

**SANAYİ İŞLETMELERİNDE ÜRETİM MALİYETLERİNİN İÇ DENETİMİ:
AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ**

Ali İhsan LAFCI
Yüksek Lisans Tezi
Danışman: Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR
Mart, 2022
Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

SANAYİ İŞLETMELERİNDE ÜRETİM
MALİYETLERİNİN İÇ DENETİMİ: AFYONKARAHİSAR
ÖRNEĞİ

Hazırlayan
Ali İhsan LAFCI

Danışman
Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR

AFYONKARAHİSAR 2022

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Sanayi İşletmelerinde Üretim Maliyetlerinin İç Denetimi: Afyonkarahisar Örneği**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça ’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

07.02.2022

Ali İhsan LAFCI

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ENSTİTÜ ONAYI

Öğrencinin	Adı- Soyadı	Ali İhsan LAFCI
	Numarası	180611107
	Anabilim Dalı	İşletme
	Programı	Muhasebe-Finansman
	Program Düzeyi	☒ Yüksek Lisans ☐ Doktora ☐ Sanatta Yeterlik
Tezin Başlığı		Sanayi İşletmelerinde Üretim Maliyetlerinin İç Denetimi: Afyonkarahisar Örneği
Tez Savunma Sınav Tarihi		07.02.2022
Tez Savunma Sınav Saati		13.30

Yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez, Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek ☒oy birliği – ☐oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Elbeyi PELİT
MÜDÜR

ÖZET

SANAYİ İŞLETMELERİNDE ÜRETİM MALİYETLERİNİN İÇ DENETİMİ: AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ

ALİ İHSAN LAFCI

**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Mart, 2022

Danışman: Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR

Sanayi İşletmelerinde Üretim Maliyetlerinin İç Denetimi: Afyonkarahisar Örneği adlı bu çalışmada, günümüz teknolojisinin katlanarak gelişmesi ve firmaların kurumsallaştığı global iş dünyasında firmalar için önemli bir konuma sahip olan iç denetimin, üretim faaliyetleri açısından değerlendirilmesi üzerinde durulmuştur. Bu doğrultuda öncelikle denetim kavramı, iç denetim, iç denetimin tarihsel gelişimi ve iç denetçi görev ve yetkileri hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca maliyet kavramı ve üretim maliyetlerinin iç denetimi hakkında bilgiler verilmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde ise Afyonkarahisar’da faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlar doğrultusunda işletmenin denetimine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Denetçi, Maliyet, İşletme

ABSTRACT

INTERNAL AUDIT OF PRODUCTION COSTS IN INDUSTRIAL ENTERPRISES: AN EXAMPLE IN AFYONKARAHISAR PROVINCE

ALİ İHSAN LAFCI

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF ACCOUNTING AND FINANCE**

March, 2022

Advisor: Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR

Internal Audit Of Production Costs In Industrial Enterprises: An Example in Afyonkarahisar Province the exponential development of today's technology and the evaluation of internal audit, which has an important position for companies in the global business world where companies are institutionalized, in terms of production activities are emphasized. In this direction, first of all, information about the concept of audit, internal audit, the historical development of internal audit and the duties and authorities of the internal auditor are given. In addition, information about the concept of cost and internal control of production costs is given. In the application part of the study, explanations regarding the control of the enterprise are given in line with the results obtained from the research conducted in a production enterprise operating in Afyonkarahisar.

Keywords: Internal Audit, Auditor, Cost, Business

ÖN SÖZ

İşletme yapısındaki doğru ve güvenilir bilgiye ulaşma açısından denetim, bilgi kullanıcıları adına önem kazanmaktadır. Bu çalışmada denetim ve maliyet kavramlarının birlikte kullanılarak denetimin nasıl yapılacağı anlatılmıştır. Afyonkarahisar’da faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlarla işletmenin denetimine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Ortaya konulan bulguların taraflar açısından faydalı olacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmanın hayata geçirilmesi sürecinde olumlu tavrıyla beni cesaretlendiren, bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR’e teşekkürlerimi sunuyorum.

Ayrıca bugüne kadar gelmemde her türlü fedakarlığa katlanan, maddi ve manevi olarak desteklerini her zaman hissettiğim, bu çalışmada olduğu gibi tüm hayatım boyunca aldığım kararların arkasında duran ve beni cesaretlendiren babam Zafer LAFCI’ya, annem Cihangül LAFCI’ya, ablam Gamze Demir’e ve eniştem Özgür Demir’e sonsuz sevgi ve teşekkürlerimi borç bilirim.

Son olarak hem lisans hem yüksek lisans eğitimim sürecinde yanımda varlığını fazlasıyla hissettiren ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen eşim Melisa LAFCI’ya teşekkür ediyorum.

Ali İhsan LAFCI
2022, Afyonkarahisar

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
YEMİN METNİ.....	ii
ENSTİTÜ ONAYI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖN SÖZ	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM DENETİM KAVRAMI VE İÇ DENETİM

1. DENETİM KAVRAMI	3
1.1. DENETİM SÜRECİ	4
1.2. DENETİM STANDARTLARI.....	6
1.3. DENETİMİN UNSURLARI	6
1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	6
1.3.1.1. Faaliyet Denetimi	6
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi	7
1.3.1.3. Finansal Tabloların Denetimi	8
1.3.2. Denetçinin Konumuna Göre Denetim Türleri.....	9
1.3.2.1. Dış Denetim	9
1.3.2.2. İç Denetim	11
1.4. DENETİMİN FİRMALAR AÇISINDAN ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ.....	15
1.4.1.Denetimin Firmalar Açısından Önemi	15
1.5. DENETİM SÜRECİ	17
2. İÇ DENETİM KAVRAMI.....	18
2.1. İÇ DENETİMDE AMAÇ VE KAPSAM.....	20
2.2. İÇ DENETİMİN UNSURLARI	22
2.2.1. Değer Katma	22
2.2.2. Güvence Sağlama.....	22
2.2.3. Danışmanlık	22
2.2.4. Meslek Etik Kurallarına Uymak.....	23
2.2.5. Standartlara Uymak.....	23
2.2.6. Bağımsızlık Ve Tarafsızlık.....	24
2.2.7. Risk Odaklılık	24
2.3. İÇ DENETİM STANDARTLARI	24
2.3.1 Uluslararası İç Denetim Standartları	24
2.3.2. Ulusal İç Denetim Standartları	26
2.4. TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM	26
2.5. DÜNYA’DA İÇ DENETİM.....	27
2.6. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ.....	28
2.7. İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ	29

2.8. İÇ DENETÇİ.....	30
2.8.1. İç Denetçide Olması Gerekli Özellikler	30
2.8.2. İç Denetçinin Görevleri	31
2.8.3. İç Denetçinin İşletme İçerisindeki Yetkileri.....	31
2.8.4. İç Denetçinin Dikkate Alacağı Hile Belirtileri	32
2.8.4.1 Faaliyetlerin Yürütülmesi İle İlgili Belirtiler	32
2.8.4.2 Personel Hile Belirtileri	32
2.8.4.3. Örgüt Yapısı İle İlgili Belirtiler	32
2.8.4.4. Muhasebe Birimi İle İlgili Belirtiler	33
2.8.4.5. İç Kontrol Yapısı Zayıflıkları	33
2.8.4.6. Analitik Belirtiler.....	33
2.8.5. İç Denetçinin İşletmedeki Konumu.....	34
2.8.6.İç Denetçinin Başarı Koşulları	34
2.9. İÇ DENETİM TEKNİKLERİ	35
2.10. İÇ DENETİM SÜRECİ.....	35
2.10.1. İç Denetimin Planlanması	35
2.10.2. İç Denetimin Yürütülmesi	36
2.10.3 İç Denetim Faaliyetinde Verilerin Raporlanması.....	37
2.10.4. İç Denetim Sonuçlarının İzlenmesi ve Değerlendirilmesi	38
2.11. DENETİM RAPORLARI	38
2.11.1. Denetim Raporları İle İlgili Genel Açıklamalar	38
2.11.1.1. Standart Şartsız Denetim Raporu	39
2.11.1.2. Şartlı Denetim Raporu	40
2.11.1.3. Olumsuz Denetim Raporu	40
2.11.1.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma	41

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET KAVRAMI VE ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİ

1. MALİYET KAVRAMI	42
1.1. MALİYET TANIMI.....	42
1.2. MALİYETİN ANLAMI VE ÖNEMİ	44
2. MALİYET YÖNTEMLERİ	44
2.1. MALİYETLERİN ÜRETİM BİÇİMİNE GÖRE YÖNTEMLER	44
2.1.1. Sipariş Maliyet Yöntemi	44
2.1.2. Safha Maliyet Yöntemi.....	45
2.1.3. Karma Maliyet Yöntemi	47
2.2. GİDERLERİN KAPSAMINA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİ	47
2.2.1. Tam Maliyet Yöntemi	47
2.2.2. Normal Maliyet Yöntemi	50
2.2.3. Kısmi Maliyet Yöntemi	51
2.2.3.1. Değişken Maliyet Yöntemi.....	51
2.2.3.2. Direkt Maliyet Yöntemi	52
2.3. GERÇEKLEŞME DURUMUNA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİ.....	52
2.3.1. Gerçek (Fiili) Maliyetleme Yöntemi	52
2.3.2. Standart Maliyetleme Yöntemi	53
2.3.3. Tahmini Maliyet Yöntemi.....	53
3. ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİ.....	54
3.1. İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ.....	55

3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Denetimi	56
3.2. İŞÇİLİK MALİYETLERİ	57
3.2.1. İşçilik Maliyetlerinin Denetimi.....	59
3.3. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ.....	59
3.3.1 Maliyet Hesaplarının Özellikleri.....	61
3.3.1.1. 7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları	61
3.3.1.2 7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları	62
3.3.2. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SANAYİ İŞLETMELERİNDE ÜRETİM MALİYETLERİNİN İÇ DENETİMİ: AFYONKARAHİSAR İLİ ÖRNEĞİ

1. UYGULAMA FİRMASINA AİT BİLGİLER	64
1.1. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA.....	64
1.1.1. Uygulama Firmasına Ait Finansal Tablolar	64
1.1.2. Bağımsız Denetim Raporu	70
1.1.2.1. Görüş	70
1.1.2.2. Görüşün Dayanağı	70
1.1.2.3. Kilit Denetim Konuları.....	71
1.1.2.4. Mali Tabloların Sunumuna Yönelik Hususlar.....	72
SONUÇ VE ÖNERİLER	79
KAYNAKÇA.....	81
EKLER DİZİNİ.....	86

TABLÖLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. İç Denetimin Değişim Süreci	20
Tablo 2. Yıllara Göre İç Denetimden Beklenen Fayda.....	27
Tablo 3. İç Denetimdeki Raporlamanın Amaçları.....	38
Tablo 4. X Anonim Şirketinin Finansal Durum Tablosu.....	65
Tablo 5. X Anonim Şirketinin Kar veya Zarar Tablosu	66
Tablo 6. X Anonim Şirketinin Nakit Akış Tablosu	68
Tablo 7. X Anonim Şirketinin Özkaynak Değişim Tablosu.....	69



ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1. Denetimin Akış Şeması.....	5
Şekil 2. Denetim Çeşitleri Arasındaki İlişkiler	9
Şekil 3. Bağımsız, Kamu ve İç Denetimlerin Karşılaştırılması	15
Şekil 4. Denetimin Aşamaları	17
Şekil 5. İç Denetimde Temel Meslek Ahlak Kuralları	23
Şekil 6. Maliyet Yöntemleri	44



KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
ECIIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing
FFDS	: Faizsiz Finans Denetim Standardı
GDS	: Güvence Denetim Standardı
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IIA	: Uluslararası İç Denetim Enstitüsü
İHS	: İlgili Hizmetler Standardı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
KKS	: Kalite Kontrol Standardı
KPMG	: Klynveld Peat Marwick Goerdeler
M2	: Metre Kare
Md	: Madde
SBDS	: Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
www	: World Wide Web

GİRİŞ

Teknolojinin sürekli olarak gelişmesiyle değişen ekonomik dengeler sonucunda ve firmaların da faaliyetlerinin sonucu olarak, ulaşmak istedikleri hedefe giderken bir takım kural ve yasal zorunluluklara uymak gerekiyor. Bunun sonucunda işletmeler yaşam sürelerini uzatmak için iç denetime ihtiyaç duymaktadırlar.

İç denetim, işletme içerisinde kurulmuş bağımsız bir denetim faaliyetidir. İç denetim bir işletmenin bilgi sistemlerinden maksimum yararlanarak hem mevcut konumu korumak hem de firmanın ulaşmak istediği hedefe giderken karşılaşılabileceği engeller veya karşılaşılma ihtimali bulunan riskleri önceden tespit etmek ve belirli ölçütlerle hazırlanmış raporlarla üst yönetime sunmaktır.

Üretim faaliyetini gerçekleştiren işletmelerin, maliyetlerini yanlış raporlanıp sunulması işletme içi ve dışı kullanıcılarını yanıltıcı kararlar almasına sebebiyet vermektedir. Bu nedenle üretim maliyetini oluşturan kalemlerin etkin ve objektif olarak iç denetim sürecinden geçmesiyle bu yanıltıcı bilgilerin daha aza indirilmesi mümkündür. Günümüzde özellikle güvenilirlik, şeffaflık, objektiflik sağlanması açısından denetim faaliyeti büyük önem kazanmaktadır.

Genel üretim maliyetlerinin zor tespit edilmesi denetlenebilirlik riskini çok ciddi bir biçimde arttırmaktadır. Sonuçta artan risk düzeyi ile beraber firmalar için denetim gereği önemli hale gelmektedir.

Üretim sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin maliyet kalemlerinin şeffaf ve objektif olmayacak bir biçimde raporlayıp sunması hem işletme içi hem de yatırım yapacak olan işletme dışındaki diğer bilgi kullanıcılarına da yanıltıcı kararlar almasına sebep olmaktadır.

Denetçiler açısından, finansal bilginin kalitesi çok önemlidir. Bu nedenle denetçiler, mali tablolar hakkındaki düşüncelerini açıklamadan önce, firmanın muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamak durumundadırlar.

Bu çalışmada öncelikle denetim ve iç denetim hakkında genel terimler hakkında bilgilere değinilmiş daha sonra maliyet kavramı hakkında bilgi verildikten sonra 710,720 ve 730 numaralı maliyet hesaplarının, işletme içi ve dışı kullanıcılarına doğru rapor edilip edilmediğinin tespit edilmesi için genel bir değerlendirmeye yer verilmiştir.

Çalışmanın uygulama kısmında ise; Afyon’da faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlar doğrultusunda işletmenin denetimine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu çerçevede, genel üretim maliyetlerinin denetimi, bir denetim sürecinin hangi aşamalar altında izlenebileceği ve denetimde hangi özelliklere dikkat edilmesi gerektiğine yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE İÇ DENETİM

1. DENETİM KAVRAMI

Denetim sözcüğü daha çok karşımıza inceleme, teftiş ve kontrol gibi ifadelerle ön plana çıkmaktadır. Yabancı kaynaklarda ki karşılığı “audit” olan sözcük, denetleme fiilinin karşılığı olarak da “auditing” olarak belirtilmektedir. “Audit” aslında Latin Kökenli sözcük olup “dikkatli okumak” anlamı taşımaktadır. Genel bir tanım yapacak olursak denetim bir faaliyetin mevzuat kurallarına uygun ve doğru olarak yürütülmesinin kontrol edilmesi, incelenmesi olarak ifade edilmektedir (Demir, Ülker ve Arslan, 2018: 86).

Denetim sözcüğü günlük dilde benzeri olarak yerine kullanılan ama anlam farklılıkları da bulunan bazı kavram ve terimler bulunmaktadır bunlar (Kebeli, 2020: 7);

- Denetim (Audit),
- Teftiş (Inspection),
- Gözetim (Supervision).
- İnceleme (Examination),
- Kontrol (Control),
- İzleme (Monitoring),

Denetim sözcüğü yukarıda sayılan kavramlar ile birçok alanda kullanılıp faydalanılmaktadır. Muhasebe ana başlığı altında diğer alanlara göre belki daha çok adından söz ettirmektedir. Genel bir açıdan inceleyecek olursak denetim; bir kurumun kendi faaliyet ve olaylarına ilişkin daha önceden tespit edilmiş standartlara göre uygululuğunun belirlenmesini sağlamaktadır. Ayrıca denetim faaliyeti sırasında elde edilen bulgular hakkında işletme içi yönetimi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına doğru ve şeffaf bir şekilde değerlendirmeye tabi tutarak raporlandırıan bir süreç olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe denetimine değinecek olursak bir firmaya ait finansal durum tablosu ve finansal performans tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde düzenlendiğini araştırmak ve sonuçlarını raporlamaya yönelik yapılan süreçtir.

Denetimi bir başka ifadeyle tanımlayacak olursak, başka kişilerin davranışları ve kurumların yapısı hakkında bilgi edinmek isteyen bilgi kullanıcılarına cevap olarak ortaya çıkmaktadır (Öztürk ve Yılmaz, 2018: 175).

Denetim, kurum yapısındaki yönetimin evrensel bir unsuru olarak bulunmuş ve verimlilik açısından katkıda bulunmuştur. Kurum içindeki yönetimin bir fonksiyonu olan denetim, bir denetim faaliyeti sonuçlarının mümkün olduğunca standartlar konularak planlara uygun olmasını sağlamak ve elde edilen verilerin bu standartlara uygunluğunun tespit edilmesi ile aykırı durumlarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Kebeli, 2020: 7).

Denetim kavramını sınıflara ayırmak mümkündür. Bunlar amaçlarına göre denetim ve denetçinin konumuna göre denetim türleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Amaçlarına göre denetimi açıklayacak olursak bunlar finansal tabloların denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi olarak ayrılmıştır. Denetçinin konumuna göre denetim faaliyeti ise bağlı bulundukları örgüt yapısını içerisindeki statüsüne göre sınıflara ayırdığımızda bunlar dış (bağımsız) denetim, iç denetim ve kamu denetimi olarak sınıflandırabiliriz (Selimoğlu vd., 2014: 8).

Denetim tanımlarından hareketle denetimin bazı özelliklerini şöyle açıklayabiliriz (Berber, 2014: 20):

- Denetim faaliyeti belirli bir dönem içerisindeki faaliyetleri kapsayacak şekilde yapılır,
- Denetim, önceden tespit edilmiş ölçütlere göre yapılır,
- Denetim süreci belirli bir deneyime ve yeterli düzeyde mesleki eğitime sahip uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür,
- Denetim çalışmalarında, elde edilen sonuçlar bir rapor halinde işletmenin ilgili iç ve dış kullanıcılarına sunulur.

1.1. DENETİM SÜRECİ

i. Denetim karşılaştırılmalı bir sistemdir: Denetim farklı süreçlerden geçerek yapılmakta olup, bir plan içerisinde gerçekleştirilir. Denetim süreci ile birlikte arkasında durulan iddiaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ve güvenilirlik düzeyini araştırır.

ii. Denetim belirli bir deneyime ve yeterli düzeyde eğitime sahip uzman kişiler tarafından yürütülür: Denetim faaliyetini yürüten kişi ve kişilerin gerekli bilgi ve birikim düzeyine sahip olmaları gerekir. En önemli olan nitelik ise bağımsız davranma özelliğidir. Yapılan çalışmaların türüne göre bağımsız olma derecesi değişiklik gösterse de bağımsızlık, denetimin vazgeçilmez yapıtaşdır.

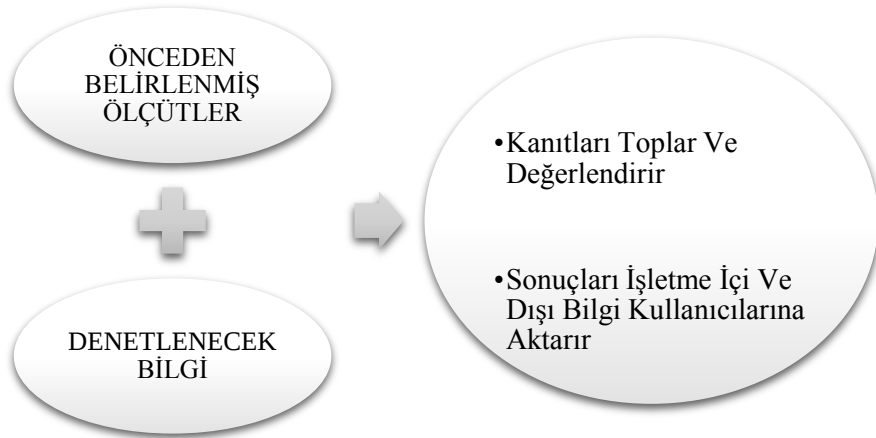
iii. Denetim faaliyeti daha önceden kabul görmüş ölçütleri esas alır: Denetçi, denetlenen firmanın iddiası yöneliğinde ki finansal performans ve finansal durum tablolarını ve diğer tabloları önceden tespit edilmiş ölçütlere dayanarak karşılaştırma yöntemiyle objektiflik ve güvenilirliği hakkında karar verir. Önceden tespit edilmiş bu ölçütler genel olarak kanunlardan, genel kabul görmüş muhasebe standartlarından veya şirket yönetimi tarafından belirlenmiş olan hedeflerdir.

iv. Bağımsız olarak taraf tutmadan elde edilen kanıtlar ve kanıtların raporlanması: Finansal tabloların ortaya çıkarılmasını sağlayan muhasebe sistemi incelemeye alınır. Denetim belgelerin ve muhasebe kayıtların incelenmesi, gözlemlenmesi ve gerektiğinde üçüncü kişilerin bilgisine başvurmak gerekir. Böylece işletmenin iddialarının doğruluğunu araştırmak üzere denetçiler bağımsız olarak yeterli düzeyde ve uygun özellikte kanıt elde etmeye çalışırlar.

v. İşletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına raporlama: Bu adım ile birlikte denetimin sonuna gelinir. Denetçi, işletme içindeki ilgili yöneticilere, ortaklara yatırımcılara ve topluma yapılan denetimi yazılı bir raporda açıklar.

vi. İleride gelişebilecek tehdit veya fırsatlara yönelik bilgi verir: Elde edilmiş veriler ışığında mukayese edilerek gelecekte işletme ömrünü sona erdirecek durumlar karşısında sağlanabilmektedir. Aynı zamanda denetim işletmelere geleceği hakkında gelişip daha iyi bir konumda olabileceği bilgisini vermektedir (Karahan, 2017: 274).

1. Denetimin Akış Şeması



Kaynak: Bozkurt, 2018: 31

1.2. DENETİM STANDARTLARI

2 Ekim 2013 tarihinde Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan Kalite Kontrol Standardı (KKS-1) ile birlikte Türkiye'deki Bağımsız Denetim Standartlarına yönelik ilk adım atılmıştır. Bunlar Ek 1'de sıralanmıştır (KGK, 2021).

1.3. DENETİMİN UNSURLARI

Denetim faaliyeti; amaçlarına göre denetim ve denetçinin konumuna göre denetim olmak üzere 2 ana başlığa ayrılmaktadır.

Denetimi amaçlarına göre sınıflandırdığımızda; faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, finansal tablolar denetimidir. Denetçinin konumu itibarıyla denetim; dış denetim, kamu denetimi ve iç denetimden oluşmaktadır (Çorbacıoğlu, 2015: 4).

1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

1.3.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, denetlenen firmanın faaliyetlerinin daha verimli olarak çalıştığını değerlendirmek amacıyla, işletme içindeki geçerli yöntemlerin ve bunların raporlarını değerlendirme ve buna yönelik işletme yönetimine tavsiyeler de bulunma sürecidir. Ayriyeten işletme içerisindeki departmanlar tarafından yürütülen yöntemlerin etkinliğinin ve verimliliğinin incelenerek değerlendirilmesi sürecidir (Mallı, 2013: 59).

Faaliyet denetimi, işletmenin mali olaylarla birlikte diğer fonksiyonlarını da kapsamaktadır. İşletme üst yönetimin hedefine ulaşmasına tesir eden birçok olay veya değişkenler söz konusu olabilir ve bunların hepsi ayrı ayrı ele alınarak faaliyet denetiminin kapsamına girer. Bununla birlikte faaliyet denetiminin uygulama alanı geniş alanı kapsamaktadır. Örneğin bir hammaddenin üretiminde daha sonra satın alma süreci ve bunu tedarik eden personel ayriyeten finansman ve pazarlama hususlarına yönelik üst yönetim kararları ve faaliyet sonuçlarının birbiriyle uygunluk içerisinde olup olmadıkları incelenir (Kiracı, 2003: 70).

Faaliyet denetimi ile denetlenen firmanın faaliyetleri nesnel ölçütlerle değerlendirilmeye çalışır ve yeterli olup olmadığı varsa daha iyi sonuçlar alabilme olanakları araştırılır. Böylelikle tavsiyelerde bulunur. Nihai hedefi yöneticilere ve işleme dışındakilere kendi faaliyetleri hakkında güvenilir bilgiler vermektir (Kaval, 2003: 24).

Faaliyet denetiminin uygulama kapsamı ve alanı oldukça geniş bir yelpazeye sahip olmasıyla bu denetim sadece muhasebe fonksiyonuyla sınırlı kalmayıp, aynı anda firmanın diğer tüm fonksiyonlarıyla alakalı olmaktadır (Mallı, 2013: 59). Bu bağlamda

faaliyet denetiminin inceleme alanına giren işlemler aşağıda sıralanmaktadır (Çelik, 2019: 7-8);

- Firmanın organizasyon şeması,
- Üretim sürecindeki metotlar,
- Pazarlama karması önlemleri,
- İşletme içindeki bilgi işlem faaliyetleri,
- Satın alma ilkeleri.

1.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Kurumun hedeflerine ulaşmasında gerçekleşen faaliyetlerin bu amaç doğrultusunda uygunluğunun, ilgili vergisel ve kanunlar gibi mevzuata veya kurumun kendi içerisinde ki üst yöneticilerin belirledikleri emir, yönetmelik, talimatname gibi diğer sundukları mevzuatlara göre uygunluğunun tespit edilmesi ve değerlendirilmesidir (Yıldırım, 2018: 5-6).

Muhasebe kayıtlarının ve bilgilerinin yetkili makamlarca konulmuş olan usul ve yönetmeliklerin uygulanıp uygulanmadığının incelenmesidir (Akarkarasu, 2000: 8).

Başka bir ifadeyle uygunluk denetimi belli bir otorite tarafından kendi organizasyonundaki çalışma düzenini sağlayabilmek adına işletme içerisinde uyulması gereken talimatları oluşturmaktadır ve bununla birlikte ortaya konulmuş olan kurallar çerçevesinde uyma derecelerinin belirlenmesine yönelik denetim faaliyeti yapılmaktadır (Bozkurt, 2018: 34).

Kurumlar devamlılıklarını kanunlar, belirlenmiş sözleşmeler, politik nedenler içerisinde sürdürürler. Başka bir ifadeyle açıklayacak olursak hiç bir kurum kendisini devletin belirlemiş olduğu politik kurallar çerçevesinden geri tutamaz ya da kurumun belirlemiş olduğu ana sözleşmesindeki belirlenmiş olan kurallar dışında bağımsız olarak kararlar alamaz.

Kurumlar genel kurul toplantısını ana sözleşmede belirlenen kriter ve ölçütler dışında toplayamazlar. Genel olarak uygunluk denetimini açıklayacak olursak işletmenin yürütmüş olduğu faaliyetlerinin idari, yasal, devlet tarafından belirlenen ya da ihtiyari nitelikteki kurallara ne kadar uyduğunu anlamak için yapılan denetim türüdür (Akyürek, 2006: 8).

Uygunluk denetimi kapsam olarak iki ögeden oluşmaktadır. Bunlar aşağıda belirtilmiştir (İşci, 2019: 14);

- Firma üst yönetiminin yapmış olduğu harcamalarının veya finansal işlemlere yönelik karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, stratejik plana ve performans programına, kalkınma planına, yıllık programına uygunluğunun incelenip değerlendirilmesi,
- Kanun, tüzük, işletme yöneticileri tarafından belirlenen yönetmelik ve diğer standartlara uygun olarak idarenin yapmış olduğu harcamalarının harcama sonrasında incelenmesidir.

1.3.1.3. Finansal Tabloların Denetimi

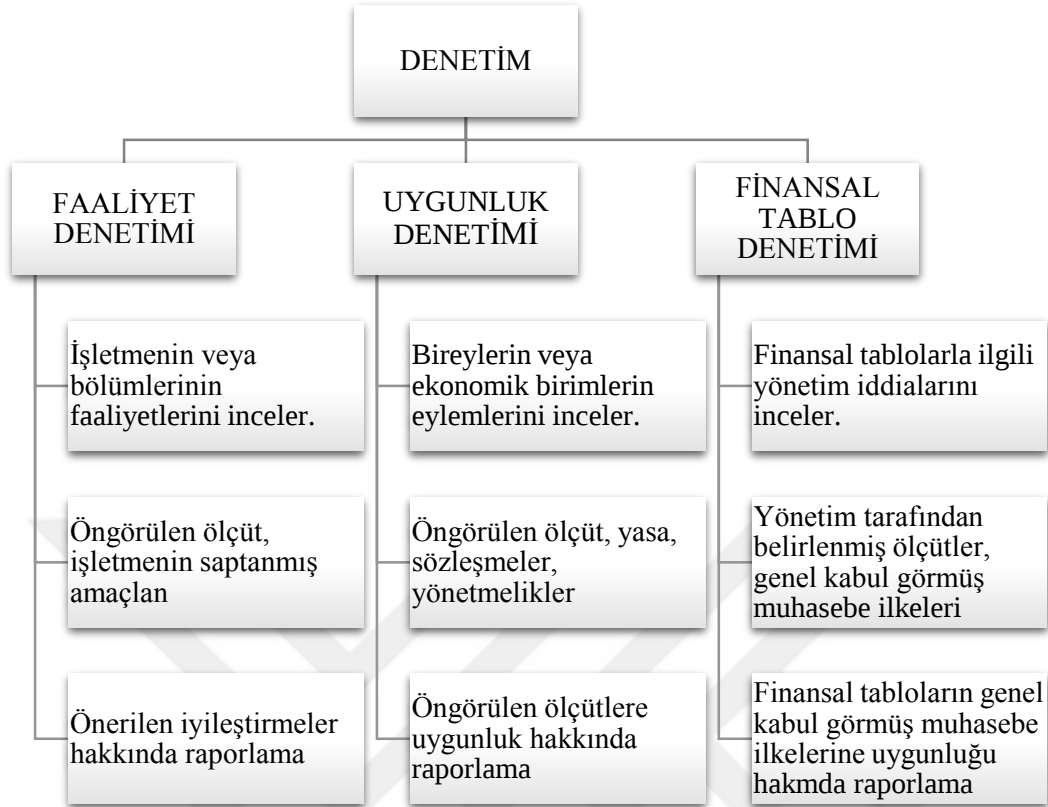
Finansal tabloların denetimi bir başka deyişle mali tabloların denetimi, muhasebe bilgi sisteminden elde edilen finansal tabloları ile firmanın mali durumunu ve gerçekleştirmiş oldukları faaliyet sonuçlarının gerçek durumu objektif ve tam olarak yansıtıp yansıtmadığını değerlendirilerek finansal tablolara olan güvenilirliği ve doğruluğunu kontrol edilip raporlanmasıdır. Bu raporlama süreci mali tablolar hazırlanırken kullanılan muhasebe kayıt ve belgelerinin incelenmesini de kapsamaktadır (Şimşek, 2019: 28).

Mali denetim, işletmenin finansal performans ve finansal durum tabloları ve diğerleri olmak üzere Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve aynı zamanda işletme içerisindeki yöneticiler tarafından belirlenen ölçütlere göre başka bir muhasebe sistemine uygunluğunun tespitine yönelik yapılan denetimdir (Kaval, 2003: 25).

Mali tabloların denetiminin içerdiği temel özellikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Çelik, 2019: 6);

- Denetimin temel amacı işletmeye ait mali tablolarının bilgi kullanıcılarına güven vermektir.
- Denetim ile mali tablolardaki yanlış beyanları tespit etmektir.
- Denetçi, mali tablolar hakkında görüş bildirirken tabloları bir bütün olarak ele alır ve tek bir görüş bildirir. Ayrıca denetçi mali tablolardaki hataları ayrı ayrı değerlendirerek üzerinde durmaktadır.
- Denetçinin mali tabloların bilgi kullanıcılarına karşı güvenilirliği ile ilgili olarak yapmış olduğu görüşü mantıklı bir zemine oturtması gerekmektedir. Bu durum mali tabloların güvenilirliklerinin kesin olduğu anlamını taşımaktadır.

2. Denetim Çeşitleri Arasındaki İlişkiler



Kaynak: Güredin, 2014: 18.

1.3.2. Denetçinin Konumuna Göre Denetim Türleri

1.3.2.1. Dış Denetim

Dış denetim, bir işletmenin belirli dönemlerdeki kesinleşmiş mali durumu ve bununla beraber faaliyet sonuçlarını işletme dışı ve işletme içi kullanıcılarla doğru bir şekilde paylaşılıp paylaşılmadığını ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre uygunluğunun tespit edilmesi ve rapor edilmesi işlemidir (Ak, 2015: 15).

Denetçinin statüsüne göre sınıflandırma yapıldığında, kamu denetimi, iç denetim ve bağımsız denetim olarak üçe ayrılmaktadır (Tez, 2021: 115).

Dış denetçiler daha çok geçmiş veriler üzerinden çalışma yapıp raporlarken, iç denetim sürecinde genellikle işletmenin, şundaki mevcut işlemlerin ve gelecekteki oluşabilecek işlemlerin etkinliği ve etkenliğine yönelik yapılan raporlama sürecidir. (Kahveci, 2008: 80).

i. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim; “Finansal tablo ve diğer finansal verilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, kullanıcılara makul güvence

sağlayacak yeterli ve uygun verilerin elde edilmesi maksadıyla, denetim standartlarında öngörülen ilgili bağımsız denetim yöntemlerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenerek denetlenmesi ve değerlendirmeye alarak rapora bağlanmasıdır.” (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md. 4/b).

Bağımsız denetim; işletmeler tarafından belirli dönemlerde hazırlanmış olan finansal tabloların rapor halinde sunulması gerekir. Önceden belirlenmiş ölçütlere göre uygunluğunu belirlemek ve raporlamak maksadıyla bağımsız ve yeterli eğitim düzeyine sahip bir kişi veya kişilerce toplanıp ve değerlendirilmesidir (Acar ve Senal, 2011: 289).

Bağımsız denetim, işletmeyle herhangi bir bağı olmamakla beraber denetim şirketine bağlı kalarak denetim faaliyetini sürdüren bu kişiler (sorumlu baş denetçi kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı, stajyer denetçi) tarafından, işletme yöneticileri tarafından talep etmesiyle ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletme yöneticileri tarafından oluşturulan finansal tablolarının denetlenme sürecidir (Yüzer, 2020: 14).

Muhasebe denetiminin özellikleri yukarıdaki tanımlardan hareketle şunlar sayılabilir (Kandemir ve Akbulut, 2013: 41);

- Bir iktisadi organizasyonun belirli bir dönemini ele alır,
- Denetleme sonucunda ki raporlama ile önceden tespit edilmiş ölçütlerle karşılaştırma imkânı sağlar,
- Denetçi denetim faaliyetini tarafsız olarak nesnel bir şekilde sürdürür,
- Denetçi denetim sürecini yürütürken yeterli miktarda deneyim ve mesleki bilgiye sahiptir,
- Denetçi denetim sürecinde uygun ve yeterli teknikleri kullanarak nitelikli düzeyde kanıt toplar ve bu kanıtları değerlendirmeye alarak bir raporlama süreciyle denetimini tamamlar.

ii. Kamu Denetimi

Kamu Denetimi; Devlet kurumu adına hizmet veren ve kamu yararı gözetken denetçiler (kamu denetçileri) tarafından, yasal mevzuat çerçevesinde gerçekleştirilen denetim türüdür. Kamu denetimi, çeşitli devlet kurumları içinde bulunmakla beraber; kuruluşların amaç ve politikalara, stratejik plana ve performans programına, kalkınma planına, yıllık programına ve ilgili mevzuatlara uygunluğunun incelenip değerlendirilmesi amaçlanır (Gökbayrak, 2020: 7-8).

Kamu kurumunun hak kaybına uğramaması için ve devlete ait işletmelerin finansal tablolarının belge ve bilgilerinin vergi kanunlarına, yasal düzenlemelere uygunluğunun ve doğruluğunun kamu adına denetlenmesi sürecidir.

Türkiye’de kamu adına denetim yapan kuruluşlardan bazıları; Sayıştay, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Devlet Denetleme Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sosyal Güvenlik Kurumu ve Sermaye Piyasası Kurumudur. (Erden, 2020: 45).

Kamu denetçileri, devlet kurumlarında gerçekleştirmiş oldukları çalışmalarla iç denetim, özel sektör kurumlarında yapmış oldukları çalışmalarla da kamu denetimi görevini ifa ederler. Türkiye’de faaliyet gösteren birçok sayıda kamu denetleme kurumları bulunmaktadır. Bunlardan kimisi sadece kamu kuruluşlarında kimi kurumlarda hem özel sektörde hem de kamuda denetim görevlerini yerine getirirler.

Kamu denetimini yerine getiren denetçilerinin bağlı kaldıkları kurumların bazıları Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu ve Devlet Denetleme Kurumu olarak belirtilmiştir (Bozkurt, 2000: 33-34):

1.3.2.2. İç Denetim

İç denetim faaliyeti bir organizasyonun gelişimini ve aynı zamanda iyileştirmesini amaçlayan bir denetim ve danışmanlık faaliyetidir. Bir kuruma yardımcı olmak için risk yönetimi, kontrol ve kurumsal hedeflerine ulaşmaktır (Arslan, 2019: 2).

İç denetim, işletme içindeki çalışanların gerçekleştirdiği yöntem ve faaliyetlerin etkin ve uygun bir biçimde yapılıp yapılmadığının, ortaya çıkarılmış her türlü bilginin güvenilirliğine usul ve esaslarına göre iç denetçiler tarafından incelenmesi ve üst yönetime rapor ile bilgi verme sürecidir (Yüzer, 2020: 30).

Halka açık olsun ya da olmasın, şirket yönetiminin gerekli kıldığı anonim Şirketlerde, kurumsal yönetim anlayışının önemli bir ilkesi, bir iç denetim mekanizması oluşturması adına “finansal denetimi” zorunlu kılmıştır (TTK md. 375/1).

Şirket içerisinde oluşabilecek tehdit ve riskleri en erken teşhisi bakımından halka açık şirketler için zorunludur. Kural, halka açık olmayan anonim şirketlerde bu komite zorunlu değildir fakat bağımsız denetçi gerekli görür ve bu durumu yönetim kuruluna yazılı biçimde bildirirse, söz konusu komite, halka açık olmayan anonim şirketlerde de oluşturulacaktır (Çorbacıoğlu, 2015: 10).

i. Finansal (Mali Tablolar) Denetim

Finansal (Mali Tablolar) denetimi bir işletmedeki gider, gelir, kaynaklar ve varlıklara ilişkin hesapların doğruluğunun mali sistem ve mali tabloların güvenilirliğinin değerlendirmesidir; (Kavakoğlu, 2010: 18).

Finansal performans ve finansal durum tablolarının finansal denetimi ile birlikte önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti amacıyla incelenmesidir (Tok, 2010: 41). Önceden belirlenen önemlilik sınırı, denetim sürecinde mali tablolardaki aksaklıklar veya olumsuzlukların ortaya çıkarılabilmesi yönünden, iç denetim için belirlenen önemlilik sınırı bağımsız denetim için belirlenen önemlilik sınırından daha düşüktür. Bu sebeple iç denetim ve bağımsız denetim kıyas edildiğinde iç denetim daha ayrıntılı ve uzun süren bir uğraş gerektirir (Adiloğlu, 2010: 20).

Genel amaçlı bir denetim türü olmanın yanı sıra finansal tablolar denetimi çoğu ülkelerde bağımsız denetçilerin üzerinde en fazla durdukları bir denetim çeşididir. Bunun sebebi de bu denetimin, sonuca ulaşması ile işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının büyük bir kısmının ihtiyaç duydukları bilgilere ulaşmasında önemli bir rol oynamaktadır (Yılmaz, 2016: 30).

ii. Sistem Denetimi

Sistem denetimi ile birlikte denetlenen firmanın yürütmüş olduğu faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; işletme içinde ki organizasyon yapısına ilave katkı sağlayıcı bir yaklaşımla incelenmesi, eksikliklerinin tespit edilerek ortaya çıkarılması, kalite ve uygunluğunun tespiti, kaynakların ve uygulanan işlemlerin yeterliliğinin tespit edilip ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

Bu denetim türünde, işletmede ki denetlenen bölümlerin, finansal yönetiminde oluşan eksikliklerini tespit etme ve çözüm bularak giderme hususunda etkinliğinin incelemesidir. Ayrıca sistem denetimi mali işlerin ekonomik açıdan kullanılması, verimliliklerin ve etkinliklerin yanı sıra hukuki ve politik düzenlemelere uygunluğunu da araştırmaktadır (Avşar, 2014: 8). Bunun sonucunda “Sistem Denetimi”, denetlenecek kurumun etkinliklerinin ve iç kontrol sistemi bağlamında aşağıda verilen hususlara yönelik değerlendirmelerde bulunulmasını içermektedir (Balkan, 2020: 22-23);

- Denetlenen birimin örgütsel yapıya katkıda bulunacak bir yaklaşımla analiz edilmesi,

- Denetlenen birimin yetersiz alanlarının belirlenmesine yönelik bir yaklaşım benimsenmesi,

- Denetlenen birimin iş ve işleyişlerinin kalite düzeyinin ve kurum amaç ve hedeflerine uygunluğunun araştırılması,

Denetlenen birimin, şirket kaynaklarını kullanmadaki yeterliliğinin belirlenmesi gerekir.

iii. Mevzuata Uygunluk Denetimi

Bir işletmede yürütülen faaliyetlerin, işletme içinde ki yetkili bir üst yönetici tarafından belirlenmiş kurallara uyulmasını araştıran denetim türüne mevzuata uygunluk denetimi denilmektedir.

İşletme içinde ki üst yöneticilerin belirlemiş olduğu belirli ölçütler olmaktadır. Bununla beraber işletme yapısı içerisindeki mali işlerden sorumlu kişi veya kişilerin yayınladığı yönetmelikler olduğu gibi siyasi otorite tarafından konulmuş kural veya yasalar da olabilmektedir (Adiloğlu, 2010: 20). Mevzuata uygunluk denetimi ile elde edilen veriler, işletme ile ilgili olan kuruluşlar olmak üzere yetkili yönetici ve paydaşlara sunulur. Bu denetim genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktadır (Avşar, 2014: 8).

Mevzuata uygunluk denetimi sırasında başlıca ele alınacak ölçüt ve standartlar aşağıdaki gibi açıklanabilir (Acar, 2014: 19) ;

- Yasa, yönetmelik ve tebliğler,
- İşletme içindeki yöneticiler tarafından belirlenen stratejik plan, yıllık programlar, kalkınma planları ve ileriye dönük performans programları,
- İşletme içindeki üst yöneticilerin belirlemiş oldukları yönetmelikler,
- İşletme içindeki üst yöneticilerin belirlemiş oldukları iş ve eylem prosedürleri,
- İşletme içindeki üst yöneticiler almış oldukları kararlar,
- İşletme içindeki idare tarafından belirlemiş oldukları sözleşmeler ve bulunmuş oldukları taahhütlere yönelik diğer hükümler.

Üst yöneticiler tarafından belirlenen ölçütlere uygun bir şekilde faaliyete devam edilmediğinde iç denetçi tarafından uygunsuzluğa neden olan sebepleri ve sonuçları belirlenir. Denetçi denetimin sonucun da uygunsuzluğun, kamunun aleyhine bir duruma sebebiyet vermesi durumunda, denetçi belirlemiş olduğu örneklem büyüklüğü kapsamında da kamunun aleyhine bu zararı da tespit eder.

Denetleme işinin niteliği gereği, mesleki uzmanlık gerektirmesi sebebiyle kamunun aleyhine sonuçlanan zararının belirlenemediği zamanlarda denetçi, zararın oluştuğunu belirtir ancak açıklayacağı sebeplerle bulunamadığını açık bir şekilde raporunda belirtmektedir (Acar, 2014: 19).

iv. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Kavram olarak bilgi teknolojileri; elde edilen verilerin kayıt altına alınması, saklanması, bu verilerin sistematik bir işleminden geçmesi suretiyle bilgiler üretilmesi, elde edilen bu bilgiye ulaşılması, kopyalanması ve taşınması gibi süreçleri etkin ve verimli bir şekilde uygulanmasına olanak sağlayan teknolojileri tanımlamada kullanılan bir kavramdır (Memiş ve Tüm, 2011: 147).

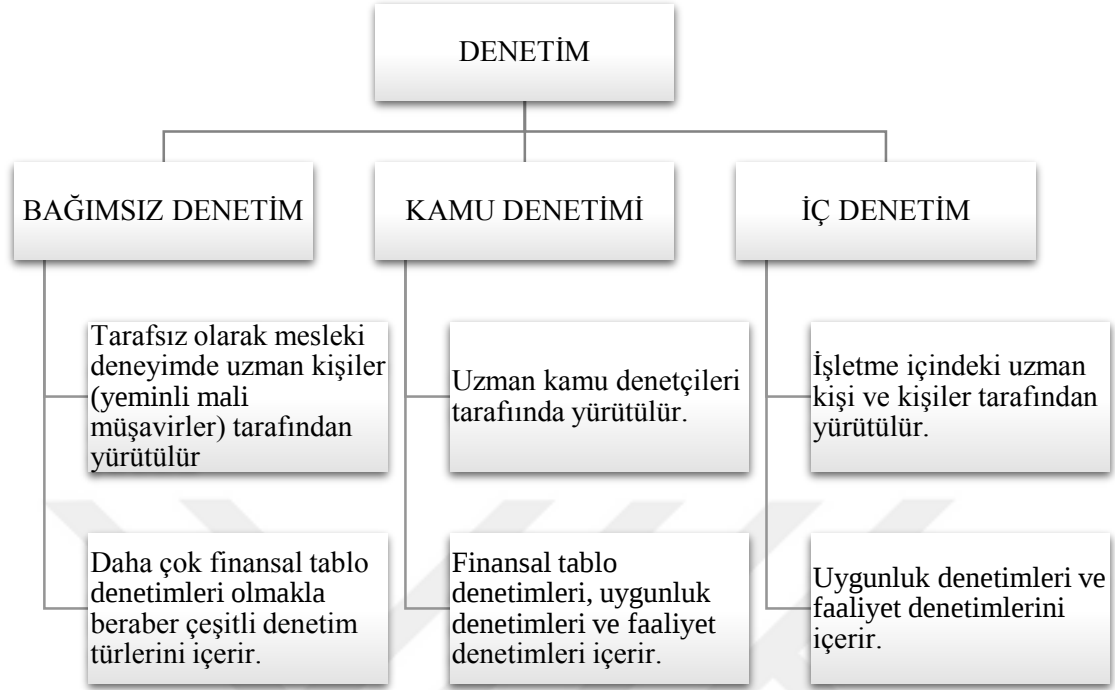
Bilgi sistemleri denetimi; bilgisayar tabanlı sistemlerin ve bilgi teknolojileri üzerindeki kontrollerin hangi düzeyde olduğunun belirlenmesidir. Dışarıdan gelebilecek tehdit ve saldırılara karşı gerekli tedbirler alınması ve güçlü kontrollerin yapılması gerekmektedir. Bilgi teknolojilerinde ki kontrol zaafları ve alınmayan tedbirlerin sonucunda işletmenin mali verileri üzerinde büyük riskler oluşturmakla beraber olumsuz sonuç ve hasarlar bırakabilmektedir. (Demirel, 2017: 27-28).

v. Operasyonel (Faaliyet) Denetim

Operasyonel denetim şirkette gerçekleşen tüm faaliyetleri detaylı bir şekilde gösteren uygulamadır aynı zamanda örgütün ulaşmak istediği amaçları ve aynı zamanda hedefleri doğrultusunda ilerlediğinin tespiti hususunda net bir şekilde ortaya çıkaran bir denetim türüdür. Şirket içinde hassas nitelikteki problemleri, örgüt içinde ki oluşan mali kayıp ve hileleri tespit ederek, bunlara yönelik bir çözüm geliştiren süreçtir.

Örgüt içerisinde ki her bir organizasyonun verimliliğinin ölçülmesi, yürütülen süreçlerin değerlendirilip her bir bölümün kendisi için önceden belirlenmiş standartlarla uygunluğunu kontrol ederek varsa eksikliklerin giderilmesine yönelik yapılan çalışmaların bütünüdür. Faaliyet denetimiyle birlikte üst yönetimin bütün derecelerinde yürütülen faaliyet ve gerçekleştirilen işlemlerin bir plan dahilinde uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki verimliliğinin, ekonomikliğin ve etkinliğinin değerlendirilmesidir (Doğan, 2016: 12).

3. Bağımsız, Kamu ve İç Denetimlerin Karşılaştırılması



Kaynak: Güredin, 2014: 20.

1.4. DENETİMİN FİRMALAR AÇISINDAN ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ

1.4.1. Denetimin Firmalar Açısından Önemi

Bir işletmede içeriden ve dışarıdan oluşabilecek tehdit ve tehlikelerin ortaya çıkartılması ve oluşması öngörülen zararın daha az hasarla veya tehditlerin yok edilmesi ile birlikte kurum için fayda sağlayacak fırsatları da görmek ve mevcut durumu daha iyiye ulaştırmak, denetim ile sağlanmaktadır.

İşletme içerisinde denetlenen birimler arasında mevzuata aykırı durumları tespit edip ortaya çıkarılan farklılıkları gidermek adına denetim yapmak faydalıdır. Yapılan denetimin sonucunda örgüt içerisinde ki yönetime geleceğe yönelik etkin kararlar almasına fayda sağlamaktadır. İşletmenin yürüttüğü faaliyetleri sırasında gerçekleşen bazı tehdit ve tehlikeleri ortaya çıkarmak denetimle mümkün olabilmektedir. İşletme içerisindeki denetlenen bölümler, yürüttükleri her bir faaliyetin denetlenmesi sonucunda birimlerin bir sonraki yapacakları işlemlerde daha özenli ve dikkatli gerçekleştirmektedirler. (Sabuncu, 2017: 164).

İşletmedeki muhasebe kayıt ve belgelerine göre hazırlanan finansal tabloların doğruluğunu tespit eder. Bunlarla beraber finansal tabloların güvenilirliğini olumlu yönde

etkiler. İşletme yöneticileri ve işletme personelinin hilekâr davranışlarının azalmasına yardımcı olur. İşletme yöneticileri ve personelinin yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin verimlilik düzeyini olumlu yönde etki eder (Ak, 2015: 18).

Denetimin şirketlere ve ekonomiye faydaları aşağıdaki şekilde söylenebilir (Çelik,2019: 11);

- İşletme içerisinde ki oluşabilecek yolsuzluk ve hileleri en aza düşürmek,
- İşletmenin yürüttüğü faaliyetlerine ilişkin bilgilerin şeffaf halde sunulmasına katkı sağlamak,
- Örgüt içerisinde ki muhasebe bilgi sistemlerinde oluşacak hatalarının ve eksik işlemlerin düzeltilmesine olanak sağlamak,
- Bilgi kullanıcılarına güven vererek ve hesap verebilirliği artırmak,
- Örgüt içindeki iç kontrol sistemine destek vererek verimliliğini iyileştirip artıracak önerilerde bulunmak.

Kimler neden, ne kadar ve nasıl hile yapabilir?

Kimlerin, neden, nasıl ve ne kadar hile yapabileceği konusundaki görüşler aşağıdaki şekilde topluca gösterilmiştir (Buz, 2015: 19);

KİMLER	İŞLETME SAHİPLERİ	YÖNETİM ve PERSONEL
NEDEN?	Şahsi menfaat (vergi kaçırma gibi) veya imaj açısından işletmeyi iyi göstermek vb.	Şahsi menfaat (prim, haksız kazanç gibi) kayıpları ve zararları gizlemek vb.
NASIL?	İç kontrolleri etkisiz kılma, yanlış/sahte işlem yapma, iş birliği, varlıkları çalmak veya suiistimal etmek vb.	İç kontrolleri etkisiz kılma, zayıflığından istifade etme, yanlış/sahte işlem yapma, iş birliği, varlıkları çalmak veya suiistimal etmek vb.
NE KADAR?	Önemli tutarda.	Yönetim pozisyonlarında daha büyük tutarlarda, eleman düzeyinde daha (az) temkinli tutarlarda.

Denetimin gerekliliği şu şekilde incelenmektedir;

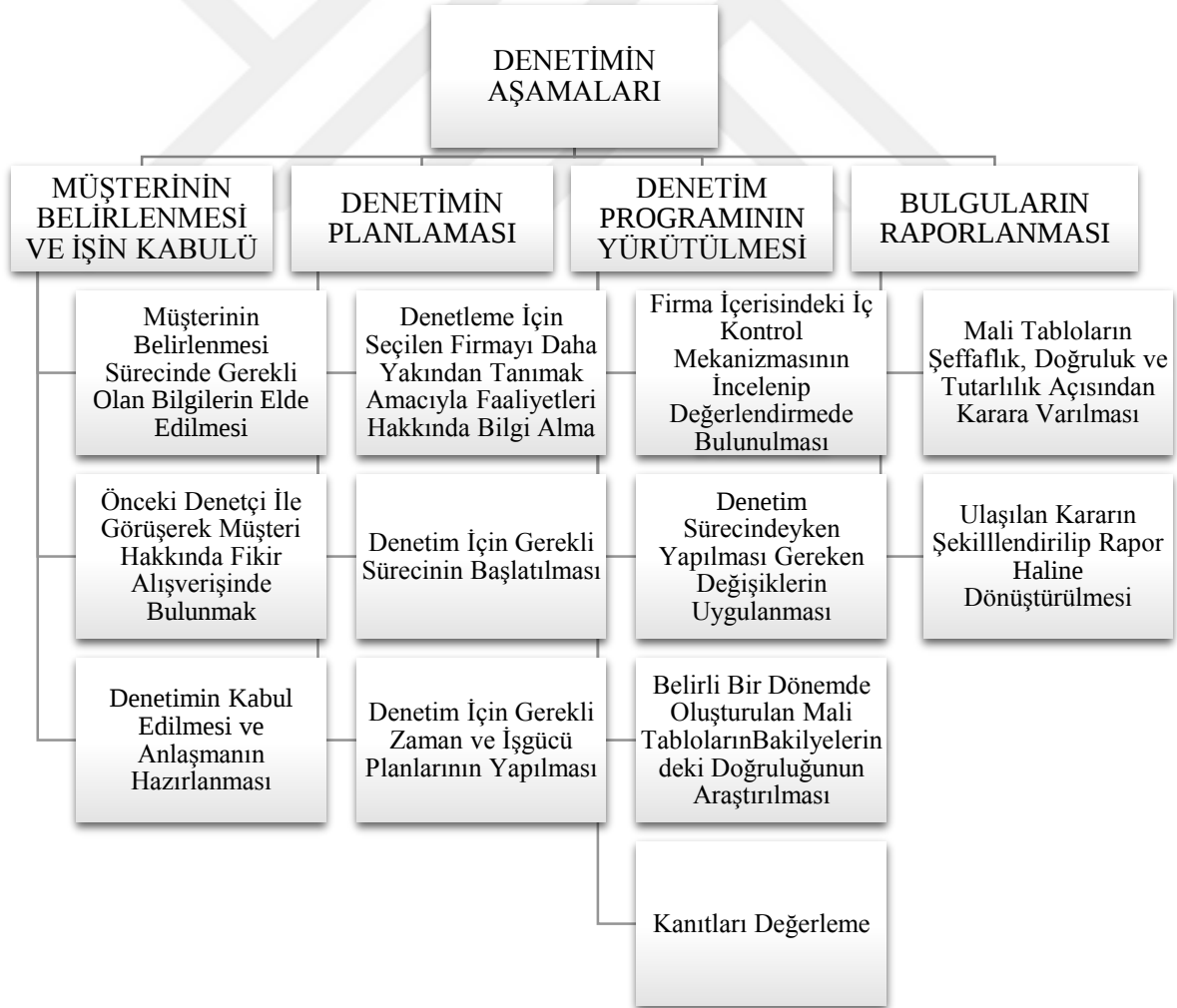
i. Çıkar çatışmaları: Finansal tabloları oluşturan örgüt içerisindeki üst yönetim ile işletme dışında ki bilgi kullanıcılarıyla çıkar çatışmaları ortaya çıkabilmektedir.

ii. Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı ve yetersizliği: Gelişen teknoloji ve faaliyet gösterdikleri pazarda iş hacminin artmasıyla birlikte işletmelerin büyümesi sonucunda muhasebe sistemleri karmaşık hale gelmektedir. Bu nedenle muhasebe bilgi sistemlerinden elde edilen mali tablolarda ki bilgilerde hata yapma olasılığının artmasına neden olmaktadır bunun gereği denetim faaliyeti zorunlu hale gelmektedir.

iii. Diğer nedenler: Denetimi yapacak kişi veya kişilerin şirket içerisindeki yetki ve imkâna sahip olan kişiler tarafından yapılamayacak olmasından dolayı denetime ihtiyaç duyulmaktadır (Karahan, 2017: 146).

1.5. DENETİM SÜRECİ

Şekil 4. Denetimin Aşamaları



Kaynak: Güredin, 2014: 179.

2. İÇ DENETİM KAVRAMI

1940'lı yıllarında firmalarda meydana gelen değişim ve hızlı büyümeler sonucunda işletmelerde iç denetime olan gereksinim artmıştır. Bununla birlikte gerçekleşen değişimler sonucunda 1941 yılında faaliyete geçen IIA tarafından işletmeleri daha sistemli organizasyon yapısına ulaştırmak amacıyla belirli dönemlerde tanımlamalar yapılmıştır. Yayınlamış oldukları bu tanımlamaların en sonu olan 2002 yılında iç denetimi, bir işletmeyi geliştirmek, etkinliğini artırmak ve raporlamalarla yöneticilere bilgi vererek işletmenin mevcut durumuna değer katmak maksadıyla tarafsız ve objektif olarak yapılan danışmanlık sistemidir.

Günümüzde artık işletme yöneticilerinin iç denetimde ki beklentileri, kurumun ileride karşısına çıkacak risk ve fırsatları önceden belirlenip ortaya koymasıdır (Kara, 2011: 30-31).

İç denetim, örgütlerin etkinliğini artırıcı, iyileştirici, geliştirici ve mevcut durumuna değer katmak maksadıyla tasarlanmış, objektif ve tarafsız bir güven sağlama sürecidir. Bu faaliyet ile bir örgütün hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olacak iç kontrol mekanizmasını ve meydana gelebilecek risklerin kontrolünün etkinliğini ölçüp değerlendirilmesini veya geliştirilmesine katkı sağlar. Ayrıca işletmenin sistematik bir yaklaşımla istenilen hedefe ulaşmasına katkı ve destekte bulunur (Gönen, 2005: 48).

İç denetim, işletme organizasyonu içerisinde kurulmuş ve işletmenin yürütmüş oldukları faaliyeti inceledikten sonra değerlendirmeye alarak raporlama hizmeti veren tarafsız ve objektif bir süreçtir.

İşletme varlıklarının gelecekte karşılaşılabileceği zararlara karşı ihtiyatlı olup olmadığını, örgütün misyonu gereğince faaliyetlerinin belirlenmiş politikalar çerçevesinde uyum içinde uygulanıp uygulanmadığını, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve verimliliğini inceleyen ve stratejik yönetim kararlarına rehber olacak danışmanlık hizmetidir (Sabuncu, 2018: 781).

İç denetim, örgüt içerisinde ki faaliyetleri sonucu itibariyle yetersizlikleri tespit etmek ve yerinde önlem alarak değişikliğe gidilmesi yönünde işletme üst yönetimine tavsiyelerde bulunarak işletmenin yönetsel kontrol sistemlerini izlemesi ve işletme üst yönetimine rapor olarak bildirilmesi faaliyetidir.

İç denetim, işletme üst yöneticilerinin, sorumlu tutuldukları bölüm ve görevlerinde hatalı, hilekâr veya israfa neden olacak davranışların meydana gelme ihtimalini azaltacak şekilde faaliyetin devam ettiğine dair güvence sağlamasına yardımcı

olacak işlevsel sistemdir. İç denetim, işletme içerisindeki iç kontrolün etkinliğini ölçüp değerlendirerek üst yönetime rapor halinde sunulan sistematik bir süreçtir (Kayıkcıoğlu, 2019: 55).

İç denetim, IIA'ya göre; işletmelerin yürütmüş oldukları her türlü faaliyetlerini geliştirip, işletmenin mevcut durumuna değer katmak maksadıyla tarafsız ve nesnel olarak işletme içi yöneticilere rapor veren bir danışmanlık hizmetidir (Okur, 2010: 576).

İç denetim faaliyetleri organizasyon içerisinde ki üst yöneticiler, paydaşlar, yönetim kurulu ve üyelerinin; işletmenin denetim komitesi en başta olmakla beraber diğer çeşitli komiteleri ve dış denetçileri ile sürekli bir iletişim halinde kalırlar. İç denetimle beraber bu birimlere bilgi transferi dışında bu bölümlerin ihtiyaç duydukları bilgileri rapor halinde sunmaktadır. İç denetimin işletme içerisindeki yöneticileri ve paydaşlarla olan ilişkisindeki bilgi aktarımı ve iletişimin etkinliğine göre, firmaya vereceği katkı da aynı oranda artar. (Koban, 2019: 5).

İşletmelerde iç denetim sisteminin uygulandığı Avrupa Birliği üyesi olan ve diğer ülkeler için iç denetim, işletmenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyete yönelik her türlü etkinliğini incelemektedir. Bu inceleme sonucunu değerlendirmeye alıp katkı sağlamak amacıyla tarafsız olarak ve nesnel bir yaklaşımla işletme içi ve dışındaki bilgi kullanıcılarına güvence hizmeti veren bir danışmanlık sürecidir (Türker, 2018: 15).

İç denetimle birlikte işletmelerin her türlü etkinliğini denetleyip, geliştirmek, yapılması gereken iyileştirme planların üst yönetime bildirip uygulanması ve kurumun katma değerini artırmak maksadıyla bağımsız ve tarafsızlık ilkelerine bağlı kalarak işletmelere hizmet veren bir sistemdir (Aydın, 2012: 128).

Öte yandan günümüz koşullarında hem özel hem de kamu sektöründe faaliyetlerine devam eden örgütler gerek teknolojik gerekse hızlı büyümeye bağlı olarak çok fazla değişime uğramaktadırlar. Ülke piyasalarının artık birbiriyle bütünleşmesi, ekonomik etkinliğindeki azalma eğilimi, yeni teknolojik imkânlarla birlikte firmalar arasındaki rekabet ortamının fazlaşması, örgüt içerisindeki yönetim anlayışlarında etkin olmaktadır.

İç denetim faaliyeti tüm ülkelerde, büyüklüğü, organizasyon yapısı ve örgütlerin ulaşmak istedikleri hedefleri farklı ortamlarda sürdürülmektedir. Bununla beraber oluşan farklılıklar yapılan iç denetim faaliyetlerini değiştirebilmektedir. Bundan hareketle aşağıdaki tabloda iç denetimin geleneksel ve günümüz koşullarındaki değişimleri yansıtılmaktadır (Cengiz, 2013: 422).

Tablo 1. İç Denetimin Değişim Süreci

İç Denetimin Geleneksel Olarak Yaklaşımı	İç Denetimin Günümüz Koşullarındaki Yaklaşımı
İşletme İçerisinde Sadece Denetim Odaklı Faaliyet Göstermek	İşletme İçerisinde Katma Değer Oluşturma
Faaliyetlere Yönelik İşlem Denetimi	Faaliyetlere Yönelik Süreç Denetimi
Mali İşlemlerde Oluşabilecek Kayıpların Denetimi	Etkinlik Denetimi
Standartlara Uygunluk Denetimi	Oluşabilecek Riskleri Tanımlama
Mevzuat Tabanlı	Karşı Karşıya Kalınan Risklerin Yönetimi Tabanlı
İşletme İçerisindeki Organizasyona Koruyucu Olmak	İşletme İçerisindeki Her Türlü Değişime Öncülük Etmek
Elde Edilen Deneyimlere Yönelik Denetim	Gelişen Teknolojinin Verimli Kullanımı

Kaynak: Cengiz, 2013: 422.

İç denetimin etkin bir şekilde olması için gerekli olan hususlar şunlardır (Alnhayer, 2017: 9);

- Öncesinde planlanmış iyi bir siyasal çerçeve,
- Açık ve net bir şekilde tanımlanmış olan misyon ve vizyon,
- Teknolojik yeterlilik,
- Sistemik olarak organize edilmiş donanımlı insan kaynakları ve verilen eğitimler,
- Etkin ve açık bir şekilde belirlenmiş olan birimler arası iç ve dış iletişim,

2.1. İÇ DENETİMDE AMAÇ VE KAPSAM

İç denetim;

- İşletmenin faaliyetlerine yönelik bilgi kullanıcılarına güven sağlamayı,
- Bağımsız ve nesnel bir şekilde bilgileri raporlamayı,
- İşletmenin mevcut faaliyetleri için yapılması gereken iyileştirme ve aynı zamanda geliştirilmesine yönelik verilen tavsiyeler vermeyi amaçlanmaktadır.

İç denetimin örgüt içerisinde ki temel amaçlarından en önemlisi de işletmelerin karşılaşılabileceği risklerin yönetiminin en az hasar veya yok edecek şekilde tam ve güvenilir olduğu hususunda örgüt içindeki yönetim kurulu ve üst yönetime objektif olarak güven vermektir. Bununla beraber iç denetim faaliyeti ile örgüt içerisinde ki üst yönetimin yerine tam olarak getirmesi gereken görevlerini ve sorumluluklarına yol göstermek için danışmanlık hizmeti verir, yapılması gerekenleri belirtir ve ortam sağlar. Karşılaşılabilecek olumsuz durumları önceden bilgi verir ve işlerin yapılmasına yönelik imkân sağlar (Tok, 2010: 38).

İç denetimin temel amaçları, kurum içerisinde ki faaliyetlerini gerçekleştirmede kanun, yönetmelik ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içerisinde olup olmadığını tespit etmektir. Kurum içerisinde bulunan iç kontrol mekanizmasının verimliliğini ve etkililiğini risk yönetim açısından değerlendirilmeye almak ve işletmenin hedef ve amaçları doğrultusunda faaliyetlerine devam ettirilmesi yolunda işletmenin faaliyetlerine ve kendi öz değerini artırıp gelişimine destek niteliğinde tavsiyelerde bulunarak rehberlik hizmeti vermesidir (Türker, 2018: 20).

İç denetim, yerel sınırlara veya uluslararası politik kısıtlamalara bakılmaksızın örgütün yürütmüş olduğu faaliyetlerinin hepsini ele alır. İşletme içerisinde iç denetimle kurumların karşılaşabileceği risklerin yönetimini ele alır. Bununla birlikte işletmenin ileride karşılaşabileceği veya mevcut riskleri tespit edip tanımlama yaparak bu risklere karşı verilecek mücadele stratejisinde etkinliğinin ve yeterliliğinin belirlenmesini kapsayan süreçtir (Kara, 2011: 38).

Geleneksel anlamda iç denetimin amacı, firmaya yönelik her türlü riskleri belirlenen standartlar, politikalar çerçevesinde tespit etmek ve en az hasar ile ortadan kaldırmaktır. İç denetim firma içerisinde ki yönetim için müşavirlik/danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin firma adına atacağı adımlar için karar vermesine yönelik tavsiyelerde bulunmaktadır (Aslan, 2010: 72).

Küresel ortamda artış gösteren rekabet ortamı ile birlikte piyasalarda kriz ortamı oluşmasına sebebiyet vermektedir. Bunun yanı sıra firmaların birden fazla ortaklık yapıları, siyasal otoritenin koymuş olduğu kanun ve mevzuatlara uyum sorunu oluşmasından dolayı firmaların denetime olan ihtiyacı artmıştır. Artan bu ihtiyaçla birlikte başta finansal kurum ve kuruluşlar olmak üzere ulusal ve uluslararası faaliyet gösteren hacmi büyük ve kurumsal nitelik kazanmış firmalarda önemliliği artış gösteren bir role sahiptir (Demir, Ülker ve Arslan, 2018: 89).

İç Denetimin Başlıca Temel Özellikleri;

- Belirli Standartlara Dayanarak Hazırlanan Uluslararası Denetim Standartlarına Uygunluk

- Tarafsız Olma
- Faaliyeti Gerçekleştirmek İçin Gerekli Mesleki Bilgiye Sahip Olması
- İşletmenin Faaliyetine Yönelik Değer Kazandırma
- Bilgi Kullanıcılarına Güven Verme
- Yapılan Faaliyetin Kalite Düzeyinin Yüksek Olması

2.2. İÇ DENETİMİN UNSURLARI

2.2.1. Değer Katma

İşletme içerisinde ki iç denetim süreciyle, kurum içinde ve dışında bağlantısı olanlara yönelik doğru bilgiyi aktarmak bununla birlikte kurum içerisindeki üst yönetimin ileriye yönelik alacağı kararlarda rehberlik hizmeti vermek kaydıyla, işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesine yön vermektir. Aynı zamanda işletmelerin devam ettirmiş oldukları faaliyetlere kolaylık sağlayacak gelişimleri belirleyip uygun ortamları sağlamak ve işletmenin ileride meydana gelebilecek risk ve tehditleri en aza indirerek işletmenin değerini artırmaktır. İç denetimle birlikte örgüt içerisindeki oluşabilecek hata ve hilelerin önceden belirlenmesinde üst yönetime oldukça kolaylık sağlamaktadır (Aslan, 2010: 73).

Diğer bir deyişle günümüzde iç denetim anlayışı ile sadece işletmelerin, devlet otoritesi tarafından belirlenmiş olan yasa ve mevzuatlara uygunluğunun tespitinde faaliyet göstermemektedir. Bununla beraber önceden yapılmış olan hataların, hilelerin veya suiistimallerin tespit edilmesinde sınırlı kalmamaktadır. İç denetimle birlikte işletmenin devam ettirdiği faaliyetlerini, yönetim stratejilerini, işletmenin hedeflerine ulaşmasına kolaylık sağlayacak imkânları daha etkili ve verimli halde yürütülmesine katkıda bulunmuş olur (Koloğlu, 2019: 20-21).

2.2.2. Güvence Sağlama

İç denetimde güvence sağlama unsuru, işletme içinde etkin, ekonomik, verimli bir iç kontrol biriminin varlığının tespit edilmesi, doğru yerde ve tam olarak örgüt içerisinde yerini alıp almadığını ve kayıtlı olan varlıkların varlığını tespit etmektir. İşletmenin faaliyetlerinin ekonomik ve verimliliğine dair süreçlerin işletme içindeki yönetici ve paydaşların yanı sıra işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına makul güvence vermesidir (Kocael, 2010: 74).

2.2.3. Danışmanlık

İç denetimde danışmanlık kavramı ise işletmenin amaçlarına ulaşması için gerekli desteği sağlamak amacıyla hem iç kontrol sürecinin yürütülmesinde hem de süreçlerin devam ettirilmesinde verimli olarak değerlendirmesine veya gelişimine yönelik tavsiyelerde bulunulmasıdır. Bu süreçle beraber üst yönetimin görev ve sorumluluklarını yerinde ve zamanında tamamlamalarına rehberlik etmiş olacaktır (Adiloğlu, 2010: 10).

Uygulamada, danışmanlık faaliyetinin öncelikle sınırları belirlenmekte, daha sonra bu sınırlar içinde incelenen süreçler, uygulamalar veya faaliyetler ayrıntılı olarak analiz edilerek, danışmanlık hizmeti talep eden yönetim kademesine tavsiyelerde bulunmaktadır (Koloğlu, 2019: 21).

2.2.4. Meslek Etik Kurallarına Uymak

Nesnellik, iç denetçiler faaliyetlerini yerine getirirken denetim raporlarına doğru ve dürüst olarak inanacakları ve bu raporların kalitesini azaltacak hiç bir ödün vermeyecekleri şeklinde yapmalarına imkân veren bağımsız bir tutumdur. Nesnelliği veya nesnellik durumuna engel olabilecek her durum ve koşullardan uzak olmaktır. Nesnelliğe karşı hem iç hem de dış kaynaklardan gelebilecek tehditlere yönelik kişisel ve kurumsal kimlik çerçevesinde mücadele etmek gerekir (İç Denetim Bilgilendirme Broşürü, 2013: 6).

Şekil 5. İç Denetimde Temel Meslek Ahlak Kuralları

Doğruluk, Güvenirlik, Gayret Göstermek,
Bağımsızlık, Objektiflik, Taraf Olmamak,
Gizli Kalma, Mesleki Sırları Saklama,
Gerekli Bilgi ve Birikim, Mesleki Yeterlilik.

Kaynak: Gönülaçar, 2007: 12

2.2.5. Standartlara Uymak

Bir kurumda yapılan iç denetimle birlikte kurumun hedeflerine ulaşması ve kurumun değerini artırmak maksadıyla yapılması ancak dünyada kabul görmüş belirli denetim standartları çerçevesinde yerine getirmek mümkün olacaktır. Bu standartlar çerçevesi dışında yapılan denetimler iç denetim olarak kabul edilmemektedir.

İç denetimde, belirlenen genel kabul görmüş standartlara uygun şekilde yürütülürken devamlı, sistematik ve disiplinli bir planlamayla gerçekleştirilmektedir (Demirel, 2017: 33).

2.2.6. Bağımsızlık Ve Tarafsızlık

İç denetimi yapan denetçilerin firma içindeki diğer pozisyonlardan farklı bir birim olarak faaliyet gösterip tarafsız ve bağımsız olarak sürdürmeleri gerekir.

İç denetim denetlenen firmanın faaliyetlerinden bağımsız olarak süreci devam ettirmelidir. Denetimi gerçekleştirirken denetçinin görev tanımının belirlenip yerine getirilmesi ve bunların sonuçlarını işletme içindeki üst yönetime raporlama sürecindeki oluşabilecek müdahaleden uzak durmalıdır (Aslan, 2010: 73).

Tarafsızlık ilkesi ise denetim faaliyetini yürütürken denetçilerin, yöneticilerle veya paydaşlarla çıkar çatışması olmadan ve önyargısız olarak davranmaları bu ilkeyi ifade etmektedir. İç denetçiler gerçekleştirilen denetim faaliyetinin tüm süreçlerinde yöneticiler, ortaklar veya paydaşların müdahale veya yönlendirmelerinden kendilerini uzak tutmalıdırlar. Bunun yanında denetleme sürecinde denetçilerin yaklaşımları tarafsız ve önyargısız olarak davranmaları ve oluşabilecek çıkar çatışmalarından kaçınmalıdırlar (Adiloğlu, 2010: 9).

2.2.7. Risk Odaklılık

İşletmenin hedeflerine ulaşmasını engel olacak her türlü problem tehdit ve tehlike unsurudur. Risk odaklı yönetimle işletmenin amacına ulaşmasında olumsuzluk doğurabilecek tüm risklerin belirlenmesi, gerçekleştirilme ihtimali ve oluşabilecek sonuçlarının tespit edilmesi ve buna uygun iç kontrol mekanizmasıyla en aza indirgemesini amaçlayan sistemsal bir yöntemdir.

Risk odaklı denetimdeki amaç; işletme faaliyetlerini devam ederken ortaya çıkan risklerin tespit edilip üzerinde yoğunlaşarak işletme yönetimine, iç kontrol sürecinde ki etkinliğini artırmasına katkıda bulunur (Gürkan, 2009: 38).

2.3. İÇ DENETİM STANDARTLARI

2.3.1 Uluslararası İç Denetim Standartları

İç denetim standartlarının temelini ilke olarak ele aldığımızda, birbirinden farklı hukuksal ve farklı kültürlerdeki işletmeler bulunmaktadır. Aynı zamanda birbirine benzeri olmayan amaçlara, işletme yapılarına, işletmelerin faaliyet hacimlerine ve bir o kadar organizasyon karmaşıklığına sahip firmalarda bulunmaktadır. Bu nedenle iç denetim standartları, iç denetim faaliyeti sırasında denetçilerden beklenen görev ve sorumlulukları yerine getirirken uymaları gereken zorunluluklardır.

İşletme içerisindeki yapılan denetimler sırasında denetçi ve denetim birimlerinin belirlenmiş olan denetim standartlarına uymaları son derece önemli ve gereklidir. Denetim standartları ile denetim faaliyetinin hayata geçirilmesi ve denetimin etkinliğinin değerlendirilmesi maksadıyla işletme ve kişi seviyelerinde uluslararası alanda uygulanabilirliği için gerekli olan ana başlıklara ilişkin kavram ve terimlere açıklık getiren yorumlar içermektedir (Şimşek, 2019: 121).

Denetim faaliyetinin uygulanması çerçevesinde iç denetim standartlarının amaçlarını şöyle sıralayabiliriz (Özkan, 2013: 84);

- Denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan temel unsurları tanıyıp uygulamak,
- Denetimle birlikte daha kaliteli sonuçlar için teşvik etmek ve gerekli ortamı oluşturmak,
- Denetim performansını değerlendirilmesine yönelik uygun ortam ve koşulları sağlamak,
- İşletmelere kurumsal kimlik kazandırmak ve kurum faaliyetlerini canlandırmaktır.

Denetim faaliyetlerinde uygulanmak üzere belirlenen standartlar iki temel sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır bunlar; Nitelik Standartları ve Performans Standartları'dır. (Şimşek, 2019: 121-122).

Bu standartlardan biri olan nitelik standartları denetim faaliyetlerini devam ettiren kişi ve kurumların özelliklerini yansıtmaktadır. Diğer bir standart olan performans standartları ile denetim faaliyetinin tabiatını açıklık getirir ve bu faaliyetlerin performansını değerlendirecek kriterleri sağlamaktadır (İnci, 2012: 40-42).

i. Nitelik Standartları

İç Denetim faaliyetlerini faaliyetini yerine getiren iç denetçilerin belli başlı mesleki yeteneklere sahip olmalıdır ve iç denetçilere bazı yetki ve sorumluluklar mevzuatta belirtilmiş olmalıdır. Uluslararası yayınlanan bu standartlar 1000 koduyla başlayıp kendi aralarında da birçok alt başlıklardan sınıflandırmak mümkündür. Bunlar Ek 2'de sıralanmıştır.

Sıralanmış olan bu standartlarla birlikte iç denetçilerin denetimleri sırasında tarafsız ve objektif olması gerekmektedir. Bununla birlikte denetim faaliyetlerinin devam ettirilmesi süresince ve yönetime sunulan raporlama aşamasında her türlü iç ve dış müdahalelerden korunup uzak kalmaları gerekmektedir. Denetim sürecini bağımsız ve

önyargısız olarak yerine getirmesi gerekir. Denetçilerin gerekli bilgi ve birikime sahip olup yeterli düzeyde eğitim almış olması ve bu yönde dikkatle yetiştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca oluşabilecek çıkar çatışmalarından da uzak kalması gereklidir (Kavakoğlu,2010: 41).

ii. Çalışma Standartları

İç Denetim faaliyetlerinin genel karakterini bu standartlarda belirtmek mümkündür. Gerçekleştirilen denetim faaliyeti yüksek verimlik ve yüksek performansta olmalıdır. Uluslararası alanda yayınlanan bu standartlar 2000 koduyla sıralanmaktadır. Bunlar Ek 3’de sıralanmıştır (Kavakoğlu, 2010: 42).

2.3.2. Ulusal İç Denetim Standartları

İç denetim faaliyeti işletmelerin büyüklüğü, organizasyon yapısı ve amaçları farklı olan işletmeler bünyesinde farklı ortamlarda gerçekleştirilmektedir. Bunun yanında uygulanan yasalar ve gelenekler gereği ülkeler arasında farklılıklar göze çarpmaktadır ve bu farklılıklar da iç denetim faaliyetinin yürütülmesine etki edebilmektedir.

Ancak denetim faaliyetinin türü ne olduğu fark etmez iç denetçi, ulaşmak istediği amaç, denetim sırasında uygulayacakları teknik ve prosedürleri, hazırlayıp sunacağı raporlar bakımından bir takım uyması gereken ölçütler vardır. Bu ölçütlere denetim standartları denilmektedir (Tüküç, 2020: 22-23).

2.4. TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM

Türkiye’deki banka ve diğer mali kurumların bağımsız denetim faaliyetlerine olan katkısı büyük olmuştur. 1960’lı yıllarda finansal piyasada faaliyet gösteren başta bankalar olmak üzere fon kazandıran müesseseler, bağımsız denetim yaptırmaya başlamışlardır (Selimoğlu vd., 2014).

Dünya çapında etkili olan 1929 yılında ki ekonomik krizin yaşanmasıyla Türkiye’de de olumsuzluklar gözlenmiştir. 1950’den sonra sanayinin değişip gelişmesiyle ekonominin hızla değişmesi kaçınılmaz olmuştur ve böylelikle firmaların organizasyonunda yer alan başta muhasebe birimlerine ve uzman personele olan ihtiyaç oluşmuştur.

1970’li yıllarda Türkiye’de ki denetim faaliyetlerin yönelik ilk adımlar atılmıştır. Uluslararası kredi fonlarından faydalanmak isteyen yerli kuruluşlara muhasebe denetimi zorunlu kılınmıştır. İlerleyen dönemlerde Türkiye’de bulunmak isteyen yabancı

sermayeli şirketlerin oluşması ve yabancı şirketlerin merkezlerine danışmanlık olarak faaliyete başlanmasıyla denetim süreci gelişim kazanmıştır (Tüküç, 2020: 59).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu ülkemizde iç denetim alanında çalışma yapan kuruluşlardır. İlk olarak 1994 yılında İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur. 1995 yılında 47 kurucu üyenin çabalarıyla Türkiye’de iç denetimin uluslararası standartlarda mesleki gelişim ve paylaşım platformu olarak bir meslek örgütü haline gelmiştir.

Enstitü, ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) ve IIA (The Institute of Internal Auditors) tarafından 1996 yılında üyeliğe kabul edilmiştir. (Sabuncu, 2018: 784).

2.5. DÜNYA’DA İÇ DENETİM

Denetime yönelik ilk veriler antik Roma’da rastlanmıştır. Hata veya hileli alışveriş ile vergi açısından sağlanan avantajları önlemek amacıyla yapılan faaliyetler denetim çalışmalarına örnek gösterilir (Türker, 2018: 23).

Dünyada en büyük denetim şirketleri olarak bilinen ve sekiz büyükler olarak tanınan şirketler 1980’li yılların başında kimi şirketlerin birleşmesi ve kimisinin finansal skandallar sonucunda kapatılmasıyla günümüzde dört büyük (big four) denetim firmaları olarak faaliyetlerine devam ediyorlar. Bu denetim firmaları birden fazla ülkede faaliyet göstermektedir bunlar Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG International, PricewaterhouseCoopers ve Ernst&Young olarak günümüzde denetim faaliyeti gösteren şirketlerdir. (Sekizsu ve Ertaş, 2018: 44).

Günümüzde uygulanan iç denetimin (risk odaklı iç denetim) gelişim aşamaları şu şekilde özetlenebilir (Türker, 2018: 24).

Tablo 2. Yıllara Göre İç Denetimden Beklenen Fayda

YILLAR	İŞLETMELERİN DENETİM FAALİYETLERİNDEN BEKLENTİLERİ
1950-1959 ARASI	İŞLETMENİN MEVCUT VARLIKLARININ TEHDİT VE RİSKLERDEN KORUNMASI
1960-1969 ARASI	ELDE EDİLEN FİNANSAL VERİLERİN GÜVENCE DENETİMİ
1970-1979 ARASI	MEVZUATLARA UYGUNLUK DENETİMİ
1980-1989 ARASI	İŞLETMENİN YÜRÜTMÜŞ OLDUĞU FAALİYETLERİN ETKİNLİĞİNİN DENETİMİ
1990-1999 ARASI	İŞLETMENİN HEDEFİNE ULAŞMASININ DENETİMİ
2000-GÜNÜMÜZ	İŞLETMENİN FAALİYETLERİNE DEĞER KAZANDIRMA VE RİSK ODAKLI DENETİM

Kaynak: Türker, 2018: 24

İç denetim kavramının çıkışı 1850 yıllarında dünya ticaretinde de önemli yer edinmeye başlayan İngiliz tacirlerin bünyesinde çalışanlarının işletmede ki ürünlerinin kayıtlarının doğruluğunu tespit etmesi amacıyla başlamıştır (Sabuncu, 2018: 782).

Denetim anlayışında ki değişim ilk olarak özel sektörde başlamıştır bunun sebebi klasik denetim anlayışı yerine daha fonksiyonel denetim anlayışının seçilmesiyle özel sektördeki değişim kamu sektörüne kıyasla daha hızlı gelişmiştir. (Bozkurt, 2013: 60).

Günümüzde iç denetçilik, dünya çapındaki örgütü 1941 yılından kurulan ve Amerika Birleşik Devletleri'nde faaliyet gösteren Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'dür (Gönen, 2005: 49-50). Bu enstitüyle beraber iç denetim standartları ve etik kuralları belirlenerek sistematik bir denetime geçiş sağlanmıştır (Bozkurt, 2013: 60).

2.6. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Örgüt bünyesinde bulunan iç kontrol mekanizması ile mevcut varlıkların değerini muhafaza etmek, elde edilen mali verilerin objektif ve güvenilirliğini araştırmak, firmanın gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin verimliliğine katkı sağlamak maksadıyla kabul görülen ve hayata geçirilen tüm tedbir ve aşamaları kapsar (Şengür, 2005: 9).

İç denetim faaliyeti ile kurum içerisindeki iç kontrol sisteminin verimliliğini ve başarısını araştırıp iç kontrol sisteminin istenilen düzeydeki konumunu bulmak ve firmanın hedeflerine ulaşırken hangi düzeyde yardımcı olduğu araştırılmaktadır

İç denetimin başka bir amacı da verimli bir iç kontrolü sağlamaktır. İç denetimle üst yönetimin önceden belirlemiş olduğu ölçütler ve muhasebe politikaların uygulanıp uygulanmadığını tespit edip ortaya çıkarmak amaçlanır. Bununla beraber iç denetimle birlikte işletme içerisindeki üst yönetime raporlar sunup tavsiyeler vermektedir. Denetimle birlikte örgütün planlar dahilinde hazırlamış oldukları hedeflerin ulaşılmasındaki etkinliği belirlemek ve değerlendirmeye alarak kontrol ve risk yönetimine ilişkin görüşlerini tarafsız ve objektif olarak işletme içerisindeki üst yönetime sunulmaktadır (Sabuncu, 2017: 170).

İç denetimle birlikte iç kontrol sisteminin verimliliğini ve yeterliliğini ölçerek iç kontrol sistemini geliştirip katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. İç kontrol sisteminin verimliliğinin ölçülmesindeki amaç örgütün amaçlarını gerçekleştirmesinde yeterli bir güven verip vermediğinin araştırılmasıdır. İç kontrolün verimliliğinin tespit edilmesinde iç denetçiler sistem veya faaliyet denetimini gerçekleştirirler (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 226).

İşletme içerisindeki iç kontrolün tek başına kurulup yürütülmesi yeterli olmaz, asıl dikkat edilmesi gereken husus iç kontrol sistemindeki işleyişin verimliliğidir. İç denetim sayesinde işletme içerisindeki iç kontrolün verimliliğini tespit edip değerlendiren ve iç kontrol sisteminde oluşacak sorunları, eksiklikleri meydana çıkaran ve bunu işletme üst yönetimine raporlar halinde sunun süreçtir. Aynı zamanda etkin ve verimli bir iç kontrol yapısı yönetime sağladığı destek kadar iç denetim sürecini de kolaylaştırarak daha önemli konularda faaliyet göstermesine imkan sağlar (Güneri, 2015: 40).

Sonuç olarak, iç denetim ve iç kontrolün temel farkları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Türker, 2018: 34);

- İşletme içerisinde ki iç kontrol mekanizması sürekli takip edilmesi gereken bir süreç olurken iç denetimse belli bir sürede gerçekleşen süreçtir.
- İşletme içerisinde ki iç kontrol sistemi, iç kontrol idari işlerden bağımsız olarak düşünülemez bundan hareketle yöneticilerin idari faaliyetlere destek vererek uyum içerisinde gerçekleşmelidir. İç denetimde ise işletmenin idari faaliyetlerden bağımsız bir şekilde faaliyet göstermesi mümkündür.
- İç kontrolle kurumun yapısal riskleri değerlendirilir ve öneriler geliştirirken iç denetim idarenin bakiye risklerini değerlendirerek tavsiyelerde bulunur.
- Kurum içindeki iç kontrol ile idarenin bilgi işlemlerini yapılandırarak, çalışma usullerini tespit ederken, iç denetimde idarenin amaçlarına ulaşmasında ki çalışmaların uygulanıp uygulanmadığını ve aynı zamanda bilgi sistemlerini verimli ve etkin olarak kullanımını tespit eder.

2.7. İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

İşletme içerisindeki yöneticilerin, bağımsız denetim faaliyetinin kapsamını daha net bir şekilde belirleyebilmesi ve aynı çalışma faaliyetlerinin tekrarlanmasını önlemek amacıyla denetimi yapan bağımsız denetçilerle hâlihazırdaki verileri tam ve açık bir şekilde paylaşmaları gerekir. Ayrıca iç denetim faaliyeti sonucunda iç kontrol sistemi hakkında hazırlamış olduğu raporlar bağımsız denetçilerin yapacakları çalışmalara rehberlik eder. Bağımsız denetçiler çalışmaları sırasında ihtiyaç duyduklarında iç denetçilerden yardım alırlar (Adiloğlu, 2010: 28-29).

Bağımsız denetçi, işletme içerisinde etkin ve verimli düzeyde olan iç denetim sistemiyle birlikte denetim faaliyeti sonrası daha kolay raporlama sunacaktır. Bağımsız denetçi denetim faaliyeti sırasında iç denetçinin yapmış olduğu çalışmalarından hareketle

firmanın mali olayların dışında kalan hususların nasıl sonuçları etkilediğini anlamasını sağlar.

İşletmelerde kurumsal çerçevenin kazandırılması ve objektifliğin yansıtılması ancak etkin bir bağımsız ve iç denetimin oluşturulmasından geçmektedir. İşletmenin denetimini gerçekleştiren hem iç denetçi hem de bağımsız denetçinin sürekli iletişim halinde olarak denetimi sürdürmeleri mali raporlamalarda tespit edilen hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasında ki başarı düzeyi artacaktır. Bununla birlikte tespit edilen hata ve hilelerin sonucunda işletme içi ve işletme dışında ki bilgi kullanıcılarına alacakları kararlarda olumlu yönde yardımcı olacaktır (Demir, Ülker ve Arslan, 2018: 99).

2.8. İÇ DENETÇİ

2.8.1. İç Denetçide Olması Gerekli Özellikler

Denetim faaliyetinden iyi bir sonuç elde etmek için iç denetim sisteminin gerekli bazı özellikleri şöyle sıralanabilir (Yıldırım, 2018: 14);

- İç denetim işlemi, bu konuda sertifika sahibi uzman denetçi kişi veya kişilerce yapılmalıdır.
- Süreç uluslararası standartlar çerçevesinde gerçekleştirilmelidir.
- İç denetim faaliyetini gerçekleştirecek birimin işletenin karşılaşılacağı risklere karşı önceden yapılmış olan planlamayı esas alıp uygulanması gerekir ve tamamen bağımsız olarak rapor haline getirilmelidir.
- Denetim işlemi disiplinli ve sistematik olarak gerçekleştirilmelidir.
- Denetim süreci sadece firmanın finansal olaylarını değil aynı zamanda diğer hususların denetimini de kapsamına alır.

İç denetçiler denetim faaliyetini tam olarak gerçekleştirmeleri için bazı özelliklere sahip olmaları gerekmektedir. Bunlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır (Yıldırım, 2018: 14-15);

- Bütünlük
- İletişim etkinliği
- Gerekli beceriler ve donanım
- Zekâ
- Sezgisel yaklaşım
- Mesleki kuşkuculuk
- İlgi duymak

- Enerjisi yüksek kişiler
- Gerekli bilgi teknolojilerine hâkimiyet
- Kişilik

2.8.2. İç Denetçinin Görevleri

İşletme içerisinde yerini alan iç denetim birimi işletmenin kuruluşuyla bir parçası olmakla beraber üst yöneticiler ve kurulun belirlemiş olduğu ölçütlere göre faaliyetlerini sürdürürler. Aynı zamanda işletme içerisindeki yönetim ve yönetim kurulu tarafından belirlenip onaylanan ölçütlerin, iç denetim faaliyeti gösteren birime verilen yetki ve amaçların, mesleki uygulama standartlarına göre aykırı bir durum olmamalıdır (Özeren, 2000: 2).

İç denetçinin görevleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun'unda belirtilmektedir söz konusu kanunun 64'üncü maddesi gereğince iç denetçi aşağıda sayılan görevleri ifa edecektir;

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını tespit etmek,
- Muhasebe bilgi ve belgelerinin doğruluğunu belirlemek,
- İşletme faaliyetlerinde kaynakların ekonomik ve etkin kullanılması bakımından incelemeler yapıp tespit etmek,
- İşletme tarafından belirlenen yasalara, yönetmeliklere ve prosedürlere uyulma dereceleri değerlendirmek,
- İşletme yönetimi tarafından istenilen özel araştırmalara yönelik çalışmalar yapma,
- İşletmenin mali açıdan yeterliliği konusunda önerilerde bulunmak,
- Finansal ve faaliyetler bilgilerin doğruluğunu tespit etmek,

2.8.3. İç Denetçinin İşletme İçerisindeki Yetkileri

İç denetçi denetim faaliyeti sürecinde işletmeden, faaliyetleri ile alakalı elektronik ortamda takip edilenler dahil olmak üzere her türlü gerekli belge, doküman ve bilgilerin ibraz edilmesini talep edebilir. İç denetim faaliyetinin yürütüldüğü sırada denetçi ve denetçiler üst yönetimden, yönetim kurulundan ve çalışanlarından sözlü veya yazılı olarak bilgi talep edebilir. Denetim faaliyetlerinin gereği olan ilgili araç ve gereçlerden yararlanabilir.

Denetim faaliyeti esnasında karşılaşılabilecek çıkar çatışmalarını, tutum ve davranışları işletme içerisindeki üst yönetime bilgi verebilmektedir (Tok, 2010: 80).

2.8.4. İç Denetçinin Dikkate Alacağı Hile Belirtileri

Denetçinin dikkate alacağı hile belirtilerinin bulunduğu alanlar şunlardır (Buz,2015: 22):

- a) Faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili belirtiler
- b) Personel hile belirtileri
- c) Örgüt içerisindeki organizasyon ile alakalı durumlar
- d) Muhasebede yapılan hileli durumlar
- e) İşletme içindeki iç kontrol mekanizmasının zayıflığı
- f) Analitik olarak tespit edilen diğer durumlar

2.8.4.1 Faaliyetlerin Yürütülmesi İle İlgili Belirtiler

- Mali tablolar üzerinde yapılan ve açıklama yapılamayan düzenlemeler,
- Giderlerin gelirlere kıyasla hızla artışı,
- Üretim sürecinde sürekli aynı ürünlere olan bağlılık,
- Sürekli düzeylerde nakit sıkıntısı içinde bulunma,
- Yetersiz öz kaynak yapısı,
- Tahsil edilemeyen alacaklardaki sıkıntılar ya da diğer gelir kaynaklarındaki sorunlar,

- Etkili bir düzeyde hazırlanmamış örgüt stratejisi (Buz,2015: 23).

2.8.4.2 Personel Hile Belirtileri

- İşten ani ayrılmalar,
- Ani kasa hareketleri,
- Olağan olmayan davranışlar,
- Çeşitli şikâyetler,
- Bono işlemlerindeki sürekli artışlar (Buz,2015: 24).

2.8.4.3. Örgüt Yapısı İle İlgili Belirtiler

- Örgüt yapılarının karmaşık halde olması,
- İşletme içerisinde etkin bir düzeyde iç denetim biriminin olmaması,
- İşletmenin mali tablolarında kayıtlı olup faydalanılmayan varlıklar ya da teknolojinin gerisinde kalmış varlıkların fazlalığı,

- Diğer sektörlerle kıyasla yüksek riskteki pazarlarda faaliyet göstermek
- İşletenin, anlamlı olmayan ve olağanüstü başka bir şirketlerle ortaklığı bulunması (Buz,2015: 25).

2.8.4.4. Muhasebe Birimi İle İlgili Belirtiler

- Kaybolmuş belge ve dokümanlar,
- Belgeler üzerinde oynamalar veya değiştirmeler
- Yapılan mükerrer ödemeler,
- Belgelerin sıralanmasında ki hatalar,
- Belgelerin orijinal yerine fotokopi halinde bulundurulması,
- Dönem sonlarındaki yapılan fiili stok sayım sonuçlarının kaydi stoklar ile devamlı olmak suretiyle farklılıklar çıkması,
- İşletmenin kuruluşunda veya sonradan eklenmiş olan ana faaliyet konusu dışında sürekli ve olağanüstü tutarlarda işlemler yapılması,
- Bilançoda ki kasa hesabında sürekli büyük tutarların bulunması,
- Şüpheli ticari ve diğer alacaklardaki yükselişler,
- İşletmenin faaliyeti sırasında belli bir satıcıda yoğunlaşarak mal ve aynı zamanda fatura alması,
- İşletmedeki personellerde görülen fazla mesailerde ki anlamsız artışlar (Buz,2015: 27-28).

2.8.4.5. İç Kontrol Yapısı Zayıflıkları

- İşletme kayıtlarda bulunan mevcut varlıkların değerinin korunamaması,
- Bağımsız olarak yapılan kontrollerdeki zayıflıklar,
- Faaliyet sürecindeki elde edilen belge akışında ki eksiklikler,
- İşletme içerisinde iç denetim biriminin bulunmaması veya verimsizliği,
- İşletmede ki organizasyon yapısı ve görev tanımlamalarındaki eksiklikler (Buz,2015: 30-31).

2.8.4.6. Analitik Belirtiler

- İşletme faaliyetini yürütürken borçların artması ama satışların azalması,
- İşletme faaliyeti sırasında mevcut stokların artıp satışlarda azalış görülmesi,
- İşletme faaliyeti sırasında nakit varlıkların azalması ama satışların artması,

- Satıştan kaynaklanan maliyetlerin satışlara göre daha fazla artması,
- İşletme satışları gerçekleştirirken faaliyet giderlerinin olağandan fazla artması (Buz,2015: 31).

2.8.5. İç Denetçinin İşletmedeki Konumu

İç denetim biriminin uluslararası olarak yayınlanan standartlara göre, kurum içerisinde denetim faaliyetlerindeki görev ve sorumluluklarını tamamlamasına olanak sağlayan bir üst yönetim bölümüne karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Bununla beraber denetçinin kurum içindeki bağımsızlığına kavuşması adına Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetim yöneticisine fonksiyonel olaraktan denetim komisyonuna bağlı olunması gerektiğini savunur.

Denetim sonucunda iç denetçilerin ulaştıkları gözlemler doğrudan doğruya denetlenen işletmenin yönetim kurulu veya üst yönetimi tarafından kullanılmaktadır. Aynı zamanda denetçiler denetim faaliyetini gerçekleştirirken ve en sonunda verecekleri raporu düzenlerken bağımsız olarak davranmaları gerekir. (Adiloğlu, 2010: 15).

2.8.6.İç Denetçinin Başarı Koşulları

İç denetçi işletme içinde ki faaliyetini sürdürürken yönetim veya yönetim kurulu tarafından koşulların sağlanması gerekir bunun yanında iç denetçide de birtakım özelliklere sahip olması gerekir. Yönetim tarafından sağlanan bu koşullar ve iç denetçide bulunması gereken özellikler aşağıdaki gibi sayılabilir (Memiş, 2006: 107);

- İşletme içerisindeki üst yönetimin, iç denetçilerin görev ve sorumlulukları yönetmelik veya genelgeyle yazılı olarak belirlenip yayınlanmalıdır,
- Denetçiler bağımsız düşünme yetisine sahip olmalıdır,
- İşletme içerisindeki iç denetçiler mesleki yeterliliğe ve mesleki uzmanlığa sahip olmalıdırlar,
- Denetçiler, denetim faaliyeti sırasında gereken özen ve dikkati göstermeleri gerekir,
- İç denetçiler diğer birimlere göre daha girişken olup önderlik yapmaları gerekir,
- Denetim faaliyeti esnasında iç denetçilerden dürüst olmaları beklenir,
- Denetim sırasında iç denetçilerin olayları tamamen önde takip etmelidir,
- Denetim esnasında iç denetçi raporlamalarında açık ve öz olmalılar,

- Denetlemeyi yürüten iç denetçide yeterli düzeyde finans ve muhasebe bilgisi aranmaktadır.

2.9. İç Denetim Teknikleri

İç denetim teknikleri; kurumdaki her bir iş istasyonunun denetimin amacına uygun olarak daha önceden belirlenmiş olan ölçütlere, kurallara, prensiplere, standartlara ve yasal düzenlemelere uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğini ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca gerçek durumu yansıtır yansıtmadığının, güvenilirliğinin olup olmadığını belirlemek açısından büyük bir öneme de sahiptir.

Kurumda ki denetim faaliyetlerinin hızlı, etkin ve verimli olarak uygulanmasını ve denetimden elde edilecek sonuçlara çok kısa bir süre içerisinde ulaşabilmek için aşağıda sıralanan gözlem ve incelemeleri yapmaktadır. Bunlar (Çelik, 2019: 30-31);

- Sayım ve envanter bilgisi,
- Kurumdaki her birime ait belgelerin incelenmesi,
- Bilgilerin toplanması,
- Objektif gözlemin yapılması,
- Doğrulama,
- Karşılaştırma ve kıyaslama,
- Puantaj,
- Analitik inceleme

2.10. İç Denetim Süreci

2.10.1. İç Denetimin Planlanması

İç denetimin planlanması öncelikli olarak denetim sürecindeki yapılması gereken aşamaların tespiti ile başlamaktadır. Daha sonra denetimin kapsama alanının belirlenmesi, denetim sürecinde karşılaşılabilecek risklerin belirlenmesiyle birlikte sınıflandırılması yapılır. Bununla birlikte denetim sırasındaki öncelikli başlıklar belirlenir. Denetim sürecinde yararlanılacak belge ve dokümanların, denetlenen firma tarafından teminiyle birlikte denetim için gerekli olan programlarının hazırlanıp onaylanmasıyla son bulmaktadır (İçişleri Bakanlığı, 2021).

Burada bir bütün olarak işletmenin özelliğine göre uygun denetim stratejisi ve plan geliştirilir. Denetim ekibi ve denetim süresi belirlenir. Ekip konuya yönlendirilir. Denetim planı dinamiklidir. Denetim planı kadar denetimin plana uygun icrası da

önemlidir. Bu sebepler, sorumlu denetçinin denetim faaliyetlerinin gidişatını yakından takip etmesi gerekmektedir (Buz, 2015: 39).

Başka bir ifadelerle belirtecek olursak denetçi, planlamada (Kaya, 2015: 72):

- Denetimin faaliyet alanını ve hedeflerini tespit eder,
- İşletmede dana önce gerçekleşmiş olan denetim faaliyetlerindeki raporları inceler,
- Denetim faaliyeti sırasında ihtiyaç duyulan belge ve dokümanları tespit eder,
- Denetlenen kurumun faaliyetlerine ilişkin ve iç kontrol yapısı hakkında inceleme yapıp riskli durumları belirler,
- Denetleme öncesinde yaptığı ön incelemeler neticesinde denetim faaliyetlerini detaylı ve düzenli olarak düzenlerler.

2.10.2. İç Denetimin Yürütülmesi

İşletmelerde denetim faaliyeti, yapılacak ön hazırlıkla başlar, denetim faaliyetinin amaçları tespit edilir, verilerin toplanması sürecine geçilir ve açılış toplantısı evrelerinden oluşmaktadır (İçişleri Bakanlığı, 2021)

İşletme içerisindeki belge ve dokümanlardan elde edilen verilerle denetimin kapsamı belirlenir, olası sorunlu bölümlerle birlikte denetimin alanları kesinleşerek denetçi çalışma planını hazırlanır ve denetim için gerekli olan kontrol listeleri oluşturulur.

Denetim sırasında oluşturulan bu kontrol listeleri denetçiye takip etmesi gereken yolları aynı zamanda denetim faaliyetinden sorumlu denetçiye hangi safhada olduğuna rehberlik etmesini sağlar. Kontrol listesinde ilgili adımların yapılmasından sonra gerekli işaretlemeler yapılır ve denetleme sürecinde geçen diğer çalışma kâğıtlarıyla beraber saklanır (Kavakoğlu, 2010: 28).

Denetçi hazırlamış olduğu çalışma planında belirlediği testlerin uygulanmasıyla beraber elde ettiği sonuçları yeterli olacak kanıtlarla destekleyip değerlendirmeye alır. Bunun sonucunda kurumun katma değerini artıracak tavsiyelerde bulunur.

Gözlemlerin sonucunda elde edilen bulgular bir kapanış toplantısında değinilmek için yazıyla denetlenen üst yönetime gönderir. Denetim sonucunda elde edilen bulgular ve bunlar üzerinde verilecek olan tavsiyeler toplantıda görüşülür ve bir tutanakla kayda alınır (İşçi, 2019: 20).

2.10.3 İç Denetim Faaliyetinde Verilerin Raporlanması

Denetim faaliyeti sonrasında denetçinin belirlemiş olduğu tutarsızlık ve farkları belirli standartlar çerçevesinde yorumlayıp tavsiye niteliğinde işletme içi işindeki üst yönetime bildirilmesi için kullanılan yöntemle iç denetim raporu denilmektedir. İşletme içerisindeki iç denetim birimi, yürüttükleri faaliyeti işletme üst yönetiminin yerine getirmesi sebebiyle denetçilerin verecekleri raporda işletme içerisindeki üst yönetim olacaktır

Denetçilerin sunacakları raporlamanın verimli ve etkin olması ancak denetleme sürecinde denetçinin yapacağı ön çalışma, inceleme yöntemleri ve değerlendirme aşamalarının kalitesine bağlı olmaktadır. Eğer ki raporlama yetersiz ve zayıf olursa iyi bir denetim sürecinden geçmesine rağmen tüm değerini kaybedebilir (Acar, 2014: 88).

Denetim faaliyetinin tamamlanma sürecinde işletme üst yönetimi ve yönetim kurulunun katılımıyla, denetim sonrasında elde edilen verilerin değerlendirilmesine yönelik kapanış toplantısı düzenlenmektedir. Denetim faaliyetinin raporlanması belli bir standartlar çerçevesinde rapor edilmektedir (İçişleri Bakanlığı, 2021).

İç denetim faaliyeti sonucunda sunulan raporla işletmenin iç ve dış bilgi kullanıcılarına işletme ile alakalı yeni bir bilgiyi bulup sunmak yerine daha çok işletmenin kurumsal organizasyonunu güvenilir ve şeffaf bir şekilde yansıtarak bilgi kullanıcılarının kararlarına olumlu yönde etkilemektir. Denetlemenin sonucu olan raporlama biçimi, işletmenin yapısı ve denetim faaliyetinin içeriğine göre değişim gösterse de sunulan raporun amaç, kapsam ve sonuçları her raporda yer almaktadır (Kaya, 2015: 79).

Denetimi gerçekleştiren iç denetçi hazırlayacağı raporla birlikte işletme içerisindeki üst yönetim veya yönetim kuruluna işletmenin hedeflerine ulaşmada oluşabilecek olumsuzluk veya kontrollerin yetersizliği sebebiyle tavsiye niteliğinde görüşlerde bulunabilir. İç denetim raporuyla bilgi kullanıcılarına gerekli açıklamaları yapmak için bilgi verme, bilgi kullanıcıları tarafından kabul görmek için ikna ve bilgi kullanıcılarına olumlu kararlar vermesini sağlamak için sonuçları elde etmesi gerekmektedir (Kaya, 2015: 80-81).

Tablo 3. İç Denetimdeki Raporlamanın Amaçları

Amaç	Anlamı	İlkeler
Bilgi Verme	Bilgi Kullanıcılarına Gerekli Açıklamaları Yapmak	Kriz veya gelişim fırsatlarını net ve sade bir şekilde belirlenmesi
İkna	Bilgi Kullanıcıları Tarafından Kabul Görmek	Elde edilen sonuçların tarafsız ve objektif olduğuna inandırmak
Sonuca Ulaşmak	Bilgi Kullanıcılarının olumlu kararlar vermesini sağlamak	İhtiyaç olan değişikliklere olumlu ve nesnel yaklaşım

Kaynak: Kaya, 2015: 81.

2.10.4. İç Denetim Sonuçlarının İzlenmesi ve Değerlendirilmesi

Denetim faaliyetindeki sonuçların izlenme süreci kurul tarafından çıkarılan standartlar çerçevesinde yürütülmektedir (Kavakoğlu, 2010: 37).

Denetçi, denetim faaliyeti sonrasında üst yönetime tespit etmiş olduğu iyileştirici veya düzeltici önerilerini denetim planında hazırlanan program kapsamında bildirmeleri gerekir. İşletme içerisindeki üst yönetim, bu görevi iç denetim birimiyle de gerçekleştirebilir (İçişleri Bakanlığı, 2021).

Denetim sürecinin sona ermesiyle birlikte denetim birimi tarafından yapılan denetimin değerlendirilmesi için denetlenen birimlerin yanında anket çalışması yapılabilmektedir. Bu süreç bir anket formu dağıtılıp doldurulur ve yapılan formlar gizlilik çerçevesinde örgüt içerisinde denetlenen birimler tarafından iç denetimi gerçekleştiren birime iletilir. Bu formlarla birlikte denetim faaliyetinin verimliliğini ve kalitesini artırmak aynı zamanda denetimi gerçekleştiren denetçilerin kendilerini geliştirmeleri bakımından özenle incelenip değerlendirmeye alınır. Elde edilen sonuçlarla gerek duyulan tedbir ve önlemler alınmaktadır (Kavakoğlu, 2010: 37-38).

2.11. DENETİM RAPORLARI

2.11.1. Denetim Raporları İle İlgili Genel Açıklamalar

Denetim faaliyetinde işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının en çok gereksinim duydukları ve değerli gördükleri tarafı denetimin raporlarıdır. Bu sebeple denetim faaliyeti sırasında toplanan belge veya dokümanların mali tablolarındaki objektifliği ve doğruluğu yansıtacak düzeyde olması gerekmektedir (Erkek, 2021: 36-37).

Denetim faaliyetinin son aşaması olan raporlama, denetçi tarafından düzenlendikten sonra yayınlamasıyla sona ermektedir.

Finansal tabloların denetimindeki raporlar, genellikle yapısı önceden saptanmış biçimde hazırlanır ancak farklı koşullarda da denetim raporları hazırlanabilir. Çoğunlukla denetim raporları yazılı olarak düzenlenmektedir (Bozkurt, 2000: 365):

- Kısa şekilli (Özet) rapor
- Uzun şekilli rapor

Yayınlanan raporlardan birisi olan kısa şekilli raporun içeriğinde denetim faaliyetinin içeriği ve denetçi görüşüne yer verilmektedir. Denetim faaliyetinde yapılan çalışmalar öz ve açık bir şekilde raporda belirtilmektedir. Yapılan bu denetim türüne özet rapor veya standart raporda denilmektedir.

Bir diğer rapor türü olan uzun şekilli raporlar kapsam alanı oldukça geniş bir rapordur. Bu raporda denetim süreci, elde edilen veriler ve sonuçlar ayrıntılı bir biçimde raporda yer almaktadır. Genellikle uzun şekilli denetim raporları işletme içerisindeki yönetim için hazırlanmaktadır ve diğer bilgi kullanıcılarına verilmemektedir (Bozkurt, 2000: 366).

2.11.1.1. Standart Şartsız Denetim Raporu

Denetim faaliyetinin sona ermesiyle verilen raporda şartsız denetim raporu hazırlamak için işletmenin mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağlı olarak hazırlanmış olması gerekir. Aynı zamanda mali tablolarda gerekli kalınan durumlarda açıklama ve dipnotların yer alması ve denetleme sırasında herhangi bir şekilde kısıtlama olmadan denetimin tamamlanmış olması ile de şartsız rapor hazırlanır. Bu tür rapora “Olumlu Denetim Raporu”, “Şartsız Denetim Raporu” isimleri de verilmektedir (Bozkurt, 2000: 366).

Denetim faaliyeti sona erdikten sonra denetçi aşağıdaki sayılan durumlarda şartsız (olumlu) görüş bildirmektedir (Erkek, 2021: 37);

- Denetlenen firmanın, faaliyeti sırasında gerçekleştirmesi gerekli standartlardan uzak kalmamışsa,
- Denetim faaliyeti sırasında yeterli düzeyde kanıt elde edilmişse,
- İşletmenin finansal tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerin göre hazırlanmışsa,

- Mali tablolar setinin işletme içi ve dışındaki bilgi kullanıcıları tarafından kolay anlaşılabilirdiğinde,
- Muhasebe biriminde elde edilen verilerin tutarlı olması,
- İşletmenin, yasal zorunluluklar çerçevesine uyum sağlayarak mali tabloları hazırlanmışsa, denetim raporu şartsız (olumlu) görüş olarak bildirilir.

2.11.1.2. Şartlı Denetim Raporu

Denetim faaliyeti sonrası denetçi raporunu hazırlarken olumsuz görüş bildirmesini ya da görüş bildirmekten kaçınmasına etki edecek derecede yaygın olmayan ve aynı zamanda mali tabloların objektif ve tarafsız hazırlandığı sonucuna vardığında denetçi şartlı görüş bildirmektedir (Buz, 2015: 81).

Şartlı denetim raporunda şartsız denetim raporuna ek olarak tespit edilen şartın açıklandığı “Açıklama Bölümü” yer almaktadır (Bozkurt, 2000: 370).

Denetim faaliyeti sırasında denetçi aşağıdaki durumlarla karşı karşıya kaldığı zaman sınırlı olumlu görüş bildirmektedir. Bu durumlar ise aşağıda sıralanmıştır (Kargın, 2021: 77).

- Denetleme faaliyeti sırasında işletme tarafından denetim işine ve denetçiye bazı sınırlamalar getirildiyse,
- Finansal tabloların GKGMİ’ ye uygun ve tutarlı olarak hazırlanmamış olması durumunda,
- Finansal tabloların yeteri kadar açık ve anlaşılır olmadığı durumlarda,
- Gelecekteki finansal tabloları etkileyebilecek olağanüstü belirsizlik varsa,
- Yasalara aykırı durumlar söz konusuysa,
- Denetçinin hem kendisinin hem denetleme işini yürüttüğü firmanın kontrolü dışında denetim çalışmalarını yürütememiş olması veya yeterli miktarda delil elde edemediği durumlarda denetçi, denetim raporunda şartlı denetim raporu bildirir.

2.11.1.3. Olumsuz Denetim Raporu

Denetim sürecinde eğer ki tespit edilen yanlışlığın etkisi yaygın ve önemli ise denetçi görüşünü raporda olumsuz olarak hazırlar. Denetçi nitelikli ve uygun delilleri toplamasıyla birlikte ortaya çıkan yanlışlıkların veya eksikliklerin yaygın bir şekilde finansal tablolar setinde etki bıraktığını tespit ederse denetçi, olumsuz görüş bildirmektedir (Buz, 2015: 80). Aynı zamanda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 403.maddesi 3. fıkrasına göre; denetlenen firmanın yılsonunda hazırlanan mali tabloları

ile yıllık faaliyet raporunun; kanunlara, standartlara ya da ana sözleşmesin de belirtilen finansal raporlama maddelerine uymadığı durumlarda denetçinin olumsuz görüş verebileceği belirtilmektedir (TTK, md. 403/ f. 3.).

Denetim faaliyeti sonrasında olumsuz görüşe sebebiyet veren durumlar ise aşağıdaki gibidir (Kargın, 2021: 78);

- Muhasebe politikalarının sürekliliğinde sapmalar var ise,
- Finansal tabloların bütününe etki edecek şekilde yaygın ve önemli değişiklikler var ise,
- Muhasebenin tam açıklama kavramından uzaklaşmış olması durumunda denetçi olumsuz denetim raporu bildirir.

2.11.1.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi denetim faaliyetinin sonucunda işletme içerisinde tespit edilememiş yanlışlıkların mali tablolara veya işletme yapısına yaygın ve önemli derecede etkileyeceği kanaati getirirse görüş bildirmekten kaçınabilir ve bu durumu tespit edememiş denetçinin de bağımsız olmadığı ortaya çıkmaktadır (Buz, 2015: 82).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 403. maddesinin 4. fıkrasına göre; işletmenin yasal defterlerinde, denetleme sürecinin devam ettirilmesine ve denetçinin bir kanıya varmasına imkân vermeyecek tutarsızlıkların olması ya da denetlenen işletme yetkilileri tarafından önemli seviyede engellemelerin konulması ile birlikte denetçi gerekçelerini açıklayarak görüş bildirmekten kaçınabilir. Kamu Gözetim Kurumu, denetçinin kaçınmaya sebep olan gerekçelerin esaslarını bir tebliğ ile belirlemektedir (TTK, m. 403/ f. 4.).

Denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasına sebebiyet veren durumlar aşağıda sıralanmıştır (Erkek, 2021: 40-41);

- Denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin verimli ve etkin olmadığı durumunda,
- Denetlenen firmanın mali tablolarında bulunan önemlilik düzeyi yüksek kalemlerle alakalı yeterli düzeyde delillerin elde edilememesi,
- Denetlenen firmayı da etkisi altına alabilecek belirsiz durumların olması,
- Denetim faaliyeti sırasında işletme içerisinde ki çıkar çatışmaları doğrultusunda denetimin engellenip kısıtlanmanın olmasıyla denetçi, görüş bildirmekten kaçınabilir.

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET KAVRAMI VE ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİ

1. MALİYET KAVRAMI

1.1. MALİYET TANIMI

Sanayi inkılabıyla üretim fonksiyonu bağımsız olmuştur. Bu sırada firmaların gerçekleştirmekte oldukları üretim etkinlikleri, finansal muhasebe içerisinde takip edilmekteydi. 19. yüzyıl başlarındayken tekstil ve askeri işletmelerinin üretim faaliyetleri ve bunların ölçek ekonomi avantajlarından faydalanmaları gün yüzüne çıkmıştır. Bunun sonucunda maliyet muhasebesi de ilk kez 19.yüzyılın ortalarında demiryolu ulaşımında ortaya çıkmıştır. (Hacırüstemoğlu, 2000: 5).

Günümüzde artan yeni ürünlerin artışı ve bilgi teknolojilerinin de firmalar için önemli etken olduğu rekabet koşullarında, müşterinin isteğine karşılık verebilmek, dünya pazarındaki değişen rekabet koşulları ve işletmelerin yapılarında organizasyonlarında gelişen değişimlerle birlikte maliyet sistemine olan önemi de gittikçe artırmaktadır (Tosunoğlu, 2014: 24).

Maliyet firmalar için oldukça büyük önem arz etmektedir. Özellikle işletmenin alacağı kararlarda maliyet bilgileri karar vermede büyük etkiye sahiptir. Maliyet kavramı genel olarak bakacak olursak üretim işletmelerinde üretim sonucunda ortaya çıkan mamul veya hizmet maliyeti ile sınırlı değildir. Bu açıklamadan hareketle maliyeti daha açık bir tanım yapacak olursak ürün ve hizmet üretmek için yapılan fedakârlıkların parasal toplamıdır (Oral, 2013: 3).

Diğer bir ifadeyle açıklayacak olursak maliyet; firmanın üretim sonucu belirli bir ürün ve hizmet üretmek amacı ile katlandığı fedakârlıkların parasal olarak ifade edilmesidir (Mammadov, 2014: 85).

İşletmede maliyetlerin kontrol edilebilir olması ve sistematik bir şekilde tespit edilmesi işletmeye; birim maliyetleri belirleyebilme, verimlilik tespiti, kontrol edilebilirlik, rekabet ortamını belirleme ve geleceğe yönelik planlama yapabilme gibi faydalar sağlar.

Maliyet tespiti aynı zamanda işletmenin başabaş noktasının tespiti için önemli bir unsurdur. Başabaş noktası işletmenin toplam maliyetlerinin toplam gelirlerine eşit olduğu ve kar veya zararın olmadığı noktaya denmektedir. Başabaş noktası kara geçme veya zarara yönelme durumunu gösteren işletmeler için önemli bir hesaplamaadır. Birim

satış fiyatından birim değişken giderlerin çıkartılması sonucunun sabit giderlere bölünmesiyle başabaş noktası tespit edilir (Çakmak, 2020: 50-51).

Gerçek maliyetin tespit edilmesi;

- Başabaş noktasının belirlenmesi,
- Gelecek için gerçekçi planlama yapılması,
- Maliyet azaltma yollarının tespit edilmesi,
- Karlı veya zararına satılan ürünlerin tespit edilmesi,
- Farklı seçeneklerin kıyaslanabilmesi,
- Stratejik karar sürecinin geliştirilebilmesi için büyük önem arz etmektedir.

Maliyet muhasebesinde başlıca; üretimi gerçekleştiren mamul ya da hizmetlerin birim başına düşen maliyetlerini belirlemektir. Maliyet muhasebesi stoklarda oluşan değer artışlarını tespit etmek, özellikle üst yönetime geleceğe yönelik alacağı kararlarda yardımcı olmaktadır. Üretilen mal ve hizmetin kalite standartlarını korumak ve giderlerini kontrol edebilmek koşulu ile olanaklar dahilinde üretilen mal veya hizmetlerin maliyetlerinin düşürülmesine yönelik üst yönetime öneride bulunmaktadır. Şirket üst yönetimin karşısına çıkabilecek birden fazla seçenekler arasından en makul olanını seçmelerine yönelik rehberlik etmek biçiminde amaçları sıralanabilir. Eğer maddeler ile belirtecek olursak (Gülcan, 2013: 30);

- Maliyet muhasebesinin işletme ve yönetime yararları,
- Mal ve hizmetlerin maliyetini saptamak,
- Üretim sırasında ki maliyet kontrolüne yardımcı olmak,
- Stokların değerlerini hesaplamak ve bütçeye oluşturulması katkı sağlamak,
- İşletme içerisindeki giderleri kontrol altına almak ve kalite standartlarını koruyup geliştirmek,
- Yöneticilere, işletmede alınacak kararlarda yardımcı olmaktır.

Maliyet muhasebesi hem yönetim hem de finans muhasebe sistemleriyle yakın ilişki içindedir. Maliyet muhasebesi işletme içi planlama ve istatistik birimlerine de bilgi sunmaktadır. Planlama her ne kadar geleceğe yönelik çalışmalar yapsa da maliyet muhasebesinin geçmişe dönük muhasebe olaylarından da büyük ölçüde yararlanmaktadır (Özel, 2010: 21).

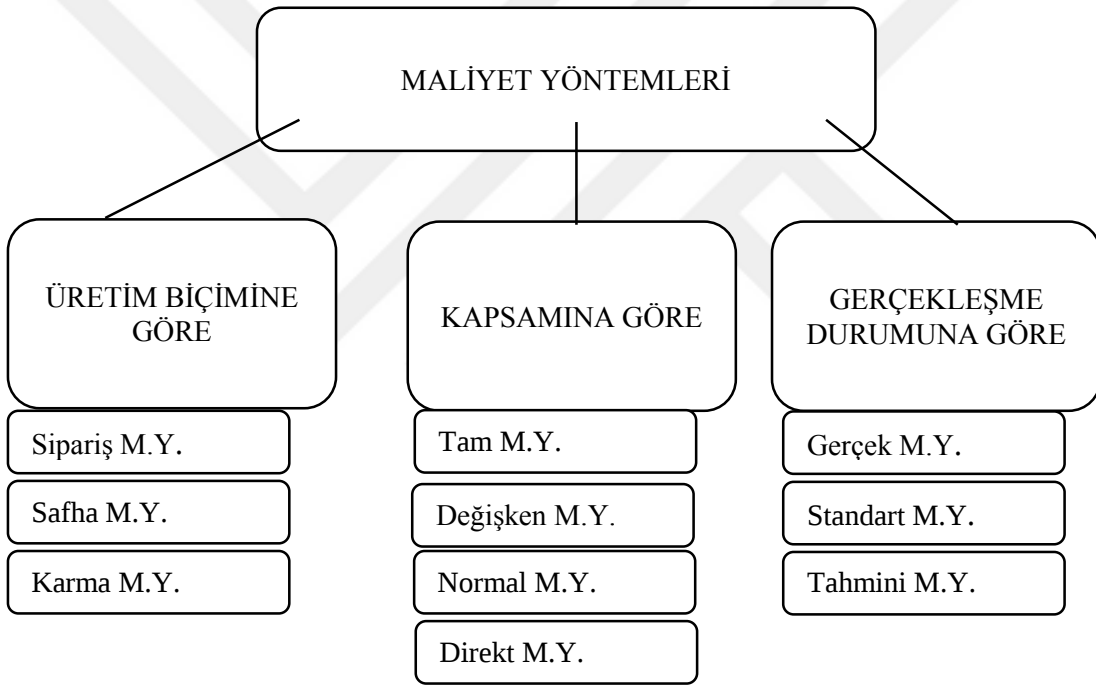
1.2. MALİYETİN ANLAMI VE ÖNEMİ

2. MALİYET YÖNTEMLERİ

Belirli bir işletmenin maliyet sistemi, yöneticilere gerekli bilgileri sunmalıdır. Bir maliyet sisteminin temel özelliklerini, işletmenin içinde bulunduğu şartlara göre maliyet sisteminden beklediği sonuçlar belirleyecektir. Maliyet yöntemleri maliyetlerin üretim biçimine göre, kapsamına göre ve gerçekleşme durumuna göre sınıflandırılmaktadır. Üretim maliyetini tek bir yöntemle belirlemek mümkün olmamaktadır (Hacırustemoğlu, 2000: 241).

Maliyet sistemleri şekil olarak aşağıda Şekil 6'da gösterilmiştir.

Şekil 6. Maliyet Yöntemleri



Kaynak: Hacırustemoğlu, 2000: 242.

2.1. MALİYETLERİN ÜRETİM BİÇİMİNE GÖRE YÖNTEMLER

2.1.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Sipariş maliyet yönteminde birbirinden bağımsız özellik ve türdeki mamulleri üreten ve mamulleri ayrı bir üretim aşamasında tamamlanan ve her maliyetleri sipariş esasına göre takip edildiği maliyet yöntemidir. Sipariş maliyet yöntemindeki asıl amaçlanan maliyetlerin ayrı ayrı takip edilmesidir. Çoğunlukla nitelikli ve katma değeri yüksek mamullerin üretiminde tercih edilen bu yöntemdeki her sipariş için gerekli olan sistematik süreç farklı aşamalarda görülebilmektedir (Boyar ve Güngörmüş, 2009: 2).

Özellikli olarak belirli sayı ve ölçülerde üretimi yapılan farklı çeşitte ki ürün veya ürünlerin müşterilerden gelen siparişlere bağlı olarak hesaplanmasıdır. Piyasaya farklı şekillerde ürün çıkaran işletmeler için üretilen her ürünlerin maliyetlerini farklı olarak hesaplanması adına tercih edilen bir metottur. Örneğin Köprü, baraj, gemi ve uçak üretimi yapan işletmeler (Korkmaz, 2019: 9).

Sipariş maliyet yöntemindeki asıl amaç, üretilen her bir siparişin maliyetlerinin ayrı ayrı olarak hesap edilip takip edilme sürecidir. Bu yöntemle işletmenin üretimi sırasında katlandığı direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri, direkt üretim partileri esas alınır ve takip edilir. Geriye kalan genel üretim giderleriye belirli ölçütle kullanılarak siparişlere dağıtımı gerçekleştirir.

Sipariş maliyet yöntemi, müşterilerden alınan her sipariş ya da sipariş alınan ürünün başka bir benzeri yoksa en uygun yöntemdir. (Özçelik, 2019: 617).

Sipariş maliyet sisteminde, yapılması gereken işlemler sırasıyla şunlardır (Sözbilir vd., 2003: 117-118);

- Üretimine başlanılacak mamul ya da mamul gruplarının maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplanması için her birine sipariş kartı düzenlenerek numara verilmektedir.
- Sipariş maliyet kartına her bir sipariş emrine ilişkin oluşan üretim maliyetleri işlenmektedir.
- Üretim sırasında oluşan giderlerin muhasebeleştirilmesinde ayrı hesaplarda takip edilir.
- Sipariş maliyet sisteminde üretim süreci tamamlanan ürünler, mamuller hesabında borçlu olarak takip edilirken; yarı mamuller hesabında alacak olarak takip edilir.
- Söz konusu sipariş müşteriye teslimi söz konusu olduğunda maliyet tutarı üzerinden satılan mamuller maliyetine borç, mamuller hesabına alacak kaydedilir
- Siparişlerde daha önce yaklaşık olarak hesaplanan giderler ile fiili sayım sonucu elde edilen giderler arasında bir farklılık oluşursa bu aradaki farklılıklar ilgili hesaplar arasında paylaştırılmak suretiyle kapatılır.

2.1.2. Safha Maliyet Yöntemi

İngiliz literatüründe, bu kavram “process costing” olarak ifade edilmektedir. Bu yöntemin uygulanmasında ki temel amaç, üretimin tüm evresinde maliyetlerini tek tek toplayıp bunun sonucunda ortaya çıkan rakamları üretilen her bir birime bölünür

böylelikle ürünleri birim maliyeti hesaplanır. Mamullerin birim maliyetini hesaplamak için hem üretim miktarı hem de üretim maliyetleri bilinmelidir (Kutlu ve Ağ, 2016: 34).

Safha maliyet yönteminin uygulamasında ki esas ilkeler aşağıdaki gibidir (Haftacı, 2003: 272);

- Üretim sırasında oluşan maliyetler tek bir aşamada biriktirilir.
- Maliyetlerin takibi genel itibari ile zaman dilimlerine göre takip edilmektedir.
- Tamamlanma dereceleri ve eşdeğer birimleri kullanılır.
- Üretim sürecindeyken bir aşamada bozulma ve kusur söz konusu olduğunda bunlar o aşamanın maliyetlerinde kalmaya devam eder.
- Her bir evrede tamamlanan mamuller sonraki evreye devredilirken toplam maliyetlerin devri ile gerçekleşir.

İşletmelerde üretilen tek türdeki mamullerin tek olarak ya da yığın üretim şeklinde üretimi gerçekleştirilen firmalarda tercih edilen sisteme safha (evre) maliyet sistemi denilmektedir (Kutlu ve Ağ, 2016: 34). Bu yöntem daha çok seri üretim gerçekleştiren birbiriyle benzer ürünlerin üretimini gerçekleştiren ve üretim evrelerinin birbiriyle bağlantılı olan ürünlerin üretimini gerçekleştiren firmalarda kullanılmaktadır (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 2).

Safha maliyet yönteminde, işletmeler mamulleri tam anlamıyla ürün haline getirene kadar çeşitli gider yerlerinde işlem görmektedir. Mamullerin işleme alındığı bu gider yerleri bir safha olarak kabul edilmektedir (Savcı, 2009: 227).

Bu sistemin uygulanabilmesi için aşağıdaki koşulların oluşması gerekir bunlar (Sözbilir vd., 2003: 135);

- Kitle halinde üretim yapılır
- Mamul ve üretim safhaları standarttır,
- Üretimde ve üretim safhaları arasında süreklilik olmalıdır.

Yöntemin uygulandığı sektörlere örnek olarak plastik, tuz, çimento, yağ ve lastik üreten işletmeler verilebilir.

Üretim sırasında oluşan giderler esas üretim yerlerine göre takip edilmektedir. Üretim sırasında iken her aşamada oluşan giderler elde edilen ürünlerin miktarına bölümüyle birim maliyetleri hesaplanmaktadır. Üretim sürecinde bir aşamada tamamlanan ve bir sonraki aşamaya aktarılan mamullerin maliyetleri toplanarak üretimin toplam maliyeti belirlenir (Özçelik, 2019: 617).

Safha maliyetinin yararları şöyle sıralanabilir (Hacırüstemoğlu, 2000: 304);

- Üretim sürecinde oluşan maliyetlerin hesaplanması belli bir zaman aralıklarında olduğu için maliyet muhasebesine katkı sağlanmış olur.
- Üretin mamullerin aynı türde olmasından dolayı hesaplanan maliyetler daha ekonomik ve kolay hesaplanması sağlanır.
- Üretim sürecinde gerçekleşen üretim miktarı ile standartlar karşılaştırılarak üretim sürecinin performansı değerlendirilebilir.

2.1.3. Karma Maliyet Yöntemi

Karma Maliyet Yöntemi uluslararası literatürde “Hybrid Costing” olarak geçmektedir. Bu maliyet yöntemi sipariş maliyet yöntemi ve safha maliyet yöntemlerinin birleşimi ile kullanılmaktadır. Ayrıca çok fazla ortak özellikte ki üretim sürecinin yanına ek olarak kendine has üretim sürecinden geçen, farklı mamulleri hesaplamada kullanılan bir metottur (Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu 2015: 442). Buradan hareketle üretim sürecinin belli bir safhaya kadar ortak olarak yürütülen belli bir safhadan sonra ise siparişe göre üretim gerçekleşen ürün veya ürünlerin maliyetlerinin tespit edilmesinde karma maliyet yöntemi kullanılmaktadır (Özçelik, 2019: 618).

Karma maliyet yönteminde direkt ilk madde ve malzeme giderleri üretim sürecine doğrudan etki etmektedir. Direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri ise önceden tespit edilmiş ölçütlere göre toplanarak üretim sürecinden geçen her birime yükleme oranlarıyla yüklenmektedir. Bundan dolayı karma maliyet yöntemi safha maliyet yöntemi ile benzerlik göstermektedir (Özçelik, 2019: 618).

2.2. GİDERLERİN KAPSAMINA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİ

2.2.1. Tam Maliyet Yöntemi

Üretim faaliyetini gerçekleştiren işletmeler tüm üretim maliyetleri (direkt ilk madde malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri ve sabit genel üretim giderleri) mamulün maliyetine aktararak tam maliyet yöntemini uygulamış olur (Tercan, 2017: 8).

Aynı zamanda geleneksel maliyet yöntemi olarak da bilinen bu yöntemle üretim sürecinde katlanılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, sabit ya da değişken olması fark etmeden genel üretim giderleri üretilen mamullerin maliyetine eklenmektedir. Bunun yanı sıra üretim sürecinin dışarıda kalan genel yönetim giderleri,

pazarlama satış dağıtım giderleri ve ar-ge giderleri de mamullerin toplam maliyetine eklenmeden direkt olarak dönemin gideri kabul edilir (Şirin, 2018: 59).

Üretim esnasında işletmenin katlanmış olduğu direkt işçilik giderleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri mamulün maliyetinin hesaplanmasında esas alınır. Bunun dışında üretime doğrudan etki etmeyen malzeme veya mamul aşamasına getirildikten sonra pazarlaması yapılırken, ürünün geliştirilmesi için ortaya çıkan giderler dönem giderleri hesabında izlenir. Vergi Usul Kanun'u üretim faaliyeti gösteren firmalarda tam maliyet yöntemini zorunlu tutmuştur (Akbalık, 2020: 50).

Tam maliyet yöntemi ikiye ayrılmaktadır. Bunlar üretim maliyetleri ve dönemsel maliyetlerdir (Akbalık, 2020: 50);

- Üretim Maliyetleri
 - Üretim sırasında direkt olarak kullanılan madde veya malzeme maliyetleri
 - Üretim sırasında direkt olarak etkisi olan işçilik maliyetleri
 - Üretim sırasında direkt kullanılan malzeme ve direkt etkisi olan işçilik dışında kalan değişken ve sabit genel üretim maliyetleri
- Dönemsel Maliyetler
 - Ürünler üzerinde yapılan araştırma ve geliştirme maliyetleri
 - Ürünlerin satışı sırasında katlanılan pazarlama maliyetler
 - Üretim sürecinde katlanılan yönetim maliyetleri
 - Üretilen ürünlere finansman sağlamak amacıyla katlanılan maliyetler

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Direkt İşçilik Giderleri

Genel Üretim Giderleri (Değişken)

+ Genel Üretim Giderleri (Sabit)

Toplam Maliyet

Örnek: A işletmesinin üretim kapasitesi 30.000 birimdir ve işletmenin üretimine yönelik diğer veriler aşağıda belirtilmiştir (Kurt, 2018: 13):

Üretimi gerçekleşen mamul	15.000 Adet
Birim değişken maliyetler	
Birim başına düşen direkt ilk madde ve malzeme maliyeti	6 ₺
Birim başına düşen direkt işçilik maliyeti	10 ₺
Birim başına düşen değişken genel üretim maliyeti	3 ₺
Birim başına düşen satış ve dağıtım maliyeti	8 ₺
Toplam sabit maliyetler:	
Sabit olarak katlanılan genel üretim maliyeti	90.000 ₺
Sabit olarak katlanılan satış ve dağıtım maliyeti	30.000 ₺

Yukarıda ki verilere göre işletmenin üretmiş olduğu mamulün maliyetini tam maliyet yöntemine göre hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Birim başına düşen direkt ilk madde ve malzeme maliyeti	6 ₺
Birim başına düşen direkt işçilik maliyeti	10 ₺
Birim başına düşen değişken genel üretim maliyeti	3 ₺
Toplam değişken üretim maliyeti	19 ₺
Sabit genel üretim maliyeti (90.000 ÷ 15.000 adet)	6
Üretilen mamulün birim maliyeti	25 ₺

Bu yöntemi diğer yöntemlerden ayıran özelliği kolay olarak hesaplanabilmesidir. Bu yöntem kullanılırken genel üretim maliyetlerinin sabit veya değişken olup olmadığına dikkat edilmemektedir (Kurt, 2018: 13).

2.2.2. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerinde maliyetlerin sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri mamul veya hizmetlere yüklenir ancak genel üretim giderleri normal maliyet yönteminde belirli bir oranlama yapılarak mamul veya hizmetlere yüklenir (Tercan, 2017: 9).

Bir başka deyişle bu yöntemde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderlerine ek olarak değişken üretim giderlerinin tamamı, sabit üretim giderlerinin ise işletmenin dönem içerisinde kullanmış olduğu kapasiteye ait olan kısmının hesaplanmasıyla maliyetlere yüklenir. (Kurt, 2018: 15).

Normal maliyet yöntemi Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS-2 stoklar) göre mamul veya mamullerin birim maliyetlerinin hesaplanması sırasında uygulanması istenilen yöntemdir. Bu yöntem oluşabilecek maliyet dalgalanmalarına karşı önlem alınmasına ve dönemler arası maliyetlerin karşılaştırılmasına olanak sağlar (Tercan, 2017: 10).

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Direkt İşçilik Giderleri

Genel Üretim Giderleri (Değişken)

⊞ Genel Üretim Giderleri (Sabit) x Kapasite kullanım oranı

Toplam Maliyet

A işletmesinin verilerine göre üretmiş olduğu mamulün maliyetini normal maliyet yöntemine göre hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır (Kurt, 2018: 15):

Birim başına düşen direkt ilk madde ve malzeme maliyeti	6 ₺
Birim başına düşen direkt işçilik maliyeti	10 ₺
Birim başına düşen değişken genel üretim maliyeti	3 ₺
Toplam değişken üretim maliyeti	19 ₺
Sabit genel üretim maliyeti	3* ₺
Üretilen mamulün birim maliyeti	22 ₺

Firmanın yıllık üretim kapasitesi 30.000 birimdir ve firma yıllık 15.000 birim üretim gerçekleştirmektedir. Bundan dolayı firma üretim sürecinde kapasitesinin %50'sini kullanmaktadır. Firmanın normal maliyet yöntemini kullanarak birim maliyetin hesaplanmasında genel üretim giderlerinin sadece %50'si üretime yüklenilecektir. Bununla birlikte üretime yüklenmesi gereken genel üretim maliyeti 90.000 ₺ x 0,50 işlemi yapılarak 45.000 ₺ bulunur ayrıca birim sabit maliyeti de 45.000 ₺ ÷ 15.000 işlemi yapılarak 3 ₺ bulunacaktır. Sabit genel üretim maliyetlerinden geriye kalan kısım ise dönem gideri olarak hesaplara kaydedilir (Kurt, 2018: 15).

2.2.3. Kısmi Maliyet Yöntemi

Kısmi maliyet yönteminde mamulün üretiminde yapılan tüm üretim maliyetleri yüklenmez. Bu maliyet yöntemiyle ya değişken özellikteki maliyetlere ya da direkt özellikteki maliyetlere dikkat edilir (Yükçü ve İçerli, 2007: 67).

2.2.3.1. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemiyle işletmelerin üretimleri sırasında oluşan giderlerin sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direk işçilik ve genel üretim giderleri ve genel üretim giderlerinin içerisinde bulunan değişken giderler kısmı kullanılmaktadır. Geriye kalan kısım dönem gideri olarak ilgili hesaplarda takip edilen yöntemdir (Balcıbaşı, 2015: 39).

Bu yöntemin etkin ve verimli kullanılması adına, oluşan genel üretim giderlerin sabit veya değişken kısımları ayırt edebilmek için işletmelerde yeterli düzeyde kayıt ve raporlama sisteminin olması gerekmektedir (Yüksel, 2013: 74).

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Direkt İşçilik Giderleri

☞ Genel Üretim Giderleri (Değişken)

Toplam Maliyet

A işletmesinin verilerine göre üretmiş olduğu mamulün maliyetini değişken maliyet yöntemine göre hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır (Kurt, 2018: 14-15):

Birim başına düşen direkt ilk madde ve malzeme maliyeti	6 ₺
Birim başına düşen direkt işçilik maliyeti	10 ₺
Birim başına düşen değişken genel üretim maliyeti	3 ₺
Üretilen mamulün birim maliyeti	19 ₺

Bunun sonucunda değişken maliyetlerin dışında kalan sabit genel üretim maliyeti ve diğer sabit genel üretim maliyetleri dönem gideri olarak takip edilerek mamulün toplam maliyetine eklenmeyecektir (Kurt, 2018: 14-15):

2.2.3.2. Direkt Maliyet Yöntemi

Bu maliyet yönteminde oluşan giderlerden sadece direkt olarak etki eden giderler dikkate alınırken endirekt olarak etki eden giderler kapsama alınmayıp dönem gideri olarak kaydedilmektedir. Böylelikle sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri üretim maliyetlerine eklenirken genel üretim giderleri ilgili dönemde gider olarak takip edilmektedir. Ancak günümüz koşullarında üretim faaliyeti sırasında oluşan genel üretim giderleri mamulün maliyeti içinde önemli bir konuma sahip olmaktadır ve bunun sonucunda bu yöntemin uygulanması azalmıştır (Erbilir, 2015: 21).

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

✚ Direkt İşçilik Giderleri

Toplam Maliyet

2.3. GERÇEKLEŞME DURUMUNA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİ

2.3.1. Gerçek (Fiili) Maliyetleme Yöntemi

Yöntem fiili maliyetleri esas alır. Maliyetler hesaplanırken fiilen ödenen ya da yüklenilen maliyetler kullanılır ve bu yüzden hesaplanan maliyet gerçek maliyettir (Yüksel, 2013). İşletmelerin, maliyetleri imalat gerçekleştikten sonra fiilen gerçekleşen rakamları esas alarak hesapladıkları sistemdir. Fiili maliyetler, gerçeği yansıtması bakımından her zaman gerekli olan maliyet sistemidir (Balcıbaşı, 2015: 69).

Gerçek maliyet yöntemi fiili ya da tarihi maliyet yöntemi olarak da bilinmektedir. Gerçek maliyet yönteminde üretilecek olan mamul veya hizmetlerin birim maliyetleri fiili

gerçekleşen maliyet ölçüsü esas alınarak hesaplanır. Örneklendirecek olursak bir firmanın üretim sürecine girmeden önce almış olduğu maddelerin, üretim maliyeti hesaplanırken piyasa değeri değil de mamulün alımı sırasında katlanılan maliyeti esas alınır (Kılavuz, 2009: 172).

2.3.2. Standart Maliyetleme Yöntemi

Standart maliyetleme yöntemi; maliyet muhasebesi kayıtlarında hem fiili hem de standart tutarların izlenmesine olanak sağlayan yöntemdir. Aynı zamanda muhasebe kayıtlarında yer alan veriler kullanılarak, üretim faaliyetine geçilmeden önce şirket üst yönetimi tarafından belli edilen standart maliyetleri doğrultusunda, üretim maliyetlerini ortaya çıkaran hesaplama yöntemidir. Aynı zamanda bu yöntemle sonuçlanan maliyetlerin gerçek maliyetler ile karşılaştırması sağlanarak mevcut farkların analizinin yapılmasını sağlayan bir yöntemdir (Şirin, 2018: 63).

Standart maliyet yönetimi daha çok direkt ilk madde ve malzeme giderleriyle direkt işçilik giderlerini bir bütün olarak kontrolünü sağlar, tahmini maliyet yönteminde ise çoğunlukla genel üretim giderlerinin dağıtılması ve kontrolü sağlanır (Güngörmüş ve Boyar, 2010: 114).

2.3.3. Tahmini Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyet yöntemini kullanan işletmeler mamullerin maliyetlerini bilimsel çalışmalarla önceden belirlenmesi ve muhasebe kayıtlarını saptanan maliyetlere göre tutulmasına olanak sağlayan yöntemdir (Kılavuz, 2009: 173)

Bir başka ifadeyle mamul maliyetlerini hesaplarken, herhangi bir ölçüte gerek duyulmadan firmaların geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan maliyet verileriyle birlikte, işletmenin hedeflerini dikkate alarak kabaca yapılmış olan tahminlere göre oluşturulmuş bir süreçtir (Şirin, 2018: 62-63).

Özellikle sipariş üzerine mal ya da hizmet üretimi yapan işletmelerde sipariş veren işletmeye üretilecek mal ya da hizmetin üretim öncesinde tahmini bir maliyetin hesaplanması gerekmektedir (Özel, 2010: 65). Tahmini maliyet yönteminin hesaplanmasında şirketin önceki fiyatlarından ve deneyimlerinden yararlanılarak önceden tahmin edilip tespit edilmesi ve ortaya çıkan bu rakamlar üzerinden maliyetlerin tutulması gerekir.

Bu maliyet yöntemi özellikle müşterilere, vermiş oldukları mamul veya hizmet siparişlerine karşılık hızlı ve etkin bir fiyat vermek adına tercih edilen bir yöntemdir

(Erbilir, 2015: 22). Muhasebe açısından fiili durumu göstermediği için tahmini maliyet fazla bir anlam taşımamaktadır (Özel, 2010: 66).

3. ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİ

Mal ve hizmet üretimi gerçekleştiren firmalar için üretim maliyetinin tespit edilmesi çok önemlidir. Çünkü firmaların aynı zamanda esas faaliyet konusu gereği üretilen mal ve hizmetlerin üretiminde katlanılan üretim faktörlerinin değerini göstermektedir (Savcı ve Haftacı, 2019: 134).

İç denetim kapsamı içerisinde değerlendirilebilecek olan maliyet denetimi, bir işletmenin üretim veya hizmet faaliyeti sonucu oluşan maliyetlerinin; muhasebe standartlarına, işletme içi veya dışı yasal çerçevesine uygun olarak yürütülmesi, yapılan kontrol çerçevesinde yapılacak önerileri raporla bildirilmesini ifade eder. Maliyet denetimi ile işletmenin mali tablolarında ki stok maliyetlerini, satışların maliyetini ve bunun sonucunda işletmenin karlılığını belirlemekte önemli bir konuma sahiptir

İşletmenin üretim sürecinde oluşan maliyetlerini ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri olarak saymak mümkündür (Aslan ve Kızıl, 2019: 4).

Vergi Usul Kanunu'nun 275. Maddesinde de belirtildiği üzere mamullerin maliyetini belirleyen maddeler aşağıdaki gibidir (Çalış, 2013: 160);

- Mamulün üretimi sırasında kullanılan ilk madde ve malzemeler,
 - Mamulün üretim sırasında faydalanılan işgücü,
 - Mamulün üretim sırasında direkt olarak kullanılan ilk madde ve malzeme
- aynı zamanda direkt işçilik giderlerinin dışında kalan tüm genel yönetim giderleri,

- **ÜRETİM MALİYETLERİ**

- **İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ**

- **DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ**
 - **ENDİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ**

- **YARDIMCI MALZEME**

- **İŞLETME MALZEMESİ**

- **İŞÇİLİK MALİYETLERİ**

- **DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ**

- ENDİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ

- GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ

Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri üretimi gerçekleştiren mamullere doğrudan yüklenmesi sebebiyle çoğunlukla birincil maliyet (ilk maliyet) olarak adlandırılır. Bunun dışında, mamule doğrudan yüklenmeyen genel üretim giderlerine de ikincil maliyet denilmektedir (Savcı ve Haftacı, 2019: 134).

3.1. İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ

İlk madde ve malzemeler maliyetleri, üretim aşamasındaki tedarik, saklama ve pazarlama süreçlerinde kullanılıp tüketilen malzemelerin parasal olarak ifade edilmesidir. Firmalarda üretim, pazarlama ya da tedarik aşamalarında ortaya çıkan aksaklıklar üretim sürecindeki diğer birimleri de etki edebileceğinden ilk madde ve malzemelerin tedarik edilmesi ve maliyet hesaplamaların dikkat ve özenle yapılması gerekir. (Tosunoğlu, 2014: 34).

Bu giderler direkt ve endirekt olarak ayrılmaktadır. Üretim faaliyetini gerçekleştiren firmalarda meydana getirilen mamul ya da hizmetlerin ana maddesini oluşturan ve hangi mamul veya hizmet için ne kadarlık malzemenin kullanıldığı tespit edilen madde ya da malzemelere direkt ilk madde ve malzeme denir (Korkmaz, 2019: 7).

Başka bir deyişle direkt ilk madde ve malzeme giderleri, mamulün bünyesine direkt olarak etki eden ve değeri kolay bir şekilde tespit edilen giderlere denilmektedir (Savcı ve Haftacı, 2019: 135).

Geleneksel maliyet sistemine göre üretim yapan firmalarda, toplam maliyet içerisinde bulunan direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin mamul veya hizmet üzerinde oransal olarak yüksek olduğu bilinmektedir. Ancak firmalar, üretim aşamasında mamul maliyetini düşürecek yöntemler kullanarak daha kaliteli ve daha düşük maliyetli direkt ilk madde ve malzeme kullanımı ile toplam maliyetler içerisindeki payı düşmektedir (Tosunoğlu, 2014: 37-38).

Üretim sürecinde elde edilen mamul veya hizmetlerin meydana gelmesin de direkt ilk madde ve malzeme kadar mamul ve ya hizmete doğrudan etkisi olmayan giderlere endirekt ilk madde ve malzeme giderleri denilmektedir. (Savcı, 2012: 70).

Endirekt giderler yardımcı madde ve işletme malzemesinden oluşur. Üretim maliyetinde hangi giderlerin direkt hangi giderlerin endirekt olduğunu tespit ederek üretim giderlerini değerlendirmek ve gerçek maliyete ulaşmak için önemlidir. Üretim

düzenine göre oluşturulan sistemler, maliyet hesaplama amacına yöneliktir (Kılavuz, 2009: 198-199).

3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Denetimi

Üretim sürecinde mamulün ana maddesine doğrudan etki ederek mamul veya hizmetin ana maddelerini oluşturan maliyetler direkt ilk madde ve malzemelerdir. Örneğin; ekmek imalatında kullanılıp üretimi gerçekleştiren ve ana maddesini oluşturan un direkt maddedir.

Endirekt madde ve malzemeler ise üretim sürecinde mamulün ana maddesini oluşturmeyen ancak mamulün içerisinde bulunan ve hesaplanması ekonomik olarak önemli olmayan maliyetlerdir. Örneğin; ekmek imalatı sırasında kullanılan yağ endirekt malzemedir. Üretim sırasında etkisi olan ancak mamulün içerisinde bulunmayan malzemeler ise genel üretim giderleridir. Örneğin; elektrik, dağıtım giderleri, finansman giderleri genel üretim giderleridir.

Denetçinin ilk madde ve malzeme giderlerini denetlemesi sırasında maliyet muhasebesi uygulamalarında dikkate alınması gereken konular şunlardır (Kılavuz, 2009: 198-199);

- İlk madde ve malzemelerin muhafaza edildiği yerler kapalı ve koruma altında olmalıdır.
- Depo, yetki verilen kişi veya kişilerin koruması altında ve kilitli olarak tutulmalıdır. Yetkisiz kişilerin stoklara girişi ve erişimi engellenmelidir.
- Depoya giren ve çıkan stok kalemleri belgeye dayanmalıdır, teslim alan ve eden imzaları resmi evraklarda bulunmalıdır.
- Depo bağımsız bir görevli tarafından belirli dönemlerde örnekleme yoluyla sayılmalı, sonuçlar kayıtlarla karşılaştırılmalıdır.

İşletme yöneticilerine, üretim sırasında oluşan maliyetlerin net bir şekilde yansıtılması gerekir. Maliyetlerin, resmi kayıtlara doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı ve maliyetlerin kontrol edilmesi denetimin önemli bir unsur olduğunu göstermektedir. Denetim süreci madde ve malzemelerin satın alımı ile başlayıp üretim sürecinden geçerek depodan çıkmasına kadar yapılmaktadır. Bununla birlikte denetim sürecinde dikkat edilecek hususlar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Kurt, 2018: 29-30);

- Üretim sürecinde mamule etki eden madde veya malzemelerin tutar ve miktarlarının takip edilmesi ve aynı zamanda oluşturulan irsaliye ile tutarlılığı,
- Üretim için gerekli olan hammaddenin alışı sırasında düzenlenen resmi evrakların muhasebe kayıtlarına kaydedilen rakamlarla olan tutarlılığı,
- Alışı sırasında düzenlenen faturalarda belirtilen KDV rakam ve oranlarının beyan edilen KDV rakam ve oranlarıyla tutarlılığı,
- Üretim sürecinde mamulde doğrudan bulunmayan ama etki eden genel üretim giderlerinin takip edilmesi,
- Mamul veya mamullerin alış faturasında ki belirtilen tür ve miktar bilgilerinin depolama alanı ile uygunluğu,
- Alımı sırasında oluşturulan faturada belirtilen ödeme rakamı ile ödenen rakamın tutarlılığı,

Üretilen mamul veya hizmetlerin maliyetlerini doğru bir şekilde ilgili hesaplara yansıtması adına tutar ve miktarların düzenli şekilde takip edilmesi gerekmektedir. Bunu sağlamak içinde maliyet muhasebesi sürecinde kayıt ve belge düzeninin ayrıntılı olması yanı sıra iç denetime ve fiziki denetime ihtiyaç vardır (Kurt, 2018: 29).

3.2. İŞÇİLİK MALİYETLERİ

Üretim faaliyetini gerçekleştiren firmalarda, mamulün üretilmesinde gerekli olan madde ya da malzemelerin mamule dönüştürülmesini, işlenmesini sağlayan temel girdi insan emeğidir (Savcı, 2012: 79).

Firmanın faaliyetlerini yürütmek adına mal veya hizmet üretimini gerçekleştiren çalışanlarına ödediği ücret, ikramiye, prim, fazla mesai, sosyal sigorta işveren primi ve yapılan sosyal yardımlar işçilik giderlerini oluşturmaktadır.

Üretim faaliyeti gösteren firmalarda işçilik giderlerini direkt işçilik ve endirekt işçilik şeklinde ayırmak mümkündür. Üretim sırasında birebir olarak emeği olan işçilere verilen ücret, direkt işçilik giderleridir.

Üretimde insan gücünün direkt işçilik olarak kabul edilebilmesi için asıl üretim yerinde çalışıyor olması ve elde edilen mamul veya mamullere doğrudan katkıda bulunması gerekir (Savcı, 2012: 80).

Yapılan bu açıklamaya göre (Savcı, 2012: 80-81);

- Asıl üretim yerinde çalışan personellerin ücretleri,
- Geçici olarak çalışanların ücretleri,
- Taşeronlara ödenen normal ücretler,

- Fazla çalışmayla elde edilen ücretin normal kısmı,
- Primler direkt işçilik sayılmaktadır.

Bunun dışında kalan endirekt işçilikte ise birebir üretim faaliyetlerini icra etmeyen işçilere, mamullere bir takım dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtılır direkt işçilik giderlerinde ise yapılması gereken bir dağıtım anahtarlarına gereksinim duyulmamaktadır (Aslan ve Kızıl, 2019: 6).

Ortaya çıkan endirekt işçilik maliyetleri, üretim sırasında hem asıl üretim yerlerinde hem de yardımcı üretim yerlerinde oluşmaktadır. Yasa ve sözleşmelere bağlı olarak endirekt işçilik giderleri meydana çıkmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sayılabilir (Savcı, 2012: 82);

- Personele yapılan genel tatil ve hafta tatil ödemeleri,
- Üretim sürecinde fazladan ortaya çıkan çalışma ücretleri,
- Yıllık izin ücretleri,
- Erzak yardımı,
- Üretim sırasında oluşan vardiya ve gece zamları,
- Personele yapılan sosyal destekler,
- Kıdem teşvik ikramiyesi
- Staj ve eğitim giderleri,
- Doğum, ölüm, evlenme yardımı,
- Yapılan diğer ödemeler.

İşçilik maliyetinin bazı ayırıcı özellikleri aşağıda sıralanmıştır (Savcı, 2012: 80);

- İnsan gücü stoklanamaz.
- İşçilik maliyetleri, gerçekleşen işin yanı sıra üzerine çeşitli ek ödemeler

yapılan bir maliyet ögesidir.

- İnsan gücü üretim sürecine ve maliyetlere doğrudan etkisi olduğu için firmada üretim etkinliğini artırmak, çalışan personellerin bu konuda ki yetenek ve isteklerine bağlıdır.

- İşçini almış olduğu ücret, işçi adına gelir olurken firmalar açısından yüklenmiş oldukları giderdir. Böylelikle işçilik giderleri, firmaya hem idari olarak hem de mali açıdan sorumluluk yükler.

3.2.1. İşçilik Maliyetlerinin Denetimi

İlk madde ve malzeme giderlerinde bahsettiğimiz gibi işçilik giderleri de direkt işçilik ve endirekt işçilik giderleri olarak net bir şekilde ayrılması ve ona göre mamul maliyetlerine yüklenmesi gereklidir (Kılavuz, 2009: 201).

Denetçiler işçilik giderlerini denetlerken üzerinde durması gereken hususlar (Kılavuz, 2009: 30-31);

- İşletmeye dönem içerisinde alınan işçilerin sayısı ile gerçekte çalışanların sayısının tutarlılığı,
- Personele ödenmesi gereken brüt rakam ile gider hesabında takip edilen rakamla tutarlılığı,
- Tahakkuk eden personel ücretinde oluşan vergi veya diğer kesintilerin gider hesabında takip edilen rakamlarla tutarlılığı,
- İşletmede çalışanların tüketmiş oldukları yemek miktarları ile gider faturalarına yansıtılan rakamların tutarlılığı,
- İşletmede çalışanlara esas ücret dışında kalan prim, ikramiye, fazla mesai ve sosyal yardımların tahakkuk eden rakamlarla fiili olarak verilen rakamlarla tutarlılığı,
- Personel ile iş akdinin sona erdirilmesiyle ortaya çıkan vergi veya kesintilerin mevzuata uygun olarak hesaplanması,
- Çalışanlara ödenen ücretlerin muhasebe biriminde resmi olarak takip edilen hesaplarda ki uygunluğu,
- Personele ödenmesi gereken esas ücrete ilişkin ortaya çıkan vergi ve kesintilerin mevzuata uygun olarak takip edilmesi,
- Personele ödenmesi gereken esas ücrete ilişkin ortaya çıkan vergi ve kesintilerin ilgili vergi dairelerine gönderilen beyannamelerle tutarlılığı.

3.3. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ

Üretim sırasında oluşan direkt ilk madde malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri dışında ortaya çıkan maliyetleri genel üretim giderleri oluşturmaktadır. Genel üretim giderleri üretilen mamul veya mamullerin arasında, diğer maliyetlerde olduğu gibi dağıtımı kolay olmamaktadır. Bu maliyetlerin üretilen mamullere dağıtılmasında çeşitli yöntemler ve dağıtım anahtarları kullanmak gerekir (Beşoğlu, 2007: 13).

Genel üretim giderleri direkt olarak mamulün bünyesine etki eden ilk madde ve malzeme giderleri ve işçilik giderlerinin dışında kalsa da mamulün elde edilmesini

engellemeyerek yüklenen giderleri oluşturmaktadır. Söz konusu maliyetleri dağıtım anahtarlarıyla yansıtabilmek mümkündür (Çalış, 2013: 170).

Genel üretim giderlerinin içine farklı birçok maliyet ögesi girer bu ögeler maliyetini oluşturan türler açısından şöyle sıralanabilir (Sözbilir vd., 89-90);

Malzeme açısından;

- Yardımcı maddeler,
- İşletme malzemeleri,
- Ambalaj,

İşçilik açısından;

- Yıllık izin ücretleri,
- Genel tatil veya hafta tatili,
- Kıdem teşvik ikramiyesi,

Diğer;

- Bakım onarım,
- Enerji,
- Vergi, resim, harç,
- Sigorta,
- Amortisman

Örnek verecek olursak masa yapımında kullanılan vida, indirekt işçilik olarak ise masa yapımı sırasında çevre temizliğini yapan personel, genel üretim gideri olarak ise masa imalatı sırasında kullanılan aydınlanma, ısınma, su giderleri veya kira giderleri olarak örneklendirebiliriz.

Genel üretim giderlerinin ayırt edilmesini sağlayan belli başlı özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aslan ve Kızıl, 2019: 8);

- Genel üretim giderleri üretilen mamullerle doğrudan ilişkisi bulunmamaktadır.
- Üretim sürecinde genel üretim giderlerini ilk madde malzeme ve işçilik giderlerine göre önceden tahmin etmek oldukça güçtür
- Bahsedilen giderler çeşitli maliyetlerden oluşmaktadır.
- Genel üretim giderleri üretim sürecinde düzensiz olarak ortaya çıkabilmektedir.

- Sabit ve değişken olarak genel üretim giderlerini sınıflandırmak mümkündür.
- Ortaya çıkan giderleri genel giderleri, üretimi gerçekleşen mamul ya da hizmetlere yüklerken farklı dağıtım anahtarları kullanılmaktadır.

3.3.1 Maliyet Hesaplarının Özellikleri

3.3.1.1. 7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Bu seçenekteki hesaplar gider fonksiyonu esasına göre belirlenmiştir. 7/A Seçeneğindeki hesaplar “70-78” kodlu hesapları kapsamaktadır. “71-72-73” kodlu hesaplar üretim ile ilgili maliyetlerin, “74” kodlu hesap hizmet üretimiyle ilgili maliyetlerin takibi için, “75-76-77” kodlu hesaplar diğer faaliyetlerle ilgili maliyetlerin “78” kodlu hesapta finansman ile ilgili maliyetler izlenmektedir. Tali hesaplarda 0-9 arası gider çeşitlerini, 10-99 arası da gider yerlerini göstermekte kullanılmaktadır. Bunlar Ek 4’de sıralanmıştır (Sözbilir vd., 2003: 11-12).

- **Gider Hesapları**

İşletmenin fonksiyonunu esas alarak sınıflandırılmış maliyetleri, gerçek tutarları ilgili hesaplarda borç olarak takip edilmesidir (Beşoğul, 2007: 73). Gider hesabına yapılan kayıtlar için kaydedilecek muhasebe fişlerinde giderlerin yerleri ve çeşitleri, hesapların koduyla birlikte yazılmaktadır.

Gider kalemleri defteri kebire kaydedilirken “fonksiyon esasına” göre sınıflanır, yardımcı defterlere aktarılırken “gider çeşitleri” ile “gider yerleri” ne göre sınıflanır böylece eş zamanlı kayıt yapılır, eş zamanlı kayıt yönteminin amacı bir giderin aynı anda birden fazla açıdan sınıflandırılarak kaydedilmesidir (Özel, 2010: 97).

- **Yansıtma Hesapları**

Yansıtma hesapları gider hesabının borcunda takip edilen maliyetleri alacak kaydedilerek ilgili olan hesaplara yansıtılmasına olanak sağlar. Her gider kaleminin ayrı ayrı yansıtma hesapları bulunur. Takip edilen bu giderler dönem sonunda yansıtma hesaplarında alacak kaydedilerek hesaplara aktarılmış olur. Gerçek maliyet yönteminde maliyet hesaplarında takip edilen gerçek tutarlar dönem sonunda gider hesaplarıyla karşılaştırılarak kapatılır. Standart maliyet yöntemindeyse ilgili maliyet hesapların standart tutarları alacak kaydı ile birlikte dönem sonunda gider hesaplarıyla karşılaştırılarak kapatılmaktadır (Beşoğul, 2007: 74).

- **Fark Hesapları**

Dönem sonunda maliyet hesaplarındaki tutarlar ile yansıtma hesaplarındaki tutarlar karşılaştırılarak kapatılır ve bunun sonucunda ortaya çıkmış olan fark tutarlarının duruma bağlı kalarak borç ya da alacak olarak kaydedildiği hesaplardır (Beşoğlu, 2007: 74).

3.3.1.2 7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları

Bu hesap kümesi işletmelerin, üretim ve hizmet faaliyetlerini gerçekleştirirken yaptıkları harcamalarla ilgili giderleri kapsar (Haftacı, 2003: 35). Bu uygulamada maliyetler, büyük defter hesaplarında dönem boyunca giderlerin çeşitlerine göre takip edilmektedir (EK-3) (Sözbilir vd., 2003 :21).

Ayrıca bu gider kalemlerinin sabit, değişken veya yarı değişken olarak sınıflandırılması işletme içerisindeki yöneticilerin kararına bırakılmıştır (Özel, 2010: 92).

3.3.2. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi

Genel üretim giderleri, hangi mamul ve hizmete hangi maliyet yerine ait olduğu net olarak tespit edilemeyen giderlerdir ama maliyet yerlerine yüklenilebilen ve üretimle alakalı diğer dolaylı maliyetleri kapsamaktadır. Aynı zamanda üretim sürecinde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri dışında kalan tüm giderleri kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle, üretim sürecinde direkt olarak katılan giderler dışında kalan tüm giderler genel üretim giderlerinde takip edilmektedir. Genel üretim giderleri sınıflandırılma yapıldıktan sonra, maliyet nesnesinde izlenecek şekilde dağıtılmalıdır (Aslan ve Kızıl, 2019: 7).

Denetim sürecinde ise genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi sırasında kullanılan yolların belirlenerek incelenmesidir. Denetim faaliyetini yapan kişi ya da kişiler, mamullere yapılan giderlerin yüklemelerindeki eksiklik ya da fazlalıkların incelenmesidir (Kılavuz, 2009: 198).

Denetimde dikkat edilmesi gerekenler (Kurt, 2018: 31-32);

- Genel üretim giderlerinin çeşitlerinin doğruluğu kontrol edilmelidir,
- Kayıtların takip edilen hesaplara objektif ve tam olarak yansıtılması,
- Oluşan giderlerin dağıtımında kullanılan yöntemlerin uygun ve doğru olarak gerçekleştirilmesi,
- Birim maliyetlerinin gerçeğe uygun olarak hesaplanması,
- Firmanın yapısına uygun olarak maliyet yerlerinin tespit edilmesi,

- Genel üretim giderleri, firma yönetimi tarafından kontrol edebilmeli ve ilgili belgeleri tarihli, sıralı ve eksiksiz olarak takip etmelidir.
- Üretim sürecinde, departmanlarda gerçekleştirilen bakım tadilat veya iyileştirme giderlerine ait harcamaların ayrı ayrı olarak takip edilmelidir.
- Firmanın hesaplarında kayıtlı olan duran varlıkların varlığı ve bunların tapu bilgileri ile ilişkilendirilerek kontrolü sağlanmalıdır.
- Genel üretim giderleri önceki dönemler ile karşılaştırılmalıdır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SANAYİ İŞLETMELERİNDE ÜRETİM MALİYETLERİNİN İÇ DENETİMİ (AFYONKARAHİSAR İLİ ÖRNEĞİ)

1. UYGULAMA FİRMASINA AİT BİLGİLER

Denetim raporu sunulan X Firması Afyonkarahisar Merkez ilçesinde 1986 yılında inşaat faaliyeti gerçekleştirmek üzere kurulmuştur.

X Firması 1993 yılında inşaat faaliyetinin yanında tuğla imalatına başlayarak Türkiye'nin en köklü ve kapsamlı fabrikalarına sahip olmuştur. Firmanın tuğla fabrikası 60.000 m²'si kapalı alan ve 400.000 m²'si de açık alan olmak üzere faaliyet göstermektedir. X Firması 2013 yılına gelindiğinde kurmuş olduğu tam otomasyonlu teknolojik sistemle üretimini günlük 1.500 tona kadar çıkarmıştır.

X Firması 2005 yılının başlarında akaryakıt sektöründe de faaliyete başlamıştır. Firma, 2009 yılında ikinci istasyonunu da faaliyete geçirmiştir. Ayrıca akaryakıt istasyonlarında market işletmeciliği yapmaktadır.

X Firması 2019 yılında limited şirket iken nev'i değişikliği yaparak anonim şirket olarak faaliyete devam etmektedir ayrıca firma 2 gerçek kişi ortaklığında ve 17.500.000,00 TL sermaye ile sektörde ki yerini almıştır.

Şirketin faaliyet konuları; tuğla üretimi ve satışı, konut inşaatı ve satışı, akaryakıt istasyonu işletmesi ve market işletmesidir.

1.1. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

1.1.1. Uygulama Firmasına Ait Finansal Tablolar

X Anonim Şirketinin 2019 yılına ait kesinleşmiş finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 4. X Anonim Şirketinin Finansal Durum Tablosu

X Anonim Şirketi			
31.12.2019 Tarihli Finansal Durum Tablosu			
(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)			
	Notlar	31.12.2019	31.12.2018
VARLIKLAR		140.640.087	121.109.931
Dönen Varlıklar		74.402.445	69.765.754
Nakit ve Nakit Benzerleri	Not.3	591.600	1.830.264
Finansal Yatırımlar	Not.6	-	-
Ticari Alacaklar	Not.4	23.974.882	22.065.329
Diğer Alacaklar	Not.5	-	-
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar		-	-
Ödeme Çağrısı Yapılmış Sermaye Alacağı		-	-
Ortaklardan Alacaklar		-	-
Diğer taraflardan Alacaklar		-	-
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar	Not.15	-	-
Stoklar	Not.8	49.536.496	44.855.416
Ham Madde ve Malzeme		19.915.052	15.463.657
Yarı Mamuller		26.855.716	21.596.472
Mamuller		2.035.089	7.138.451
Ticari Mallar		417.582	192.924
Diğer Stoklar		19.938	8.227
Verilen Avanslar		293.119	455.686
Canlı Varlıklar	Not.9	-	-
Peşin Ödenmiş Giderler	Not.14	-	-
Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri	Not.30	-	-
Diğer Dönen Varlıklar	Not.15	299.467	1.014.744
Duran Varlıklar		66.237.642	51.344.177
Ticari Alacaklar	Not.4	1.511.975	-
Diğer Alacaklar	Not.5	81.472	81.472
Diğer Taraflardan Alacaklar		81.472	81.472
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar	Not.15	-	-
Finansal Yatırımlar	Not.6	252.500	252.500
İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar		252.500	252.500
Canlı Varlıklar	Not.9	-	-
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Not.10	-	-
Maddi Duran Varlıklar	Not.11	64.366.677	43.286.108
Arazi ve Arsalar		11.334.754	11.333.099
Binalar		21.120.313	16.763.707

Tablo 4. (Devam) X Anonim Şirketinin Finansal Durum Tablosu

Yeraltı ve Yerüstü Yapıları		3.414	2.786
Tesis, Makine ve Cihazlar		24.319.326	9.580.422
Taşıtlar		6.211.033	4.359.076
Demirbaşlar		1.377.836	1.247.018
Yapılmakta Olan Yatırımlar		-	-
Diğer Maddi Duran Varlıklar		-	-
Verilen Avanslar		-	-
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Not.12	11.350	7.713.258
Diğer Maddi Olmayan Varlıklar		11.350	7.713.258
Peşin Ödenmiş Giderler	Not.14	13.668	10.839
Ertelenmiş Vergi Varlığı	Not.30	-	-
Diğer Duran Varlıklar	Not.15	-	-
Kaynaklar		140.640.087	121.109.931
Kısa Vadeli Yükümlülükler		27.175.818	20.263.826
Finansal Yükümlülükler	Not.7	882.280	3.397.003
Diğer Finansal Yükümlülükler		882.280	3.397.003
Ticari Borçlar	Not.4	5.578.502	3.195.441
Diğer Borçlar	Not.5	363.508	625.848
Diğer Taraflara Borçlar		363.508	625.848
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar	Not.15	-	-
Alınan Avanslar	Not.14	20.151.491	12.541.272
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	Not.30	293.381	460.131
Kısa Vadeli Karşılıklar	Not.17	-	-
Ertelenmiş Gelirler	Not.14	-	-
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	Not.15	109.994	617.419
Uzun Vadeli Yükümlülükler		53.524.731	53.064.058
Finansal Yükümlülükler	Not.7	4.461.156	4.745.233
Finans Kuruluşlarına Borçlar		4.461.156	4.745.233
Ticari Borçlar	Not.4	-	-
Diğer Borçlar	Not.5	47.674.705	47.812.330
Ortaklara Borçlar		47.674.705	47.812.330
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar	Not.15	-	-
Alınan Avanslar	Not.14	-	-
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	Not.30	-	-
Uzun Vadeli Karşılıklar	Not.17	1.388.869	506.495
Kıdem Tazminatı Karşılıkları		1.388.869	506.495
Ertelenmiş Gelirler	Not.14	-	-

Tablo 4. (Devam) X Anonim Şirketinin Finansal Durum Tablosu

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	Not.30	-	-
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	Not.15	-	-
Özkaynaklar		59.939.538	47.782.047
Ödenmiş Sermaye	Not.20	17.500.000	17.500.000
Sermaye		17.500.000	17.500.000
Geri Alınmış Paylar (-)	Not.20	-	-
Paylara İlişkin Primler	Not.20	-	-
Yeniden Değerleme Yedeği	Not.20	23.872.744	14.624.320
Yabancı Para Çevrim Farkları	Not.20	-	-
Korunma Yedeği	Not.20	-	-
Kar Yedekleri	Not.20	1.139.872	1.041.186
Yasal Yedekler		1.139.872	1.041.186
Geçmiş Yıl Karları/Zararları		13.944.670	12.069.634
Dönem Net Karı/Zararı		3.278.916	1.973.619

Tablo 5. X Anonim Şirketinin Kar veya Zarar Tablosu

X Anonim Şirketi			
31.12.2019 Tarihli Kar veya Zarar Tablosu			
(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)			
	Notlar	31.12.2019	31.12.2018
Satış hasılatı	Not.24	37.069.796	60.468.268
Satışların Maliyeti (-)	Not.25	(31.917.309)	(50.339.841)
Brüt Kar/Zarar		5.152.487	10.128.427
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	Not.26		
Pazarlama Giderleri (-)	Not.26	(262.503)	(307.672)
Genel Yönetim Giderleri (-)	Not.26	(2.073.001)	(4.480.556)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	Not.27	3.710.323	535.624
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	Not.27	(1.324.135)	(2.469.366)
Esas Faaliyet Karı/Zararı		5.203.171	3.406.457
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	Not.28		
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)	Not.28		
Finansal Gelirler	Not.29	-	6.452
Faiz, Kar Payı vb. Gelirler			6.452
Finansal Giderler (-)	Not.29	(1.720.919)	(866.001)
Diğer Finansal Giderler		(1.720.919)	(866.001)
Dönem Karı veya Zararı		3.482.253	2.546.907
Vergi Gideri (-)	Not.30	(203.337)	(573.288)
Dönem Net Karı veya Zararı		3.278.916	1.973.619

Tablo 6. X Anonim Şirketinin Nakit Akış Tablosu

X Anonim Şirketi			
31.12.2019 Tarihli Nakit Akış Tablosu			
(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)			
	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları			
Dönem Karı (Zararı)		3.482.253	2.546.907
Dönem Karı (Zararı) Mutabakatı İle İlgili Düzeltmeler			
Karşılıklarla İlgili Düzeltmeler (+/-)		1.455.664	(66.795)
Stoklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)		(4.681.079)	(44.855.416)
Ticari Alacaklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)		(3.421.527)	(22.065.329)
Faaliyetler İle İlgili Diğer Alacaklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			(81.472)
Ticari Borçlardaki artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)		2.383.061	3.195.441
Faaliyetler İle İlgili Diğer Borçlardaki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)		(399.695)	48.438.178
Nakit Dışı Kalemlere İlişkin Diğer Düzeltmeler (+/-)		(2.830)	(10.839)
Dönem Karı (Zararı) Mutabakatı İle İlgili Toplam Düzeltmeler (+/-)		(4.666.676)	(15.446.232)
Faaliyetlerden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)		(1.184.423)	(12.899.325)
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları) (+/-)		16.123.220	57.183.435
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı (+/-)		14.938.797	44.284.110
İştirak ve Müşterek Girişim Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları (-)			(252.500)
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Nakit Çıkışları (-)		(13.378.661)	(50.999.366)
Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı (+/-)		(13.378.661)	(51.251.866)
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları			
Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışları (-)		(2.798.800)	8.142.236
Finansman Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı (+/-)		(2.798.800)	8.142.236
Kur Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safı Artış (Azalış) (+/-)		(1.238.664)	1.174.480
Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi (+/-)		-	-
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safı Artış (Azalış) (+/-)		(1.238.664)	1.174.480
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri		1.830.264	655.784
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri		591.600	1.830.264

Tablo 7. X Anonim Şirketinin Özkaynak Değişim Tablosu

X Anonim Şirketi						
31.12.2019 Tarihli Özkaynak Değişim Tablosu (Cari Dönem)						
(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)						
	Ödenmiş Sermaye	Yeniden Değerleme Yedeği	Kar Yedekleri	Geçmiş Yıllar Karları/ Zararları	Dönem Net Karı/ Zararı	Özkaynaklar Toplamı
01.01.2019	17.500.000	14.624.320	1.041.186	12.069.634	2.546.907	47.782.047
Dönem Karı veya Zararı	-	-	-	-	935.346	935.346
Yedeklere Aktarılan Tutarlar	-	-	98.686	-	-	98.686
Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybı İle Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış/Azalış	-	9.248.424	-	-	-	9.248.424
Özkaynaklar da Kaydedilen Kazanç veya Kayıplardan Geçmiş Yıl Karlarına/ Zararlarına Aktarılan Tutarlar	-	-	-	1.875.036	-	1.875.036
31.12.2019	17.500.000	23.872.744	1.139.872	13.944.670	3.482.253	59.939.538
X Anonim Şirketi						
31.12.2018 Tarihli Özkaynak Değişim Tablosu (Geçmiş Dönem)						
(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)						
	Ödenmiş Sermaye	Paylara İlişkin Primler	Kar Yedekleri	Geçmiş Yıllar Karları/ Zararları	Dönem Net Karı/ Zararı	Özkaynaklar Toplamı
01.01.2018	17.500.000	-	904.181	9.973.044	2.740.089	31.117.314
Dönem Karı veya Zararı	-	-	-	-	-193.182	-193.182
Yedeklere Aktarılan Tutarlar	-	-	137.005	-	-	137.005

Tablo 7. (Devam) X Anonim Şirketinin Özkaynak Değişim Tablosu

Dönemde Ortaya Çıkan MDV Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları	-	14.624.320	-	-	-	14.624.320
Özkaynaklar da Kaydedilen Kazanç veya Kayıplardan Geçmiş Yıl Karlarına/ Zararlarına Aktarılan Tutarlar	-	-	-	2.096.590		2.096.590
31.12.2018	17.500.000	14.624.320	1.041.186	12.069.634	2.546.907	47.782.047

1.1.2. Bağımsız Denetim Raporu

1.1.2.1. Görüş

X Firmasının 2019 yılına ait kesinleşmiş finansal durum tablosuyla birlikte döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, döneme ait özkaynak değişim tablosu döneme ait nakit akış tabloları denetlenmiştir. Başka bir ifadeyle önemlilik arz eden işletme içerisinde ki muhasebe politikalarının özetini de kapsayan ve dipnotlarından oluşan tüm finansal tablolar seti denetime tabi tutulmuştur.

Denetleme sonrasında oluşan görüşümüz; firma 31.12.2019 tarihli finansal durum tablosu ve bununla birlikte bu dönemi kapsayan finansal performans tablosu ve diğer mali tabloları denetlenmiştir. Bunun sonucunda mali tabloların ilgili raporlama standartlarına göre uygun, eksiksiz ve tam bir şekilde sunmuştur.

1.1.2.2. Görüşün Dayanağı

Yapılan bağımsız denetim süreci, ilgili denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standartlarıdır. Yayınlanan bu standartlar ile denetim faaliyeti sırasında ki görev ve sorumluluklarımızı, denetim raporunun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları kısmında detaylı olarak

açıklandı. Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanan etik hükümlerine ilişkin uygun olarak bağımsız ve tarafsız olduğumuzu belirtiriz.

Mevzuat kapsamında yer alan etik hükümlere ilişkin diğer görev ve sorumluluklar tarafımızca gerçekleştirilmiştir. Yürütülen denetim sırasında ortaya çıkan delil ve kanıtların, oluşturduğumuz rapor için uygun ve yeterli olarak dayanak oluşturmaktadır.

1.1.2.3. Kilit Denetim Konuları

Denetim sürecinde mesleki muhakememize göre belirlemiş olduğumuz kilit denetim konuları denetim sırasında üzerinde durmamız gereken en önemli başlıklardır. Finansal tablolara ilişkin bildirmiş olduğumuz görüşler, öncesinde belirlemiş olduğumuz kilit konular ışığında hazırlanmıştır ayrıca bu konular hakkında farklı bir görüşte bulunmuyoruz

Firmanın mali tablolarında en önemli varlık kalemi stoklardır. Dönem sonunda kesinleşen hesap dönemiyle birlikte elde edilen mali tablolarda önemli bir dereceye sahip olan stoklar denetim sürecinde kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.

İşletmenin faaliyetlerinde ki stokların Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardında yer alan stoklar hükümlerine göre net gerçekleşebilir değerin ve maliyetlerin düşük olanı raporlanmıştır. Bunu yanı sıra firma hammadde kaynağı yurtiçi olarak tespit edilmiştir.

Firmanın stok maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi tercih edilmiştir. Tam maliyet yönteminde, üretim sırasında ortaya çıkan üretim giderlerinin hepsi üretimin maliyetlerine eklenerek hesaplanır. Tam maliyet yönteminin hesaplanması sırasında temel alınan stoklar firma içerisinde ki uzman kişi ve kişilerce hesap edilmektedir. Firmadaki denetim esnasında stoklar için uygulanan değerlendirme yöntemlerine ilişkin aşağıdaki işlemler uygulandı.

Denetim sırasında stok kalemleriyle alakalı olumsuz bir durumla karşılaşılmamıştır. Firma içerisindeki stokların takip edilip kaydedilmesi ve stoklara uygulanan değerlemelere yönelik analitik değerlendirmenin yanı sıra detaylı testler yapılmıştır ve bunlar firma içerisinde bulunan uzman kişi ve kişilerle yapılan sayım sonucunda teyit edilmiştir. Sayımı gerçekleştiren uzman kişi ve kişilerin yeterli teknik bilgi ve kabiliyetleri değerlendirmeye alınmıştır. Stokların değerlendirme aşamasında ortaya çıkan teknik bilgilerin, matematiksel olarak değerlendirmeye alınıp uygunluğu test edilmiştir. Ayrıca stokların değerlendirme aşamasında yararlanılan önemli düzeydeki tahminlerin kabul edilir bir seviyede olduğu anlaşılmıştır. Firma mali tablolarında yer

alan yükümlölüklerin önemli bir kısmı yurtiçindeki finansman kuruluşlarından elde ettiği kredi kaynaklarından olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte alınan kredilerin faiz hesaplamaları, vade ve tutarlarında yapılan denetimde herhangi bir olumsuz durum görölmemiştir.

Tesis, makine ve gayrimenkuller firmanın maddi duran varlıklar başlığı altında önemli bir kısmını kapsamaktadır. Elde edilen bu veriyle birlikte denetim sırasında değeri düşüklüklerinin hesaplanması ve amortisman hesaplamalarında herhangi bir olumsuz durum görölmemiştir.

Şirket Üst Yönetimin Mali Tablolara Yönelik Sorumlulukları;

Şirket yönetimi mali tabloları sunarken; firmanın süreklilik kavramı gereği devam ettirilmesini değeriendirmeyi, gerekli durumlarda süreklilik ile alakalı konuları açıklamaya ve şirketin faaliyetine sona erdirmeye ya da tasfiye etmeye sorumludurlar.

1.1.2.4. Mali Tabloların Sunumuna Yönelik Hususlar

- Sunuma Yönelik Temel Olan Hususlar
 - Mali Tabloları Hazırlama Şekli ve BOBİ FRS'ye Göre Uygunluğu

Şirket yönetimi, mali tabloları ve ek olarak dipnotları Kamu Gözetimi Kurumunun belirlemiş olduğu Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlamıştır.

6102 sayılı TTK'ye göre denetime tabi olan firmalarda, Kamu Gözetim Kurumunun 13 Eylül 2018 tarihli ve 161 sayılı yayınlamış oldukları kararına göre, Türkiye Muhasebe Standartları uygulaması dışında kalan firmalar mali tablolarını Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenmiş olan BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlayabilirler. Bu kapsamda şirket yönetimi sunmuş oldukları dönem sonu mali tablolarını BOBİ FRS'ye göre hazırlamışlardır.

Şirket üst yönetimi mali tabloları 28.02.2019 tarihinde onaylamıştır.

i. Stoklar

Şirkette kayıtlı stok kalemlerinin hesaplanması hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılmaktadır.

Net gerçekleşebilir değeri hesaplaması işletmenin ticari faaliyet kapsamında tahmini olarak elde edilen satış fiyatından tamamlanma maliyetleri ve satış sırasında yüklenilen tahmini maliyetlerin indirilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Ayrıca şirketin ilgili döneminde ki stok kalemlerinin maliyet bedeliyle birlikte net gerçekleşebilir değeri karşılaştırılmıştır ve bunun sonucunda maliyet bedelinin fazla olması sebebiyle stok kalemleri için değeri düşüklüğu hesaplanmış ve karşılık ayrılmıştır.

X Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibariyle Stokları aşağıdaki gibidir;

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
İlk Madde Malzeme	19.915.052	15.463.657
Yarı Mamuller	26.855.716	21.596.475
Mamuller	2.035.089	7.138.451
Ticari Mallar	417.582	192.924
Diğer Stoklar	19.938	8.227
Verilen Sipariş Avansları	293.119	455.686
Toplam	49.536.496	44.855.420

ii. Maddi Duran Varlıklar

X Şirketinin mali tablolarında kayıtlı olan maddi duran varlıkları 1/1/2005 tarihi öncesinde satın alınan kalemler için oluşan enflasyon etkilerine yönelik hesaplanıp düzeltilmiştir. 1/1/2005 tarihinden sonra satın alınanlar için maliyet değeri üzerinden, birikmiş amortisman tutarlarının indirilmesiyle gösterilir. Ayrıca kayıtlı kalemler için doğrusal amortisman yöntemi hesaplanıp uygulanmıştır. Bununla birlikte arsa ve araziler sınırsız ömre sahip olmalarından kaynaklı amortisman uygulanmamaktadır.

2010 yılından itibaren şirket, mali tablolarında kayıtlı olan gayrimenkulleri gerçeğe uygun bedeli üzerinden finansal tablolarda takip etmiştir. Şirket ayrıca mali tablolarında kayıtlı olan gayrimenkulleri yeniden değerlerken Türkiye Muhasebe Standartlarında belirtilen 16-Maddi Duran Varlıklar başlığı altında belirtilen hususları uygulamıştır. Bununla birlikte firma uygulamış olduğu bu yöntemle birlikte gayrimenkullerini gerçek değerlerine getirmiştir ve arada oluşan farkları özkaynak kalemleri ile muhasebe işlemini gerçekleştirmiştir.

Firma 2010 yılından itibaren, duran varlık kalemleri içerisinde yer alan binaları kalan ömürleri süresi içinde amortisman ayırmıştır ve değerleme sonrasında ortaya çıkan farklara ilişkin amortismanlar, özkaynak içerisinde ki kalemler ile muhasebe işlemi gerçekleştirilmiştir.

X Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibariyle Maddi Duran Varlıkları aşağıdaki gibidir;

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
Arazi ve Arsalar (Değer Artış/Azalış)	4.274.256	4.274.256
Arazi ve Arsalar	7.060.498	7.058.842
Binalar (Değer Artış/Azalış)	9.215.831	4.828.678
Binalar	12.147.430	8.471.894
Binalar Amortisman (-)	(242.949)	(924.018)
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	3.414	2.786
Tesis, Makine ve Cihazlar	26.948.359	14.003.152
Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanı (-)	(2.629.033)	(4.422.730)
Taşıtlar (Değer Artış/Azalış)	2.325.725	2.325.725
Taşıtlar	4.047.196	3.260.805
Taşıtlar Amortismanı (-)	(161.888)	(1.227.454)
Demirbaşlar	1.514.258	1.360.752
Demirbaşlar Amortismanı (-)	(136.422)	(113.734)
Toplam	64.366.675	38.898.954

iii. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Şirketin yatırım amaçlı olarak takip ettiği kayıtlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerleri gelecek yıllarda oluşturacağı nakit akımları bugünkü değerlerin toplanmasıyla tespit edilmiştir. Aynı zamanda kayıtlı arsaların gerçeğe uygun değerleri de emsal bedelleri ile tespit edilmiştir.

iv. Devlet Teşvikleri

Şirketin faaliyetleri kapsamında gerekli şartları yerine getirmesini ya da ilgili şartları yerine getirmesine gerek kalmadan elde edilmiş teşvikler gerçekleştiği anda ilgili mali tabloda kar ya da zarar olarak yansıtılır.

v. Alacaklar ve Borçlar

Şirketin ticari faaliyetlerinden kaynaklı senetli ya da senetsiz alacaklar ve borçlar bu başlık altında takip edilmektedir.

Şirketin mali tablolarında yer alan ve ilk kez kayda alındığı tarih ile vadesi arasında bir yıl ve daha az sürede bulunan borç ve alacakları değerlendirirken itibari değerleri üzerinden hesap edilir. Eğer ki borç ve alacaklar bir yılın üzerinde ise itfa edilmiş değerleri üzerinden hesaplanır.

Şirket, raporlama dönemi itibariyle değer düşüklüğüne yönelik önemli bulguların tespit edilmesiyle değer düşüklüğünü muhasebeleştirir.

X Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibariyle Kısa Vadeli Ticari Alacakları aşağıdaki gibidir;

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
Alınan Çekler	17.786.550	17.158.022
Alıcılar	4.986.888	3.676.751
Alacak Senetleri	943.028	972.140
Şüpheli Ticari Alacaklar	258.417	258.417
Toplam	23.974.883	22.065.330

X Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibariyle Uzun Vadeli Ticari Alacakları aşağıdaki gibidir;

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
Alacak Senetleri	1.544.000	-
Çek Senet Ertelenmiş Vade Farkı Geliri	(32.025)	-
Toplam	1.511.975	-

X Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibariyle Kısa Vadeli Ticari Borçları aşağıdaki gibidir;

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
Satıcılar	1.544.000	-
Borç Senetleri	(32.025)	-
Toplam	1.511.975	-

X Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibariyle Uzun Vadeli Diğer Alacakları aşağıdaki gibidir;

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
Verilen Depozito ve Teminatlar	81.472	81.472
Toplam	81.472	

X Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibariyle Kısa Vadeli Diğer Borçları aşağıdaki gibidir;

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
Personel Borçlar	357.232	616.294
Diğer Borçlar	6.276	9.555
Toplam	363.508	625.849

X Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibariyle Uzun Vadeli Diğer Borçları aşağıdaki gibidir;

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
Ortaklara Borçlar	47.674.705	47.812.330
Toplam	47.674.705	47.812.330

vi. Borçlanma Araçları

Mali tablolarda bulunan borçlanma araçlarının ilk kaydı esnasında, katlanılan işlem maliyetlerini de ekleyerek işlem fiyatları ölçülmektedir. Buradaki bahsedilen işlem maliyetleri, yükümlülüğün edinimiyle veya elden çıkarılmasıyla ilişkilendirilen ek maliyetleri kapsamaktadır.

vii. Nakit ve Nakit Benzerleri

Nakit, edinimi üç aç ya da daha kısa vadede bulunan vadeli mevduatı kapsar. Nakit benzerleri ise değişim riski önemli olmayan kısa vadede yüksek getiriye sahip ve kolayca nakde çevrilebilen yatırım aracıdır.

X Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibariyle Nakit ve Nakit Benzerleri aşağıdaki gibidir;

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
Kasa	15.356	17.803
Bankalar	555.832	1.502.677
Diğer Hazır Değerler	20.412	309.783
Toplam	591.600	1.830.263

viii. Özkaynaklar

Firmanın finansal durum tablosunda yer alan yükümlülüklerin varlıklardan indirilerek ortaya çıkan haklara özkaynak denir. Başka bir ifadeyle özkaynak, ortakların yapmış olduğu yatırımları, firmanın faaliyeti sonucu elde ettiği ve yılsonunda

dağıtılmayarak firmada kalan kazanç, karların ilave edilmesi ve firmanın faaliyetleri sonucu ortaya çıkan zararları ve firma ortaklarına dağıtılan kar tutarlarının çıkarılmasıyla hesaplanır.

X Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibariyle Sermaye, Yedekler ve Diğer Özsermaye Kalemleri aşağıdaki gibidir;

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
Özkaynaklar	3.378.875.518,00	33.091.036,03
Ödenmiş Sermaye	17.500.000,00	17.500.000,00
Sermaye	17.500.000,00	17.500.000,00
Kar Yedekleri	1.139.871,62	1.139.866,45
Yasal Yedekler	1.139.871,62	1.139.866,45
Geçmiş Yıl Karları	14.451.164,41	14.451.066,02
Dönem Net Karı (Zararı)	14.451.164,41	14.451.066,02
Dönem Net Karı	697.719,15	103,56

- Denetim Faaliyeti Sonrası Denetçinin Raporu
 - Şirket Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna Yönelik Sorumlulukları

Firma yönetim ve yönetim kurulu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 514. Maddesinde yer alan ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun 11-14,1 Numaralı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" esasları gereğince sorumlulukları bulunmaktadır. Ayrıca yıllık olarak hazırlanacak olan faaliyet raporu, mali tablolar ile tutarlı ve objektif olarak hazırlanmasında ve buna yönelik bir faaliyet raporu hazırlanmasını sağlayacak iç kontrolden sorumlu tutulmaktadır.

- Denetim Sürecinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları

Denetim sürecinde sorumluluklarımız şirketin sunmuş olduğu yıllık faaliyet raporunu Türk Ticaret Kanunu'nun 397. Maddesi ve aynı zamanda tebliğ kapsamında yapmış olduğumuz denetime istinaden, yıllık faaliyet raporunda bulunan mali verilerin denetim raporuna konu olan ilgili mali tablolarıyla tutarlı ve objektif olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda görüş bildirmektedir.

Yürütmüş olduğumuz denetim süreci Bağımsız Denetim Standartları çerçevesinde gerçekleştirilmiştir.

Gerçekleştirilen denetim sürecinde denetçi mesleki muhakemesi ile birlikte gerek duyduğu denetim prosedürlerini uygulamaktadır.

- Görüş

Denetim sonrası oluşan görüşümüz, firma yönetim ve yönetim kurulunun hazırlamış oldukları yıllık faaliyet raporu kapsamında hazırlanan mali veriler ile tüm yönleriyle denetime tabi tutulan mali tablolarla tutarlı olmakla beraber objektif bir şekilde yansıtıldığı görülmektedir.

- Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

6102 sayılı TTK'nin 402. Maddesi üçüncü fıkrasında yer alan; Bağımsız denetim standartlarının 570 "İşletmenin Sürekliliği" çerçevesinde, firmanın faaliyetlerini sürdüremeyeceği bir belirsizlik bulunmamaktadır.



SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin yaşam süresini artırmak üst yönetimin alacağı kararlara bağlıdır. Bu kararlara destek olacak bilgilerinde, iç denetim faaliyetinin doğru olarak değerlendirilmesi ve aynı zamanda yönetime, rapor olarak sunulması ile mümkün olmaktadır.

Sanayi işletmelerinde üretim maliyetlerinin iç denetimini konu alan bu çalışmada denetim ve maliyet kavramlarının birlikte kullanılarak denetimin nasıl yapılacağı gösterilmeye çalışıldı. Maliyet kalemlerinin denetimi sırasında uygulanacak aşamalar ve dikkat edilmesi gereken hususlar ele alınarak anlatıldı.

İşletmelerin tüm faaliyetlerini yürütürken sürekli olarak teknoloji ile entegre olması gerekir. Bunun sonucunda üretim sırasında ortaya çıkan maliyet kalemlerinin sağlıklı belirlenmesine olanak sağlar. Aynı zamanda maliyetlerin azaltılması maksadıyla getirilecek önerilerin anlamlı olmasına katkı sağlar. Ayrıca maliyet denetimi sırasında yapılan çalışmaların doğru bir şekilde yürütülmesine katkı sağlamaktadır.

Faaliyet sırasındaki kayıtların, üretim sürecinin, tedarik zincirinin bilgisayarlarla entegre olarak devam ettirilmesiyle sorunların asıl nedenlerinin belirlenmesi sağlanır. Entegre ile birlikte asıl problemlerin ortadan kaldırılması için gerekli önlem ve tedbirlerin, işletme içerisindeki üst yönetim tarafından alınmasına kolaylık sağlar. İşletmenin hedeflerine ulaşması noktasında ise işletme üst yönetimine katkı sağlamakla beraber daha geniş bir bakış açısıyla yaklaşımlarına olanak sağlar.

Üretim maliyetleri; 710 İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri olarak ifade edilmektedir.

Üretimin en önemli gideri olan ilk madde ve malzeme giderlerinin denetiminde ilk aşama tedarik etmek olup mamul haline gelmesine kadar devam eden süreçtir. Aynı zamanda mamulün özünü oluşturan direkt ilk madde ve malzeme, mamul veya mamullerin elde edilmesine etki etmeyen direkt ilk madde ve malzeme, gider olup olmadığının tespiti de denetim sürecinde dikkat edilmesi gerekir.

İşçilik giderlerinin denetiminde ise mamule direkt veya dolaylı olarak etki eden insan emeğinin ayrımı önemli olup denetim sürecinde dikkat edilmesi gereken durumdur. Ayrıca işçilik giderlerin de dikkat edilmesi gereken bir diğer hususlar ise ücret bordrolarında ki işçilik giderlerinin muhasebe bilgi sistemlerine doğru bir şekilde kayda geçip geçmediği kontrol edilmeli ve işverene yüklenilen yasal kesintilerin doğruluğu incelenmelidir.

Üretim sürecinde ilk madde ve malzeme ile işçilik giderleri dışında kalan genel üretim giderlerinin denetiminde ise öncelikle oluşan giderler tedarik, üretim, ar-ge, pazarlama, genel yönetim ve finansman fonksiyonlarına göre sınıflandırılmalı ve bu oluşan sınıflandırma ile belirlenen dağıtım anahtarları kullanılarak üretim maliyetlerine yansıtılmalıdır. Genel üretim giderlerinin denetimi esnasında cari dönem ile önceki dönemler karşılaştırılmalıdır ve sonucunda ki hata veya hileler tespit edilerek üst yönetime öneri ve tavsiyede bulunulmalıdır.

Denetim faaliyetinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi için toplanan veya elde edilen bulguların yeterli düzeyde olması gerekmektedir. Bununla birlikte denetçinin, muhasebe bilgi sisteminden elde edeceği kanıt ve bulgular ile yorum yapmaları gerekir. Ayrıca denetçi, nitelik ve nicelik olarak yeterli düzeyde kanıt elde etmek için farklı denetim tekniklerini bir arada kullanmalıdır. Denetçi, görüş oluşturmak için denetim kanıtlarının toplanmasın da uygun olan veya yarar sağlayan her türlü denetim tekniğini kullanmalıdır.

Bu çalışma ile işletmelerin yaşam sürelerini uzatmak adına iç denetime ihtiyaçları olduğu ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin bu ihtiyaçlarını gidermek adına ise üretim sırasında ortaya çıkan maliyet kalemlerinin etkili, objektif ve tarafsız bir şekilde yansıtmak ancak iç denetim faaliyeti ile mümkün olmaktadır. Günümüz şartlarında mali tabloların özellikle güvenilir, şeffaf, objektif, tarafsız ve bir bütün içerisinde sunulmasını sağlamak için denetim faaliyeti büyük önem kazanmaktadır.

Özellikle işletme üst yönetiminin alacağı anlık kararlarda, doğru ve güvenilir bilgilere ulaşmada noksanlıklar ve aksaklıklar ortaya çıkmaktadır. Bu aksaklıkların ortadan kaldırılmasında, kararlara ışık tutacak eş zamanlı güvenilir bilgilerin sağlanabilmesi için sürekli olarak gözlenmesi ve denetlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. *Tekdüzen Hesap Planı*, 1992
- Acar D, Senal S. (2011). “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(22), 273-306.
- Acar, K., (2014). *İşletmelerde İç Denetimin Yapısı Ve İşleyişi*. (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Adiloğlu, B. (2010). *İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama* (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Ak, M. (2015). *Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Sistemi Ve Uluslararası Denetim Standartları*. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Akarkarasu, Nahit, *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, Yeterlilik Etüdü, İstanbul, 2000.
- Akbalık, O. (2020). *Otel İşletmelerinde Maliyet Yönetimi: İstanbul İlinde Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Uygulamalar*, (Yüksek Lisans Tezi). Beykent Üniversitesi, İstanbul.
- Akyürek, B. (2006). *Bankacılık Sektöründe Risk Odaklı İç Denetim Sistemi*. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Alnhayer, M. (2017). *İşletmelerde İç Denetim Sistemi ve Gaziantep’te Faaliyet Gösteren İşletmelerin İç Denetim Sisteminin İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi). Kilis 7 Aralık Üniversitesi, Kilis.
- Arslan, M. (2019). *Internal Audit At Humanitarian Aid Sector The Case Of Gaziantep*, (Yüksek Lisans Tezi). Gaziantep Üniversitesi, Gaziantep.
- Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77. 63-86.
- Aslan, T., Kızıl, C. (2019). Üretim Maliyetlerinin Denetimine Genel Bir Bakış. *İktisadi Yenilik Dergisi*, 6 (1), 1-12.
- Avşar, A. (2014). *Holding İşletmelerinde İç Denetim Süreci ve Faydaları*. (Yüksek Lisans Tezi). Atılım Üniversitesi, Ankara.
- Aydın, S. (2012). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler Çerçevesinde Hesap Verebilirlik Ve Hesap Verme Mekanizmaları*. Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu. Ankara.
- Balcıbaşı, G. (2015). *Endüstriyel Fırın İmalatı Yapan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Ve Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Balkan, F. (2020). *Finansal Holding Kuruluşu Bünyesindeki Sigorta Şirketlerinin İç Denetim Sonuçlarının Hâkim Şirket Yönetim Anlayışına Etkileri*. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Berber, E. (2014). *Kamuda İç Denetiminde İç Denetim Plan Ve Programının Hazırlanması*, (Yüksek Lisans Tezi). Niğde Üniversitesi, Niğde.
- Beşoğlu, Ç. (2007). *Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Boyar, E., ve Güngörmüş, H. A. (2006). TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 32, 170-176.
- Boyar, E., ve Güngörmüş, H. A. (2009). TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23, 315-320.

- Bozkurt, N. 2000. *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bozkurt, N. 2018. *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetişim*, 12.
- Buz, B. (2015). *Bağımsız Denetim Genel Bir Bakış* (4). İstanbul: Hilal Yayıncılık ve Seminer A.Ş.
- Cengiz, S., (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri Ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 14(2), 403-448.
- Çakmak, N., (2020). *Maliyetleme Yöntemlerinin İşletmelerin Fiyat Belirleme Kararları Üzerine Etkisi; Vuk, Bobi Frs Ve Tfrs Karşılaştırmalı Analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- Çalış, Y. (2013). Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3 (1), 159-175.
- Çelik, A. (2019). *Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi Açısından İç Denetimin Etkinliğinin İncelenmesi İstanbul Bölgesinde Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Arel Üniversitesi, İstanbul.
- Çorbacıoğlu, E. (2015). *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim*, (Yüksek Lisans Tezi). Çankaya Üniversitesi, Ankara.
- Demir, M., Ülker, Y., Arslan, Ö. (2018). İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3 (5), 82-104.
- Demirel, A. (2017). *Kamu Yönetiminde İç Denetimin Yapısal Ve İşlevsel Sorunları: Üniversiteler Üzerinde Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Necmettin Erbakan Üniversitesi, Konya.
- Doğan, S. (2016). *Üretim Maliyetlerinin Denetimi Ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Erbilir, E. (2015). *Matbaa İşletmelerinde Üretim Maliyetlerinin Sipariş Maliyet Yöntemi Aracılığı İle İrdelenmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Erden, B. (2020). *Sektörel Gelişimde Bağımsız Denetim Ve Kamu Denetimi Birlikteliği: Katılım Bankacılığı Örneği*. (Doktora Tezi). Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- Erkek, M., (2021). *Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: Mali Kuruluşlara Ait Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Gökbayrak, S. (2020). *Bağımsız Denetim Sürecinde Denetçilerin Denetim Riskine Yönelik Yaklaşımlarının Araştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi). Ahi Evran Üniversitesi, Kırşehir.
- Gönen, S. (2005). İç Denetim Faaliyetlerinde Etkinliğin ve Verimliliğin Sağlanmasında Karşılaşılan Sorunlar. *Verimlilik Dergisi*, 4, 47-60.
- Gönülaçar, Ş., (2007), İç Denetimde Hedef ve Beklentiler, *Mali Hukuk*. 130, 1-21.
- Gülcan, H. (2013). *Özel Eğitim Kurumlarında Maliyet Muhasebesinin Uygulanması*, (Yüksek Lisans Tezi). Gediz Üniversitesi, İzmir.
- Güneri, M. (2015). *Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Belediyelerde İç Denetim*. (Tezsiz Yüksek Lisans Projesi). Trakya Üniversitesi, Edirne.
- Güngörmüş, A. ve Boyar, E. (2010). Tms – 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Çözüm*. 20. (102), 109-128.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri (14.Baskı)*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Gürkan, N.Z. (2009). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Ve İç Denetim Algısı*. (Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Hacıüstemoğlu, R., (2000). *Maliyet Muhasebesi* (3). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Haftacı, V., (2003). *Maliyet Muhasebesi* (4). Trabzon: Derya Kitabevi.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını, Ankara.
- İnci, M., (2012). *İşletmelerde İç Denetim Süreci Ve Tarım Hayvancılık Sektöründe Bir Uygulama: Harranova Besi Ve Tarım Ürünleri A.Ş. Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Harran Üniversitesi, Şanlıurfa.
- İşçi, V., (2019). *İç Denetim Etkinliğinin Performans Açısından Değerlendirilmesi: İç Denetçilerin Bakışıyla Kamu Üniversitelerinde Nitel Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli.
- Kahveci, C. (2008). *İç Denetimin Vekalet Teorisindeki Yeri ve Önemi “Bir Bankada Yapılan Araştırma”*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Kandemir, T. ve Akbulut, H. (2013). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 37-55.
- Kara, S. (2011). *İç Denetimde Risk Yönetimi*, (Doktora Tezi). Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Karahan, M. (2017). Türkiye, ABD ve AB’de Muhasebe Denetiminin Karşılaştırılması. *Al-Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1/2, 274-288.
- Kargın, E., (2021). *Bağımsız Denetimde Kanıt Kavramının Denetçi Görüşüne Etkisi: Bist’te Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Kavakoğlu, T. (2010). *Yerel Yönetimlerde İç Denetim Modeli: Denizli İl Özel İdaresi Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi, Denizli.
- Kaval, H. 2003. *Muhasebe Denetimi*, Akademik Denetim Danışmanlık, Ankara.
- Kaya, S., (2015). *Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Ve İç Denetim*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.
- Kebeli, A. (2020). Kamu İç Denetiminde Performans Denetiminin Yeri. *Denetişim*. 20. 5-34.
- KGK, KGK’nin Yayınladığı Denetim Standartları.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/standartlar_tablo.pdf, (Erişim Tarihi: 31.08.2021).
- Kılavuz, R. (2009). *Sanayi İşletmelerinde Stok Ve Maliyet Denetimi ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Kızılboga R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine Ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 220-236.
- Kiracı, M. (2003). Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 68-78.
- Koban, A. (2019). *Sanayi İşletmelerinde İç Denetim ve Kurumsal Risk Yönetiminin Etkileşimi*, (Doktora Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.
- Kocaeli, Y. (2010). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Öngörülen İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat.
- Koloğlu, İ., (2019). *Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Türkiye’de Kalkınma Ajanslarının İç Denetim Sistemi Ve Uygulamaları*. (Doktora Tezi). Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara.

- Korkmaz, E. (2019). *Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Sıtkı Kocaman Üniversitesi, Muğla.
- Kurt, T. (2018). *VUK ve TMS Açısından Maliyet Denetimi ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Kutlu, H. ve Ağ, A. (2016). Üretim İşletmeleri Açısından Safha Maliyet Sisteminin İncelenmesi: Aşkale Çimento Fabrikasında Bir Uygulama. *Iğdır Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 31-50.
- Maliye Bakanlığı, *İç Denetim Birimi Başkanlığı Broşürü*, Ankara
- Mallı, İ., (2013). *Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi Ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması*. (Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Mammadov, R. (2014). *İşletmelerde Performans Ölçümlemesinin Maliyetler Üzerinde Etkisi Ve Bir Uygulama Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Memiş, M. ve Tüm, K. (2011). Sürekli Denetim Süreci Ve İç Denetim İle İlişkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37, 145-162.
- Memiş, M., (2006). *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması*. (Doktora Tezi). Çukurova Üniversitesi, Adana.
- Okur, Y. (2010). Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme, *Maliye Dergisi*, 158. 570-586.
- Oral, T. (2013). *Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Genel Üretim Maliyetleri Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi). İnönü Üniversitesi, Malatya.
- Özçelik, F. (2019). Maliyet Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Seçimi. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(4), 607-622.
- Özel, S., (2010). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Özeren, Baran, İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ağustos 2000.
- Özkan, Ş., (2013). *Türk Mevduat Sigortacılığında İç Denetimin Etkililiği Ve Değerlendirmeler*. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul
- Öztürk, S., Yılmaz, C. (2018). Denetim ve Adli Muhasebe Alanındaki Çalışmaların Bibliyometrik Analiz Tekniği İle İncelenmesi. *Karadeniz*, 39, 173-188.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18 (2), 162-174.
- Sabuncu, B. (2018). İç Denetim Anlayışındaki Değişiklikler ve Gelişmeler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 779-789.
- Salih Kayıkcıoğlu: "İç Denetimde Hile Tespiti: Örnek Olay Çalışması", *5th Global Business Research Congress*. İstanbul 2019, s. 54-57.
- Savcı, M. (2009). *Maliyet Muhasebesi* (10). Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Savcı, M. (2012). *Çay İşletmelerinde Üretim Maliyetlerinin Değer Zinciri Analizi*. (Doktora Tezi). Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli.
- Savcı, M., Haftacı, V. (2019). Çay İşletmelerinde Değer Zinciri Faaliyetlerinin Üretim Maliyetlerine Etkisinin Değerlendirilmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 37, 121-144.
- Sekizsu, B. ve Ertaş, F. (2018). Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 10, 43-64.
- Selimoğlu, S., Özbirecikli M., Uzun, Ş., Kurt, G., Alagöz, A., Yanık, S., (2014). *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara,

- Sözbilir, N., Kaymaz, A., ve Fidancı, T., (2003). *Maliyet Muhasebesi*. Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Şengür, E. (2005). *İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu Ve Örnek Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Şimşek, K. (2019). *Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesi Üzerindeki Rolü: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketler Üzerinde Bir Anket Çalışması*, (Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Şirin, B. (2018). *Endüstriyel Makine İmalatı Yapan İşletmelerde Maliyet Sisteminin Oluşturulması Ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi). Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Karaman.
- Tercan, N. (2017). *Sipariş Maliyet Sisteminin Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması*. (Yüksek Lisans Tezi). Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- Tez, B. (2021). Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrolün Etkileşimi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 89. 113-132.
- Tok, P. (2010). *Türkiye’de İç Denetim ve İç Denetçilik*, (Yüksek Lisans Tezi). Muğla Üniversitesi, Muğla.
- Tosunoğlu, B. (2014). *İşletmelerin Üretim Maliyetlerinin Rekabet Gücü Üzerindeki Etkisi: TR90 Bölgesi İmalat Sektöründe Bir Uygulama*, (Doktora Tezi). Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- Tüküç, H., (2020). *Türkiye’de Denetim Raporlarının Sunum Zamanlılığı Üzerine Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi, Edirne.
- Türker, G. (2018). *Millî Eğitim Bakanlığı İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi). Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Uludağ Üniversitesi İç Denetim Birimi, *İç Denetim Bilgilendirme Broşürü*, Nisan 2013. www.icisleri.gov.tr/icdenetim (Erişim Tarihi: 31.08.2021).
- Yereli, A. Kayalı, N. ve Demirlioğlu, L. (2015). Karma Maliyet Yöntemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 437-464.
- Yıldırım, E. (2018). *İki Farklı İç Denetim Sisteminin Karşılaştırılması: Bir Örnek Olay Çalışması*, (Yüksek Lisans Tezi). TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Ankara.
- Yılmaz, H. (2016). *Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim Ve Türkiye’de İç Denetim Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi). Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Van.
- Yükçü, S. ve İçerli, Y. (2007). Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 34, 66-73.
- Yüksel, İ. (2013). *Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Ve Karlılık*. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Yüzer, P. (2020). *Bağımsız Denetimde İç Denetim Faaliyetlerinden Ve İç Denetçilerden Yararlanılması: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma*, (Doktora Tezi). Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir.

EKLER DİZİNİ

Sayfa

Ek 1. Türkiye Denetim Standartları.....	87
Ek 2. Uluslararası İç Denetim Nitelik Standartları.....	92
Ek 3. Uluslararası İç Denetim Çalışma Standartları.....	93
Ek 4. Genel Üretim Maliyetleri Tekdüzen Hesap Planı	94



Ek 1. Türkiye Denetim Standartları

Türkiye Denetim Standartları (TDS)		Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi	Resmi Gazete Sayısı
ETİK KURALLAR			
	Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı	21.05.2015	29362
KALİTE KONTROL STANDARTLARI			
KKS 1	Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol	2.10.2013	28783
BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI			
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartları'na Uygun Olarak Yürütülmesi	13.10.2013	28794
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması	14.11.2013	28821
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	14.11.2013	28821
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	14.11.2013	28821
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	10.12.2013	28847
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması	10.12.2013	28847
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	10.12.2013	28847
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi	12.12.2013	28849

Ek 1. (Devamı) Türkiye Denetim Standartları

BDS 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması	30.12.2013	28867
BDS 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	30.12.2013	28867
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik	24.12.2013	28861
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	24.12.2013	28861
BDS 402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar	30.12.2013	28867
BDS 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	31.12.2013	28868
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları	30.12.2013	28867
BDS 501	Bağımsız Denetimi Kanıtları - Belirli Kalemler için Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	10.01.2014	28878
BDS 505	Dış Teyitler	30.12.2013	28867
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri	29.01.2014	28897
BDS 520	Analitik Prosedürler	9.01.2014	28877
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örnekleme	22.01.2014	28890
BDS 540	Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi	24.01.2014	28892
BDS 550	İlişkili Taraflar	29.01.2014	28897
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	22.01.2014	28890
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği	23.01.2014	28891
BDS 580	Yazılı Beyanlar	29.01.2014	28897
BDS 600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)	20.02.2014	28919
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması	14.02.2014	28913
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması	31.01.2014	28899

Ek 1. (Devamı) Türkiye Denetim Standartları

BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	18.03.2014	28945
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi	9.03.2017	30002
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi	18.03.2014	28945
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları	14.03.2014	28941
BDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	18.03.2014	28945
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları/ Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları	14.03.2014	28941
BDS 800	Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	9.04.2014	28967
BDS 805	Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi	24.04.2014	28981
BDS 810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler	22.04.2014	28980

Ek 1. (Devamı) Türkiye Denetim Standartları

Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları			
SBDS 2400	Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi	22.12.2018	30633
SBDS 2410	Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi	10.07.2014	29056
Güvence Denetimi Standartları			
GDS 3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi	12.11.2014	29173
GDS 3420	Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri	10.12.2014	29201
GDS 3402	Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları	17.01.2015	29239
GDS 3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı	6.11.2015	29524
İlgili Hizmetler Standartları			
İHS 4400	Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler	22.07.2014	29068
İHS 4410	Finansal Bilgileri Derleme İşİ	16.08.2018	30511
Faizsiz Finans Denetim Standartları			
FFDS	Faizsiz Finans Kuruluşlarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçiler İçin Etik Kurallar	14.12.2019	30978
FFDS 1	Bağımsız Denetimin Amacı ve İlkeleri	14.12.2019	30978
FFDS 2	Bağımsız Denetçi Raporu	14.12.2019	30978
FFDS 3	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları	14.12.2019	30978
FFDS 4	Bağımsız Denetçi Tarafından Fıkhî İlke ve Kurallara Uygunluğun Test Edilmesi	14.12.2019	30978
FFDS 5	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileye İlişkin Sorumlulukları	14.12.2019	30978
FFDS 6	Fıkhî Denetim (Faizsiz Finans Kuruluşlarının Fıkhî İlke ve Kurallara Uygunluk Sağlamasına Yönelik Güvence Denetimi)	14.12.2019	30978

Ek 1. (Devamı) Türkiye Denetim Standartları

İlke Kararları			
	Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı	18.03.2014	28945



Ek 2. Uluslararası İç Denetim Nitelik Standartları

Nitelik Standartları

- 1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluklar
- 1100 Bağımsızlık ve Tarafsızlık
- 1110 İdare İçi Bağımsızlık
- 1120 Bireysel Tarafsızlık
- 1130 Bağımsızlık ve Tarafsızlığı Bozan Etkenler
- 1200 Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat
- 1210 Yetkinlik
- 1220 Azami Mesleki Özen ve Dikkat
- 1230 Sürekli Mesleki Gelişim
- 1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
- 1310 Kalite Programı Değerlendirmeleri
- 1320 Kalite Programı Hakkında Raporlama
- 1330 “Standartlara Uygun Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması
- 1340 Aykırılıkların Açıklanması

Ek 3. Uluslararası İç Denetim Çalışma Standartları

Çalışma Standartları

- 2000 İç Denetimin Yönetimi
- 2010 Planlama
- 2020 Bildirim ve Onay
- 2030 Kaynak Yönetimi
- 2040 Politika ve Süreçler
- 2050 Eşgüdüm
- 2060 Üst Yönetici ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar
- 2100 İşin Niteliği
- 2110 Risk Yönetimi
- 2120 Kontrol
- 2130 Yönetim
- 2200 Görev Planlaması
- 2201 Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler
- 2210 Görev Amaçları
- 2220 Görev Kapsamı
- 2230 Görev Kaynaklarının Tahsisi
- 2240 İş Programı
- 2300 Görevin Yürütülmesi
- 2310 Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
- 2320 Analiz ve Değerlendirme
- 2330 Bilgilerin Kaydedilmesi
- 2340 Görevin Gözetim ve Kontrolü
- 2400 Sonuçların Raporlanması
- 2410 Raporlama Kıstasları
- 2420 Raporlamaların Kalitesi
- 2421 Hata ve Eksiklikler
- 2430 Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması
- 2440 Sonuçların Raporlanması

EK 4. Genel Üretim Maliyetleri Tekdüzen Hesap Planı

7/A seçeneğinde;

- 70. MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI
- 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı
- 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı
- 71. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma
- 712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları
- 713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları
- 72. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
- 720 Direkt İşçilik Giderleri
- 721 Direkt İşçilik Yansıtma
- 722 Direkt İşçilik Ücret Farkları
- 723 Direkt İşçilik Süre Farkları
- 73. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
- 730 Genel Üretim Giderleri
- 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma
- 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
- 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
- 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları
- 74. HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ
- 740 Hizmet Üretim Giderleri
- 741 Hizmet Üretim Giderleri Yansıtma
- 742 Hizmet Üretim Gider Farkları
- 75. HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ
- 750 Araştırma ve geliştirme giderleri
- 751 Araştırma ve geliştirme giderleri yansıtma
- 752 Araştırma ve geliştirme gider farkları
- 76. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
- 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

- 761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma
- 762 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Farkları
- 77. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
- 770 Genel Yönetim Giderleri
- 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma
- 772 Genel Yönetim Gider Farkları
- 78. FİNANSMAN GİDERLERİ
- 780 Finansman Giderleri
- 781 Finansman Giderleri Yansıtma
- 782 Finansman Gider Farkları

7/B seçeneğinde;

- 790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 791 Memur Ücret ve Giderleri
- 792 Personel Ücret Giderleri
- 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794 Çeşitli Giderler
- 795 Vergi, Resim ve Harçlar
- 796 Amortisman ve Tükenme Payları
- 797 Finansman Giderleri
- 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
- 799 Üretim Maliyetleri Hesabı