

# KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ VE DENETİM TEKNİKLERİ

Dr. Lerzan Kavut AKÜN

*İ.Ü. İşletme Fakültesi*

## 1. Giriş

Günümüzün modern endüstri hayatında çeşitli nedenlerle işletmelerin büyüme ihtiyaçlarının giderek arttığı görülmektedir. Bu nedenler arasında, işletme risklerini asgari düzeye indirmek, büyük miktarda ve üstün kalitede mal ve hizmet üretimini gerçekleştirebilmek ve bunun için gerekli teknolojiyi kurup işletebilmek, finansman gereksinmelerini karşılayabilmek için yeterli ölçüde kâr sağlayabilmek ve firmanın değerini maksimize etmek vb, sayılabilir.

Büyümenin gerçekleştirilmesindeki yollardan bir tanesi faaliyetler sonucu yaratılan veya dışarıdan sağlanan kaynakların yeni yatırımlara tahsis edilmesidir (iç büyüme şekli). Diğer bir yol ise; bir işletmenin<sup>(1)</sup>, başka işletme veya işletmelere ait hisse senetlerini yönetim ve kontrol hakkını sağlayacak ölçüde satın almasıdır. Böyle bir büyüme sonucunda konsern adı verilen ana ve bağlı işletmeler topluluğundaki işletmeler tüzel kişiliklerini kaybetmemekte ve hukuki varlıklarını sürdürmektedirler. Ancak bu topluluk birleştirilmiş yönetim ve kontrol altındaki tek bir ekonomik birim olarak dikkate alınmaktadır<sup>(2)</sup>. Bu ekonomik birim ile ilişkide bulunan gruplar konsern topluluğun faaliyet sonuçları ve finansal durumu kısaca mali gücü hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Bu ihtiyaç, konsolide finansal tablolar yardımıyla giderilir. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasının temel amacı; çeşitli çıkar grupları için konsern grubu tek bir işletmeymiş gibi düşünerek, topluluğu oluşturan işletmelerin faaliyetlerinin sonuçlarını ve finansal durumunu sunmaktır.

\* (Aralık 194'te basılmıştır.)

(1) Bu tip bir büyümede iştirakte bulunan firmaya ana işletme veya holding şirket, iştirak edilen şirketlere ise bağlı işletme denmektedir.

(2) Glen L. Johnson, James A. Gentry Sr., "Finney and Miller's Principles of Accounting Introductory, 8 th. edition, Prentice-Hall Inc., 1980, sf. 400..

## 2. Konsolide Finansal Tabloların Denetiminin Amacı ve Önemi

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında gerçekleştirilecek amaçlar üç grupta toplanabilir. Bunlar;

- a) Bağlı işletmelerin finansal tablolarının, ana işletmenin finansal tabloları ile tam ve doğru olarak birleştirilmesi,
- b) İşletmeler arası ticari faaliyetlerden ortaya çıkan işlemlerin ve bakiyelerin elimine edilmesi;
- c) Bağlı işletmelerdeki azınlık ortakları paylarının<sup>(3)</sup> uygun olarak tesbit edilmesinin sağlanmasıdır.

Denetim işlevi; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ile duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir<sup>(4)</sup>.

Konsolidasyon denetiminin amacı ise; Konsolidasyon politikası uygulamasının, ayarlama ve eliminasyon işlemlerinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesidir. Denetçi, konsolide finansal tablolar da açıklanmış olan bilgilerin, işletmenin konsolidasyon politikalarına ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olduğu konusunda tatmin olmalıdır.

Konsolide finansal tabloların denetlenmesinin ana işletme ve ayrıca konsern toplulukla ilişkide bulunan tüm taraflar açısından çok büyük önemi vardır. Çünkü denetlenmiş finansal tabloların doğruluğu ve gerçeği göstermesi açısından güvenilirliği artmaktadır. Denetlenmiş finansal tablo kalemleri ilgili taraflarca (kredi kuruluşları, ortaklar, müşteriler v.s.) topluluğun finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının güvenli ve rasyonel olarak değerlendirilmesini sağlar. Konsolide tabloların denetlenmesinin ana işletme açısından da önemi büyüktür. Topluluk içindeki nakit akışını rasyonel olarak değerlendirebilmek, işletmeler arasında koordinasyon sağlamak gibi amaçların gerçekleştirilebilmesi için bağlı işletmelerin kârlılık ve faaliyetlerinin verimlilik derecesi sağlıklı olarak tesbit edilmelidir. Ana işletme tepe yönetiminin bu konularda isabetli ve sağlıklı işletme kararları verebilmesi için bağlı işletmelerin finansal tablolarında sunulmuş olan bil-

(3) Azınlık Ortakları: Konsern topluluk dışında olan işletmelerin, topluluk içindeki çeşitli işletmelere yaptıkları iştiraklerden dolayı ortaya çıkan bir gruptur.

(4) Denetim konusundaki tüm ayrıntılı bilgiler için bakınız: Ersin Güredin, Denetim, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muh. Enst., Yayın No.

gilerin güvenilir olması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi için de konsern topluluğun bağımsız bir organ tarafından denetiminin yapılması büyük önem taşır.

### **3. Konsolide Finansal Tabloların Denetim Süreci**

#### **3.1. Konsolide Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması**

Konsolide finansal tablolar hazırlanma teknikleri açısından tek bir işletmeye ait finansal tablolardan önemli farklılıklar gösterirler. Birdan fazla işletmenin finansal tablolarının birleştirilmesiyle oluşan konsolide tabloların denetimi de doğal olarak tek bir işletmenin finansal tablo denetiminden daha karmaşıktır.

Denetim sürecinin planlanması ve denetim süreci ile ilgili genel bir stratejinin geliştirilebilmesi için, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan ana ve bağlı işletmeler hakkında denetçi aşağıdaki temel bilgileri toplamalıdır.

- a) İşletmelerin örgütsel yapısı, organizasyon şemaları, hukuki yapıları, sermaye yapıları, kuruluş yerleri, üretim ve dağıtım yöntemleri, mamul çeşitliliği ve nitelikleri, faaliyet gösterilen sanayi dalının ekonomik durumu, sanayi dalma özgü muhasebe uygulamaları, finansal analizler ve devlet müdahaleleri.
- b) İşletmelerde uygulanan muhasebe politika ve yordamları, hesap planları.
- c) İç muhasebe kontrol sisteminin güvenilirlik derecesi.
- d) Denetim kapsama alınacak bağlı işletmelerin ve finansal tablo kalemlerinin önemlilik suurlarının ön tahmininin yapılması için gerekli bilgiler.

Yukarıda sayılan bilgileri ilk defa yapılan denetimlerde denetçi doğrudan işletmeden, yinelenen denetimlerde ise, bu bilgileri devamlı dosyalardan gerektiğinde analitik gözden geçirme yöntemine başvurarak elde edebilir.

Denetimin planlama aşamasında konsern topluluğun yapısının yanısıra konsolidasyon sürecinin uygulanması ile ilgili bilgilerinde toplanması gerekir.

Konsolidasyon uygulaması ile ilgili bilgi toplanmasında yararlanılacak araçlardan biri konsern topluluğun yapısını, iştirak paylarını ve azınlık or-

taklarını, ikinci ve üçüncü kademe dolaylı bağlı işletmeleri topluluk içi ilişkileri ve işlemleri gösteren organizasyon şemalarıdır. Ana işletme tarafından hazırlanmış olması gereken ve bu tip bilgileri içeren organizasyon şeması denetimden sorumlu baş denetçinin diğer denetçilerle zamanında ve etkin haberleşmesini kolaylaştırmak ve bilgi alışverişinde bulunulmasını sağlamak açısından çok yararlıdır.

Konsolidasyon süreci hakkında bilgi toplamada yararlanılacak ikinci bir araç, ana işletme tarafından hazırlanması gereken ve konsolidasyon sürecinin işleyişini anlatan iş akış şemalarıdır. İş akış şemaları konsolidasyon safhaları hakkındaki bilgilerin yanısıra, bu safhalada yararlanılan verilerin kaynağı, düzenlenmesi, konsolidasyon sürecindeki kilit muhasebe kontrolleri, konsolidasyon işlemlerini düzenleyen ve kaydeden sorumlu kilit personel ve konsolidasyondaki önemli safhaların zamanlaması gibi konular hakkındaki bilgileri içermelidir<sup>(5)</sup>. Bu bilgileri içeren bir konsolidasyon iş akış şemasının, denetimin planlanması aşamasında önemli bir yeri vardır. Böyle bir akış şeması konsolidasyon sonuçlarının denetimini gerçekleştirmek için başvurulacak olan denetim yordamlarının saptanmasında ve kapsamının belirlenmesinde yardımcı olur. Şayet konsolidasyon işlevi bilgisayar yardımıyla gerçekleştiriliyor ise; bu taktirde verileri işleyen programın akış şemasının elde edilmesi gerekecektir.

Yukarıdaki bilgi kaynaklarından elde edilecek verilerin yanısıra denetçi planlama safhasında, konsolidasyon sürecini etkileyebilen tekrarlanmayan veya alışılmadık ticari işlemlere olaylara veya koşullara dikkat etmelidir. Bu olaylara örnek olarak bağlı işletmenin sermaye yapısında meydana gelebilecek değişiklikler, ana işletmenin bağlı işletme üzerindeki kontrolünün geçici olması veya kontrolü kaybetmesi, bağlı işletmenin ilave hisse senetleri ihraç etmesi sayılabilir. Bu tip işlemler ana ve bağlı işletme finansal tablolarına ve konsolide finansal tablolar üzerine etki edebileceği için denetimin planlanması safhasında dikkate alınmalıdır.

Konsern toplulukların denetiminde iki çeşit uygulama vardır. Birinci uygulama; Topluluk içindeki tüm bağlı işletmelerin ayrı ayrı Genel Kabul Denetim Standartları ve Denetim Standartları ışığında denetime tabi tutulmaları, ikinci uygulama şekli ise; belirli kıstaslar esas alınarak konsern topluluktaki işletmeler arasından bazılarını ve bunların finansal tablo kalemlerini denetime tabi tutmaktır. Konsern toplulukların genellikle çok sayıda bağlı işletmeden oluşması nedeniyle birinci uygulama şekli zor, çok

(5) Jerry D. Sullivan and Richard A. Gnospeilus., *Montgomery's Auditing*, Tenth edition, John Wiley and Sons Inc., Kanada, 1985, sf. 854,

vakit alan ve maliyeti yüksek bir denetim şeklidir. Genellikle denetim işletmeleri ikinci uygulama şeklini daha çok benimsemekte ve kullanılmaktadırlar. Bu uygulama şekline göre: Ana işletme finansal çıkarları kontrol ve denetim hakkına sahip olduğu bağlı işletmelerin tümünü denetim kapsamına almalı, üzerinde etkin kontrol sağlanamayan diğer bağlı işletmelerin finansal tablo kalemleri ise, denetimde önemlilik ve risk faktörleri açısından değerlemeye tabi tutularak denetim kapsamına alınmalıdır.

### **3.2. Konsolidasyon Denetiminde Risk ve Önemlilik Faktörlerinin Kullanılması**

Günümüzde konsem topluluklar genellikle çok sayıda bağlı işletmeden oluşmaktadırlar. Konsolide finansal tabloların denetim planlaması yapılırken bağlı işletmelerin tümünün denetim kapsamına alınıp alınmayacağı önemli bir sorundur. Uygulamada bağlı işletmelerin tamamının denetime alınması, hem müşteri işletmeye yüksek bir maliyet getiren, hem de denetim işletmeleri açısından oldukça zaman alan bir çalışmadır. Bu nedenle konsolidasyon kapsamına alınacak işletmeleri iki grupta toplayabiliriz:

- A) Ana işletmenin finansal çıkarları kontrol ve denetim hakkına sahip olduğu bağlı işletmeler
- B) Yukarıdaki niteliği taşımayan diğer bağlı işletmeler

Denetim planlama safhasında "A" grubuna giren bağlı işletmelerin tümü denetim kapsamına alınır. "B" grubuna giren işletmelerin finansal tablo kalemleri ise; önemlilik ve risk faktörleri açısından değerlemeye tabi tutularak denetim kapsamına alınır.

Konsern topluluk denetimlerinde iyi ve etkin bir planlama yapılırken birinci koşul denetim kapsamına alınacak bağlı işletmelerin doğru ve sağlıklı olarak tesbit edilebilmesidir. Daha sonra ikinci koşul; denetim kapsamına alınacak olan bağlı işletme finansal tablo kalemlerini saptamaktır. Her iki koşulun yerine getirilebilmesi için konsolidasyon açısından risk ve önemlilik ölçütlerinin saptanmış olması gerekmektedir. Uygulamada denetçiler denetimin planlama safhasında ana işletme tarafından hazırlanmış bulunan konsolide finansal tablo kalemlerini ve bu tabloları oluşturan bağlı işletme finansal tablo kalemlerini tek tek ele alarak, risk ve önemlilik açısından değerlemeye tabi tutmaktadırlar.

Konsolidasyon denetiminde risk ve önemlilik değerlemesi; hem denetime tabi tutulacak bağlı işletme finansal tablo kalemlerini tesbit etmek, hem de denetim programının uygulanması esnasında söz konusu seçilen finansal

tablo kalemlerine uygulanacak denetim yordamlarının niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını belirlemek amacıyla önem taşır.

Konsolidasyon denetiminde önemlilik ölçütü kullanılması tıpkı herhangi bir işletmenin denetimindeki önemlilik ölçütü uygulamasına benzer. Ancak, buradaki farklılık, her bir bağlı işletmenin bilanço kalemleri tek tek ele alınarak, ilgili konsolide tutar içindeki ağırlığının (yüzdesinin) belirlenmesidir. Denetçinin saptamış olduğu önemlilik ölçütü üzerinde kalan tablo kalemleri ilk aşamada tesbit edilerek bunların risk değerlemeleri yapılmak üzere denetim kapsamına alınırlar. Önemli olarak kabul edilecek kalemlerin tesbiti yapılırken finansal tablo kalemlerinin sadece sayısal olarak değerlendirilmesi yeterli değildir. Bazı durumlarda konsern topluluk açısından önem taşıyan olağanüstü karşılıklı ticari işlemler ve bunlara ait tutarlar önemlilik ölçütü sınırı altında kalmış olsalar bile denetim kapsamına alınmalıdırlar.

Konsolide finansal tablo kalemleri için risk değerlemesi yapılırken ise, konsolidasyon işlemi üzerinde etkisi olan doğal ve kontrol risk faktörlerinin tesbit edilmesi gerekir.

Konsolide finansal tablolarda önemli hata ve yanlışlıklara neden olabilecek doğal risk ve kontrol riski faktörleri şöyle sıralanabilir:

### **Doğal Risk Faktörleri**

- Konsolidasyon işlemi uygulamaları, konsern topluluk içindeki birbiri ile ilişkili çok sayıda bağlı işletme olması, ana işletmedeki iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve bununla ilgili muhasebe kayıtlarındaki ayarlamaların karmaşıklık yaratması,

- Konsolidasyon ayarlamalarının belirlenmesi esnasında sayısız tahminler kullanılması,

- Konsolidasyon işlemlerinin, uygulanmasındaki talimatlarda karmaşıklık olması,

- Önemli sayıda mükerrer konsolidasyon kayıtlarının varlığı,

- Olağan dışı veya yinelenmeyen konsolidasyon ayarlamaları ile sonuçlanan işlemler meydana gelmiş olması.

### **Kontrol Riski Faktörleri**

- Konsolidasyonda ayarlama ve eliminasyon gerektiren işletmeler arası ticari işlemler ve bunlardan doğan tutarlar ile diğer ayarlama gerektiren işlemlerin, mevcut finansal kayıtlardan ayrı olarak belirlenmemesi.

- İşletmelerarası bakiyelerde mutabakat yapılmaması,
- Konsolidasyon işleminin uygulanması ile ilgili olarak açıklayıcı ve destekleyici dökümanların olmaması,
- Konsolidasyon kayıtlarının yapılması için gerekli yetkilendirme ve onaylandırmanın olmaması.

Yukarıda sayılmış olan doğal ve kontrol risk faktörleri ile toplam denetim riski değerlemesi sonucu denetim kapsamına alınacak bağlı işletme finansal tablo kalemleri tesbit edilecek ve aynı zamanda bu kalemlerle ilgili toplanacak kanıtın miktarı, niteliği ve zamanlaması da belirlenmiş olacaktır.

### 3.3. Konsolidasyon Denetiminde İşgücü Planlaması

Denetimde işgücü planlaması yapılmasının amacı, daha önceden belirlenmiş olan denetim sahalarında görev alacak denetçilerin dağıtımı ve buna bağlı olarak zaman planlamasını yapmaktır. İşgücü planlaması yapılırken oluşturulacak denetçi takımının teknik bilgi, deneyim ve zaman açısından çalışma kapasiteleri dikkate alınarak planlama yapılmalıdır.

Konsern topluluklar ve holdingler artık günümüzde ekseriyetle çok sayıda bağlı işletmeden oluşmaktadırlar. Bağlı işletmelerin sayısının çok olması veya farklı coğrafi bölgelerde bulunmaları gibi faktörler denetim faaliyetinin yeterli sayıda denetçi tarafından yapılması zorunluluğunu doğurmaktadır. Denetimin yapılmasında baş denetçi ve diğer denetçiler adı verilen denetçi takımının yanı sıra gereken durumlarda ana işletmenin iç denetçilerinden yararlanılmalıdır.

Baş uzman denetçi diğer denetçilerin çalışmalarını gözden geçiren, müşteri ile ortaya çıkan denetim sorunlarını çözümlleyen, oluşturulan denetim görüşünü ve denetçi raporunun türünü onaylayan ve raporu imzalayan kişidir. Ancak konsolide tabloların denetiminde baş uzman denetçi kendi katılımının baş denetçi olarak hizmet vermek için yeterli olup olmadığına ve finansal tablolar hakkında rapor hazırlayıp hazırlamayacağına karar vermelidir<sup>(6)</sup>. Çünkü denetimin önemli bölümleri diğer denetçiler tarafından gerçekleştirilmiş olabilir.

Bu konuda karar verilirken aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır:

- 1- Finansal tabloların baş uzman denetçinin incelediği bölümünün, diğer denetçilerin inceledikleri bölümlere göre önemliliği,

(6) A.U. Section, 543.02

- 2- Finansal tabloların detayları ile ilgili bilgilerin kapsamı,
- 3- Bir bütün olarak ele alınan konsern topluluklarla ilişkili olarak incelenen birimlerin önemi,
- 4- Diğer denetçilerin mesleki itibarları, bilgi ve tecrübeleri.

Bir denetçinin baş denetçi olarak hizmet vereceği iş miktarını tayin eden bir yüzde kuralı yoktur <sup>(7)</sup>. Yani konsolide net gelirin veya net varlıkların yarısından fazlasını inceleyen bir denetici baş denetçi olabileceği gibi, yukarıda sayılan faktörler dikkate alındığından bazı durumlarda bir denetçi konsolide net gelirin veya net varlıkların yarısından fazlasını denetlese bile baş denetçi statüsünde hizmet veremeyebilecektir.

Bağlı işletmelerdeki denetleyicilere verilecek talimatlar konsolide finansal tablolar hakkında uygun bir denetim görüşüne ulaşmak için uygulanması gereken adımları kapsamalıdır. Örneğin, çoğu ana işletme konsolide finansal tabloların hazırlanmasını kolaylaştırmak ve sağlıklı olarak hazırlanmasına yardımcı olmak amacıyla gerekli bilgileri kapsayan bağlı işletmelerinin kullanacakları "standart raporlama paketleri" hazırlarlar. Bu tip uygulamalarda baş denetçi, diğer denetçilere inceleme yaptıkları bağlı işletmedeki bu tür program paketlerini denetlemeleri için talimat vermelidir.

Denetimin etkin olarak planlanması ve koordine edilmesi, konsolidasyona bağlı işletmelerin hesaplarını diğer denetçiler denetlendiğinde çok daha fazla önem kazanır: Çünkü diğer denetçilerle yapılan bir denetim çalışmasında yapılacak planlama hatalarının veya haberleşme eksikliklerinin etkilerinin önlenmesi veya düzeltilebilmesi denetçinin kontrolünden çıkabilir.

Baş denetçi ve diğer denetçilerin ortaklaşa yapacakları denetim faaliyetinde diğer denetçiler aşağıdaki hususlar konusunda bilgilendirilmiş olmalıdırlar<sup>(8)</sup>.

- 1- Diğer denetçiler denetimini yapacağı bağlı işletmenin finansal tablolarının, baş denetçinin hazırlayacağı finansal tablolarla birlikte verileceği, kendi hazırladığı rapora gerektiğinde başvurulacağı ve itimat edileceği konusunda,
- 2- Denetimi G.K.G. Muhasebe İlkelerine uygun olarak yapması gerektiği konusunda,
- 3- İşletmelerarası ticari işlemleri ve hesapları ve topluluk içindeki muhasebe uygulamalarının tek düzelikliğini etkileyen konularla ilgili bir in-

(7) Jerry D. Sullivan and Richard A. Gnospelius, a.g.e., sf. 855.

(8) A.D. Sec. 543.10,



celeme gerektiğinde kendisine başvurulacağı hususunda bilgilendirilmiş olmalıdırlar.

#### **4. Denetim Programının Hazırlanması ve Uygulanması**

##### **4.1. Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması İle İlgili İç Muhasebe Kontrollerinin İncelenmesi**

Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması ana işletmenin sorumluluğundadır. Denetçinin finansal tablolar ile ilgili çalışması genellikle, planlama safhasında önceki yılın finansal tablolarının gözden geçirilmesi ile başlar. Bu işlemin amacı; finansal tablolarda muhasebe prensiblerinin devamlılığını ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini etkileyen hususların varlığını incelemek ve denetçinin dikkatini bu noktalarda yoğunlaştırmaktır.

Denetçinin finansal tablolar üzerindeki çalışmasının içeriğini ve kapsamını iç muhasebe kontrollerinin etkinlik derecesi etkilemektedir. Ancak, iç muhasebe kontrollerinin etki derecesi, konsolide tabloların hazırlanma sürecindeki iç kontrolün değerlendirilmesi sonuçları kadar finansal tabloların karmaşıklığına da bağlıdır. Bu nedenle konsolide finansal tabloların hazırlanması ile ilgili kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Denetçi yönetsel kontrollerin değerlendirilmesinde aşağıdaki hususlar üzerinde önemle durmalıdır:

- Tüm bağlı işletmelerde standart bir hesap planı kullanılıp kullanılmadığı,
- Konsolidasyon ayarlamalarının gözden geçirilip geçirilmediği ve onaylanıp onaylanmadığı,
- Konsolidasyon uygulamasından sorumlu personel arasında uygun bir görev ayrımı olup olmadığı,
- Konsolidasyon çalışmasında kullanılacak uygun bir kayıtlama, belgeleme ve varlıkların korunması ile ilgili kontrollerin kurulup kurulmadığı araştırılmalıdır.

##### **4.2. Konsolidasyon ile İlgili Denetim Prosedürleri**

###### **4.2.1. Konsolidasyon İşleminin Test Edilmesi**

Konsern, grubu oluşturan bağlı işletmeler şayet aynı ülkede ve aynı veya benzer endüstrilerde çalışıyorlar ise, ana işletme tarafından sıkı bir şekilde kontrol edilebilen ve yönlendirilebilen muhasebe politikaları ve uygulamaları var ise genelde konsolidasyon işlemi kolaylıkla test edilebilir ve

denetlenebilir. Diğer yandan, faaliyet konuları farklılık gösteren, çeşitli ülkelerde yerleşmiş bulunan ve farklı muhasebe uygulamaları olan bağlı işletmelerin oluşturduğu konsern topluluklara ait konsolidasyon işlemlerinin test edilmesi ve denetlenmesi kolay olmamakla beraber, böyle bir karakter taşıyan konsolidasyon işlemleri üzerinde yaygın kontroller de gerekmektedir.

Konsolidasyon işleminin denetimi için kullanılan yaklaşım aşağıdaki faktörlere bağlıdır:

- Konsern grubun büyüklüğüne,
- Konsolidasyon bilgisinin boyutuna,
- Kullanılan muhasebe sistemlerinin gelişmişlik derecesine,
- İç muhasebe kontrol sisteminin etkinliğine.

Genelde konsolidasyon sürecinin test edilmesinde tutarların denetimi yaklaşımı kullanılır. Bununla beraber denetçi, iç muhasebe sisteminin kuvvetli olduğu durumlarda ve uygunluk testi yaklaşımının, tutarların test edilmesi yaklaşımından daha etkili olacağına karar vermesi halinde konsolidasyon işlemini test etmede uygunluk denetimi yaklaşımını seçebilir. Özellikle, konsolide edilecek veriler çok geniş hacimli ise ve bilgisayar yardımıyla işlem yapılıyorsa uygunluk testleri yapmak çok daha uygundur.

Şayet yıl sonunda kullanılan konsolidasyon prosedürleri yıl içinde ara dönemlerde de kullanılıyorsa, bu taktirde konsolidasyon işleminin uygunluk testleri denetçi tarafından yıl içinde yapılabilir ve böylece yıl sonu denetiminde konsolidasyon prosedürü ile ilgili bir güven oluşturulur. Böyle bir uygulama var ise, yıl içinde yapılan uygunluk testlerinin sonucunda kontrollerin kuvvetli ve etkin olduğu tesbit edilirse denetçi, yıl sonu denetiminde, olağanüstü ve seyrek olarak ortaya çıkan eliminasyon ve konsolidasyon kayıtlarının denetimine ağırlık vermeli ve denetim prosedürlerini buna göre sımlandırmalıdır.

Tutarların denetimi testleri, konsolidasyondaki eliminasyon kayıtlarına uygun testlerden oluşmalıdır. Denetimin bu safhasının etkin olarak planlanması çok önemlidir. Çünkü denetçi ihtiyaç duyacağı destekleyici doküman miktarını tesbit edebilmek açısından tüm eliminasyon kayıtlarının belirtildiğinden emin olmalıdır.

#### **4.2.2. İşletmelerarası İşlemler ve İştirakler Kaleminin Test Edilmesi**

Konsolide finansal tablolarda oluşan kârların yalnızca topluluk dışındaki işletme veya kişilere yapılan satışlardan veya elde edilen diğer gelir ka-

lemlerinden doğmuş olması zorunludur.

Bu nedenle topluluk içi ticari işlemlerin uygun şekilde elimine edilmesini sağlamak için gerekli prosüderler mevcut olmalıdır. Böyle bir uygulamada denetçi, bu tür kayıtların dönemden döneme uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını gözden geçirmeli ve olağanüstü ortaya çıkan ayarlama kayıtları ile ilgili olarak destekleyici belgelere başvurmalıdır. Bu tip kayıtlar, daha yüksek düzeydeki bir yetkili tarafından onaylanmalıdır.

Topluluk içi farklı muhasebe politikaları ve yöntemleri, konsolide finansal tabloları önemli ölçüde etkiliyorsa bunlar tablolarda açıklanmalıdır. Özellikle ülkedeki vergi kanunları nedeniyle Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uymayan prensipler benimsenmesi durumunda, denetim esnasında veya denetime başlamadan önce gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

Denetçi iştirakler hesabını incelerken mevcudiyetine, sahipliğine ve onun defter değerine ilişkin kanıt elde etmelidir. İştirake karar verme, seçme, onaylama ve iştirakin elden çıkarılması faaliyeti üst düzeydeki yöneticiler ya da yönetim kurulu tarafından yerine getirilmelidir. Denetçi iştirak faaliyeti ile ilgili kontrolleri değerlerken, bu kontrollerin direkt olarak yönetim tarafından yerine getirilip getirilmediğini uygunluk testleri ile incelemelidir.

İştiraklerin fiziki kontrolü ile menkul değerlerin fiziki varlığı teyid edilmelidir. Uygunluk testleri sonucu kontrollerin yeterli olduğu tesbit edilirse, denetçi yıl sonu teyidlerini azaltmaya veya bunları yd sonundan önce yapmaya karar verebilir. Kontroller yetersiz veya zayıf ise, denetçi denetim stratejisini gözden geçirmeli ve yıl sonu denetim kapsamını genişletmeli ve detaylandırmalıdır.

Yaratılan hak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerde bağlı işletme başka denetçi tarafından denetlenmiş ise, ana işletmenin bağlı işletmeden elde edeceği kazanç ve kayıplar hakkında, bu denetçinin raporuna başvurmak ve atıfta bulunmak gerekebilir. Yaratılan hak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştirakleri denetlerken denetçi, bağlı işletme ister daha önceden denetlenmiş, isterse denetlenmemiş olsun finansal tablolarından kanıt olarak yararlanmalıdır.

İştiraklerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan metodun uygunluğu için denetçi yönetimden tatmin edici bilgi almalıdır. Örneği; bağlı işletmenin finansal bilgi teminini reddetmesi veya gereken yeterli bilgiyi vermemesi, ana işletmenin bağlı işletme üzerinde önemli bir etkiye sahip olmadığının kanıtı olabilir ve bu nedenle de yaratılan hak yöntemi uygun olmayabilir. Sonuç olarak konsolidasyon süreci test edilirken, sadece uygunluk veya tutarların

test edilmesi yeterli değildir, aynı zamanda yönetsel kontrollara da başvurulması gerekmektedir.

### 5. Bulguların Raporlanması

Denetim çalışmasının son aşamasında denetçi yapılan çalışma ile ilgili olarak görüşünü bildiren denetim raporu hazırlar. Standart rapor (kısa şekilli rapor), belirli finansal tablolarla ilgili bir incelemenin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüş olduğunu ve finansal tabloların işletmenin durumunu dürüst olarak gösterdiğini açıklayan bir rapordur.

Konsolide finansal tabloların denetimi sonucu yayımlanacak standart rapor ile bir işletmeye ait denetim sonucu yayımlanacak standart rapor arasında farklılık yoktur. Ancak; denetimin bir bölümü başka denetçiler tarafından yapılıyorsa örneğin, bağlı işletmelerden bir kaçı diğer bağımsız denetçiler tarafından denetleniyorsa, baş denetçi veya ana işletme deneticisi diğer denetçileri yaptığı çalışmaların sorumluluğunu üstlenebilir veya sorumluluğunu almayabilir. Diğer denetçilerin sorumluluğu alınmadığı takdirde baş denetçi kendi hazırladığı denetim raporunda diğer denetçinin incelemelerine atıfta bulunmalıdır. Sorumluluk alınması durumunda ise baş denetçi, diğer denetçinin yaptığı çalışmayı incelemelidir.

Denetim Standartlarında, baş denetçi, diğer denetçinin incelemelerine başvurmayaya karar verir ise sorumluluğun bölündüğü ve bunun denetim raporunun hem kapsam hem de görüş bölümünde açıkça belirtmesi öngörülmektedir. Ayrıca diğer denetçinin incelediği kısmın boyutları da raporda belirtilmelidir. Şayet diğer denetçinin raporunda olumlu görüşten bir sapma sözkonusu ise, baş denetçi sapmanın nedenini araştırmalıdır. Sapma konusu, tüm finansal tablolar açısından önemli değil ise ve diğer denetçinin raporu baş denetçinin raporuyla birlikte sunulmuyorsa referans olarak verilmesine gerek yoktur. Öte yandan diğer denetçi raporu da sunulmuş bile olsa baş denetçi sapma için başvuruda bulunmayı istemeyebilir. Diğer bir denetçinin çalışmalarına da başvuru olan bir denetim raporu örneği aşağıda yer almaktadır.

### XYZ Şirketi Ortaklarına

XYZ şirketi ve bağlı şirketlerinin 31 Aralık 19X1 ve 19X2 tarihli konsolide bilançolarını ve bu tarihte sona eren yıllara ait ekteki gelir, dağıtılmayan kârlar, finansal durumda değişmeler tablolarını incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapılmış ve muhasebe kayıtları ile ilgili olarak örnekleme yöntemleri

ve koşullara göre gerekli gördüğümüz diğer denetim işlemleri uygulanmıştır. Konsolide bir bağlı şirket olan ABC A.Ş.'nin aşağıdaki hususları yansıtan finansal tablolarını incelemedik:

(1) 31 Aralık 19X1 ve 19X2 tarihlerine ait konsolide bilanço tutarlarının %13 ve %16'sını oluşturan toplam varlıklar ve

(2) 19X1 ve 19X2 yıllarına ait konsolide gelir tablolarındaki ilgili meblağların %22 ve %14'ünü oluşturan net gelir ve %13 ve %16'sından oluşan toplam satışlar tutarı

ABC A.Ş.'ne ait yukarıdaki tutarlarla ilgili olan finansal tablolar diğer denetçiler tarafından incelenmiş ve rapor bize ulaşmıştır. Bu tutarlar ile ilgili görüşümüz sadece diğer denetçilerin raporuna dayanmaktadır.

İncelemelerimize ve diğer denetçi raporlarına dayanan görüşümüze göre yukarıda belirtilen finansal tablolar XYZ şirketinin ve bağlı şirketlerinin 31 Aralık 19X1 ve 19X2 tarihlerindeki konsolide edilmiş finansal durumlarını, faaliyetlerinin sonuçları ve finansal dumndaki değişimleri devamlılık temeline göre uygulanmış Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda açık ve dürüst olarak yansıtmaktadır.

Denetim Ortaklığı ve İmza  
Tarih

Sonuç olarak ana işletme finansal tablolarında bağlı işletme veya ilgili taraflarla ilişkin olarak açıklamaların ve bilgilerin uygunsuz, eksik veya yanıltıcı olduğuna karar verirse ve müşteri işletme bu tür olumsuzlukları değiştirmek veya iptal hususunda isteksizse, denetçi, söz konusu durumlarla ilgili tutarların önemliliğini dikkate alarak olumsuz veya şartlı görüş verebilir.

## SONUÇ

Günümüz ekonomik hayatında Holding toplulukların önemli bir yer tutması ve iş hayatının vazgeçilmez unsurları olmaları, bu toplulukların ekonomik gücünü gösteren konsolide finansal tabloların önemini giderek arttırmıştır. Bu nedenle topluluğu oluşturan ana ve bağlı işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösteren konsolide finansal tablolarda yayınlanan bilgiler uygunluk, doğruluk, geçerlilik niteliklerini ve güvenilir bilgi sunmak özelliğini taşımaları gerekir.

Konsolidasyon bilgisini kullanarak karar alacak tarafların güvenilir konsolide finansal tablo bilgisine ihtiyaçları vardı. Bunun sağlanabilmesi için, konsolide tabloların bağımsız denetim kuruluşlarına denetlenmesi ihtiyacı doğmuştur.

Ülkemizde konsolidasyon denetimine yeteri kadar önem verilmemektedir. Konsolide finansal tablolar genellikle holding tepe yönetimine veya ana işletme tepe yönetimine bilgi verme amacıyla yapılan bir çalışmadan ileri gidememektedir. Bu durumda konsolide finansal tabloların denetiminin öneminin henüz yeteri kadar kavranamamasının nedeni de ortaya çıkmış bulunmaktadır.

Oysa ki konsern topluluğun tepe yönetimi açısından topluluğu oluşturan işletmelerden gelen finansal bilgilerin güvenilirliğinin bağımsız bir kuruluş tarafından incelenip onaylanmış olması gelecekte saptanacak işletme politikalarına, hedef ve amaçlara sağlam bir dayanak oluşturacaktır.

Bunun yanı sıra ülkemizde gelişmekte olan sermaye piyasası da, yatırımcılar açısından holding topluluklarının ve bağlı işletmelerin denetlenmiş finansal tablo verilerine olan ihtiyacı giderek artırmaktadır.

#### YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Arens, Alvin A. ve Loebbecke, James K.: *Auditing An Integrated Approach, Fourth Edition* Prentice-Hall International Editions, USA, 1988.
- Belcher, Finley E. ve Stickney, Clyde P.: *Business Combinations and Consolidated Financial Statements*, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1983.
- Cashin, James A.: *Handbook for Auditors*, McGraw Hill Inc USA 1971
- Cook, John W. ve Winkle, Gary M.: *Auditing Philosophy and Technique*, Second Edition, 1980, USA.
- Güredin, Ersin: *Denetim*, İst. Üniv. Muhasebe Enstitüsü, Yayın No.62, Muh. Enst. Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No.9, 4.Bası, İstanbul, 1991.
- Meigs, Walter B., Larsen John E. ve Meigs, Robert F.: *Principles of Auditing*, Sixth Edition, Richard D. Irwin Inc., USA, 1977.
- Pekiner, Kâmuran: *İşletme Denetimi (İşletme Analizleri) 5. Bası*, İstanbul, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No.55, İstanbul, 1988.
- Robertson, Jack C. ve Davis, Frederick G., *Auditing*, Fourth Edition, Business Publications Inc., Texax, USA, 1985.
- Stettler, Howard F.: *Auditing Principles*, Fourth Edition, Prentice - Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey 1977.
- Sullivan, Jerry D., Gnospelius, Richard A., DeFliese, Philip L. ve Jaenicke, Henry R.: *Montgomery's Auditing*, Tenth Edition, John Wiley and sons Inc., Kanada, USA, 1977.