
B	İşten çıkarılması düşünülen personelin (çıkış ihbarı yapılmış) ancak fiilen henüz çıkarılmamış personelin işletmenin suistimale açık varlıklarına ulaşım imkanı var mıdır?	HAYIR	
C	Yaptığı işe ve kalitesine göre çok az maaş alan personel var mı?	N/A	
D	Kendi maaşına veya pozisyonuna göre çok fazla para harcamaya meyilli personel var mı?	N/A	
	Fırsatlar		
A	İşletmede yapısı ve çalışma şekli nedeniyle varlıkların suistimali sonucunu doğurabilecek durumlar var mı?	HAYIR	
B	İşletme varlıklarına ulaşım sınırlandırılmış mıdır? İşletme varlıklarının suistimalden korunması için mevcut ve etkin prosedürler var mıdır?	HAYIR	

Tablo 3.13 (devamı)

	Eğilim ve Yatkınlıklar		
A	Varlıkların personel tarafından suistimalini önlemeye dönük İşletme yönetimi tarafından oluşturulmuş etkin çalışan bir iç kontrol ortamı var mı?	HAYIR	İÇDENETİM BÖLÜMÜ BULUNMAMAKTADIR.
B	Suistimale açık işletme varlıklarına ulaşma imkanı olan personel ve Müdürler, işletme üst yönetiminin personele ve müdürlere olan davranış ve politikalarından memnun mu?	N/A	BULUNMAMAKTADIR.
C	Personel veya müdürlerin yaptığı daha önceki ufak tefek hırsızlıklar veya suistimaller işletme yönetimi tarafından tolere ediliyor mu?	HAYIR	BULUNMAMAKTADIR.

Yukarıdaki tablo dikkate alındığı zaman müşteri işletmede hileli finansal raporlamaya yönelik herhangi bir işlemin olmadığı anlaşılır. Bu sebeple müşteri işletmede yapılan hile riski çalışmalarında işletmenin finansal tablolarını etkileyecek hile unsuruna rastlanılmadığı belirtilebilir.

3.3.7. Hesap Bazında Risk Planlaması

Bu bölümde denetçi tarafından işletmenin hazırlanmış olduğu finansal tablolardaki hesap bakiyeleri üzerinden daha önceden hesaplanan metaryalite doğrultusunda her bir hesap için ayrı ayrı risk planlaması yapılmaktadır. Yapılan bu risk planlamasında hangi hesap/hesapların incelenmesi gerektiği belirlenir ve bütün hesapların risk seviyeleri tespit edilir. Yapılacak olan bu çalışma denetçiye yaptığı denetim çalışmasının kapsamını, zamanını, kullanılması gereken denetim yöntem ve tekniklerini belirleme de önemli rol oynar. Kasa hesabı gibi önem derecesi yüksek olan hesaplar metaryalitenin altında kalmasına veya incelenecek tutarda olmamasına rağmen incelenmesi gerekir. Örnek uygulamada denetimi gerçekleştirilen X,Y ve Z işletmelerinin her biri için hesap düzeyinde risk planlaması yapılmış olup özellikle riski yüksek olan hesaplar belirlenerek denetimi gerçekleştirilirken daha detaylı bir çalışma yapılmıştır.

3.3.8. Denetimde Zaman Planlaması, Denetim Ekibinin Mesleki Yeterliliği ve Etik İlkelerle Uyumu

X, Y ve Z işletmelerinin her birinde yapılacak olan denetim çalışması ile ilgili olarak, toplamda 300 saatlik denetim çalışması planlanmıştır. Bu denetim çalışmasında 70 saat kıdemli denetçi, 80 saat denetçi, 100 saat denetçi yardımcısı ve 50 saat ise sorumlu ortak baş denetçinin çalışması planlanmıştır. Ayrıca yine bu denetim zaman planlamasında denetimi yapılacak olan her bir hesap için kimlerin çalışacağı da belirlenmiştir. Denetim zaman planı aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.14. X, Y ve Z İşletmeleri Denetim Zaman Planlama Tablosu

HESAP KODU	HESAP ADI	DENETİM EKİBİ				TOPLAM
		K. D.	D.	D.Y	S. O. B. D.	
100	KASA		1	3		4
101	ALINAN ÇEKLER		1	2		3
102	BANKALAR		1	3		4
103	VERİLEN ÇEK/ÖDEME EMİRLERİ (-)		1	2		3
120	ALICILAR	1		2		3
121	ALACAK SENETLERİ	1	1			2
122	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)		1			1
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		1	1		2
127	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		1	1		2
128	SÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		1	1		2
129	SÜPHELİ TİCARİ ALACAK.KARS.(-)	1				1
131	ORTAKLARA ALACAKLAR		1	1		2
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		1	1		2
150	İLK MADDE VE MALZEME		1	2		3
151	YARI MAMÜLLER	1		1		2
152	MAMÜLLER	1		1		2
153	TİCARİ MALLAR		1	1		2
155	İŞLETME DIŞINDAKİ STOKLAR	1		2		3
156	İŞLETME DIŞINA FT.EDİLECEK GİDERLER	1				1
157	DİĞER STOKLAR	1				1
159	VERİLEN SİPARİS AVANSLARI	1				1
180	GELECEK AYLARA AIT GİDERLER		1			1
181	GELİR TAHAKKUKLARI		2			2
190	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ		1			1
191	İNDİRİLECEK KDV		1			1
193	PESİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	1				1
194	GELEN HAVALELER	1				1
195	İS AVANSLARI		1			1

Tablo 3.14 (devamı)

196	PERSONEL AVANSLARI		1			1
197	SAYIM ve TESELLÜM NOKSANLARI		1	1		2
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		1			1
242	İSTIRAKLER	1	1			2
245	BAGLI ORTAKLIKLAR	1				1
250	ARSA VE ARAZİLER	1		1		2
251	YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	1		1		2
252	BİNALAR		1	1		2
253	TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR		1	1		2
254	TASITLAR		1	1		2
255	DÖSEME VE DEMİRBASLAR	1		1		2
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	1		1		2
257	BİRİKMİS AMORTİSMANLAR (-)	1				1
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR			1		1
259	VERİLEN AVANSLAR	1				1
260	HAKLAR	1				1
261	ŞEREFİYE		1			1
262	KURULUS VE ÖRGÜTLENME GİDERLER	1				1
263	ARASTIRMA VE GELİSTİRME GİDER.	1				1
264	ÖZEL MALİYETLER	1	1	1		3
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VAR.	1	1	1		3
268	BİRİKMİS AMORTİSMANLAR (-)	1	1			2
280	GELECEK YILLARA AIT GİDERLER	1		1		2
300	BANKA KREDİLERİ		1	1		2
301	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	1		1		2
302	ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETİ		1	1		2
303	UZUN VAD.KRE.TAKSİT VE FAİZLER	1		1		2
320	SATICILAR	1	1	1		3
321	BORÇ SENETLERİ	2		1		3
322	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	1				1
331	ORTAKLARA BORÇLAR	1	1	1		3
335	PERSONELE BORÇLAR		1			1
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	1		1		2
340	ALINAN SİPARİS AVANSLARI					0
360	ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR		1	1		2
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.			1		1
369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER			1		1
370	D.KARİ,VERGİ,DİG.YAS.YÜK.KARS.		1	1		2
371	DÖN.KAR.PES.ÖD.VERG.VE DİG.YÜ.		1	1		2
380	GELECEK AYLARA AIT GELİRLER			1		1
381	GİDER TAHAKKUKLARI					0
391	HESAPLANAN KDV	1	1			2
393	MERKEZ VE SUBELER CARİ HESABI			1		1
394	GİDEN HAVALELER			1		1
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI		1	1		2
400	BANKA KREDİLERİ	1	1	1		3
401	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	1		1		2

Tablo 3.13 (devamı)

402	ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETİ		1	1		2
431	ORTAKLARA BORÇLAR	1				1
436	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		1	1		2
472	KIDEM TAZMİNATI KARSILIGI		1			1
500	SERMAYE	1		1		2
501	ÖDENMEMİS SERMAYE (-)	1		1		2
502	SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI	1	1			2
529	DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ					0
540	YASAL YEDEKLER		1			1
542	OLAGANÜSTÜ YEDEKLER		1			1
570	GEÇMİS YILLAR KARLARI					0
580	GEÇMİS YILLAR ZARARLARI	1				1
590	DÖNEM NET KARI	1				1
600	YURTIÇI SATISLAR	1	1	1		3
601	YURTDISI SATISLAR	1		1		2
602	DİĞER GELİRLER	1		1		2
610	SATISTAN İADELER		1	1		2
611	SATIŞ İSKONTOLARI		1	1		2
612	DİĞER İNDİRİMLER		1	1		2
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ	1				1
621	SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ(-)		1			1
622	FASON İŞÇİLİK MALİYETİ					0
631	PAZ,SATIS VE DAĞITIM GİDER.(-)	1	1	1		3
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)		1	1		2
642	FAİZ GELİRLERİ	1		1		2
646	KAMBIYO KARLARI	1	1	1		3
647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ		1	1		2
649	DİĞER OLAGAN GELİR VE KARLAR			1		1
654	KARSILIK GİDERLERİ(-)		1	1		2
656	KAMBIYO ZARARLARI(-)			1		1
657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)					0
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)	1				1
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİD.(-)		1	1		2
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI	1	1			2
679	DİĞER OLAGANDISI GELİR VE KARL			1		1
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER/ZARAR(-)					0
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER/ZARARLAR(-)					0
689	DİĞER OLAGANDISI GİD/ZARAR (-)					0
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1		1		2
710	DİREKT İLK MADDE VE MLZ GİDERL			1		1
711	DİREKT İLK MADDE VE MLZ.GİD.		1	1		2
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1	1	1		3
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDER YANSITMA					0
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1	1		2
731	GENEL ÜRETİM GİDER.YANSITMA					0
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			1		1
760	PAZARLAMA SATIS VE DAĞITIM GİD		1	1		2
761	PAZ. SATIS VE DAĞITIM YANSITMA					0

Tablo 3.13 (devamı)

770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1		1		2
771	GENEL YÖNETİM GİD.YANSITMA HES					0
780	FINANSMAN GİDERLERİ		1	1		2
781	FINANSMAN GİDERLERİ YANSITMA H					0
900	TEMİNAT MEKTUBUNDAN ALACAKLAR		1	1		2
901	TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLAR		1	1		2
904	TEMİNAT ÇEKLERİNDEN ALACAKLAR		1	1		2
905	TEMİNAT ÇEKİNDEN BORÇLAR					0
906	TEMİNAT SENETLERİNDEN BORÇLAR		1	1		2
907	TEMİNAT SENETLERİNDEN ALACAKLA					0
920	KIYMETLERİMİZİ TEMİNATA ALANLA					0
921	TEMİNATTAKİ KIYMETLERİMİZ					0
922	KIYMETLERİMİZİ EMANETE ALANLAR					0
932	EMANET ALINAN KIYMETLER			1		1
933	EMANET KIYMET VERENLER			1		1
952	KANUNİ TAKİPTEN BORÇLULAR			1		1
953	KANUNİ TAKİPTEN ALACAKLILAR			1		1
	YÖNETİM KURULU KARAR DEFTERİ		1	1		2
	ÖZEL DURUM AÇIKLAMALARI		1	1		2
	TAPU YAZILARI		1	1		2
	VERGİ DAİRESİ/SSK BORÇ DÖKÜMÜ		1	1		2
	BİLANÇO DIŞI YÜKÜMLÜLÜKLER			1		1
	MALİ TABLO VE DİPNOT		4	1		5
	ERTELENMİŞ VERGİ		4	1		5
	DİĞER			1		1
	KIDEMLİ DENETÇİ KONTROLLER	15				15
	SORUMLU ORTAK BAŞ DENETÇİ KONTROLÜ				50	50
	TOPLAM	70	80	100	50	300

Denetim çalışmasını yürütecek olan denetim ekibinde denetçi yardımcılarını hariç bütün denetçiler SPK mevzuatı çerçevesinde lisans sahibi ve SMMM belgesi olan çalışanlardan oluşmaktadır. Bu yüzden denetim ekibi mesleki yeterliliği bulunan personelden oluşmaktadır. Ayrıca yine denetim ekibinde bulunan her bir denetim personeli bütün etik ilkelere uygun çalışma yapmaktadırlar.

3.3.9. Hesapların Denetimi

Önemlilik tutarının, kabul edilebilir hata tutarının ve düzeltme limitlerinin hesaplanmasından sonra yapılan hesap bazında risk planlamasıyla denetçi yapması gereken denetim çalışmasının kapsamını, zamanını ve kullanacağı denetim yöntemlerini belirleyebilmektedir. Örnek uygulaması yapılan X, Y ve Z işletmelerinin risk düzeyinin metaryal az riskli olarak tespit edilmiş ve denetim de öncelikle analitik inceleme

çalışması daha sonra ise kontrol testlerinin yapılması planlanmıştır. Bu plan doğrultusunda analitik inceleme testleri hem denetim öncesi hem de denetim sonrası olmak üzere yapılır. Denetim öncesi analitik inceleme testi diğer bölümlerde verilmiş ve işletmelerin diğer yıllara göre dikey ve yatay analizlerinde olağan üstü sonuçların olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca yine yapılan oran analizinde de geçmiş yıllara göre önemli bir değişikliğin olmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu bölümde hesapların denetiminin verilmesi amaçlanmaktadır. Hesapların denetlenmesinde hem işlem testleri hem de doğrulama testleri yapılmaktadır. Bilindiği üzere işlem testleri işletmenin iç kontrol yapısının incelenmesi ve kontrol riskinin ortaya koyularak yapılacak olan çalışmanın sınırlarının belirlenmesidir. Bu sebeple yukarıda açıklanan iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, kontrol ve yapısal riskinin belirlenmesi bölümünde gerekli olan işlem testleri sonucunda işletmenin iç kontrol sistemine sahip olmadığı ve bu sebeple kontrol riskinin yüksek tutulduğu açıklanmıştır. Bu yüzden bu bölümde hesapların maddi doğruluk testleri yapılacaktır. Çalışmanın kapsamının çok geniş tutulmaması istemi sebebiyle sadece temel olarak incelenmesi zorunlu olan hesapların denetimine yer verilmiştir.

3.3.9.1. Kasa Hesabının Denetimi

Kasa hesabı tüm işletmeler açısından önem derecesi yüksek bir hesaptır. Bu sebeple belirlenen önemlilik derecesi ve risk planlamasına bakılmaksızın denetlenmesi gereken bir hesaptır. Kasa hesabının denetlenmesinde denetçinin temel hedefleri aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Kaval, 2008:187)

- Kasa hesabında görülen nakit gerçekten var mıdır?
- Kasada bulunan fiili nakit mevcudu işletmenin kendisine ait midir?
- Kasa sadece TL'lerden oluşmuyor ise yabancı paraların değerlemesi doğru yapılmış mıdır?
- Bilançoda doğru hesapta gösterilmiş midir?
- Tüm nakit tahsil ve tediyeleyeri kapsamakta mıdır?

Denetçi belirlenen bu hedefler doğrultusunda çalışmasını yapmalı ve tüm sorulara yeterli cevaplar bulmalıdır.

Denetim açısından kasa hesabının denetiminde maddi doğruluk testleri kasa hesabının fiili olarak sayılması ve karşılaştırmanın yapılmasıdır. Ayrıca yine kasa hesabında bulunun yabancı paraların doğru bir şekilde değerlendirip değerlendirmediği de denetim açısından önemlidir.

Örnek uygulamada X, Y ve Z işletmelerin mizanlarına göre kasa hesabının durumu aşağıdaki gibidir:

X İşletmesi Kasa Hesabı

		31.12.20X1	31.12.20X1
KOD	HESAP ADI	MİZAN BAKİYE	DÖVİZ BAKİYE
100-00-0010	TL. KASASI	7.893	7.893
100-01-0000	USD-ABD DOLAR KASASI	1.362	904
100-12-0000	CHF İSVİÇRE FRANGI KASASI	563	388
100-20-0000	EUR-EURO KASASI	613	284
100-21-0000	GBP-İNG.STERLİNİ KASASI	303	127
TOPLAM		10.734	

Y İşletmesi Kasa Hesabı

		31.12.20X1
KOD	HESAP ADI	MİZAN BAKİYE
100-00-0000	TL. KASASI	7
TOPLAM		7

Z İşletmesi Kasa Hesabı

		31.12.20X1	31.12.20X1
KOD	HESAP ADI	MİZAN BAKİYE	DÖVİZ BAKİYE
100-00-001	TL. KASA	733	
100-01-00	USD-ABD DOLAR KASASI	2.257	1.499
TOPLAM		2.990	

Kasa hesapları kontrol edildiği zaman X ve Z işletmelerinin kasa hesapları TL'nin yanı sıra yabancı paralardan oluştuğu Y işletmesinin ise sadece TL'den oluştuğu anlaşılmaktadır. X, Y ve Z işletmelerinin her birinde 8.000 TL ve üzeri hareketler banka aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Kasa sayımı günlük yapılmakta ve gerekli tahsil ve tediye fişleri ile hesap hareketleri doğrulanmaktadır. Yabancı paraların değerlemesi TCMB'nin 31.12.20X1 tarihli döviz alış kurları ile değerlendirilmiştir. Bu tarih itibari ile döviz alış kurları aşağıdaki gibidir:

	DÖVİZ	
31.12.20X1	D.KURU	TUTARI
USD	1,5057	904
EURO	2,1603	284
CHF	1,4492	388
GBP	2,3892	127

İşletmelerin yapmış olduğu değerlendirme işlemleri doğru bir şekilde gerçekleştirildiği ve ilgili hesap sınıfında sınıflandırıldığı görülmüştür. 05.01.20X2 tarihi itibariyle kasa sayımı fiili olarak gerçekleştirilmiş ve mizan bakiyesi ile kasa sayım tutanağının bakiyeleri karşılaştırılmış kasa hesabının doğruluğu onaylanmıştır.

3.3.9.2. Bankalar Hesabının Denetimi

X, Y ve Z işletmelerinin 8.000 TL ve üzeri nakit hareketlerini bankalar üzerinden yapması ve ayrıca incelenmesi önem arz eden bir hesap olması sebebiyle denetimi kasa hesabında olduğu gibi önemlilik derecesine ve risk seviyesine bakılmaksızın yapılması gerekir. Bankalar hesabı ile ilgili olarak denetim hedefleri aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Kaval, 2008:193)

- Bankalar hesabının hesap bakiyeleri ilgili doğrulama mektupları ile gerçekliklerinin ortaya konulması,
- Bu hesaplarda işlem gören hareketlerin işletmenin kendi hesapsal kişiliğine ait olması ve bu haklarını serbestçe kullanma yetkisine sahip olması,

- Finansal tablolara aktarılmayan hiçbir hesap bakiyesinin olmadığına tespit edilmesi,
- Yabancı para birimi üzerinden hareket gören işlemlerin doğru değerlendirilip değerlendirilmediğinin tespit edilmesi,
- Banka hesapları üzerinden elde edilen faiz vb gelirlerin dönemin gelirlerine aktarılmış olması,
- İlgili finansal tablolarda doğru sınıflama yapılmış olup olmamasının kontrol edilmesi.

X İşletmesi Bankalar Hesabı

	31.12.20X1		31.12.20X1		31.12.20X1	
KOD/ Hesap	BORÇ BAKİYE	ALACAK BAKİYE	MİZAN BAKİYE	PARA BİRİMİ	MİZAN BAKİYE DÖVİZ	DEĞERLENMİŞ BAKİYE
TİCARİ MEVDUAT HS. TOPLAM	431.565.943	431.238.201	327.742	TL		327.742
102.00.01 ZİRAAT BANKASI	798.804	798.703	101	TL		101
102.00.02 HALK BANKASI	4.196.171	4.195.121	1.050	TL		1.050
102.00.03 VAKIFBANK	52.509.272	52.493.189	16.083	TL		16.083
102.00.04 TÜRK EKONOMİ BANKASI	1.790.753	1.790.071	682	TL		682
102.00.05 AKBANK	194.773.255	194.518.120	255.135	TL		255.135
102.00.06 ŞEKERBANK	3.240.024	3.239.754	270	TL		270
102.00.07 GARANTİ BANKASI	10.732.141	10.731.644	415	TL		415
102.00.08 İŞ BANKASI	58.029.880	57.980.261	49.619	TL		49.619
102.00.09 FORTİS BANKASI	3.182.100	3.181.726	374	TL		374
102.00.10 ABN BANKASI	14.070.139	14.069.981	157	TL		157
102.00.11 YAPI KREDİ BANKASI	2.524.842	2.524.018	824	TL		824
102.00.12 TEKSTİL BANK	21.788	21.350	456	TL		456
102.00.13 HSBC BANK	718.123	718.113	10	TL		10
102.00.14 EUROBANK	3.265.055	3.264.237	818	TL		818
102.00.15 ASYA KATILIM	73.896.560	73.895.958	602	TL		602
102.00.16 TÜRKİYE FİNANS	7.805.640	7.804.728	912	TL		912
102.00.17 DENİZBANK	11.400	11.227	173	TL		173
VADESİZ USD TEVDİAT HS. TOP	83.967.888	83.717.869	250.019	USD	166.048	250.019
102.01.01 ZİRAAT BANKASI	158	157	1	USD	0.83	1
102.01.02 İŞ BANKASI	184.248	184.039	209	USD	139	209
102.01.03 AKBANK	34.149.854	33.929.823	220.031	USD	146.132	220.031
102.01.04 ABN	4.108.678	4.106.602	2.076	USD	1.379	2.076
102.01.05 YAPI KREDİ BANKASI	592.058	591.918	141	USD	93	141
102.01.06 EURO BANK	1.288.521	1.288.520	1	USD	1	1
102.01.07 KUVEYT TÜRK	529.821	529.819	2	USD	1	2
102.01.08 TÜRKİYE FİNANS	3.318.096	3.290.549	27.548	USD	18.296	27.548
102.01.09 ASYA FİNANS	39.796.453	39.796.442	11	USD	7	11
VADESİZ CHF TEVDİAT HS. TOP	3.417.871	3.417.870	1	CHF		

102.02.01 AKBANK	3.417.871	3.417.870	1	CHF		
VADESİZ EURO TEVDİAT HS. TOP	34.544.068	34.541.698	2.370	EURO	1.097	2.370
102.03.01 VAKIFBANK	5.763.096	5.762.557	540	EURO	250	540
102.03.02 AKBANK	13.285.498	13.285.476	23	EURO	10	23
102.03.03 ŞEKER BANK	22	3	19	EURO	9	19
102.03.04 İŞ BANKASI	4.024.680	4.022.982	1.698	EURO	786	1.698
102.03.05 FORTİS BANK	2.759.991	2.759.988	3	EURO	1	3
102.03.06 ASYA KATILIM	8.710.781	8.710.694	88	EURO	41	88
TOPLAM	553.495.770	552.915.638	580.132			580.132

Y İşletmesi Bankalar Hesabı

	31.12.20X1		31.12.20X1		31.12.20X1	
	BORÇ BAKİYE	ALACAK BAKİYE	MİZAN BAKİYE	PARA BİRİMİ	MİZAN BAKİYE DÖVİZ	DEĞERLENMİŞ BAKİYE
KOD/ Hesap						
TİCARİ MEVDUAT HS. TOPLAM	199.121	194.234	4.888	TL		4.888
102.00.01 VAKIFBANK	42.194	38.209	3.985	TL		3.985
102.00.02 TÜRK EKONOMİ BANKASI	0	0	0	TL		0
102.00.03 AKBANK	136.226	135.898	328	TL		328
102.00.04 İŞ BANKASI	20.018	20.018	0	TL		0
102.00.05 FORTİS BANKASI	497	45	453	TL		453
102.00.06 YAPI KREDİ BANKASI	116	64	52	TL		52
102.00.07 ASYA KATILIM	70	0	70	TL		70
VADESİZ USD TEVDİAT HS. TOP	2	0	2	USD	1	2
102.01.01 FİNANS BANK	2	0	2	USD	1	2
VADESİZ EURO TEVDİAT HS. TOP	95	84	11	EURO		11
102.02.01 VAKIFBANK	19	10	9	EURO	4	9
102.02.02 AKBANK	74	74	0	EURO	0	0
102.02.03 FORTİS BANK	2	0	2	EURO	1	2
TOPLAM	199.218	194.320	4.898			4.898

Z İşletmesi Bankalar Hesabı

	31.12.20X1		31.12.20X1		31.12.20X1	
KOD/ Hesap	BORÇ BAKİYE	ALACAK BAKİYE	MİZAN BAKİYE	PARA BİRİMİ	MİZAN BAKİYE DÖVİZ	DEĞERLENMİŞ BAKİYE
TİCARİ MEVDUAT HS. TOPLAM	12.284.212	12.270.200	14.011	TL		14.011
102.00.01 VAKIFBANK	12.280.188	12.266.944	13.244	TL		13.244
102.00.02 AKBANK	1.499	1.393	106	TL		106
102.00.03 FORTİS BANKASI	338	0	338	TL		338
102.00.04 TEKSTİL BANK	557	348	208	TL		208
102.00.05 ASYA KATILIM	1.629	1.515	115	TL		115
VADESİZ USD TEVDİAT HS. TOP	7	0	7	USD	5	7
102.01.ASYA KATILIM	7	0	7	USD	5	7
VADELİ MEVDUAT HS. TOPLAM	150.055	150.055	0	TL		0
102.02.01 VAKIF BANK	150.055	150.055	0	TL		0
TOPLAM	12.434.274	12.420.255	14.018			14.018

Y işletmesi hariç olmak üzere X ve Z işletmelerinde TL hesaplarının yanı sıra yabancı paralı mevduat hesapları kullanılmıştır. İlgili yabancı paralı mevduat hesaplarının değerlemesi TCMB'nin 31.12.20X1 tarihi itibarıyla yayınlamış olduğu dönem sonu döviz kuruna göre değerlendirilmiş ve ilgili hesaplar TL tutarlar üzerinden kaydedilmiştir. Bu tarih itibarı ile 1 USD 1,5057 TL, 1 EURO 2,1603 TL ve 1 CHF ise 1,4492 TL'dir.

X ve Y işletmelerinin 31.12.20X1 tarihi itibarı ile vadeli mevduat hesapları bulunmamaktadır. Z işletmesinin Vakıf Bank'tan kullandığı bir adet vadeli mevduat hesabı bulunmakta ve dönem sonunda bakiye vermemektedir. Her üç işletmesinde herhangi bir banka nezdinde bloke edilmiş olan bir mevduat hesabı bulunmamaktadır.

İşletmelerin banka hesapları ile ilgili olarak mutabakat çalışmaları yapılmış olup, mutabakat oranları X işletmesi için % 99, Y işletmesi için %77 ve Z işletmesi için ise % 100'dür.

İşletmelerin banka ekstreleri incelenmiş olup üç işletmenin muhasebe kayıtlarından seçilen örnekler banka ekstreleriyle karşılaştırılarak yapılan işlemlerin doğruluğu test edilmiştir.

Bankalar hesabı ile ilgili olarak yapılan denetim çalışmasında işletmelerin doğru sınıflama yaptıkları ortaya konulmuş ve herhangi bir olumsuz durumla karşılaşılmamıştır.

3.3.9.3. Ticari Alacak Hesap Grubunun Denetimi

Ticari alacaklar hesap grubunun denetimi alıcılar, alacak senetleri, diğer ticari alacaklar, şüpheli ticari alacaklar ve şüpheli ticari alacak karşılığı olarak ayrı ayrı yapılmalıdır. Bu hesap grubunun denetiminin hedefleri aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Haftacı, 2011:140-141)

- Alacakların hak sahipliğinin işletmeye ait olup olmadığının tespit edilmesi,
- Alacak tutarlarının tamamının finansal tablolarda gösterilip gösterilmediğinin tespit edilmesi,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına göre değerlendirilip yapılmadığının tespit edilmesi,
- Alacakların finansal durum tablosunda doğru bir şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığının tespit edilmesi.

X İşletmesi Ticari Alacak Hesap Grubu

120 Alıcılar Hesabı

	31.12.20X1 Mizan	31.12.20X1 Mizan			
	Borç Bakiye	Alacak Bakiye	Mizan Bakiye	Döviz Kuru	Değerlenmiş Bakiye
120.00 Alıcılar Hs. TL	16.757.658	5.771.548	10.986.110	1	10.986.110
120.01 Alıcılar Hs. USD	2.085.217	1.622.055	463.162	1,5057	463.162
120.02 Alıcılar Hs. EURO	1.942	-	1.942	2,1603	1.942
120.03 Yurtdışı Alıcılar USD	98.955	464.882	-365.927	1,5057	-365.927
120.04 Yurtdışı EURO Alıcılar	4.210.471	169.673	4.040.799	2,1603	4.040.799
120.05 Yurtdışı Alıcılar AVD	200.796	-	200.796	1,3429	200.796
120.06 Aracı Kuruluşlar Alıcılar USD	-	75.260	-75.260	1,5057	-75.260
120.07 Kanuni Takipteki TL Alıcılar	47.128	-	47.128	1	47.128
120.08 Kanuni Takipteki USD Alıcılar	12.121	-	12.121	1,5057	12.121
120 Alıcılar Hs. Toplam	23.414.288	8.103.418	15.310.871		15.310.871

Alıcılar hesabı ile ilgili olarak cari dönem de yapılması gereken tasnif kayıtları aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
120 ALICILAR HS.	8.103.418		8.103.418
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.			
...	...	...	...
120 ALICILAR HS.	42		42
KUR DEĞERLEME FARKI HS.			
...	...	...	...
İLİŞKİLİ TARAFLARDAN TİC. ALC. HS.	1.718.744		
KUR DEĞERLEME FARKI HS.	9.669		
120 ALICILAR HS.			1.728.413

121 Alacak Senetleri Hesabı

		31.12.20X1 Mizan Bakiye
121-00	CÜZDANDAKİ TL. SENETLER	119.666
CÜZDANDAKİ TL. SENETLER		119.666
121-01	VAKIFBANK	34.216
121-02	AKBANK	5.000
TAHSİLDEKİ TL. SENETLER		39.216
121	ALACAK SENETLERİ	158.882

Alacak senetleri hesabı ile ilgili olarak cari dönemde yapılması gereken tasnif kayıtları aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
121 ALACAK SENETLERİ HS.	7.080.378		7.080.378
101 ALINAN ÇEKLER HS.			

122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı

		31.12.20X1 Mizan Bakiye
122-00	ALACAK SENETLERİ REESKONTU	1.974
122-01	MÜŞTERİ ÇEK REESKONTU	155.902
122	<i>ALACAK SENETLERİ REESKONTU</i> <i>(-)</i>	<i>157.875</i>

Alacak senetleri reeskontu ile ilgili olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

	...	...	...
122 ALACAK SENETLERİ REES. HS.	76.326		76.326
657 REES. FAİZ GİD. HS.			
	...	...	...
657 REES. FAİZ GİD. HS.	106.734		106.734
122 ALACAK SENETLERİ REES. HS.			

Yapılan çalışmalarda işletme tarafından VUK'a göre hesaplanan reeskont tutarı ile SPK'ya göre hesaplanan reeskont tutarında 76.326 TL'lik fark hesaplanmıştır ve bu fark Alacak Reeskontu hesabından düşülmüştür. Ayrıca VUK'a göre alacak ve borç senetleri için reeskont ayrılıp senetsiz alacaklar ve borçlar için reeskont ayrılmadığından işletme tarafından hesaplanmamıştır. Denetçi yapmış olduğu çalışma sonrasında Alıcılar hesabı için de reeskont olarak 106.734 TL hesaplamış ve muhasebeleştirilmiştir.

128 ve 129 Numaralı Hesapların Denetimi

		01.01.20X1			31.12.20X1
KOD	HESAP ADI	MİZAN BAKİYE	GİRİŞ	ÇIKIŞ	MİZAN BAKİYE
128-01	SÜPHELİ SENETSİZ TL. ALACAKLAR	877.771	136.822	0	1.014.593
128-02	SÜPHELİ ÇEKİ TL. ALACAKLAR	3.099	0	0	3.099
128-03	ŞÜPHELİ SENETSİZ USD ALACAKLAR	1.991	17.469	0	19.460
TOPLAM		882.861	154.291	0	1.037.152
129-00	SÜPHELİ ÇEKİ VE SENETSİZ TL .ALACAKLAR	849.102	94.893		943.995
129-01	SÜPHELİ SENETSİZ TL. ALACAKLAR	31.768	71.928		103.696
129-03	ŞÜPHELİ SENETSİZ USD ALACAKLAR	1.991	17.469		19.460
129-15	SÜPHELİ ÇEKİ TL. ALACAKLAR		-30.000		-30.000
TOPLAM		882.861	154.291	0	1.037.152

X işletmesinde 128 ve 129 numaralı hesaplarla ilgili olarak yapılan denetim çalışmalarında işletmenin geçen yıldan gelen 283.141 TL tutarındaki şüpheli alacaklarını tahsil ettiği anlaşılmış ve karşılık iptal edilmiştir. Ayrıca yine işletmenin ilgili dönemde VUK'a göre ayırdığı 189.333 TL tutarındaki karşılığın SPK'nın hükümleri gereği iptal edilmiştir.. İlgili dönemde işletme toplamda 154.291 TL'lik VUK gereği karşılık ayırmış ve yine yapılan çalışmalarda 10.243 TL tutarındaki iki alacağında şüpheli hale düştüğü anlaşılarak bu tutar için de karşılık ayrılmıştır.

İşletmenin mahkemelik olduğu alacakları mevcut bulunmaktadır. Bu alacaklar ile ilgili olarak şirketin avukatları ile görüşülmüş ve dava yazıları alınmıştır. Şirketin çalışma dosyasında bu yazılar mevcuttur.

Y İşletmesi Ticari Alacak Grubu

120 Alıcılar Hesabı Denetimi

	31.12.20X1 Mizan	31.12.20X1 Mizan			
	Borç Bakiye	Alacak Bakiye	Mizan Bakiye	Döviz Kuru	Değerlenmiş Bakiye
120.00 Alıcılar Hs. TL	1.037.558	13	1.037.545	1	1.037.545
120 Alıcılar Hs. Toplam	1.037.558	13	1.037.545	1	1.037.545

Y işletmesinde yapılan denetim çalışmalarında işletmenin ticari alacak olarak sınıflandırdığı alacaklarından Z işletmesinden olan 951.281 TL ve T işletmesinden 20.884 TL olan alacağının ilişkili taraflardan alacak olduğu tespit edilmiş ve aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmıştır.

...	...	...	...
İLİŞKİLİ TARAFLARDAN TİC. ALACAK HS.	972.165		972.165
120 ALICILAR HS.			

Y işletmesinde alacakların tahsil süresi ile ilgili olarak yapılan yaşlandırma çalışmaları sonucunda vadesi geçen ve ödenmemiş ticari alacağının olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca işletmenin ilgili alacaklıları ile mutabakat çalışması yapılmış ve dosyalanmıştır. Mutabakat oranı % 94'tür.

128 ve 129 Numaralı Hesapların Denetimi

KOD	HESAP ADI	31.12.20X0	GİRİŞ	ÇIKIŞ	31.12.20X1
128-00	N A.Ş.	38.925	-	-	38.925
128-01	YGP A.Ş.	82.749	-	-	82.749
128 HESAP TOPLAMI		121.674	-	-	121.674
129-00	N A.Ş.	38.925	-	-	38.925
129-01	YGP A.Ş.	82.749	-	-	82.749
129 HESAP TOPLAMI		121.674	-	-	121.674

Y işletmesinde şüpheli hale gelen alacaklar ve bunlar için ayrılması gereken karşılıklara ilişkin olarak yapılan denetim çalışmasında işletmenin cari dönemde şüpheli hale gelen alacağının olmadığı ve geçen dönemden şüpheli hale gelen ve karşılık ayrılarak tahsili beklenen alacakların halen şüpheli olarak devam ettiği anlaşılmıştır.

Y işletmesinde cari dönemde çek ve senetle ilgili bir ticari faaliyet olmadığından dolayı bu hesapların denetimi yapılmamıştır.

Z İşletmesi Ticari Alacak Hesap Grubu

120 Alıcılar Hesabının Denetimi

	31.12.20X1 Mizan	31.12.20X1 Mizan			
	Borç Bakiye	Alacak Bakiye	Mizan Bakiye	Döviz Kuru	Değerlenmiş Bakiye
120.00 Alıcılar Hs. TL	280.852	0	280.852	1	280.852
120 Alıcılar Hs. Toplam	280.852	0	280.852	1	280.852

Z işletmesinde yapılan denetim çalışmasında işletmenin dönemdeki ticari alacak hesap bakiyesi yukarıdaki tabloda görüldüğü gibidir. Yapılan yaşlandırma çalışmasında işletmenin 22.643 TL tutarındaki ticari alacağının şüpheli hale geldiği anlaşılmış ve karşılık ayrılmıştır.

...	...	...	...
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	22.643		
120 ALICILAR HS.		22.643	
...	...	...	...
654 KARŞILIK GİDERLERİ	22.643		
129 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. KARŞ. HS.		22.643	

Ayrıca yine işletmenin alacaklarına ilişkin olarak örnekleme yolu ile satış faturaları seçilmiş ve incelenmiştir. İncelenen satış faturaları kanıt olarak dosyalanmıştır.

128 ve 129 Numaralı Hesapların Denetimi

Z işletmesinin geçen dönemden kalan şüpheli ticari alacağı bulunmamaktadır. İlgili dönemde 22.643 TL tutarında şüpheli ticari alacağının mevcut olduğu tespit edilmiş ve 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabında sınıflandırılarak karşılık ayrılmıştır.

3.3.9.4. Stoklar Hesap Grubunun Denetimi

Özellikle üretim yapan işletmelerde hammadde, yarı mamül ve mamüller hesaplarının hem fiziki olarak sayılması hem de kalitesinin tespit edilmeye çalışılması muhasebe denetimi açısından önemlidir. Üretim işletmelerinin yanı sıra ticaret işletmelerinde de ticari mallar hesabının denetlenmesi önem arz eder. Bu sebeple bu

bölümde stoklar hesap grubunda yer alan hesapların denetimi hem fiziksel sayım hem de kalite testleri uygulanarak denetimi yapılması planlanmaktadır.

Stoklar hesap grubunun denetiminde denetim hedefleri şöyle sıralanabilir:

- Her bir ilgili hesaba doğru bir biçimde sınıflama yapılıp yapılmadığının tespit edilmesi,
- Dönem sonu bakiye tutarları ile fiziki sayım sonuçlarının birbiri ile aynı olup olmadığının tespit edilmesi,
- Stokların işletmenin kendi hesapsal kişisine ait olup olmadığının tespit edilmesi,
- Stokların değerinin aynı mı yoksa değer düşüklüğü olup olmadığının tespit edilmesi ve ayrıca değeri düşen stokların ilgili hesaplarda sınıflandırılarak karşılık ayrılıp ayrılmadığının tespit edilmesi,
- Stokların gerçek maliyet değerleri ile kaydedilip edilmediğinin tespit edilmesi.

X İşletmesi Stoklar Hesap Grubu

		31.12.20X0			31.12.20X1
KOD	HESAP ADI	MİZAN BAKİYE	GİRİŞ	ÇIKIŞ	MİZAN BAKİYE
150	ILK MADDE VE MALZEME	5.105.348	3.235.687		8.341.035
151	YARI MAMÜLLER	3.230.529	3.543.830		6.774.358
152	MAMÜLLER	14.574.171	1.098.489		15.672.660
153	TİCARİ MALLAR	134.741	4.509		139.250
155	İŞLETME DIŞINDAKİ STOKLAR	3.297.186		1.539.714	1.757.472
156	İŞLETME DIŞINA FT.EDİLECEK GİDERLER	0			0
157	DİĞER STOKLAR	38.666	24.145		62.812
TOPLAM		26.380.641	7.906.660	1.539.714	32.747.587

Stoklar hesap grubunun görünümü yukarıda olan X işletmesinde, stoklar ile ilgili hem sayım çalışması hem de kalite değerlemesi işlemleri yapılmış olup işletmenin stoklarının envanterinin kayıtlı tutarlar ile fiili tutarların uyuştugu, yalnız stoklarda 725.666 TL'lik değer düşüklüğünün olduğu tespit edilmiştir. İlgili dönemde değer düşüklüğü için karşılık ayrılmıştır. Y ve K ürünlerinin üretimini ve satışını yapan X işletmesinde bu iki mamülü ile ilgili olarak fiili tutarlar ve miktarlar ile kayıtlı tutarlar ve miktarların karşılaştırıldığı stok hareket tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.15. X AŞ, Y ürünükaydi ve fiili nenvanter karşılaştırma tablosu

Y ÜRÜNÜ	Devir Miktarı	Devir Tutarı	Giriş Miktarı	Giriş Tutarı	Çıkış Miktarı	Çıkış Tutarı	Bakiye Miktarı	Kalan Tutar	Gerçek Bakiye
İLK MADDE MALZEME	19.374.935	3.195.866	176.322.765	125.080.426	181.574.414	121.907.471	14.123.286	6.368.822	6.368.822
YARIMAMUL	1.265.921	2.993.189	126.591.704	216.390.642	124.072.838	212.813.411	3.784.787	6.570.416	6.570.420
MAMÜL	725.873	1.507.798	83.156.868	125.552.057	78.836.747	124.139.873	5.045.994	2.919.984	2.919.982
TİCARİ MAL	9.590	2.883	80.005	33.609	89.585	36.490	10	2	2
DİĞER STOKLAR	47.796	38.666	6.152.569	804.947	6.192.743	780.802	7.622	62.812	62.812

Tablo 3.16. X AŞ, k ürünü kaydi ve fiili envanter karşılaştırma tablosu

K ÜRÜNÜ	Devir Miktarı	Devir Tutarı	Giriş Miktarı	Giriş Tutarı	Çıkış Miktarı	Çıkış Tutarı	Bakiye Miktarı	Kalan Tutar	Gerçek Bakiye
İLK MADDE MLZ	14.112.287	1.909.482	105.483.008	24.766.223	98.348.349	24.703.491	21.246.946	1.972.213	1.972.213
YARI MAMÜL	228.251	237.340	8.975.788	7.701.434	8.983.252	7.734.831	220.787	203.943	203.943
MAMÜL	10.122.844	13.066.373	42.002.416	46.502.388	40.839.631	46.816.086	11.285.630	12.752.676	12.752.674
TİCARİ MAL	20.644	131.858	603.520	4.783.331	600.218	4.775.941	23.946	139.248	139.248
DİĞER STOK	-	-	26.128	30.405	26.128	30.405	-	-	-

İşletmenin stok hareket tabloları incelendiği zaman fiili tutarlar ve miktarlar ile kaydi tutarlar ve miktarlarının uyuştugu görölmektedir. Stoklarda 725.666 TL olarak hesaplanan değer düşüklüğüne ilişkin olarak işletmenin finansal tablolarında ilgili değer düşüklüğü karşılığının gösterilmemesi sebebiyle bu tutar aşağıdaki muhasebe kaydı yapılarak gösterilmiştir.

...	...	...	...
6XX STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ K. HS.	725.666		
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ K. HS.		725.666	

X işletmesi ilgili dönemde satışını yaptığı ancak gümrükte bekleyip onayı gelecek döneme sarkan satışlarını 380 Gelecek aylara Ait Gelirler hesabında izlemekte olup, maliyetlerine ilişkin kaydını gümrük onayının gerçekleştiği tarih itibari ile yapmaktadır. 20X1 döneminden 20X2 dönemine sarkan 867.837 TL tutarında satışının mevcut olduğu görölmüştür. Bu satış aşağıdaki muhasebe kaydı ile yeniden sınıflandırılmıştır:

...	...	...	...
601 YURTDIŞI SATIŞLAR HS.	867.837		
380 GELECEK AYLARA AİT GEL. HS.		867.837	
...	...	...	...
152 MAMÜLLER HS.	867.837		
620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ HS.		867.837	

Gelecek döneme sarkan bu satışın dönem sonunda yapılması gereken değerleme işleminin yapılmadığı tespit edilmiştir. Bu sebeple bu satışlardan elde edilen döviz tutarları için değerleme işlemi yapılmış olup ortaya çıkan değerleme farkı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir:

		31.12.20X1		31.12.20X1	
CİNSİ	MİKTAR	KUR	DEĞERLEME	MİZAN BAKİYE	FARK
USD	56.272	1,5057	84.728	84.700	28
EUR	362.500	2,1603	783.108	785.964	- 2.855
					- 2.827

...	...	...	...
380 GELECEK AYLARA AİT GEL. HS.		2.827	
646 KAMBIYO KÂRLARI HS.			2.827

Y İşletmesi Stoklar Hesap Grubu

Y işletmesi bir hizmet işletmesi olduğundan stokları bulunmamaktadır.

Z İşletmesi Stoklar Hesap Grubu

		31.12.20X0			31.12.20X1
KOD	HESAP ADI	MİZAN BAKİYE	GİRİŞ	ÇIKIŞ	MİZAN BAKİYE
150	ILK MADDE VE MALZEME	1.053.633	225.668		1.279.301
151	YARI MAMÜLLER	3.600.080	303.364		3.903.445
152	MAMÜLLER	633.065	130.852		763.917
153	TİCARİ MALLAR	515.639		276.380	239.259
156	İŞLETME DIŞINA FT.EDİLECEK GİDERLER	0	116		116
TOPLAM		5.802.417	660.000	276.380	6.186.037

Z işletmesinde yapılan incelemelerde işletmenin stoklarının fiili tutarlar ve miktarları ile kaydi tutarlar ve miktarlarının uyduğu tespit edilmiştir ve bu tutarları gösteren çalışma tablosu aşağıda gösterilmiştir.

Z işletmesinde stoklar ile ilgili olarak toplamda 126.064 TL tutarında değer düşüklüğü yapılan örneklem çalışmalarında tespit edilmiş ve karşılık ayrılarak muhasebeleştirilmiştir. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
6XX STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ K. HS.		126.064	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ K. HS.			126.064

Tablo 3.17. Z AŞ, kaydi ve fiili nenvanter karşılaştırma tablosu

	Devir Miktarı	Devir Tutarı	Giriş Miktarı	Giriş Tutarı	Çıkış Miktarı	Çıkış Tutarı	Bakiye Miktarı	Birim Fiyatı	Kalan Tutar	Gerçek Bakiye
İLK MADDE MALZEME	3.320.824	1.053.633	9.453.702	5.338.653	8.928.590	5.112.985	3.845.937	603	1.279.301	1.279.301
MAMÜL	151.517	633.065	481.254	4.503.426	476.961	4.372.573	155.810	888	763.917	763.917
YARIMAMÜL	5.914.314	3.600.080	5.988.180	4.476.774	6.046.274	4.173.409	5.856.220	62	3.903.445	3.903.445
TİCARİ MAL	70.273	26.680	17.757	2.412	19.410	195	68.620	39	28.897	28.897

3.3.9.5. Maddi Duran Varlıkların Denetimi

Maddi duran varlıklar hesap grubu, özellikle üretim işletmeleri bakımından önem arz eden hesap grubudur. Bu hesap grubu ile ilgili olarak denetçinin yapacağı denetim çalışması bakımından denetim hedefleri aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Kaval, 2008:309)

- İşletmenin mülkiyetinde olan veya belirli koşullar gerçekleştikten sonra işletmenin mülkiyetine girecek olan ve işletmede bir yıldan daha fazla sürede kullanılarak fayda sağlanması planlanan varlıklarının tespit edilmesi,
- Maddi varlıklarının kullanılabilir olduğunu, kalan amortisman süreleri boyunca fayda sağlayacaklarını ve geri kazanılabilir değerlerinin defter değerinin altında kalmadığını tespit etmek,
- Maddi varlıkların hem satın alınması hem de kullanılması döneminde iyi bir şekilde korunup korunmadığını tespit etmek,
- Satın alınması sırasında ve dönem sonunda amortisman ayrılması esnasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun kayıt ve değerleme yapıp yapılmadığını tespit etmektir.

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak, varlıkların ilk kez kayda alınmasında, devam eden yıllarda değerlemesinde ve bu varlıklarla ilgili olarak ayrılması gereken amortismanlar TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardında açıklanmaktadır. İlgili standarda göre maddi duran varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinde ve değerlemesinde maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yönteminin kullanılabileceği belirtilir.

Maliyet yönteminde bir duran varlık, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra mali tablolarda elde etme maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değerleri ile gösterilir. (TMS 16, Md. 30)

Eğer maddi duran varlıklar peşin olarak değil de vadeli olarak satın alınmışlarsa içerisinde bulundurduğu faiz tespit edilir ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir yani maliyetine dâhil edilmez. Bu duruma tek istisna özellikli varlıklarda söz konusu olmaktadır. Özellikli varlık, üretimi veya inşası bir yıldan daha fazla sürecek olan varlıktır ve bu varlık için katlanılan faiz giderleri TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı uyarınca varlığın maliyetine dâhil edilir. (TMS 16, Md. 23)

Yeniden değerlendirme yönteminde ise gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülmüş olan maddi duran varlık, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortismanlar ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra elde edilen tutardır. (TMS 16, Md. 31)

İlgili standarda göre amortisman yöntemi olarak normal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi kullanılabilir. (TMS 16, Md. 62)

Örnek uygulaması yapılan X,Y ve Z işletmelerinde maddi varlıklar, 1 Ocak 2005 tarihinden önce satın alınan kalemler için 31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş maliyet değerlerinden ve 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren satın alınan kalemler için satın alım maliyet değerlerinden birikmiş amortismanın düşülmesi suretiyle gösterilmektedir. Sabit kıymetler normal amortisman metoduyla faydalı ömür esasına uygun bir şekilde amortismanına tabi tutulmuştur.

X İşletmesi Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu Denetimi

					31.12.20X1
KOD	HESAP ADI	AÇILIŞ	GİRİŞ	ÇIKIŞ	MİZAN BAKİYE
250	ARSA VE ARAZILER	3.537.413	0	-36.464	3.500.949
251	YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	1.255.228	0	0	1.255.228
252	BINALAR	14.860.718	1.230.243	0	16.090.961
253	TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	31.232.766	2.319.323	0	33.552.089
254	TASITLAR	771.341	56.023	0	827.364
255	DÖSEME VE DEMİRBASLAR	1.974.473	64.473	0	2.038.946
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	497.995	21.470	0	519.465
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	7.060.954	0	-6.097.632	963.322
25X NET DEĞER		61.190.889	3.691.531	-6.134.096	58.748.324

X işletmesinin maddi duran varlık hesap grubunun dönem sonu dövizli mizanına göre görünümü yukarıdaki gibidir. Yukarıdaki tabloda mizan bakiye sütununda

işletmenin her bir maddi duran varlık hesabı için amortismanına tabi aktif değerlerinin toplamı yer almaktadır.

X işletmesi ile ilgili olarak yapılan çalışmalarda işletmenin 31.12.2004 tarihine kadar olan maddi varlıkları tespit edilmiş olup içerisinde barındırdıkları enflasyon farkı ve faiz giderleri tespit edilmiş ve aşağıdaki şekilde yeniden sınıflandırılarak gerçek maliyet bedelleri üzerinden finansal tablolara yansıtılmıştır.

X işletmesinde yapılan incelemelerde aşağıdaki durumlar tespit edilmiş ve gerekli işlemler yapılmıştır:

- Dönem içerisinde 36.464 TL maliyet bedeli bulunan arasının 71.186,44 TL'ye satışı gerçekleşmiştir.
- Dönem içerisinde maliyet bedeli 2.813 TL ve birikmiş amortismanı 317 TL olan bir cihaz 2.690,18 TL'ye satılmıştır.
- Dönem içerisinde maliyet bedeli 16.299 TL ve birikmiş amortismanı 7.851 TL olan bir adet taşıt 10.891 TL'ye satılmıştır.
- Ayrıca yine dönem içerisinde yapılmakta olan yatırımlarda izlenen maddi duran varlıkların üretiminin/inşasının tamamlandığı tespit edilmiştir. Toplam maliyet bedeli 9.638.134 TL'dir.

Tablo 3.18. X AŞ, Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu TMS Görünümü Tablosu

X İşletmesi	Aktif				Birikmiş Amortisman				31.12.2009	31.12.2008
	01.01.2009	Alış	Satış	31.12.2009	01.01.2009	Dön. Amort.	Satış	31.12.2009	Net Değer	Net Değer
250 Arsa Arazi	1.828.002	-	-36.464	1.791.539	-	-	-	-	1.791.539	1.828.002
251 Yeraltı Yerüstü Düzen	1.190.220	-	-	1.190.220	326.819	17.091	-	343.910	846.310	863.401
252 Binalar	13.765.531	1.230.243	-	14.995.774	3.374.252	232.672	-	3.606.924	11.388.850	10.391.279
253 Tesis Makine Cihazlar	29.287.561	2.322.136	-2.813	31.606.884	13.817.996	1.216.928	317	15.035.241	15.701.622	14.599.543
254 Taşıtlar	660.548	72.322	-16.299	716.571	375.017	55.783	-7.851	422.949	317.792	309.701
255 Demirbaşlar	1.852.049	64.473	-	1.916.522	1.504.995	106.597	-	1.611.592	304.930	347.054
256 Diğer MDV	476.380	21.470	-	497.850	378.360	10.967	-	389.327	108.523	98.021
258 Yapılmakta olan yatırım	6.626.153	3.540.504	-9.638.134	528.523	-	-	-	-	528.523	6.626.153
25X Toplam	69.451.975	7.251.148	9.693.710	53.243.883	19.777.439	1.640.038	-7.534	21.409.943	30.988.089	35.063.154

Y ve Z İşletmeleri Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu Denetimi

Y İşletmesi		01.01.20X1			31.12.20X1
KOD	HESAP ADI	MİZAN BAKİYE	GİRİŞ	ÇIKIŞ	MİZAN BAKİYE
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	5.965	0	0	5.965
254	TAŞITLAR	565.345	0	-	533.874
255	DEMİRBAŞLAR	47.578	0	0	47.578
TOPLAM		618.888	0	-	587.417

Z İşletmesi		01.01.20X1			31.12.20X1
KOD	HESAP ADI	MİZAN BAKİYE	GİRİŞ	ÇIKIŞ	MİZAN BAKİYE
251	YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	97.002	0	0	97.002
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	255.979	181.550	0	437.529
254	TAŞITLAR	165.048	32.282	0	197.330
255	DÖŞEME VE DEMİRBAŞLAR	8.989	3.956	0	12.945
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	959	0	0	959
TOPLAM		527.977	217.788	0	744.806

Y ve Z işletmelerinin maddi duran varlık hesap grubunun dönem sonu dövizli mizanına göre görünümü yukarıdaki gibidir.

Y ve Z işletmeleri ile ilgili olarak yapılan çalışmalarda işletmenin 31.12.2004 tarihine kadar olan maddi varlıkların içerisinde barındırdıkları enflasyon farkı ve faiz giderleri tespit edilmiş ve aşağıdaki şekilde yeniden sınıflandırılarak gerçek maliyet bedelleri üzerinden finansal tablolara yansıtılmıştır.

Ayrıca Y işletmesinde maliyet bedeli 31.470 TL ve birikmiş amortismanı 22.970 TL olan iki adet taşıtın satışı gerçekleştiği tespit edilmiştir.

Tablo 3.19. Y AŞ, Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu TMS Görünümü Tablosu

Y İşletmesi	Aktif				Birikmiş Amortisman				31.12.20X1	31.12.20X0
Açıklama	01.01.20X1	Alış	Satış	31.12.20X1	01.01.20X1	Dön. Amort.	Satış	31.12.20X1	Net Değer	Net Değer
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	5.965	-	-	5.965	5.965	-	-	5.965	-	-
254 Taşıtlar	565.345	-	31.471	533.874	352.938	101.193	22.970	431.160	102.713	212.407
255 Demirbaşlar	47.578	-	-	47.578	47.547	30	-	47.578	-	30
Toplam	618.888		31.471	587.417	406.450	101.223	22.970	484.703	102.713	212.437

Tablo 3.20. Z AŞ, Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu TMS Görünümü Tablosu

Z İşletmesi	Aktif				Birikmiş Amortisman				31.12.20X1	31.12.20X0
Açıklama	01.01.20X1	Alış	Satış	31.12.20X1	01.01.20X1	Dön. Amort.	Satış	31.12.20X1	Net Değer	Net Değer
251 Arazi ve Arsalar	97.002	-	-	97.002	2.434	1.940	-	4.374	92.628	94.568
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	255.979	181.550	-	437.529	86.161	34.208	-	120.368	317.161	169.818
254 Taşıtlar	165.048	32.282	-	197.330	106.023	28.377	-	134.399	62.931	59.026
255 Demirbaşlar	8.989	3.956	-	12.946	7.030	1.308	-	8.339	4.607	1.959
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar	-	959	-	959	-	431	-	431	528	-
Toplam	527.019	218.747		745.766	201.648	66.264		267.911	477.855	325.371

3.3.9.6. Finansal Borçların Denetimi

Finansal borçlar, işletmelerin kredi kurumlarına olan kısa vadeli borçları ile kısa vadeli para ve sermaye piyasalarından sağlanan krediler ve vadesine bir yıldan daha az bir zaman kalan uzun vadeli finansal borçların anapara taksit ve faizlerin izlendiği hesap grubudur. Bu hesap grubu bakımından denetçinin temel denetim hedefleri aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Haftacı, 2011:169)

- İşletmenin finansal durum tablosunda gözüken finansal borçların tamamının işletme faaliyetlerinin bir sonucu olup olmadığını tespit etmek,
- Finansal borç tutarları eksik ya da fazla gösterilmediğinin yani gerçek tutarları ile gösterilip gösterilmediğini tespit etmek,
- Kullanılan kredilerden kaynaklanan faiz giderlerinin dönemsellik kavramına uygun olarak dönemlere ayrıldığını ve ilgili dönemin faiz giderinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını ve finansal durum tablosuna doğru yansıtılıp yansıtılmadığını tespit etmek,
- Finansal borçlar için doğru bir değerlendirme yapıp yapılmadığını tespit etmektir.

X İşletmesi Finansal Borçlar Hesap Grubunun Denetimi

300 Banka Kredileri Hesabının Denetimi

X işletmesinin 31.12.20X1 tarihinde düzenlenen dövizli mizan bilgileri kullanılarak işletmenin banka kredilerinin görünümü aşağıdaki tablodaki gibidir.

İşletmenin banka kredileri ile ilgili olarak her bir kredinin alım tarihi ile vade tarihleri göz önünde bulundurularak gerekli sınıflandırma yapılmıştır.

Yapılan denetim çalışmaları sırasında işletmenin banka kredileri hesabına gelecek aylara ait giderler hesabını kullanarak 284.478 TL tutarında faiz yazdığı tespit edilmiştir. Gerekli düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
300 BANKA KREDİLERİ HS.	284.478		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		284.478	

İşletmenin banka kredilerine bakıldığı zaman hem sabit hem de değişken faizli kredi kullandığı ve ayrıca günlük olarak faizsiz kredi kullandığı tespit edilmiştir. Bu kredilerin tutarları ve ortaya çıkacak olan kredi faizleri aşağıdaki gibi gösterilmiş ve gerekli kredi faiz karşılığı gider tahakkukları hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmiştir:

	KREDİ	381 HESAP	TOPLAM
Sabit Faizli	19.000.177	26.562	19.026.739
Değişken Faizli	38.438.930	174.951	38.613.882
Faizsiz	30.648		30.648
TOPLAM	57.469.755	201.514	57.671.269

...	.../.../....		
381 GIDER TAHAKKUKLARI HS.		201.514	
300 BANKA KREDİLERİ HS.			201.514

X işletmesinin banka kredileri ile ilgili olarak değerlendirme yapılmış olup ilgili dönem 31.12.20X1 tarihindeki döviz kurları aşağıdaki gibidir:

USD	1,5057
EURO	2,1603

Bankalarla krediler ve bu kredilerin faizleri ile ilgili olarak mutabakat çalışması yapılmış olup mutabakat oranı % 97'dir. Ayrıca dönemsel kavramı gereğince gerekli sınıflamada yapılmıştır.

İşletmenin ilgili dönemdeki kredilerinin faiz oranları ise;

- USD için % 0,47-% 6,13 aralığında,
- TL için ise % 2,36-% 9,5 aralığındadır.

Tablo 3.21. X AŞ, Banka Kredileri Hesabı Mizan Görünümü Tablosu

					TL				
		31.12.20X1	31.12.20X1		(VADEYE KADAR KALAN)	ANAPARA		FAİZ	
		MİZAN	MİZAN	DEĞERLENMİŞ	FAİZ	3 AY	3 AY-1 YIL	3 AY	3 AY-1 YIL
KOD	HESAP ADI	BAKİYE TL	BAKİYE DÖVİZ	BAKİYE TL	TUTARI TL	VADELİ	VADELİ	VADELİ	VADELİ
300.00	TL KREDİLER TOPLAM	15.542.914		15.542.914		6.643.240	8.899.674	14.552	67.360
300.00.01	HALK BANKASI TOPLAM	1.900.000		1.900.000		1.900.000		-	
300.00.02	ŞEKERBANK TOPLAM	750.000		750.000		750.000		-	
300.00.03	İŞ BANKASI TOPLAM	30.648		30.648		30.648		-	
300.00.04	EUROBANK TOPLAM	540.000		540.000		540.000		-	
300.00.05	TÜRKİYE FİNANS TOPLAM	277.594		277.594	310	277.594		310	
300.00.06	ASYA KATILIM BANKASI TOPLAM	12.044.672		12.044.672	91.602	3.144.998	8.899.674	14.242	67.360
300.01	USD KREDİLER TOPLAM	23.067.727	15.320.366	23.067.727		393.604	22.674.123	198	598.907
300.01.01	ZİRAAT BANK TOPLAM	752.850	500.000	752.850	28.546		752.850		28.546
300.01.02	VAKIFBANK TOPLAM	10.035.492	6.665.000	10.035.492	272.462		10.035.492		272.462
300.01.03	AKBANK TOPLAM	6.254.467	4.153.860	6.254.467	202.994		6.254.467		202.994
300.01.04	İŞBANK TOPLAM	3.186.062	2.116.000	3.186.062	91.273		3.186.062		91.273
300.01.05	TÜRKİYE FİNANS TOPLAM	2.838.856	1.885.406	2.838.856	3.830	393.604	2.445.252	198	3.632
TOPLAM		38.610.637	15.320.267	38.610.637	681.024	7.036.843	31.573.794	14.753	666.271

301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabının Denetimi

X işletmesinin 31.12.20X1 tarihli dövizli mizanına göre hazırlanmış 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesabının görünümü aşağıdaki gibidir:

				31.12.20X1		31.12.20X1
		31.12.20X1		MİZAN	DÖVİZ	MİZAN
KOD	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BAKİYE TL	CİNSİ	DÖVİZ
301.01	İŞ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.	920.836	1.756.013	835.176	EURO	386.602
301.02	VAKIF FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.	897.533	1.662.673	765.140	EURO	354.182
301.03	FORTIS FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.	93.117	107.453	14.336	EURO	6.636
301.04	AK FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.	248.556	249.839	1.284	EURO	594
TOPLAM 301 HESAP		2.160.043	3.775.978	1.615.935		748.014

31.12.20X1 tarihinde 1 Euro= 2,1603 TL olup işletmenin döviz değerleme işlemleri kontrol edilmiştir. İşletmenin TL olarak finansal kiralama işlemi bulunmamaktadır.

İlgili dönemde finansal kiralama işlemleri için hesaplanan faiz tutarı 8.023 TL olup ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...	...	...	...
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.				8.023		8.023
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞL. BR HS.						

Ayrıca işletmenin geçmiş dönemlerinden gelen 13.342 TL'lik önceki dönem düzeltme kaydı bulunmaktadır. İlgili yevmiye maddesi aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...	...	...	...
DİĞER GEÇMİŞ YIL K/Z HS.				13.342		13.342
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞL. BR HS						

303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri Hesabının Denetimi

X işletmesinin 31.12.20X1 tarihli dövizli mizanına göre hazırlanan 303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri hesabının görünümü aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.22. X AŞ, Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri Hesabı Mizan Görünümü Tablosu

					TL						
		31.12.20X1	31.12.20X1		(VADEYE KADAR KALAN)	ANAPARA			FAİZ		
		MİZAN	MİZAN	DEĞERLENMİŞ	FAİZ	3 AY	3 AY-1 YIL	1-5 YIL	3 AY	3 AY-1 YIL	1-5 YIL
KOD	HESAP ADI	BAKİYE TL	BAKİYE DÖVİZ	BAKİYE TL	TUTARI TL	VADELİ	VADELİ	VADELİ	VADELİ	VADELİ	VADELİ
303.01.01	EUROBANK	933.534	620.000	933.534	6.137	933.534			6.137		
303.01.02	VAKIFBANK	270.038	125.000	270.038	2.040	270.038			2.040		
303.01.03	ASYA FİNANS	796.250	528.824	796.250	7.958		796.250			7.958	
303.01.04	ASYA FİNANS	747.015	496.125	747.015	28.982			747.015			28.982
303.01.05	ASYA FİNANS	757.869	503.333	757.869	17.503			757.869			17.503
303.01.06	VAKIFBANK	636.884	422.982	636.884	19.050			636.884			19.050
303.01.07	VAKIFBANK	1.661.487	1.103.465	1.661.487	83.732			1.661.487			83.732
TOPLAM		5.803.078	3.799.729	5.803.078	165.402	1.203.572	796.250	3.803.256	8.177	7.958	149.268

X işletmesinde yapılan çalışmalarda 3.803.256 TL tutarındaki uzun vadeli borcun kısa vadeli olarak sınıflandırılarak 303 numaralı hesapta toplandığı tespit edilmiştir. Oysaki yapılan vade çalışmasında ilgili tutarın uzun vadeli borçlara ait olduğu tespit edilmiş ve aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmıştır:

...	...	...
303 UZUN VADELİ KRD. ANAPARA T. VE F. HS.	3.803.256	3.803.256
400 BANKA KREDİLERİ HS.		

İşletmenin ilgili dönemdeki kredilerinin faiz oranları ise;

- USD için % 1,91-%3,38 aralığındadır.
- EURO için ise % 8,5'tir.

Y ve Z işletmelerinde finansal borç bulunmamaktadır. Bu nedenle bu hesap grubunun denetimi yapılmamaktadır.

3.3.9.7. Ticari Borçlar Hesap Grubunun Denetimi

Ticari borçlar hesap grubu, işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan ticari faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçlarının ayrıca diğer ticari borçlarının yer aldığı hesap grubudur. Bağımsız denetim açısından önemli bir hesap grubu olan ticari borçların denetiminde senetsiz borçlar, senetli borçlar, borçlar reeskontu ve diğer hesaplar ayrı olarak ama birbirleri ile olan ilişkisi göz önünde bulundurularak yapılmalıdır. Bu hesap grubunun denetimin de denetçinin temel denetim hedefleri aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Haftacı, 2011:170-171)

- İşletmenin bütün ticari borçlarının ilgili hesaplara alınıp alınmadığının tespit edilmesi,
- Bütün ticari borçların işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili olup olmadığının tespit edilmesi,
- Ticari borçların doğru bir şekilde değerlendirip değerlendirilmediğinin tespit edilmesi,
- İlgili borçların doğru bir şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığının tespit edilmesidir.

X İşletmesi Ticari Borçlar Hesap Grubu**320 Satıcılar Hesabının Denetimi**

		31.12.20X1		31.12.20X1	31.12.20X1	31.12.20X1	
KOD	HESAP ADI	BORÇ BAKİYE	ALACAK BAKİYE	MİZAN BORÇ BAKİYE	MİZAN ALACAK BAKİYE	MİZAN BAKİYE	DEĞERLEN MİŞ BAKİYE
320-0	YURTIÇİ TL SATICILAR	53.553.947	55.947.497	246.380	2.639.931	2.393.550	2.393.550
320-1-01	YURTIÇİ USD SATICILAR	2.534.589	2.558.322	2.142	25.875	23.733	23.733
320-1-02	YURTIÇİ EURO SATICILAR	7.010.305	7.467.260	376.203	833.158	456.955	456.955
320-2-01	YURTDİŞİ USD SATICILAR	34.566.713	36.735.685	5.109.391	7.278.364	2.168.972	2.168.972
320-2-02	YURTDİŞİ CHF SATICILAR	6.517.007	6.517.064	0	57	57	57
320-2-03	YURTDİŞİ EURO SATICILAR	545.145	494.709	69.972	268.112	198.140	198.140
320-2-04	YURTDİŞİ GBP SATICILAR	4.932	4.894	39	0	-39	-39
320 TOPLAM		104.732.639	109.725.432	5.804.127	11.045.496	5.241.369	5.241.369

X işletmesinde satıcılar hesabı ile ilgili yapılan denetimde işletmenin mizanına uygun satıcılar hesabının görünümü yukarıdaki gibidir. İşletmenin hem TL üzerinden hem de yabancı para birimi satın alma işlemi gerçekleştirdiği görülmektedir. İşletmenin dövizli alımlarına ilişkin döviz miktar bilgileri ise aşağıdaki gibidir:

31.12.20X1	D.KURU	BORÇ DÖVİZ TUTAR	ALACAK DÖVİZ TUTAR	NET DÖVİZ TUTARI
USD	1,5057	3.394.789	4.851.058	1.456.269
EURO	2,1603	206.534	509.776	303.242
CHF	1,4492		39	39
TL	1	246.380	2.639.931	2.393.551
GBP	2,3892	16		-16

İşletmenin döviz üzerinden borçlarına ilişkin olarak değerleme işlemi yapılmış olup 4.647 TL tutarında değerleme muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

...	...	...	...
KUR DEĞERLEME HS.		4.647	
320 SATICILAR HS.			4.647

İşletmenin diğer ticari borç olarak sınıflandırdığı 20.618 TL tutarındaki borcunun satıcılara olan borç olduğu tespit edilmiş ve ilgili satıcılar hesabında gösterilmiştir.

...	...	...	...
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HS.	20.618		
320 SATICILAR HS.		20.618	

İşletmenin ilgili dönemde alımlarına ilişkin olarak 5.804.127 TL tutarında sipariş verdiği anlaşılmıştır. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS.	5.804.127		
320 SATICILAR HS.		5.804.127	

Ayrıca işletmede yapılan denetim çalışmalarında önceki döneme ilişkin olarak 457.740 TL tutarındaki borcun diğer geçmiş yıllar kâr/zarar hesabından satıcılar hesabına tasnifi yapılmıştır.

...	...	...	...
DİĞER GEÇMİŞ YIL K/Z HS.	457.740		
320 SATICILAR HS.		457.740	

İşletmenin yurtiçi alımlarına ilişkin olarak alış faturaları örneklem yöntemine göre seçilerek incelenmiştir ve ilgili faturalar çalışma dosyasında mevcut bulunmaktadır. Satıcı işletmelere yönelik olarak mutabakat çalışması yapılmıştır. Mutabakat oranı alacak bakiyesine yönelik olarak % 87, borç bakiyesine yönelik olarak ise % 11'dir. İlgili dönem içerisinde satıcılara yapılan borç ödemelerine ilişkin olarak örneklem yolu ile çalışma yapılmış olup çalışma dosyasında mevcut bulunmaktadır.

321 Borç Senetleri Hesabı Denetimi

		31.12.20X1 Mizan Bakiye
321-00	CÜZDANDAKİ USD SENETLER	4.902.559
CÜZDANDAKİ USD SENETLER		4.902.559
321	BORÇ SENETLERİ	4.902.559

X işletmesinin ilgili dönemde borç senetlerinin dönem sonu mizan görünümü yukarıdaki gibidir. İşletmenin ilgili dönemde TL üzerinden borç senedi bulunmamaktadır. USD olarak bulunan borç senetlerinin değerlemesi dönem sonu kuru ile yapılmış olup, işletmenin döviz miktar bilgisi aşağıdadır:

31.12.20X1	D.KURU	BORÇ DÖVİZ TUTAR	ALACAK DÖVİZ TUTAR	NET DÖVİZ TUTARI
USD	1,5057	5.618.080	8.874.080	3.256.000

İşletmenin ilgili dönemde düzenlemiş olduğu çekler, dönem sonunda borç senedi olarak tasniflenmesi gerekmektedir. İşletmenin ilgili dönemde verdiği çeklerine ilişkin olarak bilgiler aşağıdaki gibidir:

103-00	VERİLEN TL ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		3.351.007
103-01	VERİLEN YABANCI PARALI ÇEKLER		350.086
103	VERİLEN ÇEK/ÖDEME EMİRLERİ (-)		3.701.093

Çeklerin görüldüğünde ödenmesi ve uzun vadeli çeklerin bir senet görünümü taşıması sebebiyle verilen çekler senet olarak tasniflenmiştir ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM. HS.	3.701.093		
321 BORÇ SENETLERİ HS.		3.701.093	

322 Borç Senetleri Reeskontu Hesabının Denetimi

		VUK REESKONT	SPK REESKONT	FARK
103	VERİLEN ÇEK/ÖDEME EMİRLERİ (-)	62.897	32.304	30.594
321	BORÇ SENETLERİ	12.035	12.035	-
	TOPLAM	74.932	44.339	30.594

İşletmenin VUK'a göre hesaplamış olduğu reeskont ile SPK'ya göre hesaplanan reeskont tutarı arasında 30.594 TL'lik fark çıkmaktadır. Bu farkın borç senetleri reeskontundan indirilmesi gerekmektedir. Bu farkın muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
647 REESKONT FAİZ GEL. HS.	30.594		30.594
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HS.			

Ayrıca yapılan çalışmalarda işletmenin sadece senetli borçlarına reeskont ayırdığı, senetsiz borçlarına reeskont ayırmadığı belirlenmiştir. Bu sebeple senetsiz borçlar için yapılan yaşlandırma çalışması neticesinde 12.653 TL tutarında reeskont ayrılması gerektiği belirlenmiştir. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HS.	12.653		12.653
647 REESKONT FAİZ GEL. HS.			

Y İşletmesi Ticari Borçlar Hesap Grubu Denetimi**320 Satıcılar Hesabının Denetimi**

		31.12.20X1		31.12.20X1	31.12.20X1	31.12.20X1	
		BORÇ BAKİYE	ALACAK BAKİYE	MİZAN BORÇ BAKİYE	MİZAN ALACAK BAKİYE	MİZAN BAKİYE	DEĞERLENMİŞ BAKİYE
KOD	HESAP ADI						
320-0	YURTIÇI TL SATICILAR	433.071	474.441	257	41.627	41.370	41.370
320 TOPLAM		433.071	474.441	257	41.627	41.370	41.370

Y işletmesinin yapmış olduğu ticari faaliyetleri sonucu ortaya çıkan senetsiz ticari borçlarının görünümü yukarıdaki gibidir. İşletmenin borçları sadece TL'dir.

Yapılan çalışmalarda işletmenin ticari borçlarında sınıflandırdığı borçlarından 22.421 TL tutarındaki borcunun X işletmesine olan borç olduğu tespit edilmiş ve ilişkili taraflara olan ticari borç olarak sınıflandırılmıştır. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
320 SATICILAR HS.	22.421		22.421
İLİŞKİLİ TARAFLARA TİC. BORÇ HS.			

İşletmenin borçlarına ilişkin olarak mutabakat çalışması yapılmış olup, mutabakat oranı % 93'tür. Mutabakat çalışmasına ilişkin belgeler çalışma dosyasında mevcuttur. Yıl içerisinde satıcılara yapılan ödemelere ilişkin olarak örnekleme çalışmaları yapılmıştır ve çalışma dosyasında mevcuttur.

İşletmenin ilgili dönemde senetli borcu ve verilen çekleri bulunmamaktadır.

Z İşletmesi Ticari Borçlar Hesap Grubu Denetimi

320 Satıcılar Hesabının Denetimi

		31.12.20X1		31.12.20X1	31.12.20X1	31.12.20X1	
KOD	HESAP ADI	BORÇ BAKİYE	ALACAK BAKİYE	MİZAN BORÇ BAKİYE	MİZAN ALACAK BAKİYE	MİZAN BAKİYE	DEĞERLENMİŞ BAKİYE
320-0	YURTIÇI TL SATICILAR	22.891.522	25.471.513	102.102	2.682.092	2.579.990	2.579.990
320-1-01	YURTIÇI EURO SATICILAR	379.455	380.086	0	631	631	631
320 TOPLAM		23.270.977	25.851.599	102.102	2.682.723	2.580.621	2.580.621

Z işletmesinde yapılan denetim çalışmalarında işletmenin dönem sonu dövizli mizanı dikkate alınarak 320 Satıcılar Hesabının görünümü yukarıdaki gibidir. İşletme dönem içerisinde ilişkili tarafı olan X, Y ve T işletmelerine olan borçlarını ticari borç olarak sınıflandırdığı tespit edilmiş ve gerekli düzeltmeler yapılmıştır. İlgili yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
320 SATICILAR HS.		2.618.714	
X İşletmesi 1.596.841 TL			
Y İşletmesi 951.281 TL			
T İşletmesi 70.592 TL			
İLİŞKİLİ TARAFLARA TİC. BORÇ HS.			2.618.714

İşletmenin döviz üzerinden alışlarından dolayı 292 Euro'luk dövizli borcu bulunmaktadır. İlgili dönem sonu döviz kuru 1 Euro= 2,2603 TL'dir. Dönem sonu itibari ile değerlendirme yapılmıştır ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
320 SATICILAR HS.		1.366	
KUR DEĞERLEME HS.			1.366

Yapılan çalışmada işletmenin 102.102 TL'lik vermiş olduğu siparişin olduğu tespit edilmiştir. Gerekli yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
159 VERİLEN SİP. AVANSLARI HS.		102.102	
320 SATICILAR HS.			102.102

İşletmenin geçen dönemden gelen ve geçmiş yıl kâr zararında izlenen 16.727 TL'lik borcu satıcılar hesabına alınmıştır. Gerekli yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
DİĞER GEÇMİŞ YILK/Z HS.		16.727	
320 SATICILAR HS.			16.727

321 Borç Senetleri Hesabının Denetimi

		31.12.20X1 Mizan Bakiye
321-00	CÜZDANDAKİ TL SENETLER	26.815
CÜZDANDAKİ TL SENETLER		26.815
321	BORÇ SENETLERİ	26.815

Z işletmesinin ilgili denetim döneminde işletmeden alınan dönem sonu dövizli mizan bilgileri dikkate alınarak borç senetlerinin görünümü yukarıdaki gibidir. İşletmenin ilgili dönemde dövizli senetli borcu bulunmamaktadır. Ayrıca işletmenin mizanı dikkate alındığında dönem içerisinde alışlarından dolayı verdiği çeklerin görünümü aşağıdaki gibidir:

		31.12.20X1	31.12.20X1	31.12.20X1	
KOD	HESAP ADI	MİZAN BORÇ BAKİYE	MİZAN ALACAK BAKİYE	MİZAN BAKİYE	DEĞERLENMİŞ BAKİYE
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EMİRLERİ	3.833.678	4.210.626	376.948	376.948
103 TOPLAM		3.833.678	4.210.626	376.948	376.948

Çeklerin ileri tarihli olarak düzenlenmesi onlara bir senet görünümü sağlamasından dolayı ilgili tutar borç senetleri hesabına tasnifini gerektirmektedir. Bu sebeple yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM. HS.	376.948		376.948
321 BORÇ SENETLERİ HS.			

322 Borç Senetleri Reeskontu Hesabının Denetimi

		VUK REESKONT	SPK REESKONT
103	VERİLEN ÇEK/ÖDEME EMİRLERİ (-)	5.752	2.908
321	BORÇ SENETLERİ	628	318
	TOPLAM	6.381	3.226

Z işletmesinin verilen çekler ve borç senetleri hesapları ile ilgili olarak hesaplaması gereken reeskont tutarları hem VUK açısından hem de SPK açısından yukarıdaki tabloda görüldüğü gibidir. Yapılan çalışmalarda işletmenin herhangi bir şekilde reeskont hesaplamadığı tespit edilmiştir ve SPK'ya göre hesaplanan reeskont tutarı kadar reeskont ayrılmalıdır. Bu sebeple aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmalıdır:

...	...	...	...	...
322 BORÇ SENETLERİ REES. HS.		3.226		
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ HS.			3.226	

İşletenin ilgili dönemde dövizli çek ve senedi bulunmamaktadır.

3.3.9.8. Sermaye Hesaplarının Denetimi

Sermaye hesapları dönem içerisinde az çalışan hesaplar olmasına rağmen denetim açısından önemli bir denetim alanıdır. Sermaye hesaplarında yapılabilecek olan hatalar az olmasına rağmen yüksek tutarların olması da önemli bir denetim alanı olmasında büyük bir sebeptir. Sermaye hesaplarının denetimi ile ilgili olarak denetim hedefleri aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Kaval, 2008:525)

- Eğer dönem içerisinde bedelli veya bedelsiz olarak sermaye artırımını varsa bu artışın yasalara ve özellikle SPK mevzuatına uygun olup olmadığının tespit edilmesi,
- Dönem içerisinde dağıtılan kâr paylarının mevzuata uygun biçimde ve gerçek hak sahiplerine dağıtılıp dağıtılmadığının tespit edilmesi,
- Ayrılması gereken yedeklerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığının tespit edilmesi,
- Öz sermaye hesaplarının bilanço da doğru bir biçimde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığının tespit edilmesidir.

X İşletmesi Sermaye Hesaplarının Denetimi

X işletmesinin 31.12.20X1 tarihli dövizli mizanına göre düzenlenen öz sermaye hesap sınıfının görünümü aşağıdaki gibidir:

		01.01.20X1			31.12.20X1
KOD	HESAP ADI	MİZAN BAKİYE	GİRİŞ	ÇIKIŞ	MİZAN BAKİYE
500-01-001	ORTAK A	23.077.901	0	0	23.077.901
500-01-003	ORTAK B	2.318.123	0	0	2.318.123
500-01-006	ORTAK C	5.103.988	0	0	5.103.988
500-01-007	ORTAK D	189.185	0	0	189.185
500-01-008	ORTAK E	3.827.991	0	0	3.827.991
500-01-009	ORTAK F	3.827.991	0	0	3.827.991
500-01-011	ORTAK G	154.822	0	0	154.822
TOPLAM (500 SERMAYE)		38.500.000	0	0	38.500.000
501-01-001	ORTAK A	66.178	0	-45.000	21.178
TOPLAM (501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE)		66.178	0	-45.000	21.178
502-88-0001	SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI	852.537	0	0	852.537
TOPLAM (502 HS.)		852.537	0	0	852.537
529-00-0001	BAĞLI ORT. SERMAYE İLAVESİNDEN OL.YED	346.978	0	0	346.978
TOPLAM (529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ)		346.978	0	0	346.978
540-01-0001	I,TERTİP YEDEK AKÇE (1997)	78.868	0	0	78.868
540-01-0008	I,TERTİP YEDEK AKÇE (2004 SONRASI)	323.415	18.418	0	341.833
540-01-0010	II, TERTİP YEDEK AKÇE	2.006	0	0	2.006
540-88-0001	ENFLASYON FARKI	314.125	0	0	314.125
540-99-88-0001	ENFLASYON FARKI	29.568	0	0	29.568
TOPLAM (540 YASAL YEDEKLER)		747.981	18.418	0	766.399
542-001-0001	OLAGAN ÜSTÜ YEDEKLER	5.286.484	349.940	0	5.636.424
542-99-88-0001	ENFLASYON FARKI	126.275	0	0	126.275
TOPLAM (542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER)		5.412.759	349.940	0	5.762.700
570-01-0007	2007 GEÇMİŞ YIL KARI	0	0	0	0
570-01-0008	2008 GEÇMİŞ YIL KARI	0	0	0	0
570-99-01-0004	ENFLASYON DÜZELTMESİ (TÜR GIDA)	127.107	0	0	127.107
TOPLAM (570 GEÇMİŞ YIL KARI)		127.107	0	0	127.107
580-04-001	2007 DÖN.NET ZARARI	87.025	0	0	87.025
580-04-002	01.01.2008-31.07.2008 DÖN.NET ZARARI	0	55.449	0	55.449
TOPLAM (580 GEÇMİŞ YIL ZARARI)		87.025	55.449	0	142.475

X işletmesinde yapılan denetim çalışmalarında işletmenin dönem içerisinde herhangi bir şekilde sermaye artırımına gitmediği tespit edilmiştir.

İşletmenin ortaklarından A, 31.12.20X1 tarihinde önceden taahhüt etmiş olduğu sermayenin 45.000 TL'lik kısmını yerine getirmiştir.

İşletmenin 2004 yılı sonrası ayırmaya başladığı I. tertip yedek akçe tutarı 18.418 TL tutarında artış göstermiştir. Bu artışın sebebi işletmenin 20X0 yılında elde etmiş olduğu kârın 18.418 TL'lik kısmının yedek akçelere verilmesinden kaynaklanmıştır.

Ayrıca yine işletmenin 20X0 döneminde elde etmiş olduğu kârın 349.940 TL'lik tutarı da olağan üstü yedeklere aktarımı gerçekleşmiştir.

...	...	...	...
570 GEÇMİŞ YIL KÂRI HS.	18.418	18.418	
540 YASAL YEDEKLER HS.			
...	...	...	...
570 GEÇMİŞ YIL KÂRI HS.	349.940	349.940	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HS.			

Y İşletmesi Sermaye Hesaplarının Denetimi

Y İşletmesinin 31.12.20X1 tarihli dövizli mizanına göre hazırlanmış öz sermaye hesap sınıfının görünümü aşağıdaki gibidir:

KOD	HESAP ADI	31.12.20X0	GİRİŞ	ÇIKIŞ	31.12.20X1
500	SERMAYE	1.500.000	-	-	1.500.000
502	SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI	74.343	-	-	74.343
540	YASAL YEDEKLER	10.505	17.244	-	27.749
542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	57.632	327.634	-	385.265
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	-	-	-	-
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	(994.089)	-	-	(994.089)
590	DÖNEM NET KARI	-	-	-	-
TOPLAM		648.391	344.877	-	993.268

İşletmede yapılan çalışmalarda ilgili dönem içerisinde herhangi bir şekilde sermaye artışı söz konusu değildir. İşletme 20X0 döneminde 344.878 TL tutarında kâr

elde etmiş olup, ilgili bu kâr dağıtılmayıp 17.244 TL'si yasal yedek olarak ayrılmış 327.634 TL'si ise olağanüstü yedek olarak ayrılmıştır. İlgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

...	...	...	...
570 GEÇMİŞ YIL KÂRI HS.	17.244	17.244	
540 YASAL YEDEKLER			
...	...	...	...
570 GEÇMİŞ YIL KÂRI HS.	327.634	327.634	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HS.			

Z İşletmesi Sermaye Hesaplarının Denetimi

Z İşletmesinin 31.12.20X1 tarihli dövizli mizanına göre sermaye hesaplarının görünümü aşağıdaki gibidir:

		31.12.20X0			31.12.20X1
KOD	HESAP ADI	MİZAN BAKİYE	GİRİŞ	ÇIKIŞ	MİZAN BAKİYE
500	SERMAYE	4.275.000	-		4.275.000
502	SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI	15.551	-		15.551
540	YASAL YEDEKLER	2.177	-		2.177
542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	73.880	-		73.880
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	269.683	-		269.683
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	559.727	660.199		1.219.926
591	DÖNEM NET ZARARI (-)	355.601	-	355.601	-
TOPLAM		5.551.619	660.199	355.601	5.856.217

Z işletmesinde yapılan denetim çalışmalarında işletmenin dönem içerisinde herhangi bir şekilde sermaye artırımını yapmadığı tespit edilmiştir. İşletme ilgili dönemde 660.199 TL tutarında net zarar elde etmiştir. Denetim yapıldığı tarih itibari ile geçmiş yıl zararı olduğundan dolayı geçmiş yıl zararlarına atılmıştır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

	.../.../.... 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS. 591 DÖNEM NET ZARARI HS.	660.199	660.199
--	--	---------	---------

3.3.10. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması

Müşteri işletmenin denetim çalışması SPK'nın ilgili tebliğleri, UFRS'ler ve Uluslararası Denetim Standartları göz önünde bulundurularak ve temel alınarak gerçekleştirilmiştir. X İşletmesi ile ilgili olarak konsolide finansal tablolar açısından bağımsız denetim raporu aşağıdaki gibidir:

FİNANSAL TABLOLARLA İLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

X GIDA SANAYİ İŞLETMELERİ İÇ VE DIŞ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ

YÖNETİM KURULUNA;

X Gıda Sanayi İşletmeleri İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketi'nin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan konsolide bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait konsolide gelir tablosunu, konsolide öz sermaye değişim tablosunu ve konsolide nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayı sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtip yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre, ilişikteki konsolide finansal tablolar X **Gıda Sanayi İşletmeleri İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketi**' nin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru bir şekilde yansıtmaktadır.

Dr. Selim KILINÇ

Sorumlu Ortak Baş Denetçi

SONUÇ

Özellikle 2000’li yıllardan sonra artan teknolojik gelişmeler eşliğinde işletmeler, faaliyette bulundukları sektörlerde güçlü kalabilmek hatta pazar payını koruyabilmek için finansal açıdan güçlü olmaları gerekir. Bu durum işletmeleri gerek kendi sektörlerinde gerekse diğer sektörlerde faaliyette bulunan işletmelere ortak olmaya ve onlar üzerinde etkin kontrol gücü oluşturmaya yöneltmiştir.

İşletmelerin diğer işletmeler üzerinde etkin kontrol gücü bulundurması konsolidasyon işlemlerini yapmasını ve konsolide finansal tablo düzenlemesini zorunlu kılmaktadır.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanununun yasalaşması ile özellikle muhasebe alanında büyük değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerin başında Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının tam çevirisi olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarıdır. Kanunun ilgili 88. maddesine göre işletmeler TTK’nın yürürlüğe girmesinden itibaren yapacakları muhasebe işlemlerinde ve finansal raporlamada muhasebe standartlarına uygun muhasebe ve raporlama yapacaklardır. Ayrıca TTK’da muhasebe ile ilgili diğer bir önemli gelişmede denetim alanında olmuştur. Kanunun ilgili 397. maddesine göre bütün sermaye şirketleri denetime tabi tutulmuş ve denetimi gerçekleştirecek olan bağımsız denetim kuruluşların yapacakları denetim çalışmalarında Uluslararası Denetim Standartlarına uygun denetim çalışması yapması gerektiği belirtilmiştir.

Grup işletmelerde, yeni TTK’nın kabul edilmesi ile birlikte önceleri ana ortaklığın isteğine bırakılan konsolidasyon işlemleri artık istek olmaktan çıkmış ve yasal bir zorunluluk haline gelmiştir. Yasal bir zorunluluk olması haricinde grup işletmeler hakkında daha doğru ve gerçekçi kararlar alabilmek ve analizler yapabilmek için konsolide finansal tabloların düzenlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Grup içerisinde yer alan işletmelerin her birinin ayrı olarak düzenlemiş olduğu bireysel finansal tablolar dikkate alınarak doğru karar alınamayacağı için aslında konsolidasyon işleminin yapılması kendi içerisinde bir zorunluluk arz etmektedir.

Konsolidasyon işlemlerinin nasıl yapılacağı ve konsolide finansal tabloların nasıl düzenleneceği ise TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı ile belirlenmiştir. İlgili bu standart konsolidasyonla ilgili kavramları, kimlerin

konsolidasyon yapmaları gerektiğini, hangi durumlarda konsolidasyon yapmaya gerek olmadığını ve ana ortaklık tarafından yapılması gereken konsolidasyon işlemlerinde nelere uyulması gerektiğini açıklamıştır.

TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardının yeni bir standart olması uygulamasını zorlaştırmasına rağmen konsolide finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin olarak önemli bir eksikliği ortadan kaldırmaktadır.

Ekonominin gelişmesi ve çok farklı aktörlerin faaliyetlerde bulunması, güvenilir bilgi elde etmenin gereksinimini daha da artırmış durumdadır. İşletmelerin gerek içeride gerekse dışarıda birçok hissedarı ve menfaat sahibi kurum ve kuruluşları bulunmaktadır. Küresel pazarda tüm bu kişi ve kuruluşların işletme ile ilgili karar verirken kullandıkları bilgilere olan güvenin temel dayanağı bağımsız denetim olmuştur. Bu sebeple yapılacak olan bağımsız denetim çalışmasının yeterli bilgi ve tecrübeye sahip denetçiler tarafından yapılması ve çalışmaya özen gösterilmesi gerekir. Yeni TTK ile birlikte denetçilerin özellikleri ve denetim yaparken uymaları gereken kuralları belirten Uluslararası Denetim Standartlarının uygulanmasını zorunlu hale getirmesi bağımsız denetim açısından ve yatırımcılarla diğer ilgili kişi ve kuruluşlar tarafından duyulan ihtiyacı gidermektedir.

Muhasebe alanında yapılan bu ve benzeri düzenlemeler Uluslararası boyutta ortak bir muhasebe dilini konuşmaya imkan sağlamasına rağmen, uygulama boyutunda bazı zorlukları ve eksiklikleri ortaya çıkarmaktadır. Eksikliklerin başında bu standartlara uygun bir hesap planının olmayışı ve yeterli sayıda tecrübeli denetçinin olmaması gelmektedir. Zorluk olarak bakıldığında ise muhasebe standartları ile ilgili eğitim eksikliklerinin olması ve standartların Vergi Usul Kanunu ile uyuşmaması söylenebilir.

Yapılan çalışmada X, Y ve Z A.Ş.'lerden oluşan grup işletmesinin 01.01.20X1-31.12.20X1 dönemine ait finansal tabloları ele alınmış ve TMS/TFRS'lere uygun olarak konsolidasyonu ve ayrıca grup işletmesinin düzenlemiş olduğu konsolide finansal tabloların, grup işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığını ve yapılan işlemlerin muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetimi Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.

X,Y ve Z işletmelerinin oluşturduğu grup işletmesinde finansal tablolarının halka arzında, finansal tablolar TMS/TFRS'lere uygun olarak sunulmuş olup, finansal tablolarının işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıttığı yapılan bağımsız denetim çalışmaları sonucunda ortaya konulmuştur.

TMS/TFRS uygulamasının yeni olması sebebiyle işletmelerin bu standartlara uygun finansal raporlama yapmakta zorlandığı bilinmektedir. X, Y ve Z işletmelerinin de finansal raporlama konusunda TMS/TFRS'lere uygun finansal raporlama yapmakta yetersiz kaldığı ve gerekli tasnif kayıtlarının bağımsız denetim şirketi tarafından yapıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca, X, Y ve Z işletmelerinde yapılan bağımsız denetim çalışmalarında işletmenin üçüncü kişileri ile ilgili olarak yapılan doğrulama işlemlerinin tam olarak yapılamadığı ve bu konuda eksik kalındığı da tespit edilmiştir.

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili olarak muhasebe bilim dünyasında çalışmalar yapılmasına rağmen, bu finansal tabloların denetimi ile ilgili çalışmaların yapılmamış olması yapmış olduğumuz çalışmada zorlanmamıza ve bazı noktalar da eksik kalmamıza neden olmuştur.

Özellikle yapılan çalışmalar incelendiği zaman denetim açısından sadece tanıtıcı bilgilere yer verilmesi, hesapların denetlenmesi gibi konulara çalışmalara yeterli ölçüde yer verilmemesi muhasebe bilim dünyasında bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yapmış olduğumuz bu çalışmanın muhasebe bilim dünyasına katkı sağlamasını ve var olan boşluğu bir nebze olsun kapatmasını beklemekteyiz.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, N. (2001). “TMS-5 Konsolide Finansal Tablolar Standardının İncelenmesi ve Bir Uygulama”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim 2001.
- Akdoğan, N. Tenker, N. (2007), *Finansal Tablolar ve Finansal Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitapevi
- Akgüç, Ö. (2010). *Finansal Tablolar Analizi*. İstanbul: Avcıol Basım Yayım.
- Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim: AB İle Müzakerelere Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*. Ankara: Lebib Yalkın Yayınları.
- Aslan, E. (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçinin Niteliği”. *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan 2011.
- Atikeler, G. (1989). *Holdinglerde Denetim ve Konsolide Mali Tablolar*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: A.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Bektöre, S. (1975). “Konsolide Bilançolar”. *Eskişehir İ.T.İ.A. Dergisi*, Sayı:1, 130-146.
- Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım
- Brealey, R. A. Myers. S. C. Marcus, A. J. (2001). *İşletme Finansının Temelleri*. (Çev. Ünal Bozkurt ve diğerleri). İstanbul: McGraw-Hill-Literatür Yayınları.
- Çiftçi, Y. (2000). “İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesinde Özkaynak Yönteminin Kullanılması”. *MÖDAV*, 2 (4), 51-76.
- Demir, V. Bahadır, O. (2008). *UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon: Açıklamalar ve Uygulamalar*. Ankara: Nobel Yayınları
- Deran, A. Aktaş, R. (2004). “Konsolide Finansal Tablolarla İlgili IFRS Çerçevesinde Hazırlanan Ulusal Düzenlemelerin İncelenmesi”. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Erişim tarihi: 05.10.2011
- <http://www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php?Makale=8>.
- Epstein, B. J. Mirza, A. A. (2005). *Interpretation And Application of International Accounting Standards*. USA: John Wiley&Sons Inc.
- Ergin, H. (2009). *Denetim*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları
- Gökçen, G. Akgül, B. A. Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitapevi
- Greuning, H. (2005). *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide*. Washington: The World Bank

- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi
- Güredin, E. (2008). *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım.
- Güvemli, O. (1993). *Kurumlar Topluluğunun Muhasebe, Finansman, Vergi ve Ticaret Hukuku Açısından Yönetimi*. İstanbul: M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayın No:451/684.
- Haftacı, V. (2009). *İşletmelerde Finansal Çözümleme*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*. İzmit: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, V. Badem, A. C. (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2011.
- Karacan, S. (2009). *KOBİ'lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karacan, S. Uygun, R. (2012). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karapınar, A. Zaif, F. A. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Finansal Analiz*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Karcıoğlu, R. (1993). *Konsern (Holding) İşletmelerde Konsolide Finansal Tabloları Düzenleme İlkeleri*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi İİBF Z. Fındıkoğlu Araştırma Merkezi Yardımcı Ders Notları:174.
- Kaval, H. (2008). *Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Kaya, A. (Nisan 2000). “Denetim Sürecinde Önemlilik”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 91–100.
- Kaya, İ. (2011). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Konsolide Finansal Tablolar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Kishalı, Y. Pehlivanlı, D. (Ocak 2007). “Denetimde İstatistiki Olmayan Örneklem”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.
- Kurnaz, N. Çetinoğlu T. (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

- Otlu, F. (1999). "Holding Şirketlerde Mali Tabloların Konsolidasyonu". *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13 (1), 101-115.
- Örten, R. Kaval, H. Karapınar, A. (2010). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Pekiner, K. (1988). *İşletme Denetimi: İşletme Analizleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları.
- Saban, M. Genç, M. (2002). "Firmalar Arası Yatırımların Muhasebeleştirilmesinde Uluslararası Düzenlemeler ve Türkiye Uygulamaları". *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:60, 165-185.
- Say, A. T. (2007). *Bilim ve Pazarlama*. İstanbul: Beta Yayınevi
- Selimoğlu, Seval K., Özbirecikli M., Kurt G., Uzun Ş., Alagöz A., Yanık S. (2008). *Muhasebe Denetimi*. (Editörler: Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzun). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Selimoğlu, S. K. Göktepe, H. (Mayıs-Haziran 2007). "Türk Ticaret Kanunu Kapsamındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler". *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:81.
- Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Sürmeli, F. (1973). "Ana Şirket İle Bağlı Şirketler Arasındaki Bilanço: Konsolide Bilanço". *Eskişehir İ.T.İ.A. Dergisi*, IX (2), 177-196.
- Şengel, S. (2004). *Ortak Girişim (Joint Venture) Faaliyetlerinin Raporlaması*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları Yayın No:1593.
- Türkkot, M. (Nisan 2005). "Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar". *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 148.
- TÜRMOB. *Uluslararası Denetim Standartları*. TÜRMOB Yayınları Yayın No:238
- Uzun, Ş. Tanç, A. Erciyes, M. (2009). "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1". *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:95, 125-140.
- Yardımcıoğlu, M. (2008). "Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve UMS Yönünden Değerlemesi". *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:90, 145-168.
- Ekonomi Gazeteciliği İçin Kurumsal Yönetim El Kitabı*. İstanbul: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği. SPK Seri: XI,
No:29 Md. 22

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. SPK Seri: X,
No: 22

Türkiye Muhasebe Standardı 1: Finansal Tabloların Sunuluşu

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 3: İşletme Birleşmeleri Standardı

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 10: Konsolide Finansal Tablolar Standardı

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 11: Müşterek Anlaşmalar Standardı

Türkiye Muhasebe Standardı 27: Bireysel Finansal Tablolar Standardı

Türkiye Muhasebe Standardı 28: İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
Standardı

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler	
Adı Soyadı	Yavuz KILINÇ
Doğum Yeri ve Tarihi	Horasan, 18.10.1988
Eğitim Durumu	
Lisans Öğrenimi	Dumlupınar Üniversitesi-Muhasebe Bölümü (2010)
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce
İş Deneyimi	
Stajlar	İrmak Mali Müşavirlik Bürosu (2004-2005) Majör SKT A.Ş. (2007) Aktaş Mali Müşavirlik Bürosu (2008)
Çalıştığı Kurumlar	Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Araştırma Görevlisi (2010-.....)
İletişim	
E-Posta Adresi	yavuzkilinc25@gmail.com , yavuz.kilinc@kocaeli.edu.tr
Tarih	29.06.2012