

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**SANAYİ İŞLETMELERİNDE
STOK VE MALİYET DENETİMİ
VE
BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

RIDVAN KILAVUZ

İstanbul, 2009

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**SANAYİ İŞLETMELERİNDE
STOK VE MALİYET DENETİMİ
VE
BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

RIDVAN KILAVUZ

Danışman: PROF. DR. AYTEN ERSOY

İstanbul, 2009

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

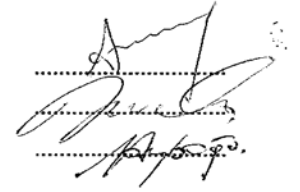
İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE DENETİMİ Bilim Dalı Yüksek Lisans
öğrencisi RIDVAN KILAVUZ' nın SANAYİ İŞLETMELERİNDE STOK VE MALİYET
DENETİMİ VE BİR UYGULAMA adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun
16.07.2009 tarih ve 2009-12/34 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
oybirliğiyle Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 01.09.2009

- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. AYTEN ERSOY
2) Jüri Üyesi : PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN
3) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA



GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Rıdvan Kılavuz
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe Denetimi
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Ayten Ersoy
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Eylül 2009
Anahtar Kelimeler	: Stok Denetimi, Maliyet Denetimi, Değerleme

ÖZET

SANAYİ İŞLETMELERİNDE STOK VE MALİYET DENETİMİ VE BİR UYGULAMA

Gelişen dünya ekonomisinde işletmelerin rekabet güçlerini koruyabilmeleri ve karlılıklarını devam ettirebilmeleri için güçlü bir finansal yapıya sahip olmaları gerekmektedir. İşletme varlık ve kaynaklarının en etkili şekilde kullanılması yönetsel açıdan önem taşıyan konuların başında gelmektedir. Sanayi işletmelerinde stoklar varlıklar içerisinde önemli hesap kalemlerinden biridir. İşletmelerin istikrarlı bir büyüme sağlayabilmeleri için stokların doğru şekilde yönetilmesi ve kontrolün sağlanması büyük önem taşımaktadır. Rekabetin her geçen gün arttığı günümüz ekonomisinde işletmeler optimum stok düzeyinde üretimlerine devam ederek avantajlı konumda olmayı hedeflemektedirler. İşletme stok ve maliyetlerinin denetimi, iç kontrolün uygulanması, kaynakların etkin ve verimli kullanılması dolayısıyla karlılık ve işletmenin devamlılığı konularında katkı sağlamaktadır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: Rıdvan Kılavuz
Field	: Business Administration
Programme	: Auditing
Supervisor	: Prof. Dr. Ayten Ersoy
Degree Awarded and Date	: Master – September, 2009
Keywords	: Stock Auditing, Cost Auditing, Valuation

ABSTRACT

STOCK AND COST AUDITING AT INDUSTRIAL COMPANIES AND AN IMPLEMENTATION

In today's competitive market environment, companies should build strong financial structure in order to maintain its operations in a way that is profitable and provides high performance. It is worth to express that effective usage of the company resources and assets are the main issue for company managements. Inventories are one of the most important components of assets for industrial companies. Achieving effective inventory management and strong controls is essential in any company in order to maintain consistent growth. Now, as competitive pressures are growing, companies target to keep inventory at optimum level to gain advantage in the market. Stock and cost auditing supports implementation of internal control, efficient and effective management of resources, therefore, establishment of permanency of the profitable entity.

ÖNSÖZ

Sanayi işletmelerinde stoklar aktif yapının önemli bir kısmını oluşturmakta ve dolayısıyla işletmenin dönem sonu karlılığını doğrudan etkileyen unsurların başında gelmektedir. Stok kalemlerinin büyük tutarlarla ifade edilmesi ilgili hesapların denetimini daha da ön plana çıkarmaktadır. Çalışmamızda sanayi işletmelerinde stok ve maliyet denetiminin önemini irdeleyerek, uygulanması gereken prosedürlere açıklık getirmeye çalıştık. Tezin uygulama kısmında ise tanımlanmış olan prosedürlerin denetim faaliyeti sırasında ne şekilde uygulanabileceği ve sonuçların nasıl değerlendirilebileceği konuları izah edilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmayı sonuçlandırmamda görüşleri ile katkıda bulunan değerli hocam Prof. Dr. Ayten Ersoy'a, desteğini hiçbir zaman esirgemeyen ablam Sümeyye Başdemir'e ve çalışmalarım sırasında manen hep yanımda olan aileme çok teşekkür eder, çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

İstanbul, 2009

Rıdvan Kılavuz

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ	XII
ŞEKİL LİSTESİ	XIII
KISALTMALAR	XIV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI

1. DENETİMİN TANIMI VE AMACI	3
2. DENETİM MESLEĞİ VE TARİHİ GELİŞİMİ	9
3. DENETİM TÜRLERİ	11
3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	11
3.1.1. Mali Tablolar Denetimi	11
3.1.2. Uygunluk Denetimi	12
3.1.3. Faaliyet Denetimi	12

3.2. Denetimi Yapanın Statüsüne Göre Denetim ve Denetçi Türleri	13
3.2.1. Bağımsız Denetçi.....	13
3.2.2. İç Denetçi.....	14
3.2.3. Kamu Denetçisi.....	15
4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI.....	16
4.1. Genel Standartlar	17
4.2. Çalışma Alanı Standartları.....	17
4.3. Raporlama Standartları	18
5. DENETİM SÜRECİ VE PLANLANMASI	19
6. DENETİMİN HEDEFLERİ	24
7. DENETİM KANITLARI VE TEKNİKLERİ.....	26
7.1. Denetim Kanıtı.....	26
7.1.1. Denetim Kanıt Türleri	27
7.1.1.1 Fiziksel Kanıtlar	27
7.1.1.2 Doğrulama Kanıtları	28
7.1.1.3 Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar	28
7.1.1.4 Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar.....	29
7.1.1.5 Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar.....	29
7.1.1.6 Mekanik Doğruluk Kanıtları	30
7.1.1.7 Analitik Kanıtlar	30

7.2. Denetim Teknikleri	30
7.2.1. Fiziki İnceleme Tekniği	31
7.2.2. Doğrulama Tekniği	32
7.2.3. Belgelerin İncelenmesi Tekniği	33
7.2.4. Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği	33
7.2.5. Yeniden Hesaplama Tekniği	33
7.2.6. Gözlem Tekniği	33
7.2.7. Ayrıntılı İnceleme Tekniği	34
7.2.8. Soruşturma Tekniği	34
7.2.9. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	34
7.2.10. Analitik İnceleme Tekniği	35

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİMDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI	36
2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI VE NİTELİĞİ	37
2.1. Denetçi Yönünden İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Niteliği	38
3. İÇ KONTROLDE BELGE VE MUHASEBE DÜZENİ	39

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STOK KAVRAMI

1. STOKLARIN TANIMI	40
2. STOKLARIN SINIFLANDIRILMASI	41
2.1. Stokların İmalat Sürecindeki Yerine Göre Sınıflandırılması	41
2.2. Stokların Fonksiyonel Özelliklerine Göre Sınıflandırılması	45
2.2.1. Parti Hacmi(Çevrim) Stokları	45
2.2.2. Mevsimsel Stoklar	46
2.2.3. Emniyet Stokları	46
2.2.4. Başka Amaçlar İçin Bulundurulan Stoklar	47
2.3. Talebin Yapısına Göre Sınıflandırılması	47
2.3.1. Bağımsız Stoklar	47
2.3.2. Bağımlı Stoklar	47
2.4. ABC Sınıflandırması	48
3. STOK BULUNDURMA NEDENLERİ	48
3.1. İlk Madde ve Malzeme Stokları Bulundurmayı Etkileyen Faktörler	50
3.2. Yarı Mamul Stokları Bulundurmayı Etkileyen Faktörler	52
3.3. Mamul Stoku Bulundurmayı Etkileyen Faktörler	53
4. STOK MALİYETİ	56
4.1. Sipariş Maliyeti	58

4.2. Elde Stok Bulundurma Maliyeti	59
4.3. Elde Stok Bulundurmama Maliyeti	61
5. STOK KAYIT YÖNTEMLERİ.....	61
5.1. Aralıklı Envanter Yöntemi.....	62
5.2. Sürekli Envanter Yöntemi	64
6. STOK KONTROLÜ	67
6.1. Stok Kontrolünün Faydaları.....	69
6.2. Stok Kontrolünün Önemi.....	71
6.3. Etkin Bir Stok Kontrol Sisteminin Kurulması.....	72
7. STOK KONTROL YÖNTEMLERİ.....	74
7.1. ABC Yöntemi	74
7.2. Gözle Kontrol Yöntemi	76
7.3. Çift Kutu Yöntemi	77
7.4. Minimum-Maksimum Yöntemi.....	77
7.4.1. Sabit Sipariş Periyodu Yöntemi	78
7.4.2. Sabit Sipariş Miktarı Yöntemi	78
7.5. Stok Kartları Yöntemi.....	78
7.6. Bilgisayarlı Kontrol Yöntemi	80
7.7. Malzeme İhtiyaç Planlaması (MRP)Sistemi.....	81
7.8. Tam Zamanında Üretim (JIT) Sistemi.....	83

8. OPTİMUM STOK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİ	84
--	----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

STOKLARIN DEĞERLEMESİ

1. ENVANTER İŞLEMLERİ	87
1.1. Envanterin Tanımı	87
1.2. Envanter Türleri	88
2. DEĞERLEME İŞLEMİ	89
2.1. Değerlemenin Tanımı	89
2.1.1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Değerleme	90
2.1.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme	90
2.1.3. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Değerleme	93
2.2. Değerleme Kuralları	94
3. STOKLARIN DEĞERLEMESİ	95
3.1. Stokların Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Değerlemesi	96
3.2. Stokların Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Değerlemesi	97
3.3. Stokların Sermaye Piyasası Kanunu Hükümlerine Göre Değerlemesi	103
3.4. Stokların Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi	104
4. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ	109

4.1. Maliyet Bedeli İle Değerleme	109
4.1.1. Gerçek (Spesifik) Maliyet Bedeli İle Değerleme	110
4.1.2. Ortalama Maliyet Bedeli İle Değerleme.....	110
4.1.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemine Göre Değerleme.....	115
4.1.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemine Göre Değerleme.....	118
4.1.5. Standart Maliyet Bedeli İle Değerleme	121
4.2. Satış Fiyatı (Piyasa Fiyatı) İle Değerleme	121
4.3. Yerine Koyma Değeri(NIFO) İle Değerleme	122
4.4. Temel Stok Değeri İle Değerleme	122
4.5. Düşük Değerle Değerleme.....	123

BEŞİNCİ BÖLÜM

STOKLARIN DENETİMİ

1. STOKLARIN DENETİMİNİN AMACI.....	124
2. STOKLARLA İLGİLİ İÇ KONTROL.....	126
2.1. Örgüt Yapısı.....	127
2.2. Stok Alımlarının Yapılması	128
2.3. İşlemlerin Kayıtlara Geçirilmesi.....	130
2.4. Varlıklara Erişim.....	130
2.5. Defter Kayıtları İle Karşılaştırma	132

3. STOKLAR İLE İLGİLİ UYGUNLUK DENETİMİ	132
4. STOKLAR İLE İLGİLİ MADDİ DOĞRULUK DENETİMLERİ	133
4.1. Müşteri İşletmenin Sayım Planının Gözden Geçirilmesi	134
4.2. Stok Sayımının Gözlenmesi.....	135
4.3. Sayım Sonrası Denetim Çalışmaları	141
4.4. Stokların Değerlemesinin Denetimi.....	144
4.5. Konsinye Stoklar, Alım-Satım Taahhütleri	146
5. STOK SAYIM İŞLEMİNİN YAPILMASI VE DENETİMİ	148
5.1. Stok Sayımının Yapılış Zamanı	148
5.2. Sayımların Türleri.....	149
5.2.1. Günlük Sayımlar	149
5.2.2. Haftalık Sayımlar.....	149
5.2.3. Aylık Sayımlar	149
5.2.4. Üç Aylık Sayımlar	150
5.2.5. Dönem Sonu Sayımları.....	150
5.2.6. Kısmi Sayımlar	150
5.3. İşletmelerde Kullanılan Stok Sayım Yöntemleri	151
5.3.1. Mükerrer Sayım Yöntemi	151
5.3.2. Örneklem Yöntemi	151
5.3.3. Tahmin Yöntemi.....	151

5.3.4. Tam Sayım Yöntemi.....	152
5.3.5. Bilgisayar Kullanılması	152
5.4. Sayım Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	152
5.4.1. Sayım Sonuçlarının Kaydi Durumla Karşılaştırılması	153
5.4.2. Stok Farklarının Nedenlerinin Araştırılması	153
5.4.3. Fark Bulunan Kalemlerin Yeniden Sayılması	155
5.4.4. Farkların Geçmiş Yıldaki Farklarla Karşılaştırılması.....	156
5.5. Sayım Sonuçlarının Raporlanması.....	156

ALTINCI BÖLÜM

MALİYET KAVRAMI

1. MALİYET ve MALİYET MUHASEBESİ	158
1.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı	159
1.2. Maliyet Muhasebesi Amaçları	160
1.3. Maliyet Muhasebesinin Sağladığı Faydalar	162
1.3.1. Yönetime Sağladığı Faydalar	162
1.3.2. İşletme İçi Faaliyetlerde Sağladığı Faydalar	163
1.4. Maliyet Muhasebesinin İlkeleri	164
2. MALİYET YÖNTEMLERİ	166
2.1. Üretim Sistemine Bağlı Olarak Belirlenen Yöntemler	166

2.1.1. Sipariş Maliyeti Yöntemi.....	166
2.1.2. Safha Maliyeti Yöntemi.....	169
2.2. Maliyetleme Zamanına Göre Belirlenen Yöntemler	172
2.2.1. Gerçek Maliyet(Fiili Maliyet) Yöntemi	172
2.2.2. Standart Maliyet Yöntemi	173
2.2.3. Tahmini Maliyet Yöntemi	183
2.3. Maliyetlemede Esas Alınan Kapsama Göre Belirlenen Yöntemler.....	184
2.3.1. Tam Maliyet Yöntemi	184
2.3.2. Kısmi Maliyet Yöntemi	185
2.3.2.1. Direkt Maliyet Yöntemi.....	185
2.3.2.2. Değişken Maliyet Yöntemi.....	186
2.3.2.3. Normal Maliyet Yöntemi.....	189
2.3.2.4. Süper Değişken Maliyet Yöntemi.....	189
2.4. Maliyet Dağıtımında Esas Alınan Baza Göre Belirlenen Yöntemler	189
2.4.1. Hacim Tabanlı Maliyetleme Yöntemi	189
2.4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi.....	192

YEDİNCİ BÖLÜM

MALİYETLERİN DENETİMİ

1. ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETLENMESİ.....	196
1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	198
1.2. İşçilik Giderleri.....	201
1.3. Genel Üretim Giderleri.....	204

SEKİZİNCİ BÖLÜM

UYGULAMA

1. UYGULAMA FİRMASINA AİT BİLGİLER.....	208
2. STOK VE MALİYET DENETİMİ UYGULAMASI.....	209
SONUÇ.	252
KAYNAKÇA	254

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1	: ABC Stok Kontrolünde Kategoriler ve Yüzdeler.....	75
Tablo 2	: Örnek Stok Kontrol Kartı	79
Tablo 3	: Stok Detay Tablosu	221
Tablo 4	: Fiyatlandırma Testi Tablosu.....	224
Tablo 5	: İlk Madde ve Malzemeler Detay Tablosu	232
Tablo 6	: Pamuk Sayımları Detay Tablosu	233
Tablo 7	: İplik Sayımları Detay Tablosu.....	233
Tablo 8	: Birim Fiyatlar Detay Tablosu	237
Tablo 9	: Net Gerçekleşebilir Değer Analiz Tablosu.....	240
Tablo 10	: Satışların Dönemselliği Tablosu.....	244
Tablo 11	: Mamul Yaşlandırma Tablosu	246

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1	:	Denetim Süreci.....	20
Şekil 2	:	Stok Sistemine İlişkin Girdi ve Çıktılar	68
Şekil 3	:	Barkod Örneği.....	81

KISALTMALAR

UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
MRP	Material Requirement Planning (Malzeme İhtiyaç Planlaması)
JIT	Just-In-Time (Tam Zamanında Üretim)
T.T.K.	Türk Ticaret Kanunu
V.U.K.	Vergi Usul Kanunu
FIFO	First In First Out (İlk Giren İlk Çıkar)
LIFO	Last In First Out (Son Giren İlk Çıkar)
NIFO	Next In First Out (Yerine Koyma Değeri)
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
NGD	Net Gerçekleşebilir Değer
IAS	International Accounting Standarts (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IFRS	International Financial Reporting Standarts (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
NRV	Net Realizable Value (Net Gerçekleşebilir Değer)

GİRİŞ

Stok kavramı üretim faaliyetlerinin merkezinde bulunmaktadır. Üretim faaliyetleri de işletmelerin, pazardaki paylarını korumaları, faaliyetlerini istikrarlı bir şekilde sürdürmeleri ve hedeflenen kar seviyesini elde edebilmeleri konuları ile yakından ilgilidir.

İşletmelerin üretim ve ticari faaliyetlerini aksatmadan sürdürebilmesi için stok miktarının sistemli bir şekilde takibi ve optimum seviyede tutulması büyük önem taşımaktadır. Optimum stok seviyesi ile işletmelerde verimsizliğin önüne geçilerek işletmenin finansal açıdan sıkıntıya girmesi ve maliyetlerin artması engellenir. Dolayısıyla işletmenin karlılığı stok yönetiminden ve stok denetiminden doğrudan etkilenen bir faktördür.

Ekonomide büyük ölçeklere sahip olan sanayi işletmelerinin, mali tabloları içinde stok hesapları önemli bir paya sahiptir. Dolayısıyla mali tabloların denetimi sırasında stokların ve maliyetlerin denetimi ulaştığı büyük tutarlar açısından önem ve risk taşımaktadır.

Bu çalışmada stokların nelerden oluştuğu, stok yönetiminde hangi yöntemlerin izlendiği, stokların envanter ve değerlemesinin nasıl yapıldığı ile düzenlemeler karşısındaki durumu açıklanmıştır. Ayrıca stokların denetiminin amacı ve maliyetlerin ne şekilde tespit edileceği, tespitlerin doğruluğunun hangi yöntemlerle kontrol edileceği anlatılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, denetim kavramı açıklanmış ve denetim türlerinin neler olduğu, genel kabul görmüş denetim standartları, denetim kanıtları ve denetim sürecinin planlaması konularına açıklık getirilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, stok ve maliyet denetimi ile doğrudan ilintili olan iç kontrol sistemi, unsurları ve amaçlarına yönelik bilgi verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, stok kavramı açıklanmış ve stokların sınıflandırılması, stok bulundurma nedenleri, stokların kontrolü, kontrol yöntemleri konularında açıklamalara yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, stokların değerlemesi ve değerlemeyle ilgili yöntemlere ait bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın beşinci bölümünde, maddi doğruluk ve uygunluk açısından stokların denetimi ve stok sayım işlemleri konularında açıklamalar yer almaktadır.

Çalışmanın altıncı bölümünde, maliyet kavramıyla ilgili maliyet muhasebesi ve maliyet yöntemleri konuları işlenmiştir.

Çalışmanın yedinci bölümünde, sanayi işletmelerinde maliyetlerin denetimi konusunda açıklamalara yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan sekizinci bölümde, ise bir tekstil firmasına ait stok ve maliyet denetimiyle ilgili uygulamaya yer verilmiş ve denetim sırasında denetçi tarafından uygulanan prosedürlere açıklık getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI

1. DENETİMİN TANIMI VE AMACI

Pek çok konuda karar verilirken elde bulunan geçerli bilgi ve belgeler kullanılır. Doğru kararların alınması da elde bulunan bilgi ve belgelerin güvenilir olmasına bağlıdır. Bilgilerin güvenilirliğinin araştırılmasında başvurulan genel yöntem, bu bilgilerin bağımsız bir üçüncü kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. İktisadi anlamda da bu gerekçelerle, denetim mekanizması bulunması bir zorunluluk olmuştur.

Günümüz toplumunda devlet, ortaklar, yatırımcılar, çalışanlar, çeşitli kamu kuruluşları ve kamuoyu birtakım kararları almak için işletmelerin bilgilerine ihtiyaç duymakta ve bu nedenle işletmelere ait mali tablolarla da yakından ilgilenmektedirler. Ancak, günümüzde pek çok nedenle ekonomik ve nicelik açısından büyük ölçeklere ulaşan işletmeler hakkında güvenilir bilgilere ulaşmak pek de kolay değildir. Dolayısıyla, işletmelerin mali tablolarının doğru ve söz konusu kesimlerin üzerinde mutabık kalacağı ölçütlere göre düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bu gereksinim Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin belirlenmesi sonucunu getirmiştir. Bu ilkeler, karar vermek ya da bilgilenecek durumunda olan her kesim için ortak bir ölçüt oluşturur.

Denetim Kavramları Komitesi denetimi şu şekilde tanımlamıştır:

“Denetim ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddialara önceden saptanmış ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”¹

¹ Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul: Beta Basım, 1996, s.5.

Denetimin çeşitli tanımları da yapılmaktadır;

“ Denetim, belli bir iktisadi birim ve döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor sunmak amacıyla bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen delil toplama ve toplanan delilleri değerlendirme çalışmasıdır.”²

“Denetim, iki büyüklük arasında karşılaştırma yapmak, bunun sonucunu değerlendirmek ve hüküm vermektir.”³

“Denetim, genel olarak kayıt ve işlemlerle bunların doğruluğunu tanımlamak için uygulanan bir yöntem olup denetçiler tarafından denetim kanıtları ve teknikleri kullanılarak standartlar ve fiili durum arasındaki benzerlik derecesine dayanılarak bir görüşe varılması sürecidir.”⁴

Bu tanımlara göre denetimin üç temel unsuru vardır;

- Denetimin sistematik bir süreç olduğu belirtilmektedir. Bu süreç yapılacak denetimin istenilecek sonucu verecek şekilde planlanması ve yürütülebilmesi ile gerçekleşir. Bu süreç denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonucuna göre bir değerlendirme görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir.

- Denetçi ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların kaynaklarına ulaşmalıdır. Uzman denetçi bir denetim faaliyetine başlarken denetlediği işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporları kendisine sunulur.

- Tanımda yer alan üçüncü unsur ise denetim sonuçlarının kullanıcılara iletilmesidir. Bu noktada kasıt, ortaya çıkan denetim raporunu kullanacak olan kesimler için

² Hasan Türedi, **Muhasebe Denetimi**, Trabzon: KTÜ Basımevi, 1992, s.3.

³ Cevdet Akay, **Devlet, Yönetim ve Denetim**, Bursa: Marmara Kitabevi, 1997, s.8.

⁴ Wanda A.Wallace, **Auditing**, Second Edition, Boston: PWS-Kent Publishing, 1991, s.3.

farklı anlamları doğurduğudur. Rapor sonuçlarının ilgilileri arasında ortaklar, bankalar, kamu kurumları veya yatırımcılar olabilir. Bu durumda denetçi farklı kesimlerin ihtiyaçlarına cevap verecek rapor düzenleyebilmelidir.⁵

Sermaye Piyasası Mevzuatında bağımsız denetimin amacı ve kapsamı aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

“Bağımsız denetimin amacı;

- “Finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır”.

- Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez.

“Bağımsız denetimin kapsamı;

- Bağımsız denetimi amacına uygun olarak gerçekleştirmek için, uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri bağımsız denetimin kapsamını oluşturur. Bu Tebliğ hükümlerine uygun bir bağımsız denetimin gerçekleştirilebilmesi için uygulanacak bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin belirlenmesinde, bu Tebliğde yer alan hükümler ile Kurulun konuya ilişkin düzenlemeleri ve yerine göre bağımsız denetim sözleşmesi ile raporlama gereklilikleri göz önünde bulundurulur”⁶.

⁵ Güredin, s.5.

⁶ Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Birinci Kısım, Madde 3-4.

a) Bağımsız denetimin denetlenen firmaya yararları

Bağımsız denetimin, denetimi yapılan firmaya yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;⁷

- İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar.
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunu araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir.
- İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturacağından, bu tabloların güvenilirliği devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin riskini azaltır.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar.
- Finansal tablo ve raporlar üzerinde analiz yaparak işletmenin ekonomik durumunu yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarır. Bu durum işletmenin kredibilitesini artırır.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarına yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini artırır.
- İç kontrol sisteminin etkinliğini artırır.

⁷ Erol Çelen, “Bağımsız Denetiminin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 55, 2001.

b) Bağımsız denetimin kamuya yararları

Bağımsız denetimin kamuya yararlarını şöyle sıralayabiliriz;⁸

- Sermaye piyasası, her şeyden önce güven ortamına dayandığından, bu piyasadaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Sermaye piyasasının etkin ve verimli çalışabilmesi için, tüm ilgili ve önemli bilgilerin kamuya açıklanan raporlarda yer alması lazımdır. Bunun sağlanmasında en etkili yol bağımsız denetimdir.
- Mali kurumlar (Örneğin Ticaret Bankaları ve Yatırım Bankaları) ödünç verme veya mali katılma dolayısıyla temasta bulundukları teşebbüs sahiplerinden, işlerinin ve işletmelerinin iktisadi ve mali durumu hakkında esas bilgi ve detaylı raporlar istemektedir. Bu raporların, açılacak kredilere veya yapılacak finansmanlara dayanak olabilmeleri lazımdır. Bu raporların istenen özelliklerde olabilmesi için bağımsız denetime tabi tutulması gerekir.
- Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile bileştirilmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.
- Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile ilgili olarak doğabilecek risklerden korur.

⁸ Çelen, a.g.m.

c) Bağımsız denetimin devlete yararları

Bağımsız denetimin devlete yararlarını şöyle sıralayabiliriz;⁹

- Bağımsız denetim ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlayacaktır. Şöyle ki; sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında devletin teşvik, kredi politikalarında daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasına temel oluşturacaktır.
- Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artmasında da devlete yardımcı olur. İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda sahtekârlık yapma güdülerini yok eder.
- Vergi denetim elemanları bağımsız denetçiler tarafından düzenlenmiş mali tabloları incelemeye daha az zaman ayıracaklarından diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelebileceklerdir.
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernek ve Vakıf ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olacaktır.
- Özellikle ülkemiz açısından özelleştirilmek istenen KİT'lerin bağımsız denetime tabi tutulmaları bu kuruluşlar hakkında yatırımcılara doğru ve güvenilir bilgi verecektir.

⁹ Çelen, a.g.m.

2. DENETİM MESLEĞİNİN TARİHİ VE GELİŞİMİ

Denetim mesleğinin gelişim aşamaları, ”Sanayi Devrimi Öncesi” ve “Sanayi Devrimi Sonrası” olarak ikiye ayrılabilir. Sanayi Devrimi öncesinde denetim mesleği biçimsel bir yapıya sahip olmasa da uygulaması oldukça eskiye dayanmaktadır.

Denetim mesleği biçimsel yapısına Sanayi Devrimi’nden sonra kavuşmuştur.¹⁰ Modern denetim çalışmaları 1900’lü yılların başlarında, denetçilerin işletme belge ve kayıtlarında olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkartma çabaları şeklinde gelişme göstermiştir. Bu yaklaşıma “Belge Denetimi” adı verilmiştir. Ancak 1930’lu yıllardan itibaren işletmelerin mali tabloları bir bütün olarak incelenmeye ve görüş verilmeye başlanmıştır. Bu yaklaşıma “Mali Tablo Denetimi” adı verilmiştir. Bu yaklaşım günümüzde de başarılı bir şekilde sürdürülmektedir. İzleyen yıllarda işletmelerin iç kontrol yapılarına ağırlık vermeye başlamaları sonucunda denetçiler yaklaşımlarını geliştirmeye başlamışlardır. İşletmenin var olan iç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan duruma göre denetim planları şekillendirilmiştir. Bu yaklaşıma “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı “ adı verilmiştir. Bu yaklaşımda günümüzde başarı ile uygulanmaktadır. 1960’lı yıllardan sonra denetimde bilgisayar uygulamalarından, analitik inceleme prosedürlerinden, istatistiki örnekleme yöntemlerinden yaygın bir biçimde yararlanılmaya başlanmıştır. Ayrıca yeni bir denetim türü olan “Faaliyet Denetimi” yaklaşımı da bu dönemlerde gelişmeye başlamıştır.¹¹

1997 yılına kadar işletmelerin mali tablolarının denetiminde yalnızca hata ve düzensizliklerden sorumlu olan denetçilere, bu tarihten sonra hile denetimi konusunda da sorumluluklar yüklenmiştir.

Türkiye’de 1987 yılına kadar finansal tabloların hazırlanması ve denetimi, Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatı hükümleri çerçevesinde yürütülmüştür. İşletme denetimi genellikle devlet denetimi temelinde gerçekleştirilmiştir.

¹⁰ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım Yayın Dağıtım Ltd., 1998, s.17.

¹¹ Ümit Ataman, Rüstem Hacırustemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1.Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2001, s.16.

Türkiye’de bağımsız denetim zorunluluğu ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu’da 18 Haziran 1988 tarihinde yayınladığı Seri X, 3 no’lu tebliği ile sermaye piyasasında yaptırılacak bağımsız denetlemelerde, bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin esasları belirlemiştir.¹²

Bağımsız denetim alanında Türkiye’deki en önemli gelişme 13.06.1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı kanun ve onu izleyen tebliğlerdir.¹³

3568 sayılı kanun çerçevesinde denetim işini yapan ve genel tanımla denetçi olarak ifade olunan kişiler 3 kategoride ele alınmıştır. Bu kategoriler aşağıda belirtilmiştir;

- Serbest Muhasebeci
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- Yeminli Mali Müşavir

Bu 3 kategoride ele alınan kimselere de ortak isim olarak “Meslek Mensubu” ismi kullanılmıştır.¹⁴ Bu ünvanlar arasındaki fark; eğitim düzeyi, deneyim, iş kapsamlarının gerektirdiği yetki ve sorumluluk alanındadır. Bu farklılıklara rağmen meslek ünvanları arasında sınav yolu ile geçiş olanağı vardır.¹⁵ 3568 sayılı kanun sadece Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere denetim yetkisi vermiştir.

¹² Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, No:132, 1999, s.217.

¹³ Uğur Büyükbalkan, “Günümüzde Muhasebe ve Denetim Mesleği”, **Hürses**, 15.06.2001.

¹⁴ Ömer Duman, “3568 Sayılı Kanun’a göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu”, **Yaklaşım Dergisi**, No:2580, Ankara 2001.

¹⁵ Masum Türker, “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleki Yeterlilik Sınav Esasları ve Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, No:1083, Ankara 1997.

3. DENETİM TÜRLERİ

İşletme ile ilgili tüm grupların alacakları kararlarda yardımcı olacak bilgi, işletme tarafından açıklanan bilginin güvenilirliği olduğundan, bilginin güvenilirliğinin karar vericiler tarafından bir takım yöntemlerle araştırılması gerekir. İşletme tarafından açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvurulan genel bir yöntem, bu bilgilerin işletme ile ilgisi olmayan bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Bütünlüğü ve doğruluğu bağımsız kişi tarafından denetlenerek doğrulanmış bilgi karar işlemi için güvenilir bilgi olarak kabul edilir.¹⁶

3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türlerini şöyle sıralayabiliriz;

- Mali Tablolar Denetimi,
- Uygunluk Denetimi,
- Faaliyet Denetimi.

3.1.1. Mali Tablolar Denetimi

İşletme ile ilgili tüm parasal ya da parasal olmayan hareketlerin tanımlanması, kayıt altına alınması, sınıflandırılması muhasebe sürecinde gerçekleştirilen eylemler arasındadır. Bu sürecin sonunda elde edilen veriler ile bilânço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu gibi temel mali tablolar oluşturulur.

Bir işletmenin faaliyet sonuçlarıyla ilgilenen kesim sadece işletmenin ortakları değildir. İşletme ile ticari ya da mali ilişkiler kurmak isteyen kredi ve finans kuruluşları, çeşitli kamu kuruluşları, işletmenin faaliyet yapısı ve mali tablolarıyla ilgilenmekte, konu hakkında doğru ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedir.

¹⁶ Alvin A. Arens ve James K. Loebbecke, **Auditing: An Integrated Approach**, New Jersey: Prentice-Hall, Inc. 2000, s.3.

Mali tablolar işletme içinde ve dışında işletme ile ilgili bilgi edinmenin temel kaynağını oluşturmaktadır. Tablolarda yer alan bilgiler işletmenin mali yapısıyla ilgili bilgiler olduğundan dolayısıdır ki işletme hakkında ulaşılmak istenen tüm bilgilere cevap veremeyebilir.

3.1.2. Uygunluk Denetimi

Bu tür denetimde amaç, belli bir yetkili tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Denetçinin doğruları olarak kabul edilen önceden saptanmış ölçütler farklı iki grup tarafından oluşturulmaktadır. Devlet kurumları ve İşletme tepe yönetimi tarafından konulmuş olan kurallara uyulup uyulmadığının bilinmek istenmesi uygunluk denetimini doğurmuştur.

İşletmeler kendi içyapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanlarına uymaları gereken kuralları oluşturmaktadır. Bu kurallara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de denetim olgusuna başvururlar. İşletmelerde bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktadır.

Kamu örgütlerinin görevlendireceği kişiler tarafından yapılan uygunluk denetiminde amaç, işletmelerin yasal düzenlemelere uyup uymadıklarının ve yasal yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğilerinin araştırılmasıdır. Böylece yasa ve yönetmeliklere uygunluk derecesi belirlenmiş olur.

3.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi bir örgütün faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışını gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetiminde, denetçilerin tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere

ulaşıp ulaşmadığı ölçülür. Denetimin sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin arttırılmasına ilişkin önerilerde bulunur.¹⁷

3.2. Denetimi Yapanın Statüsüne Göre Denetim ve Denetçi Türleri

Denetçi; denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan kişidir.¹⁸

Çeşitli alanlarda faaliyet gösterdiklerinden dolayı teoride ve uygulamada çeşitli denetçi türleriyle karşılaşmaktadır. Ancak genel kabul görmüş üç bölümlere bulunmaktadır.

- Bağımsız Denetçi,
- İç Denetçi,
- Kamu Denetçisi.

3.2.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçiler genel olarak bir işletmenin finansal tablolarının gerçekten işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtıp yansıtmadığını tespit etmek amacıyla, kendi sorumluluğu altında işletmenin bir bütün olarak muhasebe sistemini ve mali tablolarını inceleyen kişidir.¹⁹ Ülkemizde genelde bağımsız denetçi kavramı kullanılmakta ancak çeşitli ülkelerde diplomalı kamu muhasibi, fermanlı muhasip, dış denetçi ve hesap uzmanı isimleri de kullanılmaktadır.

Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü vazifesi görürler. Ancak üçüncü kişilere karşı işletme yönetimi ile birlikte sorumludurlar.

¹⁷ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Ankara: Siyasal Kitapevi, 1983, s.3.

¹⁸ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetinde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama**, İstanbul 1984, s.25.

¹⁹ Mustafa A. Aysan, **Muhasebe’de Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamaları**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1615, 1971, s.3.

Bağımsız denetçinin amacı mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlemediğini ve işletmenin mali durumu ile gerçek faaliyet sonuçlarını dürüst olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir karara varmak ve bu kararı destekleyecek sayı ve nitelikte delil toplamak.²⁰

3.2.2 İç Denetçi

Bir işletmenin sürekli çalışanı olarak organizasyon yapısı içinde denetim çalışmalarını yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir.

Temel amaçları işletme tepe yönetimlerinin istekleri doğrultusunda denetim ve danışmanlık hizmetlerini yürütmektir. Son yıllarda meydana gelen gelişmeler iç denetçileri işletmelerde risk unsurunu değerlemede önemli bir yere getirmiştir.

İç denetçilerin yapmış olduğu faaliyetler aşağıda belirtilmiştir;²¹

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak.
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak.
- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak.
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ve ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak.
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.

²⁰ Nejat Bozkurt, “Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkileri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:27, Mart 1995.

²¹ Ersin Güredin, Ferruh Çömlekçi, Ahmet H. Durmuş ve Diğerleri, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 835, s.6.

İç denetçilerin faaliyetleri sonucu ulaştıkları bulguları doğrudan doğruya o işletmenin yöneticileri ve yönetim kurulları kullanır. Bunun yanısıra iç denetim kurulunun işletmedeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak hazırladığı rapor bağımsız denetçinin çalışmalarına ışık tutar. İç denetçiler bağımsız denetçilerin gerekli gördüğü hallerde onlara yardımcı olur.

3.2.3. Kamu Denetçisi

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışıp kamu yararına görev yapan kişilere kamu denetçileri adı verilmektedir. Kamu denetçilerinin dayanakları önceden oluşturulmuş olan yasa, yönetmelik ve genel politikalarlardır. Kamu denetçileri kendi kurumlarında iç denetim, özel sektör işletmelerinde ise kamu denetimi görevlerini yerine getirirler.²²

Başlıca kamu denetim kurumları şunlardır:

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Yüksek Denetleme Kurulu,
- Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları Kurulu,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- SGK Teftiş Kurulu.

²² Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2000, s.17.

4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Denetimin kendisinin doğruluk, uygunluk ve rasyonellik sorgulaması olması nedeniyle, denetim faaliyetinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasından geçirilmesi bir zorunluluktur. Denetimde kalite ve güvenilirliğin temini ise, denetim faaliyetinde tüm kontrol mekanizmalarında olduğu gibi önceden belirlenmiş ve herkes tarafından kabul görmüş kural ve standartlara uygunluğuna bağlıdır.²³ Bu nedenle denetim işlevini yerine getirecek uzmanların nitelikleri ve denetimlerini sürdürürken yerine getirmeleri gereken görevlerini belirleyen bir takım standartlar saptanmıştır. Söz konusu standartlar aynı zamanda denetçiye bir çalışma biçimi sağlaması ve yol göstermesi bakımından önem taşımaktadır. Bu standartlar genel olarak kaliteli bir denetim çerçevesi belirler. Denetim standartları, denetim eyleminin konusu ve denetçinin çalışmasının kalitesi ile ilgilidir.²⁴

Bu standartların tümüne “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilmektedir. Bu standartların temel özellikleri aşağıda sıralanmıştır;

- Standardın amacı denetim kalitesini üst düzeyde tutabilmektir.
- Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur.
- Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır. Bu nitelikleriyle kısıtlayıcı özelliğe sahip değildirler. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler. Bundan sonrası her denetçinin kendisine bırakılmıştır.

Genel kabul görmüş denetim standartları, 1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilmiş ve genel kabul görmüştür.

²³ Güredin, s.65

²⁴ Melih Erdoğan, **Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1988, s.57.

4.1. Genel Standartlar

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ilk grubu olan genel standartlar, gerçekleştirilecek, denetim faaliyetinin kalitesinden emin olabilmek açısından bu denetimin kimler tarafından yapılabileceğini belirleyen standarttır. Bu standart, denetçi olabilmek ve bu vasfı koruyabilmek için gerekli hususları belirlemeye yöneliktir. Bu grubu oluşturan standartlar üç tanedir:

- *Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı*: Denetim çalışmaları; yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip, denetçi adı verilen kişi veya kişiler tarafından yapılmalıdır.
- *Bağımsızlık Standardı*: Denetçiler, görevlerinin her aşamasında bağımsız davranma mantığını korumalıdır.
- *Mesleki Özen ve Titizlik Standardı*: İncelemeler sırasında ve denetim raporu hazırlanırken gerekli mesleki özen gösterilmelidir.

4.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetim faaliyetinin planlanması ve yürütülmesi ile ilgilidir.²⁵ Yapılacak olan denetimin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak için denetçinin yapacağı bütün çalışmalar ve alacağı kararlar bu bölümde ele alınır ve uygulanır.²⁶

- *Denetimi Planlama ve Gözetim Standardı*: Denetim çalışması yeterli bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcılar uygun bir biçimde gözlenmelidir.
- *İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı*: Denetçiler çalışmalarını planlamak ve uygulayacağı testlerin niteliğini, zamanlamasını ve de kapsamını belirleyebilmek için işletmenin iç kontrol yapısını incelemeli ve değerlendirmelidirler.

²⁵ Güredin, s.65.

²⁶ Seval Kardeş, **Denetim Etkinliğini Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, 1. Baskı, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, 1996, s.9.

- *Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı:* İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe ulaşılmamasına yardımcı olması amacıyla; teftiş, gözlem, soruşturma ve doğrulama gibi denetim teknikleri yardımıyla yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt elde edilmelidir.

4.3. Raporlama Standartları

Raporlama Standartları, denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan sonucun ilgililere sunulması aşamasını kapsar. Denetim raporunda asgari ölçüde bulunması gereken bilgiler ile şekil şartlarını belirleyen standartlardır.

Uluslararası Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre raporlama standartları şu şekilde düzenlenmiştir.²⁷

- *Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı:* Denetim raporunda, incelenen finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğu belirtilmelidir.

- *Tutarlılık Standardı:* Denetim raporunda, cari dönemdeki geçerli olan muhasebe politikalarının, önceki dönemde de aynen uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir.

- *Tam Açıklama Standardı:* Raporda aksi belirtilmedikçe, incelenen mali tablolarda bulunan açıklayıcı notların yeterli bir düzeyde olduğu kabul edilmelidir.

- *Görüş Bildirme Standardı:* Rapor, incelenen mali tablolar hakkında genel bir görüşü ve görüş elde edilmediği ibaresini içermelidir. Görüş bildirmekten kaçınma durumunda bunun nedeni raporda yer almalıdır. Ayrıca yapılan incelemelerin özellikleri ve alınan sorumluluğun derecesi raporda açıkça belirtilmelidir.

²⁷ Gürhan Zorbay, “Uluslar arası Denetim Standartlarının 3568 Sayılı Kanunda Görünümü (II)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:10, Ekim 2004.

5. DENETİM SÜRECİ VE PLANLAMASI

Bağımsız denetim çalışmasından beklenen sonuçların elde edilebilmesi için mutlaka etkin bir şekilde planlanması gerekir.²⁸ Bu planlama ile amaçlanan, çalışmanın sistemli ve doğru bir şekilde yönlendirilmesi, yapılacak işten ve zamandan tasarruf sağlanarak bağımsız denetimin gerekli şekilde yürütülmesi ve mali tablolara ilişkin görüş oluşmasına yetecek miktarda yeterli ve geçerli kanıt toplayarak sonuçlanmasına olanak sağlamaktır.²⁹

“Denetim süreci birbirini zincirleme izleyen çeşitli safhalardan oluşur. Bu süreç müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlar, denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder ve denetim görüşünün raporlanarak açıklanması ile sona erer.”³⁰

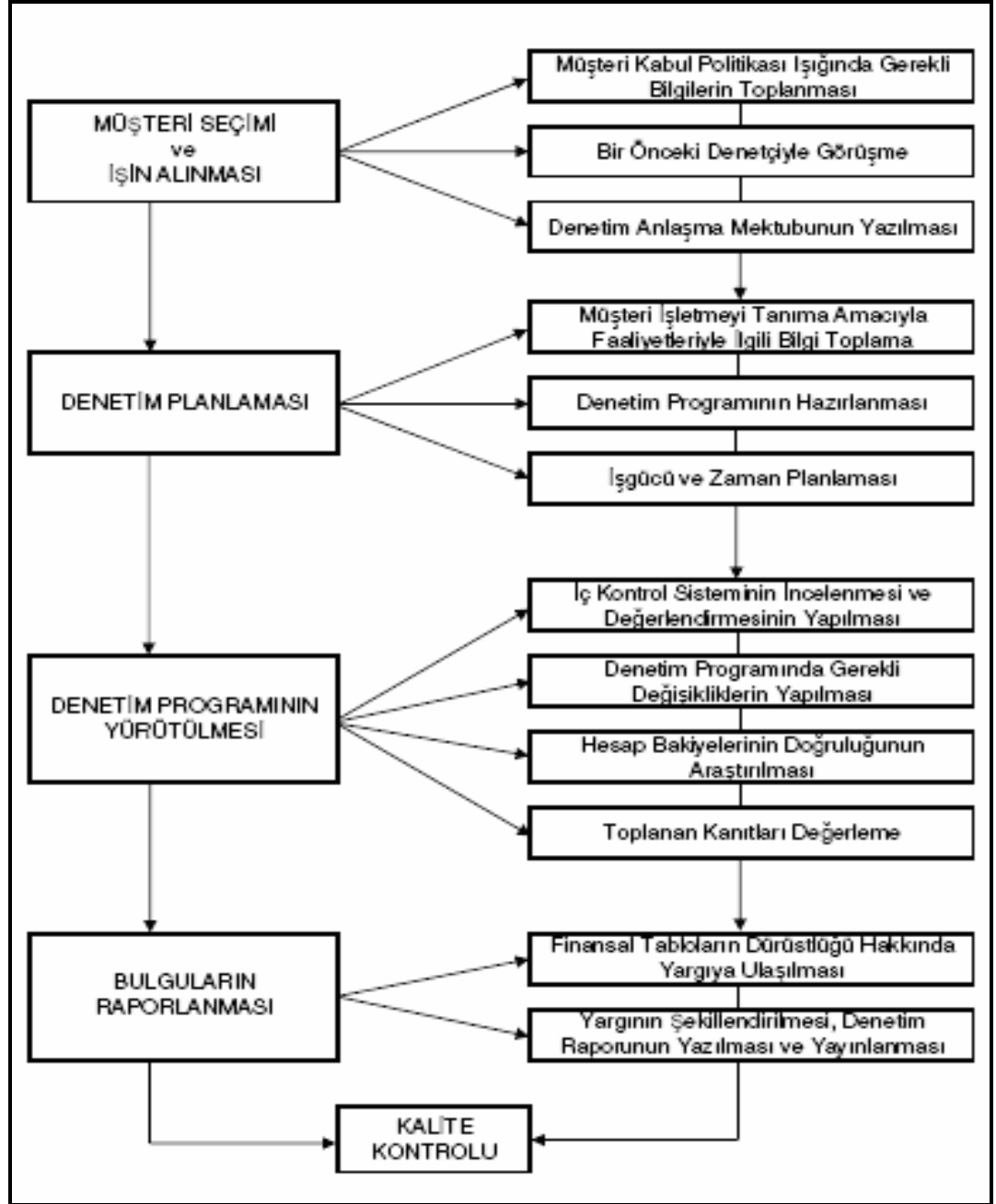
²⁸ Arnold W. Johson, **Principles Of Auditing**, New York: Rinehart Publishing 1955, s.8.

Celal Kepekçi, s.17.

²⁹ Alvin Arens, Randal Elder, Mark Beasley, **Auditing And Assurance Services**, New Jersey: Prentice Hall, 2007, s.196.

³⁰ Güredin, s.65.

Denetim süreci aşağıdaki çizimle şematize edilebilir:³¹



Şekil 1: Denetim Süreci

³¹ Güredin, s.67.

Denetim süreci ilk olarak müşteri seçimi ile başlar. Denetçinin kendisine teklif edilen her denetim işini kabul etmesi her şeyden önce mesleki açıdan taşıması gereken ahlaki sorumluluğu nedeniyle mümkün değildir. Denetime başlamadan, denetimini kabul edeceği işletme hakkında ön bilgi toplamalı, ticari yaşantısı konusunda yargı sahibi olmalıdır. Genel kabul görmüş denetim ilkeleri de bunu zorunlu kılmaktadır.

Denetim planı, denetimin kapsamının belirlenmesi ve yürütülmesi esnasında denetçinin yapılacak denetim işini yönlendirmesinde ve yönetmesinde izleyeceği yolu belirlemesidir.

“Denetçinin denetim planı, aşağıdaki adımlardan oluşur:

- İşletme ve İşletme ortamı hakkında bilgi edinme,
- Önemliliğin ve denetim riskinin belirlenmesi,
- Analitik yordamlara ilişkin ön belirleme,
- Denetim stratejisinin ve denetim programının geliştirilmesi,
- Denetim ekibinin belirlenmesi ve zaman planlamasının yapılması.”³²

Denetim programının yürütülmesi safhasında ilk olarak denetimi yapılan işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekir. Çünkü denetimi yapılacak işletmenin iyi bir muhasebe sistemine sahip olmasının yanı sıra, etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması mali tablolarda önemli hata ve hilelerin olması ihtimalini büyük ölçüde azaltacaktır.³³

³² Melih Erdoğan, *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*, Ankara 2006, s.79.

³³ Uzay, s.47.

Denetimin temel safhalarından biri olan, denetim programının yürütülmesi safhasında, sıra denetim kanıtlarının toplanmasına gelir. Denetim başta da belirttiğimiz üzere işletmenin mali tablolarının ya da ne amaçla denetim yapılıyor ise mevcut durumun doğruluğunun tasdiki anlamındadır ki bu durumda sonucun sağlam kanıtlara dayanması gereklidir.³⁴ Seri-X, No:22 sayılı Tebliğin Ondördüncü Kısım/m.3/I’de bağımsız denetim kanıtı, *“mali tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgiler”* olarak tanımlanmıştır.³⁵

Denetim sürecinin son safhası olan raporlamada, artık işletmenin incelemeye konu tüm sistem ve kayıtları incelenmiş, gerekli kanıtlar toplanmış ve denetçide bir yargı oluşmuştur. Denetçi, denetimin raporlanması aşamasında denetlediği konu ile ilgili vardığı yargıyı ve bu yargıya varırken kullandığı kanıtları yazılı bir rapora dönüştürecek, altına da imzasını koyacaktır³⁶. Bağımsız denetim raporu, ekinde mali tablolar ve açıklayıcı notların yer aldığı, bağımsız denetim sonucunda denetçi görüşünün açıklandığı metindir. (Seri X No:22 sayılı Tebliğ-Yirmi dokuzuncu Kısım- m.3/I) Denetim raporunun başlıca iki amacı vardır: Bunlardan ilki denetçinin ne yaptığını açıklamak, diğeri ise tespit edilen önemli hususları bildirmektir.³⁷

³⁴ Hasan Kaval, “Alman Muhasebe Anlayışının Belirgin Özellikleri”, **Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu**, Ankara: TÜRMÖB Yayınları,1995, s.104.

Nejat Tenker, **Şirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların Ve Dış Denetimlerin Önemi**, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1982, s.198.

Tuğrul Dirimtekin, **Muhasebe Denetleme Raporları**, Bursa: Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981, s.16.

³⁵ Kardeş, s.81.

³⁶ Kaval, s.104.

³⁷ Ali Erkut İpek, “Bağımsız İşletme Dışı Denetimde Raporlama Teknikleri, Çeşitli Açıklama Modelleri”, 10–11 Mayıs 1985, **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri**, Yayın No:3, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, 1985, s.118.

Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatında farklı kanaatlerle oluşmuş denetim raporlarına yer verilmiştir. Bu raporlar şöyledir:

1. Olumlu Görüş Bildiren Denetim Raporları

Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları çerçevesinde, mali tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığına veya dürüstçe sunulduğuna kanaat getirdiğinde olumlu görüş bildirir. (Seri-X, No:22 sayılı Tebliğ - Yirmi dokuzuncu Kısım - m.12/I)

2. Olumsuz Görüş Bildiren Denetim Raporları

Olumsuz rapor, denetlenen ortaklığın mali durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtmadığı anlamındadır. Olumsuz görüş içeren raporda, olumsuz görüşe yol açan sebepler ile bunların mali tablolar üzerindeki etkileri açık ve net bir şekilde bağımsız denetim raporunun açıklama bölümünde yer verilmelidir. (Seri-X, No:22 sayılı Tebliğ - Otuzuncu Kısım - m.5/VI)

3. Şartlı Görüş Bildiren Denetim Raporları

Şartlı rapor, bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların var olmasını ifade eder. Şartlı görüş içeren raporda, görüşün dayanağını oluşturan aykırılıkların belirtilmesi gerekir.

4. Görüş Bildirmekten Kaçınılan Denetim Raporları

Denetçinin ve denetlenen ortaklığın iradesi dışında oluşan, çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun var olması nedeniyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi halinde, “olumlu”, “olumsuz” veya “şartlı” görüşlerden birine ulaşamıyor ise görüş bildirmekten kaçınılır. (Seri-X, No:22 sayılı Tebliğ - Otuzuncu Kısım - m.6/VI) Görüş bildirmekten kaçınma halinde, kaçınmaya yol açan sebepler neler ise açıklama bölümünde yer verilmesi şarttır.

Bağımsız denetim raporu, sorumlu ortak baş denetçi tarafından imzalanarak kesinleşir. (Seri-X, No:22 sayılı Tebliğ - İkinci Kısım - m.23/I). Düzenlenen bağımsız denetim raporunun bir örneği, bağımsız denetim kuruluşunu temsil yetkisine sahip ilgilinin imzaladığı ek bir yazıyla, en geç rapor tarihini izleyen ilk iş günü mesai saati bitimine kadar denetlenen ortaklığın yönetim kuruluna verilir. (Seri-X, No:22 sayılı Tebliğ - İkinci Kısım - m.23/II)

6.DENETİMİN HEDEFLERİ

Daha önce de ifade ettiğimiz üzere, işletme yöneticileri, işletmedeki faaliyet sonucu oluşan kayıtlara dayanarak hazırlanan finansal tablolar aracılığıyla bir takım iddialar öne sürmektedir. Denetçinin görevi bu iddiaların doğruluğunu test etmektir. Bu testlerin, yani yapılan denetimin sonucunda işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğu ve tablolarda bulunması gerekli bir takım özelliklerin varlığı onaylanmış olur.

Denetimin hedefleri şu şekilde sıralanabilir;

- Varolma (Gerçeklik)
- Tamlık
- Dönemsellik
- Mülkiyet (Sahiplik)
- Doğru Değerleme
- Standartlara Uygun Sınıflama
- Açıklama

6.1. Varolma (Gerçeklik)

Gerçeklik hedefi, mali tablolarda yer alan varlıkların, borçların ve/veya yükümlülüklerin iddia edildiği gibi belirtilen tarihlerde fiilen mevcut olduğunun ve ilgili dönem içinde işlemler gerçekleştikçe kaydedildiğinin denetçi tarafından tespit edilmesidir.

6.2. Tamlık

Bu hedef, finansal tablolarda yer alan kalemlerin bütün hesapları ve işlemleri içerdiğini belirlemeyi amaçlar. Denetçi bu amaca ulaşmak için gelirlerin ve giderlerin tam olarak kavrandığı, tüm varlık ve borçların ayrıca yükümlülüklerin mali tablolara yansıtılıp yansıtılmadığını test eder.

6.3. Dönemsellik

Mali tablolarda ve kayıtlarda yer alan hesap ve işlemlerin, denetimi yapılan döneme ait olup olmadığı, zamanında hesaplara intikal ettirilip ettirilmediği konusunda denetçi tarafından yapılan testlerin amacını ifade eder.

6.4. Mülkiyet (Sahiplik)

Denetçi yaptığı denetim sonucu finansal tablolarda ve kayıtlarda yer alan varlık, borç ve/veya yükümlülüklerin gerçekten denetimi yapılan işletmeye ait olup olmadığı konusunda da yargıya varmalıdır.

6.5. Doğru Değerleme

Denetçi, varlıkların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin gerektiği gibi değerlendirildiğini ve ilgili dönem ve hesaplara dağıtıldığını tespit etmeyi amaçlar.

6.6. Standartlara Uygun Sınıflama

Denetimi yapılan işletmenin, tabi olduğu muhasebe sistemine uygun olarak mali tablolarını ve muhasebe kayıtlarını ilgili mevzuatın öngördüğü şekil şartlarına uygun olarak düzenleyip düzenlemediğinin tespiti ile ilgili hedeftir.

6.7. Açıklama

Denetçinin, mali tablolarda yer alan bilgilerin karar alıcılar ve bilgi sahibi olmak isteyenler tarafından nitelik ve nicelik olarak anlaşılmasına imkan sağlayacak yeterlilikte olup olmadığının tespitine ilişkin hedeftir.³⁸

7. DENETİM KANITLARI VE TEKNİKLERİ

7.1. Denetim Kanıtı

Denetim kanıtı denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her tür bilgi, belge ve kayıtlardır. Başka bir ifade ile mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda denetçiyi ikna etmeye yarayan her türlü araca” *denetim kanıtı*” adı verilmektedir.³⁹

Denetimin başlangıcında denetim elemanına verilen mali tablolar ve diğer bilgiler, ekonomik faaliyet ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili olarak denetim elemanının son aşamasındaki kararlarını oluşturan bütün etkileri içerir.

Muhasebe verilerinden elde edilen kanıtlar;

- Muhasebe ile ilgili her türlü kaydın tutulduğu defterler
- Hesap planı ve açıklamaları

³⁸ Duruşen Acar, “İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, 2007), s.45-47.

³⁹ Ataman, Hacıüstemoğlu, Bozkurt, s.16.

- Çalışma kağıtları, hesaplamalar ve çeşitli notlar

Destekleyici Kanıtlar;

- Çek, senet, fatura, sözleşme gibi belgeler
- Doğrulamalar
- Soruşturma, gözden geçirme, teftiş, fiziki inceleme aracılığı ile elde edilen bilgiler
- Denetçi tarafından elde edilen veya oluşturulan bilgiler

Denetçi kanıt toplamaya başladığında, muhasebe verilerinden elde edilen kanıtları işletmede hazır bulur. Bu sınıfa giren kanıtlar işletme tarafından mali tablolar ve muhasebe ortamı aracılığı ile denetçiye sunulur. Denetçi, bu tür kanıtları yoğun bir biçimde kullanır. Ancak bunların kökeni işletmeye dayandığından güvenilirlikleri tam değildir. İşletme kanalı ile elde edilen kanıtların denetçi tarafından doğrulanması gerekir. Bu nedenle denetçi, bu kanıtları destekleyen çeşitli kanıtlar toplar ve kullanır. Destekleyici Kanıtlar adı verilen bu tür kanıtlar, çoğunlukla işletme yönetiminin etkisi dışında oluşturulduklarından güvenilirlikleri daha fazladır.

7.1.1. Denetim Kanıt Türleri

Denetim çalışmaları sırasında çok çeşitli kanıtlar kullanılmaktadır. Aşağıda genel kabul görmüş denetim kanıt türleri sıralanmış ve açıklanmıştır.⁴⁰

7.1.1.1. Fiziksel Kanıtlar

İşletmede fiziki varlık olarak bulunan aktif unsurların incelenmesi veya sayılması yoluyla elde edilen kanıtlar, fiziki kanıt olarak kabul edilmektedir. Fiziki kanıtlar güvenilirlik dereceleri yüksek kanıtlardır.⁴¹

⁴⁰ Ataman, Hacıüstemoğlu, Bozkurt, s.35.

7.1.1.2. Doğrulama Kanıtları

Doğrulama denetçinin işletmede bulunan bazı bilgileri, üçüncü kişilere sorarak kanıt toplaması işlemidir. Bu yolla elde edilen kanıtlara “Doğrulama Kanıtları” adı verilmektedir. Doğrulama işletme yönetiminin etkisi altında olmayan kaynaklara yaptırıldığından, elde edilen kanıtlar güvenilir kanıt olarak nitelendirilmektedir. Doğrulama işlemi sağlamlık ve güvenilirlik nedeniyle, çoğunlukla yazılı olarak yapılmaktadır. Doğrulama işlemi, üçüncü kişilerin işletmeyle ilişkisini gösteren hesap bakiyeleri üstünde yapılmaktadır. Doğrulama işlemi genellikle işletmenin alacak ve borç bakiyelerine uygulanmaktadır.⁴²

7.1.1.3. Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar

İşletmede bulunan belgelerden denetçiler yaygın biçimde kanıt elde etmektedir. “Belge İncelemesi”, denetçi tarafından işletmenin muhasebe kayıtlarının ve mali tablolarında yer alan tutarların dayandığı belgelerin incelenmesi sürecidir. Belgesiz işlem olmayacağı mantığı ile işletme muhasebesinde yer alan her işlem en azından bir belgeye dayanmaktadır. Denetim çalışmalarında belgelerden elde edilen kanıtlar önemli bir yer tuttuğundan bunların güvenilirlik derecelerine dikkat edilmelidir. Genel olarak işletmelerde bulunan belgeler iki gruba ayrılmaktadır.

- *Dış belgeler*, işletme dışında düzenlenip, işletmeye gelen belgelerdir.
- *İç belgeler*, işletme içinde düzenlenen belgelerdir. Bu tür belgeleri de iki gruba ayırabiliriz. İşletmede düzenlenip üçüncü kişilere gönderilen belgeler, bunların bazıları tekrar işletmeye dönen bazıları dönmeyen belgelerdir. Diğer iç belge grubu ise işletmede düzenlenip, işletmede kalan belgelerdir. Ayrıca üçüncü kişilere düzenlenip

⁴¹ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.97.

⁴² Gürbüz, s.97.

doğrudan doğruya denetçiye gelen belgelerde vardır. Örneğin doğrulama mektuplarının yanıtları gibi.⁴³

Denetçi açısından her belge aynı güvenilirliğe sahip değildir. Genel kural olarak, bir belgenin üzerinde işletme yönetiminin etkisi azaldıkça, o belgenin güvenilirliği artmaktadır.

7.1.1.4. Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar

Denetçinin işletme faaliyetlerini gözlemesi sonucu elde edilen kanıtlar bu gruba girmektedir. Örneğin işletmenin stok sayımı sırasında yapılan işlemler gözlenerek, görevlilerin çalışma disiplini hakkında bir fikir sahibi olunmaktadır. Gözlem faaliyeti fiziksel inceleme ile karıştırılmamalıdır. Fiziksel incelemede, denetçi doğrudan inceleme faaliyetinde bulunmaktadır. Örneğin; kasanın sayılması gibi. Gözlem faaliyetlerinin kim tarafından, nasıl ve ne zaman yapıldığına ilişkin kanıt sağlar, fakat gözlemin yapıldığı zaman ile sınırlıdır.⁴⁴

7.1.1.5. Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar

Finansal veya finansal olmayan, işletmenin içinden veya dışından bilgi sahibi kişilerden bilgi sağlamaya çalışmaktır. Soruşturma sonucu elde edilen bilgiler yazılı veya sözlü olmaktadır. Ancak güvenilirlik açısından yazılı olmasında fayda vardır. Yazılı olarak alınan bilgiler denetçinin kullanabileceği bir belge durumuna gelmektedir. Ancak alınan bilgilerin kaynakları işletmenin bağımlı çalışanları olduğundan güvenilirlik dereceleri düşüktür. Dikkatli bir biçimde sorulacak sorulara işletmenin muhasebe sisteminin ve iç kontrol yapısının işleyişi hakkında önemli kanıtlar elde edilebilir. Alınan bu bilgiler, denetçinin fiili inceleme sonuçlarıyla karşılaştırılarak test edilir. Tek başına soruşturma, kontrollerin etkinliğini test etmek için yeterli değildir.

⁴³ Ataman, Hacıüstemoğlu, Bozkurt, s.37.

⁴⁴ Ferruh Çömlekçi, Münevver Yılcı, Nurtan Erdoğan ve Diğerleri, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 1. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları Yayınları, Ekim 2004, s.47.

7.1.1.6. Mekanik Doğruluk Kanıtları

Denetçinin işletme belge ve kayıtlarında yapılan çeşitli matematik işlemleri tekrar hesaplamasıyla elde edilen kanıtlardır. Amaç yapılmış olan hesaplamaların doğruluğunu test etmektir. Ana hesap ve mizan toplamaları, amortisman giderleri, vergi, faiz, kar payı ve maliyet hesaplamaları, denetçi tarafından tekrar hesaplanarak mekanik doğruluk ile ilgili kanıtlar elde edilmeye çalışılır.⁴⁵

7.1.1.7. Analitik Kanıtlar

Çeşitli analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması ile elde edilen kanıtlardır. Denetçi bu amaçla işletmenin mali tablolarında yer alan bilgileri, geçmiş yıl verileri, bütçe rakamları ve sektör ortalamaları ile karşılaştırır. Hesapları çeşitli oran analizleri ile değerlendirir. Amaç denetçinin beklentileri ile işletmenin iddialarını karşılaştırarak kanıt toplamaktır. Analitik kanıtların en önemli yararı denetçinin hangi aşamada ayrıntılı incelemeler yaparak daha fazla kanıt toplamaya karar vermesine yardımcı olmasıdır.⁴⁶

7.2. Denetim Teknikleri

Denetim teknikleri, denetçinin kanıt elde etmek için kullandığı genel araç ve yöntemlerdir.⁴⁷

Bağımsız denetim programı yürütülürken yeterli ve gerekli sayıda denetim kanıtının değişik pek çok denetim tekniği ile birlikte veya ayrı olarak kullanılması gerekir. Bağımsız denetim teknikleri, denetçinin inisiyatifi dahilinde olmak üzere bağımsız denetim sözleşme tarihinden bağımsız denetim raporu tarihine kadar olan süreçte mali tablo kalemlerinin niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri göz önünde bulundurularak uygulanır. Denetçi, görüş oluşturmak için gerek duyduğu denetim kanıtlarının toplanmasında her türlü denetim tekniğini kullanabilir. (Seri-X, No: 22 sayılı Tebliğ – On

⁴⁵ Ataman, Hacırüstemoğlu, Bozkurt, s.39.

⁴⁷ Gürbüz, s.101.

dördüncü Kısım- m.6/V) Ancak bu denetim teknikleri kullanılırken genel kabul görmüş denetim standartları ve bağımsız denetimin amacına uygunluk mutlaka gözetilmelidir.⁴⁸

Denetim yapılırken uygun tekniklerin kullanılması; işgücü, zaman ve kaynakların etkin kullanımını sağlarken hata ve unutma riskini de en aza indirecektir.⁴⁹

Muhasebe kayıt ortamında oluşan kanıtları ve destekleyici kanıtları elde etmek için kullanılan on adet denetim tekniği bulunmaktadır. Bunlardan ilk üçü her denetim çalışmasında zorunlu olarak kullanılmakta olan ana denetim teknikleri olup diğerleri yardımcı denetim teknikleridir.

7.2.1. Fiziki İnceleme Tekniği

Fiziki inceleme tekniği, fiziki kanıtları elde edebilmek için sürdürülen faaliyetlerden oluşan bir tekniktir. Bu teknik, işletmede fiziki olarak bulunan varlıklara uygulanabilmektedir. Örneğin; kasanın, stokun ve maddi duran varlıkların sayım işlemleri bu teknik ile gerçekleştirilir.⁵⁰

Tekniğin uygulanmasındaki temel denetim hedefi, işletmenin bilânçosu aracılığıyla var olduğunu iddia ettiği fiziki varlıkların, işletmede gerçekten bulunup bulunmadığını anlamaya yöneliktir. Fiziki inceleme tekniğinin yeterli olmadığı noktalarda vardır. Örneğin, varlığın mülkiyetinin işletmeye ait olup olmadığının bu teknik yardımıyla anlaşılması olanaksızdır. Denetçiye doğrudan fiziki kanıt sağlamadığından dolayı fiziki inceleme tekniği önemli ve güvenilir bir teknik olarak kabul edilmemektedir. Fiziki inceleme tekniğinin uygulama aşamaları aşağıda sıralandığı gibidir.⁵¹

- Fiziki olarak incelenecek varlık belirlenir.

⁴⁸ Zabihollah Rezaee, Rick Elam, Ahmad Sharbatoghlie, "Continuous Auditing: The Audit Of The Future", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ercan Bayazıtlı (çev.), Şubat 2002, s.119–120.

⁴⁹ Mevlüt Özer, **Denetim**, c.1, Özkan Matbaacılık-Gazetecilik Ltd., 1997, s.96.

⁵⁰ Özer, s.240.

⁵¹ Bozkurt, **Muhasebe Denetinde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama**, s.65.

- Fiziki varlığın sayımı yapılır. Sonuçlar kayıtlar ile karşılaştırılır. Sayım sırasında duruma göre örnekleme çalışmaları yapılabilir.

- Sayılan varlığın kalitesine bakılır. Burada amaç fiziki varlığın değerinin belirtildiği nitelikte olup olmadığının araştırılmasına yöneliktir. Bu aşamada gerektiğinde bir uzmanın yardımına başvurulur.

- Sayılan varlığın saflığına, dolayısıyla sahte olup olmadığına bakılır. Özellikle kasa denetimlerinde ve kuyumcu denetimlerinde bu konu önem kazanır. Bu aşamada da uzman görüşüne başvurmakta yarar bulunmaktadır.

7.2.2. Doğrulama Tekniği

Doğrurma tekniği işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan işletme ile ilgili konularda bilgi alma yöntemidir. Doğrulama tekniğinin işleyişinde bilgiler bağımsız kaynaklardan doğrudan doğruya denetçiye geldiğinden elde edilen kanıtlar güvenilir olarak kabul edilmektedir. Tekniğin uygulama süreci aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.⁵²

- Denetçi almak istediği bilgileri içeren doğrulama mektubunu işletme adına düzenler.

- Mektup işletme yönetimi tarafından hazırlanır, böylece gerekli onay alınmış olur.

- Denetçi mektupları adreslerine postalar.

- Yanıtın denetçiye gelmesi sağlanır. Bu amaçla bilgi istenen kişiye denetçinin adresini taşıyan boş bir zarf göndermekte yarar vardır.

- Gelen yanıtlar denetçi tarafından işletmenin kayıtları ile karşılaştırılır. Farklar varsa, belirlenir ve incelemeye alınır.

⁵² Tamer Aksoy, **Tüm Yöntemleriyle Denetim**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002, s.555.

7.2.3. Belgelerin İncelenmesi Tekniği

Belge incelenmesi sürecinde ilgili belge şeklen ve genel olarak incelenir. Burada amaç belgenin normal olup olmadığını anlayabilmektir. Belgenin doğduğu kaynak araştırılarak sahte olup olmayacağı üzerindeki şüpheler giderilir.

7.2.4. Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği

İşletmenin dosyalarında bulunan belgelerin örnekleme yoluyla seçilerek ilgili kayıtların başlangıcından sonuna kadar adım adım izlenmesi tekniğidir. Burada amaç kayıt süresi içerisinde yapılabilecek hata ve düzensizlikleri ortaya çıkarabilmektir. Süreç izlenirken kayıtların doğru olup olmadığı, uygun sırayı izleyip izlemediği, eksiksiz olup olmadığı konularında kanıt elde edilebilir.⁵³

7.2.5. Yeniden Hesaplama Tekniği

İşletmenin muhasebe sisteminde yer alan çeşitli hesaplamaların denetçi tarafından tekrar yapılması işlemidir. Amaç işlemlerin doğruluk açısından test edilmesidir. Muhasebe işlemlerinin büyük çoğunluğu aritmetik işlemlere dayanmaktadır. Bu nedenle hata ve yolsuzluk olasılığı yüksektir. Denetçi, örnekleme yoluyla seçtiği bazı işlemleri yeniden hesaplama yoluna gider. Örneğin; genel toplamalar yeniden alınır.⁵⁴

7.2.6. Gözlem Tekniği

Gözlem tekniği, işletmede bir işlemin sürerken veya tamamlanması aşamasında, denetçi tarafından izlenmesi tekniğidir. Amaç çeşitli faaliyetlerin olması gerektiği biçimde yürütülüp yürütülmediğini anında gözleyerek kanıt toplayabilmektir.

Gözlem tekniği fiziki sayım ve inceleme tekniğinden farklı bir tekniktir. Denetçi bu teknikte olaylara fiilen yaklaşmaz. Envanter sayımlarında çoğunlukla bu teknik kullanılır. İşletmenin stok sayımlarına gözlemci olarak katılan denetçi hem kurallara uyulup

⁵³ Bozkurt, *Muhasebe Denetinde Parasal Birim Örnekleme Yöntemi ve Bir Uygulama*, s.70.

⁵⁴ Ataman, Hacıüstemoğlu, Bozkurt, s.47.

uyulmadığını kontrol eder, hem de sayım sonuçlarını kendisi saymadan sağlıklı bir biçimde elde eder.⁵⁵

7.2.7. Ayrıntılı İnceleme Tekniği

Bu teknik yardımıyla bir kaydın bir hesabın veya bir tablonun ayrıntılı olarak derinliğine araştırılması amaçlanır. Muhasebe ortamında, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı kayıtlar, olağandan büyük ve küçük tutarlı bakiyeler, anormal dalgalanmalar gösteren hesaplar bulunabilir. Deneyimli denetçiler bu gibi durumları derinlemesine inceleyerek olabilecek hata ve yolsuzlukları ortaya çıkartabilirler.

Ayrıntılı inceleme tekniği, içeriği net olmayan ancak değerli sonuçlar verebilen bir tekniktir. Mesleğinde uzmanlaşmış denetçilerin uygulayabileceği bir tekniktir.⁵⁶

7.2.8. Soruşturma Tekniği

Soruşturma, çeşitli konularda işletme çalışanlarına soru sorulması tekniğidir. Bu tekniğin kullanımıyla elde edilen yanıtlar yazılı veya sözlü olabilir. Ancak güvenilirlik açısından yazılı yanıt alma yolu seçilir.

Soruşturma tekniği dikkatli kullanıldığında yararlı sonuçlar veren bir çalışmadır. Ancak sorulacak soruların içeriği ve kimlere sorulacağı dikkatli bir biçimde belirlenmelidir. Soruşturma tekniği tek başına yeterli olmadığından, elde edilen kanıtlar, diğer kanıtlar ile desteklenmelidir.⁵⁷

7.2.9. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği

Muhasebe sisteminde yer alan çeşitli hesaplar arasında belirli derecelerde ilişkiler bulunmaktadır. Muhasebe tekniği açısından bir hesaptaki hareket diğer bir hesabı doğrudan etkileyebilmektedir.

⁵⁵ Mustafa Yavaşoğlu, **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum, Uygulama ve Açıklamalar**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2001, s.96.

⁵⁶ Bozkurt, **Muhasebe Denetinde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama**, s.72.

⁵⁷ Bozkurt, **Muhasebe Denetinde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama**, s.72.

Denetçi incelemelerinde bu gibi ilişkilerden yararlanabilir. İlişkili hesapların incelenmesi karşılıklı olarak yapılır. Örneğin; banka kredilerindeki hareketlerden yola çıkarak faiz giderlerinin düzeyi incelenir ve doğrulukları test edilir.⁵⁸

7.2.10. Analitik İnceleme Tekniği

Analitik inceleme tekniği, işletmenin kayıtlarında yer alan veriler ile çeşitli finansal veya finansal olmayan veriler arasında anlamlı ilişkiler kurarak, beklentilerin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakma işlemi olarak tanımlanmaktadır.

⁵⁸ Aksoy, s.216.

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİMDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI

İşletmeler fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerin sayı ve karmaşıklığı arttıkça, yönetimin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme imkanı azalmaktadır. İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve yürütmekle ortadan kaldırılabılır.⁵⁹

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'ndan olan “Çalışma Alanı Standartları”nın ikincisi iç kontrolle ilgilidir. Bu standarda göre;

“ Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirmesi yapılmalıdır. “

İç kontrol sisteminin kurulması, uygulamaya geçirilmesi sorumluluğu tamamen işletme yöneticilerine aittir. Denetçinin görevi, sadece kurulan sistemin uygunluğu, güvenilirliği, işleyişi ve etkinliği konusunda inceleme yapıp, raporlamaktır.

İç kontrol sistemi ile üst veya orta kademedeki bulunan yöneticiler, almış oldukları kararların ne kadar uygulandığını, bu kararların etkin ve verimli olup olmadığını, mevzuata veya kurum içi düzenlemelere aykırı uygulamalar olup olmadığı ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini sürekli olarak kontrol altında tutabileceklerdir.⁶⁰

Her işletmenin iç kontrol sistemi, faaliyet gösterdiği iş kolu, muhasebe sistemi, örgütlenme biçimi, hukuksal yapısı gibi nedenlerle farklılıklar gösterecektir. Bu nedenle her işletmenin denetiminde kullanılacak yol ve yöntemler standardize edilemez. Denetçi,

⁵⁹ Kepekçi, s.45.

⁶⁰ Kaval, *Muhasebe Denetimi*, Ankara 2003, s.122.

işletmenin özelliğine göre denetim yol ve yöntemini doğru planlamalıdır. İç kontrol sisteminin güvenilirliğini belirlemede denetçinin en önce bakacağı husus, işletmenin örgütlenme şeklidir.⁶¹

2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI VE NİTELİĞİ

İç kontrol sisteminin amaçları; COSO (Comitte of Sponsoring Organizations) tarafından yapılan iç kontrol tanımında, üç grup altında toplanmıştır:

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Yürürlükteki mevzuat ve diğer düzenlemelere uygunluk,

“Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği” ile kastedilmek istenen, işletmenin bölümleri itibariyle belirlemiş olduğu hedeflere ne kadar ulaştığı ve hedeflere ulaşılması sonucu elde edilen edinimlerle, bu hedeflere ulaşmak için tüketilen kaynakların oranıdır.

İşletmenin yönetim kademelerinin karar alma süreçleri ve kararlarını uygulayabilmekteki becerisi, etkinliği ve verimliliği direkt olarak etkileyen unsurlardır. İşletmenin yönetim kademeleri, üretim ve yönetim programlarını doğru ve verimli yaparlar, programın uygulaması konusunda etkin olabilirler ve işletmenin karşılaştığı olağanüstü durumlarda hızlı karar verip, uygulanmasını sağlayabilir, en az maliyetle durumu bertaraf edebilirlerse, işletmede etkinlik ve verimlilikten bahsetmek mümkün olabilir.

“Finansal raporlamanın güvenilirliği” ile ifade edilmek istenen husus ise, mali tablolarda yer alan kalem ve rakamların oluşturulması esnasında meydana gelebilecek hata ve hilelerin engellenmesi konusunda, iç kontrolün ne tür önlemler aldığı ve alınan önlemlerin ne kadar etkin olduğudur. Dolayısıyla işletmede, ne kadar etkin ve güvenilir bir

⁶¹ Güredin, s.275.

iç denetim sistemi kurulursa, o derece de güvenilir bilgiler içeren finansal tablolara erişmek de mümkün olabilecektir.

“Yürürlükteki mevzuat ve diğer düzenlemelere uygunluk” ile ifade edilmek istenen husus ise, işletmelerin genel olarak uymak zorunda oldukları yasa ve kurallara uygun olarak, faaliyetin sürdürülüp sürdürmediğini kontrol edebilmektir. İşletmede var olan iç kontrol sistemi sayesinde bu konuda oluşmuş veya oluşması olası aksaklıklar, anında tespit edilebilmeli ve sistemin bu durumu düzeltebilecek bir yapısı olmalıdır.⁶²

İşletmede mevcut iç kontrol sistemi, hiçbir aksaklık ve hatanın olmadığıının teminatı olmayıp, sadece, iç kontrol sistemi ile işletmede maksimum düzeyde güvenilirliği sağlamak ve hataları minimuma indirmektir. Ayrıca, iç kontrol sistemi sabit değil, ihtiyaca ve yasal değişikliklere göre değişim göstermesi gereken, dinamik bir sistemdir.

İç kontrol sisteminin temel beş bileşenden oluşması gerektiği belirtilmektedir;

- Kontrol Çevresi,
- Risk Değerlemesi,
- Kontrol Faaliyetleri,
- Bilgi İletişim Sistemleri,
- İzleme.

2.1. Denetçi Yönünden İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Niteliği

Denetçi açısından ise iç kontrol sisteminin amaçları ve niteliği, yapacağı denetimde kullanacağı yöntemi belirlemede, denetim planını yapmada, süreçleri saptamakta ve kullanacağı kanıtları ve güvenilirliklerini belirlemede önemlidir.

⁶² Tenker, s.183.

Sağlıklı bir iç denetim sistemi olmayan işletme ile olan bir işletmenin denetiminde alınacak riskler, yapılacak denetim planlaması ve sarf edilecek işgücü de aynı olmayacaktır.⁶³

3. İÇ KONTROLDE BELGE VE MUHASEBE DÜZENİ

İşletmede doğru ve iyi işleyen muhasebe organizasyonunun kurulmuş olması da iç kontrol sisteminin etkinliğini önemli ölçüde arttıran unsurlardan biridir. İşletmenin belge düzeni, muhasebe organizasyonunun sağlıklı biçimde işleyebilmesinin temelini oluşturur.

İşletmede meydana gelen her türlü varlık hareketi ve işlemin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi, bunların doğru bir biçimde belgelendirilmesi ile mümkün olabilecektir. İşletmenin bütün bölümleri muhasebe kayıtlarına geçirilmesini istediği her türlü işlemi belgeye dayandırmalıdır. Belgeleme her biçimde olabilir; fatura, tahsilat makbuzu, ambar tesellüm fişi, mühür, onay vb. şeklinde sayılabilir. Ayrıca muhasebe sisteminde kullanılmakta olan yevmiye kayıtları, muhasebe fişleri, mizan, defterler ve raporlar birbiriyle ilintili kontrol noktaları içermektedir ve birbirlerini doğrulayıcı niteliktedir.

Bilgisayar teknolojisinde yaşanan gelişmeler, pek çok işletmenin muhasebe kayıtlarını ve stok hareketlerini bilgisayar ortamında takip etmesi sonucunu getirmiştir. İç kontrol sisteminde bilgisayar teknolojisini yoğun olarak kullanan işletmelerde denetim daha kolay, kanıtların toplanması, güvenilirliklerinin tespiti hızlı, hesap hatalarının ve hilelerinin saptanabilmesi daha basit olmaktadır.⁶⁴ İç denetim, işletme içinde kurmaylık görevini üstlenmiş iç denetçiler tarafından yürütülür. İç denetim, işletme varlıklarının korunmasını, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayan, faaliyet etkinliğini ölçen ve işletme karar ve politikalarının uygulanıp uygulanmadığını saptayan çok önemli bir mekanizmadır.⁶⁵

⁶³ Bozkurt, “Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi”, **M.Ü.S.B.E. Dergisi**, Sayı 2, Ocak 1995, s.29.

⁶⁴ Acar, s.46-47.

⁶⁵ Salih Özel, “İşletmelerde İç Denetimin Genel Esasları”, **Mali Sorunlar Çözüm Dergisi**, Mayıs 1985, s.36.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STOK KAVRAMI

1. STOKLARIN TANIMI

İşletme, satmak, yeni malların üretiminde kullanmak ya da diğer çalışmalarında tüketmek üzere bazı maddeleri önceden edinmek ve elde tutmak durumundadır. Bu maddelere “*stok*” denir.⁶⁶

2 no’lu Uluslar arası Muhasebe Standardı’nda stoklar şöyle tanımlanmıştır;

*“Stoklar, normal işletme faaliyetleri içinde satılmak için elde bulunan, böyle bir satışa yönelik olarak imalat aşamasında bulunan, satılacak mal ve hizmetlerin üretiminde tüketilecek olan gözle görülen varlıklardır.”*⁶⁷

Bir başka tanıma göre stoklar, işletmenin normal faaliyet döneminde satılacak, tüketilecek veya faaliyetler içinde değişime uğrayacak maddi mallarıdır.⁶⁸

Farklı bir tanımlamada ise stoklar, üretimde beklenmeyen durumlara, gecikmelere, mevsimlik dalgalanmalara ve diğer düzensizliklere karşı işletmeyi korumak amacıyla, işletmenin deposunda bugün için atıl durumda bekletilen ancak gerektiğinde kullanılabilecek olan kaynaklar olarak ifade edilmiştir.⁶⁹

Herhangi bir malın stok olarak kabul edilip edilmemesi o malın işletme sahipleri tarafından kullanım amacına bağlıdır. Örneğin; halı ticareti yapan bir firma için her bir halı

⁶⁶ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 1996, s.265.

⁶⁷ Başak Ataman ve Hüseyin Akay, **Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000, s.56.

⁶⁸ Şevket Kudret Sayın, “İşletme Malzemeleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı:54, Ocak 2001, s.1.

⁶⁹ Süleyman Yükçü ve Diğerleri, **Finansal Yönetim**, 1.Baskı, İzmir: Vizyon Yayınları, 1999, s.697.

“stok”, halıyı büro dekorasyonu için kullanan bir firma için ise “demirbaş” olarak kabul edilir.⁷⁰

Stok kavramı çok çeşitli alanlarda kullanılabilmektedir. Bir ülke ekonomisinin stoklarından söz edilebildiği gibi, bir işletmenin, perakendecinin, tüketici biriminin stoklarından da söz edilebilmektedir. Tüm stokların ortak özelliği ise, gelecekteki ihtiyaçları karşılamak amacıyla elde bulundurulmasıdır.

2. STOKLARIN SINIFLANDIRILMASI

Stok tanımına giren tüm işletme varlıklarını bir arada izlemek yanılgıları da peşinden getirebilir. Stok başlığı altında işletmede bulunan varlıklar arasında; cins, değer, kullanım yeri, stoklama biçimi gibi faktörler açısından farklılıklar vardır. Stokları amaçlarına uygun olarak sınıflandırarak izlemekte yarar vardır. İşletmelerde uygun stok kontrol sistemlerinin geliştirilebilmesi ancak doğru stok sınıflandırmalarının yapılabilmesiyle mümkün olabilir. Stoklar için yapılan uygun sınıflandırma, işletmelerin imalat koşullarına, organizasyon yapılarına göre farklılıklar göstermektedir.

2.1. Stokların İmalat Sürecindeki Yerine Göre Sınıflandırılması

İmalat sürecindeki yerine göre sınıflandırmada stoklar aşağıdaki kalemler altında incelenmektedir;

- Hammadde
- Yarı Mamul
- Mamul
- Hazır Parçalar
- Yardımcı Malzemeler

⁷⁰ Mehmet Özbirecikli, **Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi**, 2. Baskı, Ankara: Detay Yayınları, 2005, s.49.

Bu sınıflandırma şekli, proseste yer alan tedarik, satış, maliyet muhasebesi gibi departmanlar açısından da uygun olan bir sınıflandırma biçimidir.

Hammaddeler, işletmenin herhangi bir imalat departmanında, imalat süreci içinde ihtiyaç duyulacağı için stokta bulundurulmasına gerek duyulan kaynaklardır. Piyasada meydana gelen herhangi bir ekonomik dalgalanma nedeniyle imalat miktarının arttırılıp, azaltılmasına ihtiyaç duyulması; tedarik edenlerden kaynaklanan olası sıkıntılar ve imalatla kullanılmak üzere taşınmasında zamana ihtiyaç duyulması gibi nedenlerle, yokluğu halinde imalatın kesintiye uğraması gibi istenmeyen bir sonuca sebep olunabileceğinden hammadde stoklarında yığılmalar meydana getirebilir.

Yarı Mamul Stokları, imalat sistemi içinde işlem görmüş veya görmeyi bekleyen stoklardır. İşletmedeki, imalat planlamasının etkinliğini ölçmede kullanılırlar. Yarı mamul stoklarının miktarı konusunda işletmenin imalat teknolojisinin özelliğine göre farklı yaklaşımlar söz konusudur.

Mamul stokları, tamamlanmış ürünler olup stok yönetimi konusunda en önemli kalemlerden biridir. İşletmenin piyasadaki pazar payını arttırabilmek için izleyeceği stratejilerin belirlemesini ve gerekli pozisyonu kısa zamanda almasını sağlar. Mamul stokları özellikle perakendeci konumdaki işletmelerde daha da önemlidir.

Yarı mamullerin bünyesine giren ve genellikle dışarıdan tedarik suretiyle edinilen civata, vida gibi hazır parçalarla, mamulde doğrudan kullanılmayan veya yer almayan ancak yine mamulün meydana getirilmesinde yarı mamulün bünyesine bir şekilde intikal eden tamir parçaları, motor yağı gibi yardımcı malzemeler de stokların içinde yer alır.⁷¹

⁷¹ Acar, s.4-5-6.

Tek Düzen Hesap Planı'nda stoklar hesabının alt hesapları ve bu hesapların işleyişine ilişkin açıklamalar da aşağıdaki gibidir;

150. İlk Madde ve Malzeme Hesabı

Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulanan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

İlk maddeler, üretim konusu mamul veya hizmetlerin bünyesine giren ve mamul veya hizmet birimine göre takip edilebilen varlıklardır. Örneğin; koltuk üretiminde kullanılan deri, kumaş, sünger vb. ilk maddeye örnek oluşturur.⁷²

Yardımcı maddeler, üretilen şeyin bünyesini oluşturmamakla birlikte, üretilmesine katkıda bulunan maddelerdir. (Kumaş üretiminde iplik gibi.)

İşletme malzemeleri, mal ve hizmet üretim faaliyeti sırasında tüketilen maddelerdir.(Bakım için kullanılan yağlar gibi.)

Ambalaj malzemesi de, ürünün korunması ve müşteriye ulaştırılması için bir defa kullanılan alıcıdan geri alınması söz konusu olmayan maddelerdir.⁷³

151. Yarı Mamuller – Üretim Hesabı

Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır.⁷⁴

⁷² İbrahim Lazol, **Genel Muhasebe**, 11.Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2006, s.79.

⁷³ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 10.Baskı, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 1999, s.124.

⁷⁴ Sevilengül, s.280.

152. Mamuller Hesabı

Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır.⁷⁵

153. Ticari Mallar Hesabı

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemler bu hesapta yer alır.

İşletmeler sürekli envanter yöntemini kullandıkları takdirde ticari mal stoklarını izlemede üç hesaplı kayıt yöntemini kullanırlar. Bu hesaplar; 153 Ticari Mallar, 600 Yurtiçi Satışlar (veya 601 Yurtdışı Satışlar) ve 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesaplarıdır.⁷⁶

157. Diğer Stoklar Hesabı

Yukarıdaki stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır.

Bu hesaba değişik nitelikli stoklar girebileceği için uygulanabilecek işlemler de birbirinden farklılık gösterir. Bu hesapta yer alabilecek bazı stok kalemleri şunlardır:

- Değeri Düşen Stoklar
- Komisyoncudaki Mallar
- Yoldaki Stoklar
- Hurda ve Atık Stokları

⁷⁵ Yunus Kışalı ve Sadi Işıklar, **Genel Muhasebe**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1998, s.101.

⁷⁶ Ümit Ataman, **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, 2.Baskı, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2003, s.102.

158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

Bu hesap, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.⁷⁷

Çeşitli mallara ait değer düşme tutarlarını yardımcı hesaplarda izleme imkanı yoktur. Karşılık Hesapları, bu nedenle kurulmuş düzenleyici hesaplardır.⁷⁸

Ayrıca bilançodaki varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.⁷⁹

2.2. Stokların Fonksiyonel Özelliklerine Göre Sınıflandırılması

Bu şekilde stokların sınıflandırmasında sınıflandırma kriteri olarak ilk madde ve malzeme stoklarının, işletmede mamul maliyetlerine etkisi ve işletmedeki işlevi dikkate alınmaktadır. Bu sınıflandırma şeklinde stoklar aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir:

2.2.1. Parti Hacmi (Çevrim) Stokları

Parti hacmi diğer adıyla çevrim stokları, imalatla kullanılacak malzemenin tek tek sipariş edilmesi yerine, partiler halinde sipariş edilmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Bu stoklar, imalat sürecinin daha kararlı ve düşük maliyetli gerçekleştirilebilmesi açısından önemlidirler.

⁷⁷ 22.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği

⁷⁸ Özgül Cemalcılar ve Nurten Erdoğan, **Genel Muhasebe**, 4.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1997, s.538.

⁷⁹ Alper Şimşek ve Servet Özkök, **Vergi Muhasebesi**, 1.Baskı, Ankara: Oluş Yayınları, 2004, s.31.

Siparişlerin parti halinde verilmesinin nedenleri ekonomik ve teknolojik faktörlerle açıklanabilir.

Şöyle ki; eğer sipariş edilen ilk madde ve malzemelerin miktarı arttıkça, imalat ve satın alma maliyetlerinin ortalaması bunun tersine düşüyorsa, her siparişte daha fazla miktarın getirilmesi işletme açısından avantajlı olacaktır. En basit haliyle nakliyesinde ödenecek bedel, miktar arttıkça azalma gösterecektir.

İmalatın safhalarının özelliği nedeniyle bir anda büyük bir miktar malzemenin imalata dahil olması gerekebilir ki bu da teknolojik ihtiyaç olarak tanımlanabilir.

Açıklanan ekonomik ve teknolojik nedenlerle elde bulundurulanan stoklara parti hacmi (çevrim) stokları denmektedir.

2.2.2. Mevsimsel Stoklar

Bazı ürünlerin talebinde mevsimsel olarak azalma veya yükseliş görülebilir. Bunun nedenleri çok çeşitli olabilir. İşletmeler ya mamul olarak ya da bir anda talebin artması halinde imalatla kullanılacak, tedariki mevsimsel olan ilk madde ve malzemelerde stoklarını arttırmak yolunu seçeceklerdir. Böylece, işletmeler artan talebin karşılanması ya da imalat miktarının arttırılması gerektiği durumlarda, oluşabilecek maliyet artışlarının engellenebilmesi için gerekli stok dengesini sağlayabileceklerdir.

2.2.3. Emniyet Stokları

Bu stoklar imalat ve satışların aksamasını önlemek amacıyla işletme bünyesinde tutulan stoklardır. Talep miktarında meydana gelebilecek artışlar nedeniyle stok yokluğuna düşmemek ya da maliyet artışından kaçmak amaçlı işletmede tutulan stoklar bu gruba girerler. Ayrıca, tedarik sürelerinde oluşabilecek aksaklıkları önlemek amaçlı elde bulundurulanan stoklar da bu kapsama dahildir.

2.2.4. Başka Amaçlar İçin Bulundurulanan Stoklar

Ekonomik dalgalanmalardan yararlanmak ve promosyon amaçlı elde bulundurulanan stoklar bu grupta değeriendirilebilir. Bir ürünün ya da ilk madde malzemenin fiyatında ani olarak bir artış beklentisi bu grupta izlenen stokların artışına neden olur. Ayrıca, etkin ve hızlı pazarlama sağlama amaçlı olarak elde bulundurulanan stoklar da promosyon stokları olarak bu grupta sınıflandırılabilir.

2.3. Talebin Yapısına Göre Stokların Sınıflandırılması

İşletmede stok sınıflandırılması yapılırken kriter olarak sınıflandırmaya tabi tutulacak stokların piyasa taleplerinin kullanılmasıdır. Bu sınıflandırma şeklinde stoklar iki başlık altında toplanabilir.

2.3.1. Bağımsız Stoklar

Talepleri birbirinden bağımsız olan işletme stok kalemleridir. Burada stok kalemlerinin miktarları belirlenirken piyasadaki talebin tahmini yoluna gidilir ki bu her bir stok kalemi için farklılık gösterir. Bu tip stok sınıflandırması yapılan işletmelerde sürekli olarak stok miktarının takibi gereklidir. Daha çok perakendeci konumundaki işletmelerde kullanılan bir sınıflandırma şeklidir.

Tüketici talebine göre bazı ürünlerin stok devir hızları çok yüksek, bazılarının ise çok düşüktür. Örneğin; büyük süper marketlerde temel gıda maddelerinin stoku ile kırtasiye malzemelerinin stoku birbirinden çok bağımsız olduğu gibi, bu temel kalemlerin alt kalemleri arasında bile zaman, moda gibi pek çok nedenlerle talep farklılıkları vardır.

2.3.2. Bağımlı Stoklar

Bir stok kalemine olan talep diğer stok kalemine olan taleple doğru orantılıdır. Bağımsız stoklardan farklı olarak bu stoklarda elde bulundurulacak stok miktarı özellikle bağımlı olduğu stok kaleminin talep miktarına uygun olarak hazırlanan imalat planına göre belirlenir. Anlaşılacağı üzere, daha çok imalat işletmeleri için söz konusu olan bir

sınıflandırmadır. İmalat esnasında birbirinden ayrı düşünölemeyen kalemler vardır. Örneğin; boyanın ambalajlanmadan satışı düşünölemez. Bu nedenle talebe bağılı olarak imalatı planlanan boya miktarı ambalaj kabı stok miktarının planlamasında belirleyici olacaktır.

2.4. ABC Sınıflandırması

İşletmenin stok kalemlerinin çok çeşitli olması halinde mevcut tüm stokların aynı dikkat ve özenle takip edilememesi nedeniyle yaşanacak problemleri engellemek amaçlı stok kalemlerinin sistematik olarak incelenmesi gerekliliğı sonucu ortaya çıkmış bir sınıflandırmadır.

ABC sınıflandırma sisteminde stokta bulundurulan kalemlerin, birim fiyatları ile yıllık talep miktarları çarpılarak yıllık kullanım değeri bulunmaktadır. Kümülatif olarak yıllık parasal değerin büyük bir oranı, stok kaleminin talep miktarı olarak küçük bir yüzdesine denk geliyor ise A sınıfı stoku, aksine miktar olarak büyük bir yüzdeye sahip olup, yıllık parasal değeri bakımından düşük bir orana sahip olan stok kalemleri B, C ve daha alt sınıfları oluşturmaktadır.

A sınıfı kalemlerin stok seviyeleri çok dikkatli izlenmeli, ayrıntılı stok kayıtları tutulmalı, sipariş planlaması doğru yapılmalıdır. Aşağı kalemlere inildikçe sipariş miktarlarını belirlemek için daha farklı yöntemler kullanılabilir.⁸⁰

3. STOK BULUNDURMA NEDENLERİ

İşletme varlıkları, "Dönen Varlıklar" ve "Duran Varlıklar" olmak üzere iki temel bölümden oluşmaktadır. Dönen varlıklar, işletmenin tam kapasite ile çalışabilmesi, üretimin kesintisiz devam edebilmesi, olağanüstü durumlarda mali yönden zor durumlara düşmesinin önlenmesi, faaliyetini karlı ve verimli bir biçimde yürütebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Dönen varlıkların içinde en önemli kalemlerden biri olan stokların

⁸⁰ Acar, s.7-11.

büyüklüğü, işletme sermayesinin yapısını ve etkin kullanılıp kullanılmadığı konusundaki değerlendirmeyi büyük ölçüde etkiler.⁸¹

İşletmeler neden stok bulundurma yoluna giderler? İşletmeler stok bulundurmazlar ise ihtiyaç duydukları stoku gerektikçe gün be gün alabilirler. Fakat sonra küçük miktarda sipariş verecekleri için daha yüksek fiyatlar ödeyeceklerdir, hammadde zamanında teslim edilmediğinde de üretim gecikmeleri riskini göze almış olacaktırlar. Bu nedendir ki, firmanın acil ihtiyacından daha fazlasını sipariş ederler. Benzer şekilde firma bir ürünün tükenmesi nedeni ile bir siparişi karşılayamayıp satış kaybetme riskini önlemek için, elinde stoklar bulundurur.

Bununla birlikte stok bulundurmanın maliyetleri vardır: Stoklara bağlanan para faiz kazanmaz; depolama ve sigorta için para ödemek gerekir ve çoğu kez bozulma ve çürüme de söz konusudur. Üretim yöneticileri çok az stok tutmanın maliyetleri ile çok fazla stok tutmanın maliyetleri arasında makul bir denge bulmaya çalışırlar.⁸²

İmalat işletmelerinde stok bulundurmayı etkileyen faktörleri özellikleri gereği stoklarını oluşturan üç farklı kalem açısından irdelemek yararlı olacaktır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- a) İlk Madde Malzeme Stokları Bulundurmayı Etkileyen Faktörler
- b) Yarı Mamul Malzeme Stokları Bulundurmayı Etkileyen Faktörler
- c) Mamul Malzeme Stokları Bulundurmayı Etkileyen Faktörler

⁸¹ Yükçü, s.701.

⁸² Richard A. Brealey, Stewart C. Myers ve Alan J. Marcus, **İşletme Finansının Temelleri**, İstanbul: Literatür Yayıncılık, 1997, (Çev: Ünal Bozkurt, Tükan Arıkan, Hatice Doğukanlı), s.132.

3.1. İlk Madde Malzeme Stokları Bulundurmayı Etkileyen Faktörler

İşletmelerin, ellerinde ilk madde malzeme stoku bulundurmalarını etkileyen faktörleri aşağıdaki başlıklar altında inceleyebiliriz:

Gelecek dönemlerde imali planlanan mamul miktarı; işletmenin stoklarında bulunduracağı ilk madde ve malzeme miktarını belirleyecek nedenlerden biridir. İşletme, imalatı planlanan ürünlerin çeşitleri ve miktarına göre elinde bulunduracağı stok miktarını belirler. İşletme, planlaması yapılan zaman diliminde imalatı düşünülen ürün miktarına göre elinde bulundurması gereken hammadde miktarını belirler.

İmalatın mevsimlik olması da; işletmenin stoklarında bulunduracağı ilk madde ve malzeme miktarını belirleyecek nedenlerden biridir. Bazı imalat işletmelerinde imalatın mevsimlik olması nedeniyle, imalatın arttığı mevsimlerde stoklar artmakta, buna karşılık diğer dönemlerde hammadde stokları hemen hemen hiç bulunmamaktadır.

İmalatın kesintiye uğramaması için de işletmeler ilk madde ve malzeme stoku bulundururlar. Stok sistemlerinde arz, talep ve sipariş süresinde birtakım belirsizliklerle karşılaşılabilir. Bu belirsizliklere karşı korunabilmek ve stoksuz kalmamak için işletmeler güvenlik olarak emniyet stokları bulundururlar.⁸³

Tasarruf amacı da işletmelerin ilk madde ve malzeme stoku bulundurmalarına bir başka nedendir. İşletmeler, büyük partiler halinde ilk madde ve malzeme alımı yaptıklarında, daha iyi koşullarda alım yapıyorlar ve bu alımdan indirim elde ediyorlarsa işletme bu şekilde daha rasyonel olacaktır.

Hammadde ve malzeme fiyatlarıyla ilgili spekülasyon beklentileri de işletmede bulundurulacak stok miktarını belirlemede önemli etkenlerden biridir. Genel olarak işletmeler, zaman içinde hammadde ve malzeme fiyatlarında yoğun bir artış bekliyorlarsa,

⁸³ Kemal Erdoğan ve Recep Küçük; “Stokastik Stok Modellerinde Güven Stokunun Elektronik Çalışma Sayfası Yardımıyla Belirlenmesi”, **Muhasebe Finans Araştırma ve Uygulama Dergisi: Analiz**, c.7, Sayı 16, s.25.

stoklara büyük ölçüde yatırım yapmaktalar; aksine söz konusu fiyatlarda düşüş tahmin ediyorlarsa bu tür stoklarını azaltmaktadırlar. Bu nedenle işletmelerin büyük bir bölümü enflasyonist dönemlerde ellerinde spekülatif amaçlı, ihtiyaçlarından çok daha fazla miktarda hammadde ve malzeme stoku bulundurma eğilimi gösterdikleri gözlemlenmektedir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı da işletmelerin stok seviyelerini etkilemektedir. Stoklara ait kayıtları düzenli, gelecek dönemlerdeki stok gereksinimlerini sağlıklı bir şekilde tahmin edebilen ve tedarik süresi kısa olan işletmeler, daha düşük bir stok düzeyi ile faaliyetini sürdürebilmektedir. Ancak etkin bir iç kontrol sistemi bulunmayan, hammadde tedarik bağlantılarını zamanında yapamayan, gelecek dönemlere ait planlaması bulunmayan işletmelerde, çoğu kez yöneticilerin iradeleri dışında hammadde stokları aşırı ölçüde birikmektedir.

İlk madde ve malzemenin dayanıklılığı da işletmenin elinde bulunduracağı stok miktarını etkilenmektedir. Bozulma ve çürümeye maruz yani, dayanıklılık süresi çok kısa olan hammadde ve malzeme kullanan imalat işletmelerinde, ya sık sık küçük partiler halinde bu tip stokların tedariki yoluna gidilecek ya da kullanmakta oldukları imalat teknolojisi izin veriyor ise en kısa zamanda bu stoklar imalata dahil edilerek yarı mamul veya mamul stoka dönüştürülmeye çalışılacaktır. Bu durumda hammadde ve malzeme stokları çok kısa süreli ya da çok az miktarlarda olduğundan, elde bulundurma maliyetleri de bu ölçüde azalacaktır.

Stok bulundurma maliyeti de işletmenin elinde bulunduracağı stok miktarını ayarlama da önemli bir etkidir. Bu maliyetler, elde bulundurulan stok miktarıyla doğru orantılı olarak artma ya da azalma eğilimi gösterir. İşletme yöneticileri, bu stokları elinde bulundurmaktan dolayı katlanan maliyetler ile yine elde bulundurmadan kaynaklı kazancı karşılaştıracaklar; aradaki farkın elde bulundurma kazancı lehine olması halinde stok bulundurma yoluna gideceklerdir.

İşletmelerin finansman olanaklarının varlığı ya da finansman maliyetlerinin kabul edilebilir olması da ilk madde ve malzeme stok miktarlarının belirlenmesinde etkili olacaktır. Finansman olanaklarının yetersiz oluşu ya da finansman maliyetlerinin yüksek olması nedeniyle bazı işletmeler, stoklarını minimum seviyede tutmak zorunda kalabilirler.

İşletmelerin depolama kapasiteleri de işletmenin elinde bulunduracağı stok miktarını belirlemede dikkate alacakları son bir nedendir. Depolayabilme olanakları kısıtlı olan işletmeler, küçük partiler halinde hammadde ve malzeme alımında bulunurken, geniş olanaklara sahip olanların ise daha önceden ayrıntılı olarak açıklandığı üzere ekonomik ya da başka nedenlerle ihtiyacından fazla stok bulundurma olanağı bulunmaktadır.⁸⁴

3.2. Yarı Mamul Stokları Bulundurmayı Etkileyen Faktörler

Yukarıdaki bölümde, açıklamalarına yer verdiğimiz, işletmelerin ilk madde ve malzeme bulundurup bulundurmamalarını etkileyen sebeplerin içinde, hammaddenin stokta bekleyebilecek dayanıklılığa sahip olmaması halinde, bu durumun yarı mamul ya da mamul stokunun artmasına neden olabileceğini belirtmiştik. Bu nedenle bu sebebi burada tekrarlamayacağız. Özellikle, imalat işletmelerinde stokta bulundurulan yarı mamul mal miktarını etkileyen diğer unsurları da aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

İşletmelerin, tuttukları yarı mamul stok miktarları önemli ölçüde yapmakta oldukları imalatın teknik niteliğine ve sürecinin uzunluğuna bağlıdır.

İmalat işletmesinin imalat sürecinin uzunluğu, her ne kadar önemli ölçüde, kullanılmakta olan imalat teknolojisine bağlı olsa da bunun dışında işletme yöneticilerinin aldığı kararların doğruluğu, karar alma hızları, çalışanların kalifiye olması, yapılan imalatın verimliliği gibi pek çok nedene de bağlıdır. Başka bir deyişle işletmede bu noktalarda bir aksama varsa imalat sürecinin uzunluğu artabilir ve bu da yarı mamul stoklarında artışa neden olabilir. Dolayısıyla, imalat sürecinde kullanılmakta olan teknolojik özellikler hariç, müdahale edilmesi mümkün olan diğer noktalardaki aksaklıklar giderilebilirse, işletme

⁸⁴ Nurullah Kaya, “Etkin Stok Yönetimi ve Türkiye’de Bir Uygulama,” (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi SBE 2004), s.8–9.

fonlarının yarı mamul mallara bağlanmasının yaratacağı verimsizlikte ortadan kalkabilecektir.

İmalat faaliyetinin, herhangi bir sebeple sık sık kesintiye uğraması da yarı mamul stoklarında artışa neden olacaktır. İmalat faaliyetinin, kesintiye uğraması sonucu yarı mamul stoklarındaki artış, satışların artışına paralel olmadığından yığıntılar meydana gelecektir. Teknik altyapısı iyi kurulmamış imalat işletmelerinde bu durumla sık sık karşılaşmak mümkündür.

İmalat hacmini belirleyen başlıca unsur, işletmenin gelecek dönemler için yapmış olduğu satış tahminleridir. İmalat miktarı ile yarı mamul stokları arasında doğru orantılı bir ilişki söz konusudur. Yani imalat miktarının artış ve azalış miktarına göre yarı mamul stok miktarı da artar veya azalır. Dolayısıyla satış tahminleriyle, yarı mamul stokları arasında böylece yakın bir bağ olduğu görülebilir.

İşletmeler yarı mamul ihtiyaçlarını iki şekilde temin edebilirler. Bunlardan ilki hammadeden yarı mamulün üretilmesidir ki ilgili süreç işletme bünyesinde gerçekleştirilir, ikincisi ise dışarıdan satın alma yoluyla yarı mamulün temin edilmesidir. Dış kaynaklardan yarı mamulün sağlandığı durumlarda işletme fazla miktarda yarı mamul stoku bulundurmaya gerek duymaz.

3.3. Mamul Stoku Bulundurmayı Etkileyen Faktörler

İşletmelerin, mamul stoku bulundurma ya da bulundurmama nedenleri arasında elde stok tutma maliyetleri de vardır. İşletmelerin ellerinde mamul stoku bulundurmalarının diğer nedenlerini ise şu şekilde açıklayabiliriz;

Bir işletmede mamul stoku ile satış hacmi arasında paralel bir ilişki vardır. Şöyle ki; bir imalat işletmesinin uygun imalat teknolojisi yok ise, piyasada talebin daralmasına paralel olarak satış hacminde yaşanan düşüşler karşısında imalat faaliyetini bir anda yavaşlatması mümkün olmayacağından, mamul stokları gereğinden fazla artacak, aşırı talep durumunda ise yine imalat bir anda arttırılamayacağından eksik stokla çalışmak durumunda

kalacaktır. Bu riskleri bertaraf edebilmek için işletme, elinde ihtiyacıyla orantılı olamayan miktarlarda mamul stoku bulundurabilir.

İmalat işletmelerinde mamul stokunu belirleyen önemli faktörlerden biri de *mamule olan piyasa talebinin mevsimlik oluşudur*. Örneğin; dondurma ya da soğuk içecek gibi ürünlerde talep yaz aylarında maksimum seviyelerde seyrederken, kış aylarında yaz aylarına nispeten çok daha düşük rakamlarda gerçekleşecektir. Bu durumda, işletme söz konusu mamulün imalatını arttırmak yani, stoklu çalışmak ya da düşürmek yani, eksik stok bulundurmamak kararını verecektir ki buna paralel olarak mamul stoklarına yapılan yatırım miktarı da değişecektir.

İşletmelerin, ellerinde ilk madde ve malzeme stoku bulundurmalarının sebeplerini açıklarken verilen, salça örneğinde olduğu gibi, mamul ürüne olan talebin yıl içinde istikrarlı bir çizgi izlemesine rağmen, hammaddesi olan domatesin belirli aylarda tedarikinin mümkün olması nedeniyle, söz konusu dönemlerde mamul stoku için imalat yapıldığı görülecektir. İlk madde ve malzeme alımının mevsimlik oluşu, mamul stoklarında bazı dönemlerde aşırı miktarda yığılmalara sebep olacaktır.

İşletmenin faaliyet gösterdiği piyasada mevcut rekabet şartları da, mamul stok miktarını belirlemede önemli bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Çok sayıda işletmenin faaliyet gösterdiği piyasalarda işletmeler, rekabet konusunda avantajlarını yitirmemek, piyasa şartlarına kolay uyum gösterebilmek adına ellerinde daha fazla stok bulundurmamak durumundadırlar. Oysa tekel konumunda bulunan yani, rekabet etmek durumunda bulunmayan işletmeler, ellerinde ihtiyaçları dışında fazladan stok bulundurmamak gibi bir kaygı taşımazlar.

Ayrıca, işletmenin satış yaptığı bölgelerin çeşitli ya da lokal olması da mamul stok miktarını belirleme de etken olacaktır. Bir işletmenin satış yaptığı bölgeler ne kadar çeşitli ve dağınık ise, bu işletme söz konusu bölgelerden gelebilecek anlık talepleri aksatmaksızın, karşılayabilmek için elinde ihtiyacından fazla stok bulundurmamak durumundadır. Aksine

kontrolü mümkün olan bir pazara hizmet veriyorsa stoklarına yapacağı yatırımda bu ölçüde az olacaktır.⁸⁵

“Dağıtım kanalı, bir malın üreticiden tüketiciye kadar ulaşmasını sağlayan bir mekanizmadır. Dağıtım kanalları iyi işleyen işletmeler, tüketiciye daha kolay ulaşabildiklerinden, bu avantajlarıyla, ellerinde daha az stok bulundurabilirler.”

Gelecek dönemde imali planlanan mamul miktarı ile ilgili olarak, işletmelerin ellerinde ilk madde ve malzeme stoku bulundurmaları konusunda yapılan açıklamalar, mamul stokları içinde geçerlidir. İşletmeler, imalatlarını sipariş miktarına göre düzenleyebildiği sürece, başka bir deyişle siparişe bağlı olarak imalat yaptıkları sürece, mamul stokları asgari düzeye inecek hatta stoksuz çalışabileceklerdir. Ancak, işletmeler piyasa talebini tahminle imalat planlaması yapsalar dahi, piyasada her an için ortaya çıkabilecek karlı satış fırsatlarını kaçırmamak için daha fazla mamul stoku bulundurmamak durumundadırlar.

Konsinyasyon suretiyle ticaret yapılan sektörlerde, konsinye olarak gönderilen mallar, satış gerçekleştirilinceye veya herhangi bir şekilde elden çıkarılıncaya kadar imalatçı ya da tedarikçi işletmenin stoklarında görülecek ve o işletmenin mamul stok düzeyi de buna paralel olarak yüksek düzeylerde olacaktır.

Aracı ya da komisyoncunun mamul stoklarında ise bu kalemler yer almayacaktır. Dolayısıyla, konsinye mal alan işletmelerin stok maliyetleri düşük, konsinye mal satan işletmelerin stok maliyetleri ise yüksek olacaktır.

Mamul ürünün fiziki özellikleri ve dayanıklılığı da stok miktarını belirlemede önemli bir unsurdur. İşletmeler, bozulma ve çürümeye maruz olan veya talebi tüketici tercihlerine göre çok çabuk değişebilen malları ellerinde uzun süre tutmak istemeyeceklerinden, bu tip mamullerin stok miktarlarının düşük, dayanıklı ve kalitesini uzun süre koruyabilen mamullerin stok miktarının ise fazla olduğu gözlemlenebilir.

⁸⁵ Öztin Akgüç, **Finansal Yönetim**, 6.Baskı, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayınları, 1994, s.301.

Nitelik ve nicelik olarak birbirinden farklı mamul imalatı yapan işletmelerde kümülatif mamul stok miktarı, satış hacimleri aynı olmakla birlikte tek tip ya da az çeşit ürün imalatı yapan işletmelerin mamul stok miktarına kıyasla daha fazladır. İmalatı yapılan ürün çeşidi arttıkça, işletmelerin stok bulundurma gereksinimi artabilmektedir.⁸⁶

4. STOK MALİYETİ

İşletmeler, stok miktarlarının ihtiyaçlarından ne az ne de fazla olmasını isterler. İşte bu noktada uygun stok düzeyini belirlemek oldukça önemlidir. Burada temel amaç, imalat işletmelerinde önemli bir yatırım kalemi olan stokların, işletmeye olan maliyetlerini minimuma indirerek, işletme karlılığını maksimize etmeye katkıda bulunmaktır.

1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde “Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.” şeklinde yer alan açıklamadan da anlaşılacağı üzere stoklar da maliyet esasına tabidir. İmalat işletmelerinde kullanılacak maliyet hesapları ve işleyişleri aynı tebliğin 7/A seçeneğinde ayrıntıları ile anlatılmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan 3 Sıra No'lu Tebliğ'de stokların maliyetleri konusunda şu açıklamalar yer almaktadır;

“Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.”⁸⁷

⁸⁶ Acar, s.12.

⁸⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu: Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3, 15.01.2005 Tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete.

Bu tanımın içinde yer alan stok maliyetlerinin açıklamaları ise aşağıdaki gibidir;

a) Satın Alma Maliyeti

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.⁸⁸

b)Dönüştürme Maliyeti

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, imalatla doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel imalat giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Standart, genel üretim giderlerinde sabit ve değişken ayrımı yapar.⁸⁹

İmalat sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu ‘’ortak ürünler’’ veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün imalat maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.⁹⁰

⁸⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu: Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3, 15.01.2005 Tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete.

⁸⁹ Ender Boyar ve Ali Haydar Güngörmüş, ‘‘TMS–2 Stoklar Standardında Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama Önerisi’’, **Muhasebe Finans Araştırma ve Uygulama Dergisi: Analiz**, Cilt.7, Sayı.16 (Ekim 2006), s.85.

⁹⁰ Aksoy, s.358–359.

c) Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel imalat giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.⁹¹

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin standartta yer alan örnekler de şöyledir;

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer imalat maliyetleri,
- Bir sonraki imalat aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış giderleri, olarak sıralayabiliriz.

4.1. Sipariş Maliyeti

Bu maliyetler ihtiyaç duyulan stokun tedarik edilme şekline göre farklılık göstermektedir. Şöyle ki; işletmede üretilerek kullanılan bir stok dışarıdan direkt satın alma yoluyla edinilen stok arasında maliyet farkı oluşacağı tabiidir. İmalat yoluyla elde etme esnasında oluşan maliyete hazırlık maliyeti, satın alma yoluyla elde etme esnasında oluşan maliyete sipariş maliyeti denilmektedir. Ancak, her iki şekilde de oluşan maliyeti “Sipariş Maliyeti” tanımını altında toplayabiliriz.⁹²

⁹¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu: Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3, 15.01.2005 Tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete.

⁹² Sait A. Sevgener ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi**, 5. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 1998, s.214.

Sipariş maliyetleri, herhangi bir dönemde sipariş edilen madde ve malzemeden dolayı katlanılan maliyetlerin bileşkesidir.⁹³ Başka bir ifade ile sipariş maliyeti, bir madde ve malzeme temin etmek veya üretimde kullanmak amacıyla ortaya çıkan madde ve malzemenin depoya teslimine kadar yapılan tüm maliyetleri kapsar.

4.2. Elde Stok Bulundurma Maliyeti

İşletmenin belirli bir stok miktarını belirli bir dönem bulundurması sonucunda katlanması gereken maliyetler ile fırsat maliyetleri toplamından meydana gelir.⁹⁴

Stok bulundurma maliyetleri stok miktarlarıyla orantılı olarak artmaktadır. İşletmelerin belirli bir dönemde stok bulundurma maliyetlerinin toplamı, o devrede bulundurulan ortalama stok miktarının bir işlevi olmaktadır. İşletmelerde stok bulundurma maliyetlerinin en az olması istenirken diğer taraftan da stok bulundurmamaktan kaynaklanan müşteri taleplerini karşılayamama gibi durumların ortaya çıkmaması istenir. İşletmelerin stok yöneticileri, stok yönetiminde etkinliği sağlayabilmek için bu durumu göz önünde bulundurmaları gerekir. Stok bulundurma maliyetleri şu maliyetlerden oluşmaktadır:

a) Sermaye Maliyeti

Mevcut mamullerin geliştirilmesi ve mamul dizisine yeni mamullerin eklenmesi ile mevcut mamullerin kullanılabilirliğinin geliştirilmesi için yapılan yatırımlar, Ar-Ge faaliyetleri, mühendislik dizaynı, tanıtım giderleri veya sadece üretimde kalitenin yükseltilmesi için gereken maliyetleri kapsar.⁹⁵

⁹³ Dave Piasecki, Optimizing Economic Order Quantity, Inventory Control, **IIE Solution**, January 2001, s.30.

⁹⁴ Mümin Ertürk, **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon**, 3. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, Eylül 2000, s.184.

⁹⁵ Zeyyat Sabuncuoğlu ve Tuncer Tokol, **İşletme**, 5.Baskı, Bursa: Furkan Ofset, 2003, s.232.

b) Depolama Maliyeti

Depolama maliyeti, depolamanın gerektirdiği ısıtma, kira, aydınlatma, depo personelinin ücreti gibi masrafları kapsar. Deponun alternatif kullanım durumunun olması halinde de depolama maliyeti bu durumda deponun getireceği gelir depolama maliyeti olarak kabul edilir. Depolama maliyetleri içerisinde stok artış ve azalışlarından etkilenmeyen maliyetler, dolaysız depolama maliyetleri ile ilgilidir. Stok düzeyinin artış ve azalışlarından etkilenen maliyetler ise bozuk bulundurma maliyetleri içerisinde girmektedir.⁹⁶

c) Bozulma ve Fire Maliyetleri

İşletmelerde üretilen mamullerin bir miktarı, depolama süresinin uzunluğuna bağlı olarak bozulmaktadır. Bozulma mamulden mamule farklılık göstermekte ve stok bulundurma maliyetlerini etkilemektedir. Bu maliyetlerinin yaygın olan şekli, bozulmadan dolayı üretim kayıplarının olması ve talebin karşılanamaması durumunda meydana gelmektedir. Diğer bozulma maliyetleri mamullerin depolanmasında ortaya çıkan fiziksel bozulmalar nedeniyle olmaktadır. Bozulma durumunda üretimin aksayacağı stoksuz kalma maliyeti ortaya çıkmaktadır.

d) Sigorta ve Vergiler

Stoklar sermaye yatırımları içinde önemli bir yer tuttukları için stokların sigortalanması gerekir. Bunun için ödenen masraflar, sigorta masraflarını oluştururlar. Sigorta masrafları, stok miktarlarına ve değerine bağlıdır. Stoklar için ödenen vergilerde de aynı durum söz konusudur. Ödenecek vergi miktarı stok miktarı ve değeri hesaplanarak tespit edilir.⁹⁷

⁹⁶ Mahmut Tekin, **Üretim Yönetimi**, Konya 1996, s.9.

⁹⁷ Tekin, s.10.

4.3. Elde Stok Bulundurmama Maliyeti

İşletmede ihtiyaç duyulduğunda yeteri kadar stok bulunmaması halinde katlanılması gereken maliyetlerde bulunmaktadır.

İşletmenin, tedarikçiden hammadde ve malzeme temini esnasında, satın alma sürecinin uzunluğu, malın sevkıyatı, alıma ilişkin kayıtların tutulması, siparişin depoya indirilmesi nedenleriyle katlanması gereken maliyetlerdir. Küçük partiler halinde verilen siparişler bu tür maliyetlerin artması sonucunu doğuracaktır.

İmalat işletmelerinde, imalatın kesintisiz olarak sürdürülmesi gerekliliğini daha öncede ifade etmiştik. İşletmenin emniyet stoku olarak adlandırılan bu tip stokların elinde bulunmamasından kaynaklı, imalat sürecinin kesintiye uğramasının yarattığı maliyetler de stok bulundurmama maliyetleri arasında değerlendirilebilir.

İşletmede stok yöneticileri, tedarik maliyetlerini, stok bulundurmama maliyetlerini ve stok bulundurma maliyetlerini değerlendirerek, işletme için optimal maliyetli stok miktarını belirlemek ve işletme karlılığını arttırmak durumundadır.⁹⁸

5. STOK KAYIT YÖNTEMLERİ

İşletme sahip ve yöneticileri, mevcut mal miktarı, mal hareketleri sonucunda meydana gelen kar veya zarar ve diğer işlemler (iadeler, iskontolar, indirimler gibi) hakkında bilgi sahibi olmak isterler. İhtiyaç duyulan bilgilere göre, mal hareketlerinin kayıtlara alınmasında iki yöntem uygulanır. Bu yöntemler;

- Aralıklı Envanter Yöntemi,
- Sürekli Envanter Yöntemidir.

İşletmeler, ticari mal satış kar veya zararını hesaplama dönemlerine göre, ticari malların maliyetlerini (ticari mal stok maliyeti ve satılan ticari mal maliyeti) izlemek

⁹⁸ Acar, s.28.

amacıyla, bu iki yöntemden birini kullanabilirler. Söz konusu yöntemlerden hangisi uygulanırsa uygulansın, dönem sonu mal mevcudu ve mal satışından doğan kar veya zarar aynı olacaktır.⁹⁹

5.1. Aralıklı Envanter Yöntemi

Aralıklı envanter yöntemi, çok çeşitli ve küçük hacimli mal alım satımı ile uğraşan işletmeler tarafından kullanılır. Çünkü bu işletmeler her türlü malın birim maliyetini her an izleyemezler ve mal satışı yapıldığı zaman satılan bu malların hangi tarihte ve ne kadar maliyetle alınmış olduklarını saptayamazlar. Bu nedenle daha basit bir yöntem olan “Aralıklı Envanter Yöntemi”ni kullanırlar.¹⁰⁰

Sabit sipariş periyodu olarak da adlandırılan bu sistemde stok düzeyleri sadece belirli aralık ya da dönemlerde kontrol edilmekte ve bu sistem, B ve özellikle C grubu stok kalemleri için uygulanmaktadır.¹⁰¹

Aralıklı envanter yönteminde dönem içerisinde satılan malların maliyet bedeline ilişkin herhangi bir kayıt yapılmaz. Dönem sonunda, yapılan mal ve envanter değerlemesi ile işletmenin elinde bulunan malların maliyet bedeli tespit edilir. Ticari Mallar hesabının borç bakiyesinden, mevcut malların maliyet bedelinin çıkarılması ile dönem içinde satılmış olan malların maliyet bedeli hesaplanır. Bu yöntem, dönem içerisindeki mal mevcudu, satılan malların maliyet bedeli ve mal satış karına ilişkin bilgiler vermemesine rağmen, sürekli envanter yöntemine göre daha basit bir yöntemdir.¹⁰²

⁹⁹ Sabri Bektöre, Yılmaz Benligiray ve Nurten Erdoğan, **Envanter ve Bilanço**, Eskişehir: Birlik Yayınları, 2000, s.94-95.

¹⁰⁰ Ümit Gücenme, **Genel Muhasebe**, 3. Baskı, Bursa: Aktüel Yayınları, 2005, s.127.

¹⁰¹ Muammer Doğan, **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1998, s.236.

¹⁰² Gürbüz Gökçen, **Genel Muhasebe**, 1. Baskı, İstanbul: Beta yayınları, 2007, s.238.

Aralıklı envanter yöntemini kendi içinde ikiye ayırmak mümkündür.¹⁰³

- **Görgül Yöntem (Tecrübi Metod):** Bu yöntemde mal hareketlerinin değer ve sonuçları tek bir Mal hesabında izlenmektedir. Bu yöntemde alış ve satışları bulmak için bazı hesaplamalar yapmak gerekir. Örneğin; satışları bulmak için Mal hesabının alacak toplamından alış iade ve iskontolarını, dönem içi alışları bulmak için de borç toplamından dönem başı mevcudunu, satış iadelerini ve satış iskontolarını çıkarmak gerekir.

- **Gelişmiş Görgül Yöntem (Gelişmiş Tecrübi Metod):** Bu yöntemde alışlar, alış giderleri, satış iadeleri, satış iskontoları, satışlar, alış iadeleri ve alış iskontoları ayrı hesaplarda izlenmiştir. Bu yöntemde dönem sonunda bütün hesaplar Mal hesabına devredilir.

Aralıklı envanter yöntemiyle kayıtlarını tutan işletmelerde mal sayım sonuçları işletmedeki fiilen mevcut mal miktarını gösterir. Bu nedenle işletmenin mal sayımıyla fireler doğrudan hesaba katılmış olacağından fire kaydı yapılmaz. Ayrıca bu yöntemde mal sayım fazlalık ve noksanlıklarının tespit edilmesi oldukça zordur. Bunun için, tüm mal giriş ve çıkışlarının türleri itibariyle ayrı ayrı belgelerden çıkarılması ve sayım sonuçları ile karşılaştırılması gerekmektedir.¹⁰⁴

Örnek: Ticari mal hareketlerini aralıklı envanter yöntemi ile izleyen “X” işletmesinin 31.12.2008 mal sayımında depoda bulunan malların maliyet değerinin 100.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Genel geçici mizanda ticari mallar hesabının borç toplamı 820.000 TL, alacak toplamı ise 18.000 TL’dir.

¹⁰³ Ümit Ataman ve Başak Akgül, **Genel Muhasebe Uygulamaları**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2001, s.317–321.

¹⁰⁴ Necdet Sağlam, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması**, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.143.

Buna göre satılan ticari mal maliyeti ve ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

Satılan Ticari Mal Mal.= Tic. Mal Hs.Borç Bak.- Dönem Sonu Tic. Mal Mevcudu

$$= (820.000-18.000) - 100.000$$

$$= 702.000 \text{ TL}$$

----- 31.12.2008 -----

621 SATILAN TİC. MAL. MALİYETİ HS. 702.000

153 TİCARİ MALLAR HS. 702.000

Bu şekilde satılan malların maliyet bedeli hesaplandıktan sonra, Yurtiçi Satışlar Hesabı (veya Yurtdışı Satışlar Hesabı) ve satış indiriminden oluşan net satış tutarı karşılaştırılarak, mal satış karı veya zararı hesaplanır.¹⁰⁵

5.2 Sürekli Envanter Yöntemi

Sürekli envanter yönteminde, dönem içerisinde satın alınan mallar aralıklı envanter yönteminde olduğu gibi maliyet bedeli ile Ticari Mallar hesabının borç sayfasına, satılan mallar ise satış bedeli ile Yurtiçi Satışlar hesabının alacak sayfasına kaydedilir. Bu yöntemde dönem içerisinde, her mal satışında ikinci bir kayıt yapılır. Bu ikinci kayıta, satılan malların maliyet bedeli hesaplanarak Ticari Mallar hesabına alacak, Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabına borç kaydedilir. Yapılan bu kayıtlar sonucunda Ticari Mallar hesabının borç bakiyesi işletmenin sahip olduğu mal stoklarının maliyet bedelini, Satılan Ticari Malların Maliyeti hesabının borç bakiyesi ise o ana kadar satılan malların maliyet bedelini gösterir.

¹⁰⁵ Gökçen, s.238.

Ayrıca dönem içerisinde herhangi bir zamanda, Yurtiçi Satışlar Hesabı (veya Yurtdışı Satışlar Hesabı) ile satış indirimlerinden oluşan net satış tutarı ile satılan ticari malların maliyeti karşılaştırılarak, mal satış karı veya zararı hesaplanabilmektedir. Dönem sonunda yapılan envanter işlemi sonucunda, fire, çalınma, kaybolma veya kayıtlara geçmeyen bir işlem yoksa Ticari Mallar hesabının borç bakiyesi ile fiili sayım sonuçlarının eşit olması gerekir. Eğer fark varsa farkın mal sayım noksanı veya mal sayım fazlası olarak kayıtlara geçirilerek nedenlerine göre düzeltme kayıtlarının yapılması gerekir.¹⁰⁶

Bu yöntemde, hesap kayıtlarından her zaman ve doğrudan doğruya mal mevcudunu ve mal satışlarının sonucunu görmek mümkündür. Bu yöntemin işleyebilmesi için satılan her malın maliyetinin bilinmesi ve stok kartlarının tutulması zorunludur.¹⁰⁷

İşletmelerde birden fazla çeşit mal alım satımı yapıldığı durumlarda, Ticari Mallar hesabındaki kayıtlı bilgiler ile satılan malın maliyetini hesaplama olanağı yoktur. Ticari Mallar hesabına kayıt edilen tutarların hangi mal çeşidine ait olduğunun izlenebilmesi için ayrıca “Ticari Mallar Yardımcı Defteri” kullanılması gerekir. Ticari Mallar Yardımcı Defteri’nde her mal çeşidi için ayrı ayrı sayfalar açılarak, her mal çeşidinin satın alınan miktarı, satın alma maliyet bedeli, satılan miktarı, satılan malın maliyet bedeli, kalan malın miktarı ve kalan malın maliyet bedeli izlenmektedir.

Ay sonlarında Ticari Mallar Yardımcı Defteri sayfalarının toplamaları ile defteri kebirdeki Ticari Mallar hesabının bakiyesi karşılaştırılarak gerekli sağlamalar yapılır.¹⁰⁸

İşletme, kontrolü sağlayabilmek amacıyla hem yardımcı defterde hem de stok kartlarında her tür mal için maliyet bilgilerini izleyebilir. Gerek yardımcı hesaplarda, gerekse stok kartlarındaki kayıtlar her zaman maliyet bedeli ile olur. Çünkü bunlar,

¹⁰⁶ Adem Çabuk, **Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, 3. Baskı, Bursa: Vipaş Yayınları, 2001, s.83.

¹⁰⁷ Ataman, **Genel Muhasebe Cilt 2- Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, 15.Baskı, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2005, s.110.

¹⁰⁸ Gökçen, s.239.

yönteme göre sadece maliyet fiyatı ile kayıt yapılan stok hesabındaki bilgilerin ayrıntısıdır.¹⁰⁹

Örnek: Sürekli envanter yöntemini uygulayan bir işletmede 31.12.2008 tarihinde yapılan sayım sonucunda mevcut malın değerinin 250.000 TL olduğu tespit edilmiştir. İşletmenin ilgili hesapları aşağıdaki gibidir:

153 Ticari Mallar: 250.000 TL

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti: 200.000 TL

600 Yurtiçi Satışlar: 220.000 TL

----- 31.12.2008 -----

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS. 200.000

621 SATILAN TİC.MAL.MALY. HS. 200.000

----- 31.12.2008 -----

600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS. 220.000

690 DÖNEM KARI / ZARARI HS. 220.000

Kar = Satışlar – Satılan Tic. Mal. Maliyeti = 220.000 – 200.000 = 20.000 TL

Aralıklı envanter yönteminde mal hesabı, hem değer hem de sonuç fonksiyonunu yerine getirmekte iken, sürekli envanter yönteminde değer ve sonuç fonksiyonu ayrı ayrı hesaplarda izlenmektedir.¹¹⁰ Ayrıca sürekli envanter yönteminde tüm alınan ve satılan

¹⁰⁹ Gücenme, s.148.

¹¹⁰ Erhan Kotar ve Şükrü Dokur, **İşletmelerin Mali işlemleri ve Muhasebesi**, 1.Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2002, s.46.

ürünlerin kaydı tutulurken, aralıklı envanter yönteminde ise bu şekilde düzenli bir kayıt sistemi bulunmamaktadır. Sürekli envanter yönteminde yılda bir kez stok sayımı yapılırken, aralıklı envanter yönteminde ise yılda en az bir kere stok sayımı yapılmaktadır. Yine sürekli envanter yöntemi her çeşit mallar için kullanılırken, aralıklı envanter yöntemi ise masrafsız, ucuz mallar için kullanılır.¹¹¹

6. STOK KONTROLÜ

Satın alma veya üretim yoluyla işletmede bulunan ve kullanılacakları ana kadar belirli yerlerde depolanan malzemelerin, üretimin farklı aşamalarında kullanılmasıyla, miktarlarında ve niteliklerinde değişimler olup, üretimin son aşamasında yüklü miktarda mamul stok elde edilmektedir.

Bu malzeme ve malların günlük hareketleri kontrol edilerek; malzeme yetersizliği nedeniyle üretimin durarak işgücü ve makinelerin atıl kalması sonucu üretim ve satış kaybına neden olması veya gereğinden fazla malzeme olarak işletme sermayesinin atıl kalması, bozulması gibi önemli sorunların ortaya çıkması engellenmektedir.¹¹²

Üretimin ilk basamağını oluşturan hammadde girişinden başlayarak son mamulün oluşmasına kadar üretime katılan veya duran yarı mamul ve mamul maddenin tüm stok hareketlerinin takip edilmesi ve bunların her kademedeki üretim faaliyetlerinin aksamayacağı kadar çok, ama gereğinden fazla olmasını engellemek amacıyla yapılan çalışmalara "stok kontrolü" denmektedir.¹¹³

Üretim sistemlerinin büyüyerek ürün çeşidinin artması sonucu tedarik, talep ve imalatla ilgili faktörlerdeki belirsizlikler işletmelerde, elde stok bulundurmaya gerekli görmektedirler. Elde stok bulundurulması, çeşitli maliyetlerin ortaya çıkmasına sebep olmasına rağmen, işletmeler; düzgün yürütülen bir üretim süreci ve zamanında karşılanan

¹¹¹ Harrison Jr., Walter T. And Charles T. Horngren, **Financial Accounting**, 4. Baskı, New Jersey: Prentice Hall Yayınları, 2001, s.277.

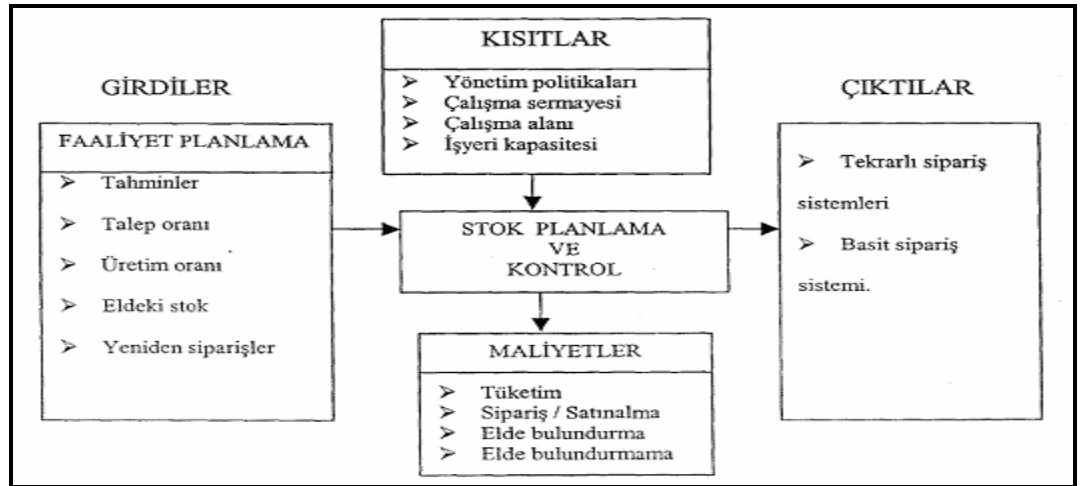
¹¹² Güneş Gençyılmaz, **Stok Sistemlerinin Yönetimi**, İstanbul: İ.Ü İşletme Fakültesi Yayınları, 1988, s.29.

¹¹³ Özlem Korkmaz, "Üretim Kaynakları Planlanması ve İşletmelerdeki Uygulamaları", **(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Y:T:Ü Fen Bilimleri Enstitüsü)** İstanbul 2001, s.29.

müşteri talepleri gibi olumlu davranışlar sayesinde pek çok avantaj elde etmektedirler. Bu konudaki olumlu ve olumsuz maliyet unsurları arasında optimal denge noktasının bulunması, stok kontrolünün amacını oluşturmaktadır.¹¹⁴

Stok kontrolü, hammaddeden başlayarak nihai mamule kadar üretim alanına giren ve duran tüm yarı mamul ve mamul maddenin izlenmesi ve bunların her kademede işlerin aksamayacağı kadar çok, ama lüzumundan da fazla olmamasını sağlamak amacıyla yapılan çalışmalardır.¹¹⁵

İyi bir stok politikası uygulayabilmek için her şeyden önce stok sisteminin nasıl işlediğini bilmek gerekir. Her işletmede rastlanabilecek bu sisteme ilişkin girdi-çıkış gösterimi Şekil: 1'de verilmiştir. Stok sistemlerinin temel karakteristikleri, sabit veya değişken talep, tedarik süresi, gözden geçirme süresi, stok değişimleri ve aşırı stok durumunda verilen tepki şeklinde sıralanabilir. Stok kontrolü, Şekil 1'de sunulan stok sisteminin etkin yürümesini amaçlar.¹¹⁶



Şekil 2: Stok Sistemine İlişkin Girdi ve Çıktılar

¹¹⁴ Bülent Kobu, **Üretim Yönetimi**, 8. Baskı, İstanbul 1994, s.292–293.

¹¹⁵ Aslı Seçil Hıçkın, "Lojistik ve Ulaştırma Hizmetlerinde Optimal Stok Planlama Yöntemi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniv. Fen Bilimleri Fakültesi, 2002), s.31.

¹¹⁶ J.Richard Tersine, **Principles of Inventory and Material Management**, New York: Elsevier Pub.Co., 1984, s.407.

6.1. Stok Kontrolünün Faydaları

Sipariş kararlarını belirli kurallara bağlayarak stok sistemine düzen getirerek işletmede iyileştirme sağlamak stok kontrolünün amaçlarından biridir. Böylece, işletmeler için başarısızlık nedeni olan likidite sorunlarına da engel olunur.

Stok kontrolü; iç ve dış talebi ekonomik bir biçimde karşılamak amacıyla, bir organizasyonun elde yeterli miktarda stok bulundurmasını temin etmeye yarayan bilime dayalı sanattır. Stok kontrolü, olumlu ve olumsuz maliyet unsurlarının denetimini sağlamaya ve bir denge noktası oluşturmaya çalışırken; istenilen malı, istenilen zamanda hazır bulundurmaya ve bunu en ekonomik biçimde gerçekleştirmeye de çalışır.

İşletmeler, tutarlı bir stok politikası izlemelidirler. Tutarlı bir stok politikası, önceden belirlenmiş bir üretim kapasitesinde çalışan işletmenin, kesintisiz bir biçimde işlemlerini sağlamaktadır. Bunu yaparken, bu kapasitede yapılan çalışmada herhangi bir malzeme sıkıntısının veya stok fazlasının meydana gelmesini önleyen, fiyat dalgalanmalarından ve ayrı kalemlerin stok miktarları arasındaki uygun dengenin devam ettirilmesi arzusunun doğabilecek zarar tehlikesini de her an göz önünde tutan bir politikadır.¹¹⁷

Bir stok kontrol sisteminin kurulabilmesi için; sipariş miktarı, tüketim hızı, depolanması gereken minimum miktar, satın alma süresi gibi veriler belirlenmelidir. Ekonomik sipariş miktarının belirlenmesi ve üretim faaliyetlerinin düzgün olarak yürütülmesi kararları, stokların düzenli takibi ile mümkündür. İşletmede başarının önemli bir unsurunu oluşturan stok kontrolünün faydaları şöyle sıralanabilir:¹¹⁸

¹¹⁷ Ferruh Yıldız, “İşletmelerde Stok Kontrol Modelleri ve Değerleme Yöntemleri”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniv. SBE,1989), s.9.

¹¹⁸ Ahmet Öztürk, **Yöneylem Araştırması**, 7.Baskı, Bursa: Ekin Kitapevi Yayınları, 2001, s.381. Hıçkın, s.36.

- İhtiyaç duyulan minimum stok seviyesi ile çalışıldığından, stoklara bağlanan paranın da ihtiyaç sınırları içinde tutulması sağlanmış olur, böylece finansman sorunu sağlıklı bir yapıya sahip olur.
- Stok bulundurma maliyetinde ve diğer maliyetlerde azalma sağlanmış olur.
- Ürün ve malzeme alım-satım masraflarında azalma sağlanmış olur.
- Üretim planlamasına yardımcı olur. Yani makine, insan ve malzeme arasında iyi bir koordinasyon sağlanmasına yardımcı olur, böylece üretimde yığılma veya boş durmalar azalarak üretimdeki aksamalar önlenmiş olur.
- Maliyet muhasebesi için ihtiyaç duyulan her türlü bilginin sağlıklı bir şekilde elde edilmesi sağlanmış olur.
- Üretim akışı kontrol altına alınarak müşterilere daha iyi hizmet sağlanır.
- Çeşitli nedenlerden dolayı kullanılamayacak duruma gelen malzeme ve mamul kayıpları önlenir.
- Aşırı stoklar ortadan kalkar, böylece en düşük stok yatırımı ile üretim gereksinimleri karşılanır.
- Müşteri talebini karşılayacak yüksek stok ile sermaye yatırımı minimum düzeyde tutacak stok arasındaki dengenin bulunması, stok kontrolünün en zor kısmını oluşturmaktadır.¹¹⁹

¹¹⁹ Öztürk, s.382.

6.2. Stok Kontrolünün Önemi

Stok kontrolü ile; stoklarla ilgili bilgilerin yönetime aktarılmasına ve stok bulundurma giderleri ile stok bulundurmanın sağlayabileceği faydaların dengelenerek işletme için optimum stok miktarının saptanmasına çalışılır. Stok kontrolü; stok miktar ve çeşitlerinin, işletmenin tedarik, üretim, satış ve maddi imkanlarına göre ekonomik olarak belirlenmesidir. Stok kontrolü ile ortaya çıkan ve stok kontrolüyle ele alınacak işlemler şunlardır:¹²⁰

- İşletmenin malzeme ihtiyaçlarının saptanması,
- Stoku yapılacak malzemenin seçimi,
- Üretimin aksamaması ve sürekli olması için elde bulundurulması gereken miktarın belirlenmesi,
- Sipariş verme zamanının belirlenmesi,
- Stok kayıt işlemlerinin düzenlenmesi,
- Elde tutulan stoklara bağlanması gereken minimum sermayenin hesaplanması,
- Elde tutulan stokların, zaman ve emek bakımından optimum kullanılabilecek biçimde depolanmasının sağlanması.

Stok Kontrolü, işletmelerin stok değer ve seviyelerini izleme ve yönetilmelerini sağlar. Stok Kontrol bölümü sayesinde işletmelerin müşteri beklentilerini zamanında karşılama performansı artar ve envanter maliyetleri kontrol edilir. Stok Kontrol bölümü eldeki stok miktarı, girişler, çıkışlar, konsinyeler ve stok değerleri hakkında güncel stok

¹²⁰ Hıkcın, s.35-36.

bilgisi oluřturur. Stok Kontrolü ile řiřletmeler operasyonlarının kalitesini artırarak ve stok maliyetlerini dūřürerek mūřterilerinin memnuniyetini garanti altına alır.¹²¹

Üretim kapasitesi ve ürün çeşidi arttıkça tedarik, talep ve ürüne ilişkin faktörlerdeki belirsizliği ve aralarındaki ilişkinin karmaşıklığı stok bulundurmayı zorunlu kılar. Üretim ve satışların birbirine paralel gitmesi ve sürekliliği bazı durumlarda imkansızdır. Üretim sırasında makine kapasitelerinin mümkün olan en yüksek düzeyde kullanılması, hazırlık maliyetlerinin dūřürülmesi üretim hızının sabit tutulması ile gerçekteşebilir. Üretimin satışların üstünde gitmesi sonucunda artan miktarın stoklanması, aksi durumlarda da stoktan satış yapılması gerekir. İşte bu nedenledir ki lojistik, stok ve stok kontrolü şişletmeler için gerekli ve önemli kavramlardır.

Stok bulundurulması, çeşitli maliyetlerin ortaya çıkmasına sebep olur. Buna karşılık üretim hızının düzgün yürütölmesi ve mūřteri isteklerinin zamanında karşılanması ile sağlanan mūřteri memnuniyeti de önemli avantajlar sağlar. Stok kontrolü, şişletmelerin üretim politikalarında önemli bir yer tutar. İşletme yöneticilerinin stoklama politikasını, şişletme olanaklarına, piyasa hareket ve koşullarına göre uygun saptamak gibi hassas bir görev ve sorumlulukları vardır.¹²²

6.3. Etkin Bir Stok Kontrol Sisteminin Kurulması

İşletmenin stok kontrol sisteminden maksimum düzeyde olumlu sonuç alabilmesi için sistemin kurulması esnasında bazı noktalar üzerinde önemle durulması gerekmektedir. İşletmelerin stok kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde kurulmasında izlenmesi gereken ortak prosedür aşağıdaki şekilde özetlenebilir.¹²³

¹²¹ Serpil Günay, "Lojistik Yönetim ve Stok Kontrolünde Silver - Meal Modelinin Uygulanması", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi S.B.E, 2005), s.46.

¹²² Atilla Filiz, "Lojistik ve Stok Yönetimi", http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_php?nt=549, (14.04.2009)

¹²³ Korkmaz, s.31.

- İşletmenin organizasyon yapısı üzerinde stok kontrolünün yeri belirlenerek, işletmenin sahip olduğu stokların tanınması ve bunların gruplandırılması için bir yöntem geliştirilmeli,
- Stok ihtiyaçlarının belirlenmesi, satın alma emirlerinin hazırlanması, stok kartları yardımı ile bir kontrol sistemi kurularak, malzeme akışını koordine etmek için gereken stok kontrol sürecinin aşamaları belirlenmeli,
- Makine ve teçhizat alımları ve kontrolünü sağlamak amacıyla bir yöntem belirlenmeli,
- Stokların fiziksel olarak kontrolünü sağlamak için depolar korunmalıdır.

Etkin bir stok kontrolü ile gereksiz harcamalar, kayıplar ve aşırı stoklama giderleri önlenabilir. Kısaca stok kontrol sisteminde başarıya ulaşabilmek için; işletmenin müşteri talebini karşılayabileceği stok düzeyi ve siparişlerin temini için yeterli zaman ile bunları düzenleyebilmek için üretim süreciyle paralel işleyen bir stok kontrol sistemi gerekmektedir.

Her işletme; büyüklüğüne, tepe yönetimi politikalarına, üretim tipine, mali olanaklarına ve daha birçok faktöre göre oluşturduğu bir stok kontrol sistemi uygular. Bu sistemlerde kullanılan yöntemler basit sayma veya gözle kontrolden, bilgisayarların desteğinde karmaşık probabilistik modellere kadar değişen nitelikte olabilirler. Bir işletme uygulayacağı stok kontrol yöntemini seçerken, saydığımız çeşitli faktörlerin yanı sıra haberleşme, kayıt ve personele ilişkin olanaklarını da değerlendirmek zorundadır.¹²⁴

¹²⁴ Kobu, s.351.

7. STOK KONTROL YÖNTEMLERİ

Her işletme, büyüklüğüne, yönetim politikalarına, üretim tipine, mali imkanlarına ve daha birçok faktöre göre stok kontrol sistemi uygular. İşletmeler stok politikalarını belirlerken bu sayılan unsurlardan bazıları diğerlerinden daha önemli olabilir. Bu durumda işletmelerin stok politikaları, belirlenen hedeflere göre değişiklik gösterebilmektedir.

Bu sistemlerde kullanılan yöntemler basit sayma ve gözle kontrolden, bilgisayarın desteğinde karmaşık modellere kadar değişen nitelikte olabilir.¹²⁵

Stok kontrol yöntemleri şöyle sıralanabilir:

7.1. ABC Yöntemi

Stok kalemlerinin gruplandırılması ile stok politikalarının saptanmasında ve stokların kontrolünde etkinliğin sağlanmasında işletme yöneticilerine kolaylık sağlanır. İşletmenin bünyesinde yer alan stok kalemlerinden bir kısmı diğerlerinden daha fazla önem taşıdığından, bunların kontrolünde daha büyük özen göstermek gerekir. İşletme açısından hangi stok kaleminin daha önemli olduğu, “ABC Kontrol Sistemi” adı verilen bir yöntemle belirlenir.¹²⁶

Özellikle çok sayıda stok bulunduran işletmelerde bir analiz aracı olarak kullanılmakta olan bu yöntemin esasını stok kalemlerinin toplam içindeki kümülatif yüzdelere göre sınıflandırılması oluşturmaktadır.

ABC stok kontrol sistemi, esas olarak Pareto’nun 20-80 kuralına dayanmaktadır. İşletme yönetiminde çeşitli alanlarda kullanılan Pareto kuralı stokların yönetiminde de oldukça yararlı sonuçlar vermektedir.¹²⁷

¹²⁵ Kobu, s.292.

¹²⁶ Öztürk, s.375.

¹²⁷ Oygur Yamak, **Üretim Yönetimi**, 4.Baskı, İstanbul: Sinerji Yayınları, 2004, s.235.

Sonuçları ABC analiziyle elde edilen sonuçlardan miktar bakımından en az sayıda olan A kategorisi malzemenin, parasal değer bakımından en yüksek, C kategorisi stokun ise en çok sayıda olmasına rağmen en az parasal değere sahiptir. Bu nedenle, A kategorisi stokların, itinalı bir kontrole tabi tutulmasıyla tüm stok kontrolü sistemine pratik ve yeterli bir işleyiş kazandırılır.

Tip A kalemleri: Stoklanan tüm kalemlerin %15 - % 20'si olup parasal değeri ise toplam değerin % 75- % 80 oluşturan stok kalemleridir. Şirketlerin stok yatırımları Tip A kalemlerinde olduğundan etkin stok denetimi politikaları bu kalemler için geliştirilerek önemli tasarruflar sağlanabilir.

Tip B kalemleri: Stoklanan tüm kalemlerin % 30 - % 40'ı tüm parasal değerin ise % 10 - % 15'ni oluşturan stok kalemleridir.

Tip C kalemleri: Stok aralığı en fazla olan bu kalemler toplam stok kaleminin % 40-50'sini, satış gelirinin (parasal değerin) % 5 - % 10'unu oluşturan stok kalemleridir.

	<u>Toplam Stoka Göre</u>	<u>Parasal Değere Göre</u>
A Kategori	% 15-20	% 75-80
B Kategori	% 30-40	% 10-15
C Kategori	% 40-50	% 05-10

Tablo 1: ABC Stok Kontrolünde Kategoriler ve Yüzdelere

ABC yöntemini uygulamak için şu adımlar takip edilmelidir.¹²⁸

- Tüm stok kalemleri listelenir, bunların birim maliyetleri ve yıllık kullanım değerleri belirlenir.

¹²⁸ Tony Wild, **Improving Inventory Record Accuracy**, 1.Baskı, Amsterdam: Elsevier Science Ltd.Yayınları, 2004, s.101.

- Birim fiyat ile kullanılan her bir kalemin miktarı çarpılarak toptan fiyatı bulunur.
- Mamuller, toptan fiyatlarına göre azalan sıra ile listelenir.(Listenin başına değeri az ancak fazla hareketli olan mamuller not edilir.)
- Listedeki sütunlar kümülatif olarak ilerler ve en son hareket toptan fiyatı içermelidir.
- Stoklardaki bazı malzemelerin ihraçları olmadığından çarpımları sıfır olur ve bunlar da listenin en sonunda sınıflandırılmış olmalıdır.

Kısaca, bu sistemde stok kalemlerinin değerleri açısından gruplanması sağlanarak, önemli kalemler belirlenerek, kontrol işleminde öncelik tanınacak stok kalemleri, kontrol işleminin önem derecesi ve benzer konularda bilgi sağlanmış olur. Böylece aşırı ve eksik stok kontrolünün yapılması önlenir.

7.2. Gözle Kontrol Yöntemi

Stoklar, düzenli olarak görevli memurlar tarafından gözden geçirilir. Stok kalemlerindeki eksiklikler kontrol edilir, belirli seviye altına düşen stok kalemleri tespit edilerek sipariş verilir. Verilecek sipariş miktarını depo görevlisi tamamen kendi tecrübesini kullanarak tespit etmektedir.

İşletmelerde kullanılan malzemenin eksikliğinin kolayca belirlenebilmesi için, ambardaki malzemeler gözle kontrol edilmesine imkan sağlayacak şekilde yerleştirilmelidir.¹²⁹

Gözle Kontrol Yöntemi oldukça pratik ve ucuz bir yöntem olmasının yanı sıra bazı sakıncaları da vardır. Bunlar şöyle sayılabilir:¹³⁰

¹²⁹ Naciye Sözbir, Ali Rıza Kaymaz, Tülay Fidancı, **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Eğitim ve Bilimsel Araştırmalar Vakfı Yayını:17, 2003, s.52.

- Gözden geçirme yönteminde, verilecek sipariş miktarının kişisel tecrübe ile tespit edilmesi hata yapma ihtimalini artıracaktır.
- Ürünlerin depo içerisine belirli bir düzen ile yerleştirilmediği durumlarda görevli memurların hata payı artacaktır.
- Tüketim hızı, tedarik süresi veya benzer diğer faktörlerin değişmesi durumunda, bu durumun fark edilmesi de güç olacak ve gerekli tedbirlerin alınması da gecikecektir.

7.3. Çift Kutu Yöntemi

Küçük miktarlarda stoklarla çalışan işletmelerde, diğer sistemlere kıyasla çok daha az kayıt işlemi gerektirmesi ve hataları minimize ederek, kayıt sisteminin maliyetini düşürmesinden dolayı yaygın olarak kullanılan bir stok kontrol metodudur.¹³¹

Bu yöntemde stokta bulunan malzemeler göz kararıyla kabaca iki bölüme ayrılır. Bu bölümlerdeki malların bir kısmı bittiği zaman sipariş verilir ve sipariş gelinceye kadar ikinci bölümdeki mallar kullanılır. Küçük hacimli, basit ve ucuz stok kaleminden oluşan işletmelerde kullanılan bu yöntem, pratikliği ve sakıncaları bakımından gözle kontrol yöntemine benzer.¹³²

7.4. Minimum-Maksimum Yöntemi

Bu yöntemde stokların kullanılma hızı ve siparişle teslim arasında geçen süre dikkate alınarak bir sipariş noktası belirlenir. İşletmenin elinde bulunduracağı stokların maksimum ve minimum düzeyleri önceden belirlenir. Eldeki stoklar sipariş noktasına kadar

¹³⁰ Hıçkın, s.37.

¹³¹ Muammer Doğan, **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1998, s.326.

¹³² Feray Çelikçapa, **Üretim Yönetimi ve Teknikleri**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 2000, s.166.

düşünce tekrar sipariş verilir. Siparişin zamanında kullanıma hazır hale gelmemesi halinde kullanılmak üzere belirli bir miktar, emniyet stoğu olarak elde tutulur.¹³³

Bu tekniği uygulamada iki farklı sistem kullanılır. Bunlar; sabit sipariş periyodu ve sabit sipariş miktarı yöntemleridir.

7.4.1. Sabit Sipariş Periyodu Yöntemi

Bu yöntemde, sabit zaman aralıklarıyla her stok kalemini belirli bir düzeye getirecek siparişler verilir. Tüketim hızı her periyotta farklı olabileceğinden sipariş miktarları da farklı olabilir. Çok sayıda stok kaleminin yer aldığı işletmelerde uygulanması zor bir yöntemdir. Sipariş miktarları farklı olduğundan satın almada güçlükler de yaşanır.¹³⁴

7.4.2. Sabit Sipariş Miktarı Yöntemi

Bu yöntemde, stoklar belirli bir düzeye indiğinde toplam stok maliyetini minimum yapacak şekilde önceden belirlenmiş miktarlarda sipariş verilir. Her stok kalemi için toplam stok maliyetini minimum yapan sipariş miktarı, sipariş noktası düzeyi ve emniyet stokunun hesaplanması gerekir. Sipariş noktası düzeyi sabit olduğundan her periyottaki tedarik süresi değişkendir.¹³⁵

7.5. Stok Kartları Yöntemi

Stok Kontrol Kartları ile miktar ve değer hareketleri izlenir. Ambarda tutulan kartlarda sadece miktar hareketleri ve kalanlar yer alır. Muhasebe departmanında tutulan kartlarda ise, değer hareketleri gösterilir¹³⁶ Tablo 2’de stok kontrol kartı örneği verilmiştir.¹³⁷

¹³³ Ertürk, s.208.

¹³⁴ Çelikçapa, s.174.
Kobu, s.303.

¹³⁵ Çelikçapa, s.174.
Kobu, s.303.

¹³⁶ Sözbir ve diğerleri, s.51.

¹³⁷ <http://www.bco.org.tr/dosyalar/stokynt.htm>, (15.04.2009)

Stok karttan bir bakışta;

- Ne kadar malzemenin mevcut olduğu,
- Ne kadar malzeme tedarik edilmesi gerektiği,
- Mevcutların miktarı, depodaki malzemenin ne durumda olduğu,
- Sarf hızları,
- Periyodik sayım ve kontroller için lüzumlu bilgi,
- Malzeme fiyatlarının kolayca tespit edilmesi için gerekli bilgiler görülebilmelidir.

Depo No	1	Birimi	AD
Grup No	1	Grup Adı	PC
Parça No	1	Parça Adı	Commodore PC
Mevcut Tutarı(TL)	2900	KDV	10
Mevcut Miktarı(Adet)	6	Satış Fiyatı 1(TL)	600
En Az Stok Miktarı(Adet)	1	Satış Fiyatı-2(TL)	625
Dönem Sipariş Miktarı(Adet)	5	Satış Fiyatı-3(TL)	650
Son Giriş Tarihi	01.11.2008	Son Giriş Fiyatı(TL)	500
Son Çıkış Tarihi	05.11.2008	Ortalama Fiyatı(TL)	483,33
Yılbaşı Devir Miktarı(Adet)	1	Devir Tutarı(TL)	4.000
Bu yıl Giren Miktarlar(Adet)	10	Giren Tutar(TL)	4200
Bu Yıl Çıkan Miktarlar(Adet)	5	Çıkan Tutar(TL)	2700

Tablo 2: Örnek Stok Kontrol Kartı

7.6. Bilgisayarlı Kontrol Yöntemi

Bir işletmede, günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek modern bir stok kontrol sisteminin kurulması geniş kapsamlı, bilimsel düzeyi yüksek çalışmalar sonunda gerçekleştirilebilir. Böyle bir sistemi uygulayacak personelin de bilgi ve tecrübe bakımından yeterli seviyede bulunması gerekmektedir. Ancak uygulama sırasında ortaya çıkan bilgi işlem yükünün insan gücünün sınırlarını aştığı bir gerçektir.¹³⁸ Stok kontrolünde yapılacak hataların kayıt düzenini olumsuz yönde etkilemesi kaçınılmazdır. Bu olumsuzluğu en aza indirmede bilgisayar destekli stok kontrol uygulamaları geliştirilmiştir.

İşletmede bilgisayar kullanımı durumunda, stok kontrolü çok daha hızlı ve güvenli bir biçimde yapılabilmektedir. Bilgisayarda malzeme çıkışlarına ait bilgiler işlenirken, en az stok seviyesinin altına düşen malzeme de otomatik olarak ayrılır. Bunlara dayanılarak, eksik miktarları gösteren bir liste hazırlanıp, gerekli siparişler yapılmak üzere satın alma servisine verilebilir. Bu bilgiler ışığında, stok seviyeleri kolayca belirlenebilir. Özellikle barkod (veya çizgili kod) teknolojisine uygun bilgisayar sistemlerine sahip büyük mağazalarda mal sayımı, problem olarak görülmemektedir.¹³⁹

Barkod, bir malın bilgisayar bağlantılı optik okuyucu cihazlar ile yorumlanabilmesi ve o malın tanımlanmasını öngören bir sistemdir.¹⁴⁰ Stok seviyesini belirleme açısından barkod sistemini kullanan işletmelerin verilerine doğru ve kısa zamanda ulaşabilme avantajları bulunmaktadır. Bu nedenle, barkod sisteminin tercih edilmesinin çok çeşitli emtia ticareti ile uğraşan işletmeler açısından hayati öneme sahip olduğunu ifade edebiliriz.¹⁴¹

Bar-kod uygulamalarının Türkiye'deki yetkili kuruluşu TOBB-MMNM (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği - Milli Mal Numaralama Merkezi)'dir. TOBB-MMNM

¹³⁸ Kobu, s.267.

¹³⁹ Yusuf Sürmen, **Muhasebe II**, Trabzon: Akademi Yayınevi, 2000, s.6.

¹⁴⁰ Ercan Alptürk, "Barkod Uygulamaları ve Stok Takip İşlemleri", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 9, Sayı 105, 2001, s.167.

¹⁴¹ Alptürk, s.168.

tarafından verilen numaralar ve bu numaraları içeren bar-kodlar, dünyanın her yerinde geçerli olup uluslararası tüm ticari işlemler ve Lojistik faaliyetlerde değişikliğe gerek kalmadan kullanılabilirler.¹⁴²

Bar-kod, temel olarak sayılar (veya bazı kodlarla olabildiği gibi alfabetik işaretler) kümesidir. Alfa nümerik işaretler bar-kod da bir dizi çizgi ve boşluklarla ifade edilir. Bar-kod okuyucu cihazlar çizgilerden ve boşluklardan yansıyan ışık yoğunluğuna göre ayırım yapar. Bu çizgi ve boşluk dizileri daha önce programlanmış bilgisayarlar yardımı ile rakamlara dönüştürülür.¹⁴³ Şekil 3’de barkod örneği verilmiştir.



Şekil 3: Barkod Örneği

Kaynak: www.diyalog.com/html/envanter_yonetimi.htm (16.04.2009)

7.7. Malzeme İhtiyaç Planlaması (MRP) Sistemi

Malzeme İhtiyaç Planlaması, işletmelerde stok yatırımlarını minimize etmek, üretimi ve etkinliği artırmak ve alıcıya yapılan hizmeti geliştirmek amacıyla kullanılan bir yönetim çizelgeleme ve kontrol tekniğidir.

Malzeme İhtiyaç Planlaması, işletmenin mal ve hizmetlerini üretebilmesi için gerekli olan parça ve malzemelere doğru zamanda, doğru yerde ve doğru miktarlarda sahip olmasına imkan tanımak amacıyla tasarlanmış bir üretim ve planlama sistemidir. Bu sistem,

¹⁴² Günay, s.52.

¹⁴³ <http://www.ias.com.tr/enterprise/articles/barkod-nedir.html>, (16.04.2009)

çok aşamalı üretim sistemlerinde üretim çizelgelerini belirlemek amacıyla kullanılan bir malzeme yönetim tekniğidir.¹⁴⁴

Malzeme İhtiyaç Planlaması sisteminin asıl amacı; ürün, yarı mamul, ham madde arasındaki bağımlılığı belirlemek, üretim hiyerarşisindeki bütün ürünler için programlama yapmak ve doğru sipariş verme göstergelerini tespit etmektir. Bu ana amacın yanı sıra aşağıda sayılan amaçları da yerine getirir:¹⁴⁵

- Stokların planlanması ve kontrol edilmesi
- Sipariş önceliklerinin planlanması
- Kapasite ihtiyaçlarının planlanması için bilgi sağlanması.

Bu sistem, talebe bağımlıdır. Bu sistemde bütün maddeler eşit öneme sahiptir. Üreticilerin ihtiyaçlarına yönelik olarak ortaya çıkmış bir sistemdir. Malzeme İhtiyaç Planlaması sistemi işletmelerin, neyi, ne zaman, hangi kalitede stoklayacağını gösteren bir sistemdir.¹⁴⁶

Malzeme İhtiyaç Planlaması sistemi, çeşitli sebeplerden dolayı envanter yönetiminde de oldukça etkilidir. Sistem sayesinde;

- Envanter yatırımları minimuma indirilir.
- Her mamul veya bileşen için daha hassas bilgiler elde edilir.
- Envanter kontrolü, kayıt tutma ağırlıklı sistemlere nazaran daha gerçekçi yapılır.
- Sipariş hareketleri etkili bir biçimde izlenir.

¹⁴⁴ Yükçü ve diğerleri, s.740.

¹⁴⁵ Ali Fuat Güneri, “Malzeme İhtiyaç Planlama Sistemlerinde Planlanan Temin Sürelerinin İncelenmesi ve Endüstriyel Bir Uygulama”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi FBE 1998), s.19.

¹⁴⁶ Max Muller, **Essentials of Inventory Management**, 1. Baskı, New York: Amacom Yayınları, 2003, s.131.

7.8. Tam Zamanında Üretim (JIT) Sistemi

Tam zamanında üretim, yalnızca talep edilen ürünleri, istendiği kadar ve tam istendiği anda üretmek anlamına gelir. Günümüzde birçok batılı firma tarafından da uygulanan JIT yaklaşımı ile üretimde hedeflenen amaçlar şunlardır:

- Sıfır Hata.
- Sıfır Stok.
- Sıfır Taşıma.
- Sıfır Arıza.
- Sıfır Bekleme Zamanı.
- Sıfır İsraf.

Bu doğrultuda üretim için gerekli olan minimum sayıda çalışan, malzeme ve gereç dışındakiler çıkarılır. Sağlanmaya çalışılan bu etkinlik ile firmanın karşılayacağı sorunlar ve risklerde azalır. Tam zamanında üretim felsefesi, bir organizasyon içindeki gerekli faaliyetlerin, sadece ilgili bölümlerce gereksinme duyulduğu zamanlarda ve sadece gereken kapsam ve düzeylerde gerçekleştirilmesi üzerinde yoğunlaşır.¹⁴⁷ Tam zamanında üretim felsefesinin temelinde, üretimin tüm aşamalarında israfın önlenerek maliyetlerin azaltılması hedefi yer almaktadır. Bu felsefe, mamulün değerini arttırmayan tüm unsurları “israf” olarak tanımlamıştır.¹⁴⁸

Bu sistemde sadece, müşterinin istediği miktarda mal, derhal teslim edilmek üzere üretilir. Üretim birden çok evre ya da safhadan oluşuyorsa her safha bir sonraki safhanın işleyeceği kadar üretim yapar. Birinci safhanın ihtiyacı olan maddeler ise fabrikaya

¹⁴⁷ Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, 1.Baskı, İstanbul: Yasa Yayınları, 1997, s.147.

¹⁴⁸ Nesime Acar, **Tam Zamanında Üretim**, 2. Baskı, Ankara: MPM yayınları, 1995, s.5.

kullanılacağı anda ulaşır. Bütün bunların anlamı işletmede hammadde, yarı mamul ve mamul stoklarının neredeyse sıfır düzeyine inmesidir. Bu sisteme göre en mükemmel stok düzeyi sıfır stok düzeyidir.¹⁴⁹

JIT yaklaşımı ile;

- Stok yatırımları azalır,
- Stok bulundurma maliyetleri azalır,
- Üretim programı etkin düzenlendiği için, talep değişiminin stok seviyesi üzerindeki etkisi azalır,
- Stok kontrolü için gerekli personel ihtiyacı azalır,
- Sistem işleyişi gereği etkin stok kontrolü sağlanır,
- Stokların depolanacağı alan ihtiyacı azalır,
- Sistem ile sağlanan etkin kalite kontrolü sonucu müşteri memnuniyeti artar,
- Üretim süreci etkinlik kazandığı için sipariş süreleri azalır ve müşteri memnuniyeti artar.

8. OPTİMUM STOK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİ

En uygun alım miktarı, yani optimal sipariş miktarı; stok bulundurma maliyeti ile sipariş maliyetini, en az olduğu düzeydir. İşletmeler, optimal sipariş miktarını belirledikten sonra en uygun stok miktarını ölçmelidir.

En uygun stok miktarını belirlemede etken olan önemli unsurlar şunlardır:

- Günlük Kullanım Miktarı,

¹⁴⁹ Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 2.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1999, s.84–85.

- Tedarik (edinme) Süresi,
- Emniyet Stoku,

İşletmenin günlük kullanım miktarı ne kadar çok ve tedarik süresi ne kadar uzun olursa elde bulunması gereken stok da o kadar çok olacaktır. En uygun stok miktarı, elde bulundurulacak en az stok ile emniyet stokunun toplamına eşittir. Bu amaçla aşağıdaki eşitlikler yazılabilir.¹⁵⁰

$$\text{Elde Bulundurulacak En Az Stok Miktarı} = \text{Günlük Kullanım Miktarı} \times \text{Edinme Süresi} \quad (1)$$

$$\text{Emniyet Stoku} = \text{Tahmini Gecikme Süresi} \times \text{Günlük Kullanım Miktarı} \quad (2)$$

$$\text{En Uygun Stok Miktarı} = \text{Elde Bulundurulacak En Az Stok Miktarı} + \text{Emniyet Stoku} \quad (3)$$

Stok bulundurmanın faydaları ve giderleri düşünüldüğünde, işletmenin stoklara yapılan yatırım düzeyini etkin bir şekilde kontrol etmesi daha da önem kazanmıştır. Optimum stok düzeyi aşağıdaki faktörlere paralel olarak değişir:¹⁵¹

- Katkı payının yitirilmesi ya da üretim etkinliğinin gerçekleştirilememesi,
- Kullanım ya da satış oranlarının belirsizliği,
- Teslim sürelerinin belirsizliği.

Optimum stok düzeyini belirlemede en uygun nokta olarak yeniden sipariş noktası önem kazanır. Yeniden sipariş noktası, sipariş verildikten sonra yeni stok birimlerinin elde edilmesi ve teslim zamanı dahil olmak üzere birçok faktörü birleştirmektedir.

İşletmeler için ideal stok seviyesini tutturmak her zaman mümkün değildir. Stok kontrollerinin asıl amacı, arz ve talep karakteristikleri tarafından belirlenmiş olan en uygun stok seviyesini sürdürebilmektir.

¹⁵⁰ Sözbir ve diğerleri, s.49.

¹⁵¹ Niyazi Berk, **Finansal Yönetim**, 6.Baskı, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2002, s.149.

Bu bağlamda ana faktörler şunlardır:¹⁵²

- İhtiyaçların karşılanma zamanı,
- Ortalama talep zamanı,
- Talep değişimi,
- Arz sıklığı,
- Müşteriye dağıtım zaman aralığı.

¹⁵² Wild, *Best Practice in Inventory Management*, 2.Baskı, Elsevier Science Ltd.Yayınları, 2002, s.43.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

STOKLARIN DEĞERLEMESİ

1. ENVANTER İŞLEMLERİ

İşletmeler belirli dönemler itibariyle finansal sonuçlarını finansal tablolar aracılığıyla ilgililere raporlarlar. Bu raporlama aşamasında başlangıç noktası, genel geçici mizan olarak adlandırılan mizanlardır. Genel geçici mizan, işletmenin kayıtlarına göre hesaplarının durumunu gösteren bir tablodur. Ancak bu tablo, hesapların gerçek durumunu göstermeyebilir. Uygulanan muhasebe yöntemleri, varlıklarda süreye ve kullanıma bağlı olarak meydana gelen aşınma ve yıpranmalar, bilgilerin işletmeye geç gelmesi, hata ve hile sebebiyle hesapların kaydi durumu ile fiili durumu arasında farklılıklar oluşması gibi nedenlerden ötürü finansal tablolar düzenlenmeden önce işletmenin hesaplarının bir kez daha gözden geçirilmesi, varlık ve kaynak hesaplarının tespit edilmesi ve bu tespitle mizan arasındaki farklılıkların giderilmesi gerekmektedir. İşte bu işlemlerin tümü, envanter işlemleri olarak anılmaktadır.¹⁵³

1.1.Envanterin Tanımı

Muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve uygulamaların hukuki dayanağını oluşturan Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.) ve Vergi Usul Kanunu'nda (V.U.K.) envanter ayrı ayrı tanımlanmıştır.

T.T.K.'ya göre envanter, “Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilânço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları katî bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.” şeklinde tanımlanmıştır. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.¹⁵⁴

¹⁵³ Remzi Örtten ve Aydın Karapınar, **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, 2.Baskı, Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F.Yayınları, 2003, s.3.

¹⁵⁴ 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 73.Madde.

213 sayılı V.U.K.’un 186. maddesinde ise envanter şu şekilde tarif edilmektedir: “Envanter çıkarmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutata olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur.”

Bu maddelerden yola çıkılarak envanterin farklı tanımları yapılmıştır. Envanter, “Muhasebe kayıtlarının doğruluğunu tespit edebilmek için her faaliyet dönemi sonunda ve periyodik olarak işletmenin elindeki iktisadi kıymetlerin gerçek durumlarını ortaya koymak amacıyla yapılan sayma, ölçme ve tartma suretiyle miktar olarak tespit ve değerlemesinin yapılarak para cinsinden ifadesi” şeklinde de açıklanabilir.¹⁵⁵

Başka bir ifadeyle envanter, her hesap döneminde en az bir defa olmak üzere belirli aralıklarla düzenlenen ve belli bir tarihte işletmenin aktif ve pasif kıymetlerinin miktarını, değerini içeren bir cetvel olarak tanımlanabilir.¹⁵⁶

1.2. Envanter Türleri

Envanterler, yapılma şekilleri aynı olmakla beraber düzenleme amaçlarına göre farklı biçimde sınıflandırılabilirler. Bir işletmenin kuruluşunda çıkartılan envantere “Kuruluş Envanteri”, bir işletmenin başka bir işletmeye devri yapılırken çıkarılan envantere “Devir Envanteri”, birleşme aşamasında yapılan envantere “Birleşme Envanteri”, işletmenin iflası, ortakların ittifak kararı, mahkeme kararı ve T.T.K.’da belirtilen diğer durumların ortaya çıkması sonucu işletmenin dağılması halinde yapılan envantere de “Tasfiye Envanteri” adı verilir.¹⁵⁷

Envanterler, özelliklerine göre, muhasebe dışı envanter, muhasebe içi envanter şeklinde sınıflandırılabilir.

¹⁵⁵ Çabuk, s.4.

¹⁵⁶ Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 1.Cilt, 3.Baskı, İstanbul, 2004, s.241.

¹⁵⁷ Bünyamin Öztürk ve Mustafa Özer, **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, 2.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2003, s.4.

Muhasebe dışı envanter, yukarıda değindiğimiz tespit, değerlendirme iş ve işlemlerini ifade eder. Muhasebe içi envanter ise, yapılan muhasebe içi envanter sonuçlarına göre, muhasebe kayıtlarının yapılmasıdır. Bu kayıtlar, düzeltme kayıtları, geçici hesapların kapatılması, kapanış kayıtlarının yapılması şeklinde olur. Mizanları düzenlemek ve döneme ait mali tabloları hazırlamak da muhasebe içi envantere dahildir.¹⁵⁸ Bir önceki yılın dönem sonu envanteri, sonraki yılın dönem başı envanteri olur.

2. DEĞERLEME İŞLEMİ

Envanterin tanımında görüldüğü gibi, envanter iki aşamadan oluşmaktadır. ilk aşama sayma, ölçme ve tartma suretiyle iktisadi kıymetlerin miktar olarak tespit edilmesi, ikinci aşama ise miktar olarak tespit edilen iktisadi kıymetlerin değerinin para cinsinden ifade edilmesi işlemidir. İşte envanterin ikinci aşamasını oluşturan iktisadi kıymetlerin belli bir tarihteki değerinin para cinsinden ifade edilmesine “Değerleme İşlemi” denilmektedir.¹⁵⁹

2.1. Değerlemenin Tanımı

Vergi Usul Kanunu’nun 258. maddesine göre değerlendirme, “*Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.*” şeklinde tanımlanmaktadır. Türk Ticaret Kanunu’nda ise değerlemenin tanımı yapılmamıştır. Ancak T.T.K.’nin 75. maddesinde “Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunurlar...” hükmü yer almaktadır. T.T.K. değerlemeye üçüncü kişilerin korunması açısından yaklaşmıştır. Bu nedenle de sermaye şirketleri için özel hükümler

¹⁵⁸ Rüştü Erimez, **Değerleme ve Mali Tablolar**, İstanbul 1975, s.24.

¹⁵⁹ Çabuk, s.7.

Bekir Baykara, “Yıl Sonu Envanteri, Vergi Hukuku Açısından Önemi ve Stok Değerleme Yöntemleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 1994, Sayı 24.

[http:// baykaraymm.com/makale/Yıl Sonu Envanteri ve Stok Degerleme Yontemleri.html](http://baykaraymm.com/makale/Yıl_Sonu_Envanteri_ve_Stok_Degerleme_Yontemleri.html) (16.04.2009).

düzenlenmiştir. T.T.K 458. maddesinde sermaye şirketlerinde genel olarak maliyet değeri veya cari değerden küçük olan önerilmiştir.¹⁶⁰

Başka bir tanıma göre değerlendirme, bir işletmenin varlığını meydana getiren aktif ve pasif kalemlerin belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi ile ifade edilmesidir. Envanterde değerlendirme, yalnız işletmeye dahil varlık ve borçların değerlemesini kapsar.¹⁶¹

2.1.1. Türk Ticaret Kanunu’na Göre Değerleme

T.T.K.’da değerlendirme ile ilgili düzenlemeler iki grupta toplanmaktadır. Bunlardan birincisi “şahıs işletmelerinde değerlendirme”, ikincisi ise” sermaye şirketlerinde değerlendirme” olarak ifade edilebilir.

T.T.K., *şahıs işletmeleri için değerlendirme* ilkelerini çok genel olarak belirlemiş ve işletme sahiplerine değerlemede esnek hareket etme imkanı sağlamıştır. Bu düzenlemelerde, şahıs işletmelerinde 3. kişilere karşı işletme sahibinin işletme borçlarından dolayı sadece işletmeye tahsis ettiği mal varlığıyla değil, tüm mal varlığı ile sorumlu olmasının rolü büyüktür.¹⁶²

T.T.K.’nın 458–464. maddelerinde *sermaye şirketlerinde değerlendirme* ile ilgili düzenlemeler getirilmiştir. T.T.K.’nın 458. maddesine göre şirket işlerinin devamlı gelişmesini veya mümkün olduğu ölçüde istikrarlı kar payları dağıtılmasını temin açısından uygun ve yararlı olduğu takdirde aktiflerin bilanço günündeki değerlerinden daha düşük bir değerle bilançoya konması suretiyle veya başka bir şekilde gizli yedek akçe ayrılması mümkündür.

2.1.2. Vergi Usul Kanunu’na Göre Değerleme

Değerleme, V.U.K.’da yapılan tanıma göre “takdir” veya “tespit “şeklinde olacaktır. Tanımda geçen *takdir* kelimesi, kıymet biçme anlamına gelmektedir. Kanunda

¹⁶⁰ Kışhalı ve Işıklılar, s.428.

¹⁶¹ Ataman, *Genel Muhasebe Cilt 2*, s.17.

¹⁶² Öztürk ve Özer, s.9.

değerleme ölçüleri belirlenmiş ve mükelleflerin keyfî olarak uygulayabileceği bir ölçü belirtilmemiştir. Tanımda geçen diğer kavram olan *tespit* ise belirleme, tayin etme anlamına gelmektedir. Takdir kavramına göre daha objektif bir kavramdır. Çünkü iktisadi kıymetlerin değerinin tespitinde, kanunda belirlenen birtakım objektif kriterler göz önüne alınacaktır. Mesela mukayyet değer, mükellefe hiçbir esneklik tanımamaktadır. Aynı şekilde borsa rayici veya alıcı bedeli de esnekliği olmayan ölçülerdir.¹⁶³

Değerleme, V.U.K.'un 261. maddesine göre iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

- a) Maliyet Bedeli,
- b) Borsa Rayici,
- c) Tasarruf Değeri,
- d) Mukayyet Değer,
- e) İtibari Değer,
- f) Rayiç Bedel,
- g) Vergi Değeri,
- h) Emsal Bedeli veya Emsal Ücreti.

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

¹⁶³ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4.Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2008, s.467-468.

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama Fiyat Esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerklemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki ayda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esas, sadece aynı cins ve neviden mallara (çimento-demir, un-şeker gibi) uygulanabilmekle birlikte aylık satış miktarının da emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması gerekmektedir.

İkinci sıra: (Maliyet Bedeli Esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedeli belirlenebilir. Bu usulün uygulanabilmesi için, ortalama satış fiyatı esasına göre emsal bedelin tespit edilememiş olması gerekir.

Üçüncü sıra: (Takdir Esası) Sırasıyla ortalama satış fiyatı ve maliyet bedeli esaslarına göre belli edilemeyen emsal bedeli, emsal bedeli tespit ettirmek isteyenlerin (mükelleflerin, vergi dairesinin veya inceleme elemanın) başvurusu üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belirlenir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle yapılır.

Görüldüğü gibi emsal bedeli ölçütü, vergi hukukunda fazla kullanım alanı bulan bir değerkleme ölçütüdür. Ancak bu ölçütün uygulanmasında, bir iktisadi kıymetin değerklenmesinde emsal bedelinin hangi hallerde uygulanacağı ve hangi sıranın esas alınması gerektiği hususlarına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Gerek T.T.K, gerek V.U.K.'da yer alan değerleme ölçülerini göz önüne aldığımızda V.U.K.'un, değerlemede T.T.K. kadar esnek davranmadığı, her bir iktisadi kıymetin değerleme ölçüsünü ayrı ayrı belirlediği görülmektedir¹⁶⁴

2.1.3. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Değerleme

Sermaye Piyasası mevzuatında tanımlanmış değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir.¹⁶⁵

- *Tarihi Maliyet İlkesi:* Varlıkların “elde edilme maliyeti” ile “net gerçekleşebilir değer”in veya “elde etme maliyeti” ile “rayiç bedel”in düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade eder.

- *Elde Etme Maliyeti:* Varlıkların satın alma, üretim veya inşa maliyetini ifade eder.

- *Satın Alma Maliyeti:* Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderlerden oluşur.

- *Üretim Maliyeti:* Mamullerin elde edilmesi için sarf olunan ilk madde ve malzeme ile işçilik ve üretimle ilgili diğer giderlerden oluşur.

- *İnşa Maliyeti:* İşletme tarafından imal veya inşa edilen duran varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal veya inşa işleriyle ilgili olup söz konusu varlıklara yüklenebilen giderler toplamından oluşur.

- *Net Gerçekleşebilir Değer:* Varlık unsurlarının gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli tamamlama maliyeti ile satış giderlerinin indirilmesinden sonra kalan değeri ifade eder.

¹⁶⁴ Çabuk, s.14.

¹⁶⁵ Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI, 1 No'lu Tebliğ, Madde 19.

- *Gerçekleşmesi Beklenen Satış Fiyatı*: Bir varlığın satılması halinde sağlanması beklenen hasılatı ifade eder.

- *Tamamlama Maliyeti*: Yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetleri ifade eder.

- *Rayiç Bedel*: Varlıkların değerlendirme günündeki normal alım-satım değeridir.

2.2. Değerleme Kuralları

Değerleme kurallarını dört başlık altında toplam mümkündür:

a) *Değerleme Günü*: Bilançoya dahil varlıklarda değerlendirme günü, bilanço günüdür. Bir işletmenin bütün aktif ve pasifleri bilanço gününde değerlendirilir. Genel olarak işletme varlık, alacak ve borçlarının değerlendirildiği gün, hesap döneminin son günüdür. Ancak bir çok servet unsurlarında değerlendirme günü, vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı gündür. Örneğin; veraset ve intikal vergisinde değerlendirme günü, miras yolu ile vuku bulan intikallerde mirasın açıldığı, diğer şekildeki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği gündür.¹⁶⁶

b) *Değerlemede Teklik İlkesi*: Vergi sistemimizde her ekonomik varlık veya iktisadi kıymet ayrı bir değerlendirme birimi olarak kabul edilmektedir. Her bir varlığın, değerlendirme sırasındaki özelliklerini ayrı ayrı dikkate almak gerekir. Zira kanunda her birinin değerlendirme ölçüsü farklı tespit edilmiştir.¹⁶⁷

Vergi sistemimiz her bir varlığın tek tek değerlendirilmesine iki istisna getirmiştir.¹⁶⁸

- Örf ve adete göre aynı cinsten sayılan mallar (Fiyatları farklı olmayan mendiller, kalemler gibi)

¹⁶⁶ Ataman, *Genel Muhasebe Cilt-2*, s.18.

¹⁶⁷ Özyer, s.468.

¹⁶⁸ 213 Sayılı Vergi usul Kanunu, Madde 260.

- Düşük değerli çelik eşya (Eskimiş mobilyalar, döküntüler, artıklar gibi farklı tipte yan ürünler)

Bu varlıklar toplu olarak değerlendirilir.

c) *Değerlemede Tek Ölçek Kullanma İlkesi:* V.U.K. her ekonomik varlığın içinde bulunduğu şartlara göre hangi ölçekle değerlendirileceğinin kesin olarak tespit etmiştir. Bu kuralın amacı, her ekonomik varlığın niteliğine uygun olan veya kolaylıkla tespit edilebilen objektif bir değerlendirme işleminin geliştirilmesidir.

d) *Gerçekleşmeyen Kar ve Zararlar:* V.U.K. ve T.T.K. işletmelerin ihtiyatlı davranmalarını kabul eder. Buna göre, işletmede gerçekleşmesi muhtemel gider ve zararlar kayıtlara alınırken, gerçekleşmesi muhtemel gelir ve karlar kayıtlara alınamaz.

Gerçekleşmeyen kar ve zarar hali özellikle menkul kıymetlerin piyasa değerindeki değişikliklerde görülmektedir¹⁶⁹

3. STOKLARIN DEĞERLEMESİ

Stokların, bir işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklar olduğu önceki bölümlerde açıklanmıştı. İşletmelerin önemli bir bölümünü oluşturan stokların mali tablolarda doğru bir biçimde gösterilmesi gereklidir.

Stokların değerlendirilmesinde amaç, işletmenin dönem karı veya zararını doğru ve güvenilir bir şekilde tespit etmektir. Karın veya zararın doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi için stokların değerinin doğru olarak hesaplanması gereklidir. Stokların değerlendirilmesinde meydana gelebilecek küçük değişikliklerin bile işletmenin kar veya

¹⁶⁹ Ataman, *Genel Muhasebe Cilt 2*, s.19.

zararını doğrudan etkileyebileceği göz önüne alındığında, değerlemenin doğru ve güvenilir bir şekilde yapılması gerektiği sonucuna varılacağı açıktır.¹⁷⁰

Stokların değerlendirilmesi sadece dönem sonu işletmedeki mevcut malların değerlendirilmesinden ibaret değildir. Aynı zamanda satılan veya işletmede sarf edilen madde ve malzemenin değerlemesini de içerir. Satılan malın değerlemesi satış nedeniyle oluşacak karın tespiti açısından önemli olduğu gibi, üretim sırasında sarf edilen hammadde ve malzemenin değerlendirilmesinde de üretim maliyetinin tespiti açısından önemlidir.¹⁷¹

Stoklar değerlemeye tabi tutulurken aşağıda sıralanan stok kalemleri dikkate alınmaz:¹⁷²

- Mülkiyeti başka bir işletmeye ait ve konsinye olarak firmada bulunan mallar
- Sürüm kabiliyetini tamamen yitirmiş mallar
- Satıcılara verilen sipariş avansları
- Alınması kararlaştırılan mallar

Stokların değerlemesi ile ilgili gerek T.T.K., gerek V.U.K., gerekse de S.P.K.'da açıklayıcı hükümler bulunmaktadır.

3.1. Stokların Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Değerlemesi

T.T.K. incelendiğinde 75. madde de ilk açıklayıcı bilgilerin varlığı göze çarpmaktadır. Bu maddeye göre, “bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden değerlemeye tabi tutulurlar.” Stoklar içerisinde borsada kota edilen mallar bulunması durumunda ise bunların borsa rayicine göre değerlendirileceği belirtilmektedir. Özetle bu maddeden çıkacak sonuç, işletmede eğer ticaret borsasında işlem

¹⁷⁰ Ali Ildır, **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, 2.Baskı, Ankara: Nobel Yayınları, 2004, s.35.

¹⁷¹ Yücel Vatan, “İşletme Varlıklarının Değerlemesi”, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 1998), s.73.

¹⁷² Faruk Güçlü, **Dönem Sonu İşlemleri Envanter ve Bilanço**, 1.Baskı, Ankara: Teknoed Yayınları, 2004, s.55.

gören bir stok varsa dönem sonunda borsa rayici ile, diğer stoklar ise tarihi maliyetleri ile değerlemeye tabi tutulacaklardır.¹⁷³

T.T.K.'nın 461. maddesinde ise sermaye şirketlerinde stokların değerlemesi konusu düzenlenmiştir. Bu maddeye göre hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilebilirler. Stoktaki malların maliyet bedeli, cari fiyatlardan daha fazla ise maliyet bedeli yerine cari fiyatlarla değerlendirme işlemi yapılır. Ancak T.T.K.'nın 458. maddesi sermaye şirketlerinin aktiflerini bilanço günündeki değerinden daha düşük bir bedelle bilançoda göstermelerine imkan tanımıştır.

Bu madde incelendiğinde sermaye şirketlerinde aktiflerin maliyet bedelinin altında bir değerle bilançoya geçirilmesinin mümkün olabildiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla 75. madde hükümleri sadece şahıs şirketleri için geçerli olacaktır.

3.2. Stokların Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Değerlemesi

V.U.K.'da stokların değerlendirilmesi;

- Satın alınan malların değerlendirilmesi,
- İmal edilen malların değerlendirilmesi,
- Zirai mahsullerin ve hayvanların değerlendirilmesi,
- Değeri düşen malların değerlendirilmesi, olmak üzere ayrı ayrı ele alınmıştır.

a) *Satın Alınan Malların Değerlemesi*: Satın alınan malların değerlendirilmesi konusu V.U.K. 'nın 274. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, üretim sürecinden geçmeyen emtia, maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtianın, maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde,

¹⁷³ İldır, s.35.

mükellefler maliyet bedeli yerine V.U.K.'nun 267. maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü uygulayabilirler.

V.U.K.'nun 262. maddesinde açıklandığı üzere maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlarla ilgili bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, maliyet bedeli, satın alma bedeli ile malın iktisabı veya değerinin arttırılması için yapılan bütün masrafları kapsayacaktır.

Satın alınan emtianın, yurt içinden veya yurt dışından temin edilmesi halinde, maliyetine yansıyan kalemler bir takım farklılıklar gösterir.

Yurt içinden satın alınan ilk madde ve malzemenin, yarı mamullerin ve ticari malların maliyet değerini oluşturan unsurlar, aşağıdaki gibi sıralanabilir;¹⁷⁴

- Alış bedeli (fatura bedeli),
- Nakliye giderleri,
- Sigorta giderleri,
- Alışa özel finansman giderleri,
- İşletme depolarına girinceye kadar yapılan depolama giderleri,
- Alış komisyonları,

Yurt dışından satın alınan ilk madde ve malzemenin, yarı mamullerin ve ticari malların maliyet değerini oluşturan unsurlar da aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Mal alış bedeli (Döviz bedeli ile döviz kurunun çarpımı sonucu elde edilen tutar),

¹⁷⁴ Bünyamin Öztürk, "Stoklarda Değerleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 232 (Ocak 2008), s.62–63.

- Akreditif giderleri,
- Nakliye giderleri,
- İşletme depolarına girinceye kadar yapılan depolama giderleri,
- Gümrük vergileri,
- Damga vergisi ve harçlar,
- Alışa özel finansman giderleri,
- Komisyonlar ve diğer giderler,
- Kur farkları.

Yukarıda sayılan giderlerin malın maliyetine yansıtılması konusunda çok açık hükümler bulunmasına karşın, yine satın alınan mallarla ilişkili bazı gider unsurlarının emtia maliyetine yansıtılıp yansıtılamayacağı konusunda, Maliye Bakanlığı'na tebliğlerle düzenlemeler yapma yoluna gidilmiştir. Bu maliyet unsurları aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

i) Finansman Giderlerinin ve Kur Farklarının Durumu: Yukarıda da belirttiğimiz üzere V.U.K.'nın 262. maddesinde yer alan hükümden hareketle, satın alınan emtia ile ilgili olarak, işletme stokuna girinceye kadar yapılan tüm harcamalar maliyete yansıtılır. İşletme öz kaynaklarının yetersizliği nedeniyle yabancı kaynak kullanımı ile emtia satın alınması halinde bundan kaynaklı finansman giderinin değerlendirme işlemleri sırasında maliyete dahil edilip edilmeyeceği uygulamada sorunlar yaratmıştır. Maliye Bakanlığı, 238 Seri No'lu V.U.K. Genel Tebliği ile kredi faizleri ve kur farkları konusunda uygulamada yaşanan sorunları gidermek için düzenlemede bulunmuştur.

Tebliğde yer alan ilk düzenleme gerek vade farklarının, gerekse malın iktisabı ile ilgili finansman giderlerinin maliyete aktarılması imkanının, malın iktisap edildiği dönem için söz konusu olacağıdır.

Tebliğde kredi faizleri için yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir;

“İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.”¹⁷⁵

Dönem sonu stok değerlemelerinde faiz ve kur farklarının ne gibi işleme tabi tutulacağı konusu da önem taşımaktadır. Buna göre emtianın satın alınıp işletmenin stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak olan kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

İşletmelerin kullandıkları krediler için ödenen faizin gider yazılması veya emtia maliyetine dahil edilmesi mükelleflerin isteğine bırakılmıştır. Buna göre mükellefler faiz ve komisyon ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi dilerlerse bunların stokta bulunan emtiaya isabet eden kısımlarını maliyetlere de dahil edebilirler.¹⁷⁶

Vade farkları da ister fatura bedeline dahil olsun ister sonradan doğduğu için ayrıca fatura edilsin, malın alışı ile ilgilidirler ve maliyet bedeline eklenirler.¹⁷⁷

¹⁷⁵ 02.03.1995 Tarih ve 22218 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁷⁶ Harun Kaynak, "Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 268 (Aralık 2003), s.72.

¹⁷⁷ Cem Çelik, "İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Envanter Değerleme", (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE,2000), s.74.

ii) *Alış İskontoları ile Alınan Primlerin Durumu:* V.U.K.'na göre maliyetler, malın alındığı tarihte değil, değerlendirme gününde tespit edildiğinden, yıl sonuna kadar tahakkuk eden alışla ilgili iskonto ve primlerin de maliyet hesabında göz önünde bulundurulması gereklidir.

Yılsonlarında satış üzerinden verilen primlerin ise, maliyetlerle ilişkilendirilmeyerek, doğrudan doğruya sonuç hesaplarına gelir kaydedilmesi gerekir. Çünkü Maliye Bakanlığı'nın 26 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yaptığı açıklamada; yılsonlarında ödenen primin işletmenin gösterdiği ek bir çaba sonucu doğduğu ve satılan mallar bir ilgisi bulunmadığı gerekçesiyle, bu ödemelerin katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği yönündeki düzenlemesi vardır ve bu düzenlemeden yola çıkarak primlerin, maliyetlerle ilişkilendirilmeksizin gelir yazılması gerektiği sonucuna varılacaktır.¹⁷⁸

b) *İmal Edilen Malların Değerlemesi:* İşletmelerin ürettikleri yarı mamul ve mamullerin ne şekilde değerlendirileceği V.U.K. 'nın 275. maddesi ile hükme bağlanmıştır. Bu madde hükmüne göre imal edilen mallarda değerlendirme ölçüsü esas itibarıyla maliyet bedelidir. Satın alınan mallarla ilgili 274. maddede yer alan emsal bedeli ölçüsünün(düşük değer esas) üretilen mallar içinde uygulanabileceği hükmü gereği; üretilen mamullerin piyasadaki satış bedellerinin maliyetlerine nazaran % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde, mükellefler, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü uygulayabilirler.

İmal edilen emtia ile ilgili V.U.K. 'nın 275. maddesi metni aşağıdaki gibidir;

“İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1.Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;

2.Mamule isabet eden işçilik;

¹⁷⁸ Acar, s.87-88.

3.Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

4.Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);

5.Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler. “

c) *Zirai Mahsuller ve Hayvanlarda Değerleme*: Bu konu V.U.K.’nun 276 ve 277. maddeleri ile düzenlenmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli konu; bu düzenlemenin sadece zirai işletmelerdeki zirai mahsul ve hayvanların değerlemesi için yapıldığıdır. Madde metinleri aşağıdaki gibidir.

“Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirir. Maliyet bedeli zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275’inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığı’nca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır.

Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli, yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.”

Görüldüğü gibi kanun koyucu zirai mahsul ve hayvanların değerlendirilmesi konusunda da maliyet esasını benimsemiştir.¹⁷⁹

d) *Değeri Düşen Malların Değerlemesi*: V.U.K.’nun 274. maddesinde satın alınan ve imal edilen emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10

¹⁷⁹ Serdal Dağdemir, “Vergi Usul Kanunu ve TMS 2’ye Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 183, Mart 2008, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler> (08.05.2009)

ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsü kullanılabileceğini daha önce belirtmiştik.

Adı geçen kanunun 278. madde hükmüne göre yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia, emsal bedeli ile değerlendirilir. Ayrıca, maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, dese ve ıskartalarında emsal bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Kanun metninde yer alan kıymet azalmasından kasıt, malın piyasa değerinin veya kullanım özelliklerinin normalin üzerinde bir kayba uğramasıdır. Normal ölçüler içinde meydana gelen kayıplar fire olarak kabul edilirler.

Ayrıca, kanun metninde kıymet azalmasına neden olabilecek sebepler sıralanmış ve gibi ifadesine yer verilerek başkaca kıymet azalmasına neden olacak sebeplerinde kabul edilebileceği açıklanmıştır.

V.U.K.'a göre stokların değerlemesinde fiili durum esastır. “Stokların maliyet bedeli, stokta fiilen mevcut malın kendi maliyeti esas alınarak tespit edilmelidir. Eğer dönem sonu stoklarının hangi partiden kaldığı tespit edilemiyorsa; ortalama maliyet esas alınmalıdır.” görüşü uygulamaya hakim olmuştur. V.U.K., maliyet bedeli tespit edilirken yöntem konusunda tercih hakkı tanımamaktadır.¹⁸⁰

3.3. Stokların Sermaye Piyasası Kanunu Hükümlerine Göre Değerlemesi

Sermaye Piyasası Kurulunun çıkardığı 11 seri, 1 sıra no'lu tebliğin 22. maddesine göre stoklar elde etme maliyeti veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların elde etme maliyeti yerine net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi için net gerçekleşebilir değer elde etme maliyetine göre %10 veya daha fazla bir değer

¹⁸⁰ Emin Akyol, “Stok Değerlemesinde Maliyet Bedeli Tespit Edilirken Yöntem Tercihi Yapılabilir mi?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 319 (Mart 2008), s.12.

düşüklüğü göstermesi ve bu değer düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin var olması gerekmektedir.

Stok maliyetinin hesaplanmasında “ilk giren ilk çıkar”, “ağırlıklı ortalama maliyet” veya “hareketli ortalama maliyet” yöntemlerinden birinin uygulanması şarttır. Stoklarda türler itibariyle aynı değerlendirme yönteminin esas alınması zorunludur. Ancak kısmen özel siparişlerin olması veya başlı başına maliyetlerinin tespiti gerekli kalemlerin bulunması halinde bunlara özgü olarak “özel sipariş maliyeti” yöntemi uygulanabilir.¹⁸¹

Stokların elde etme maliyetine göre düşük değerle değerlendirilmesi halinde karşılık ayrılması şarttır. Stok değer düşüklüğü karşılık tutarları esas alınarak “genel yönetim giderleri” içinde muhasebeleştirilirler.

3.4. Stokların Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi

Kurulduğu 1973 yılından günümüze kadar 40 standart yayınlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin 2 Seri No.lu standardı stokların muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir.¹⁸² Stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir.

¹⁸¹ Çabuk, s.67.

¹⁸² Şeref Demir, ”US GAAP, IAS ve Muhasebe Sistemimizde Stok Değerleme Ölçü ve Yöntemleri”
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler>, (08.05.2009)

Türkiye Muhasebe Standartları'ndan¹⁸³ ikincisi “Stoklar” standardıdır. Standartta stokların değerlemesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Standartta göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olan ile değerlendirilir. Bu yöntemin gerekçesi ise “Stokların satış fiyatları düşmüş, hasara uğramış veya bütünüyle ya da kısmen modası geçmiş ise, tarihi maliyet ile değerlendirilmiş stoklar gerçeği yansıtmazlar. Stokların tarihi maliyetleri ile net nakit değerlerinden hangisi düşük ise o değerle kaydedilmesi görüşü, varlıkların gerçek değerlerinin üstünde gösterilmemesi görüşüne uygundur” şeklinde açıklanmıştır.¹⁸⁴

Standartta göre, stok maliyetine yaklaşık sonuçlar vermesi şartıyla, stokların maliyetinin ölçülmesinde “standart maliyet yöntemi” ya da “Perakende satış yöntemi” kullanılabilir.

“Standart maliyet yöntemi”nde, madde ve malzemelerin, işçiliğin, etkinliğin ve kapasite kullanımının normal seviyeleri dikkate alınır. Bu maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse, mevcut koşullar dikkate alınarak revize edilir.¹⁸⁵

“Perakende Satış Yöntemi”ne göre, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla

¹⁸³ İşletmelerde bulunan stokların nasıl değerlendirileceği yada kayıtlara alınacağı vergi kanunları ile birlikte bir çok mevzuatta da geniş yer bulmuş ve çeşitli düzenlemelere konu olmuştur. Söz konusu düzenlemelerden birisi Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'dir. Adı geçen standartların oluşması, finansal raporlarda anlam bütünlüğü ve dil birliği sağlanması amacıyla 4487 sayılı Kanun'la idari ve mali anlamda bağımsızlığı olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Bu çerçevede Kurul tarafından 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan “Finansal Tabloların Hazırlanma Ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ” düzenlenmiştir. Söz konusu tebliğin beşinci maddesinde Kurul Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre bilanço esasına göre defter tutan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamı dışındaki gerçek ve tüzel kişilere ait finansal tabloların ihtiyaca uygun, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını sağlayan standartları kurmakla görevlendirilmiştir. Bu standartlar ile sağlanmaya çalışılan amaç finansal tablolardaki bilgilerin kamuya aydınlatma gücü ve etkinliği olmaktadır. Kurul, Avrupa Birliği ile uyum sağlaması amacıyla Uluslararası Finansal Muhasebe Standartlarını benimseme kararı almıştır. Türkiye’de 2005 yılından itibaren ilk defa bankalar ve halka açık şirketler finansal tablolarını uluslararası raporlama standartlarına uygun olarak belirlemiştir

Ali Çakmakçı, “Üretim İşletmelerinde Yan Mamul Sorunu Ve Yan Mamüllerin TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) Çerçevesinde Kayıtlara Alınmasına İlişkin Usul Ve Esaslar”, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler>, (08.05.2009)

¹⁸⁴ Sevilengül, s.278.

¹⁸⁵ Akgül ve Akay, s.58.

değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur.¹⁸⁶

Perakende satış yönteminde stok maliyeti aşağıdaki formül aracılığı ile hesaplanır:

$$\text{Stok maliyeti} = \text{Stok Satış Değeri} - (\text{Stok Satış Değeri} \times \text{Brüt Kar oranı})$$

Stok maliyetlerini hesaplama yöntemlerinden “Gerçek Parti Yöntemi”nde, normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Malların maliyeti, fiilen satın alındıkları bedeller üzerinden ve maliyete dahil edilecek giderlerin de dikkate alınması suretiyle yapılacak bire bir tespitler sonucunda belirlenmektedir. Has maliyet yöntemi pahaca yüksek, özellikleri diğerlerinden ayrılabilen ve az sayıda üretilen ya da alınıp satılan mallar açısından uygulanabilir durumdadır.

Bunların dışında kalan stokların maliyeti” ilk giren ilk çıkar (FIFO”) veya “ağırlıklı ortalama maliyet” yöntemlerinden biri kullanılarak saptanabilir.¹⁸⁷

2 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı’nın 6. maddesine göre “Net gerçekleşebilir değer, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.” Kısaca net gerçekleşebilir değer ile ifade edilmek istenen; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutar olmaktadır.¹⁸⁸

Net gerçekleşebilir değer şöyle formüle edilebilir:

$$\text{NGD} = \text{Satış Fiyatı} - (\text{Tahmini Tamamlama Maliyeti} + \text{Tahmini Satış Gideri})$$

¹⁸⁶ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2006, s.58.

¹⁸⁷ Akgül ve Akay, s.58–59.

¹⁸⁸ Çakmakçı, a.g.m.

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz duruma gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması gibi durumlarda, net gerçekleşebilir değerini aşabilir. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stoklarda değer düşüklüğü, genellikle stok gruplarındaki bireysel stok kalemleri itibarıyla net gerçekleşebilir değere indirilir.¹⁸⁹

Stokların net gerçekleşebilir değere getirilmesi işlemleri (kayıtları) aşağıdaki gibi yapılabilir.

Örnek: Bir işletmenin dönem sonu mamul stoklarında 5.000 TL’lık bozulma tespit edilmiş, yapılan piyasa araştırmaları sonucu bu malların ancak 3.600 TL’ye satılacağı saptanmıştır. Aşağıdaki muhasebe kayıtlarında önce, bozulma yüzünden değer düşüklüğü olan stok, sağlam stokları temsil eden “152 Mamuller Hesabı”ndan çıkarılacak, sonra aradaki değer düşüklüğü için “158 Stok Değer Düşüklüğü Hesabı” yardımıyla giderleştirilip Bilançoda “Mamuller” Hesabının net gerçekleşebilir değer ile görünmesi sağlanacaktır.

-----/-----	
157 DİĞER STOKLAR	5.000
152 MAMULLER	5.000
----- / -----	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.400
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ.	1.400

¹⁸⁹ Dağdemir, a.g.m.

Konusu kalmamış karşılığın gelirlere yansıtılması; yukarıda örneği verilen mamulün 3.700 TL'ya çek karşılığı satıldığı düşünüldüğünde şöyle kayıt yapılır. KDV dikkate alınmamıştır.

----- / -----

101 ALINAN ÇEKLER 3.700

158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. 1.400

157 DİĞER STOKLAR 5.000

644 KONUSU KALM. KARŞ. 100

İlk kayıtlarda net gerçekleşebilir değer ile değerlenmiş stok, beklenen (tahmini) değer üzerinde bir değerle satıldığında olumlu fark, konusu kalmamış karşılıklar hesabıyla gelir tablosuna yansımış olacaktır.

Yukarıdaki kayıt, Standardın 26. Maddesi gereği yapılmıştır. Buna göre, değer düşüklüğünü gerektiren koşulların geçerliliğini kaybetmesi durumunda karşılıklardan kullanılmayan kısımlar iptal edilir. Aynı standart hükmüne göre, stokların yeni defter değeri maliyet veya yeniden gözden geçirilmiş net gerçekleşebilir değerinden düşük olmasıyla gösterilmesi amaçlanmaktadır.

Stok alımlarında ortaya çıkan faiz ve diğer giderlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin “TMS 23 – Borçlanma Maliyetleri” standardında açıklamalar getirilmiştir. Standarda göre temel ve alternatif yöntem olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. “Temel yöntem”de borçlanma maliyetleri, gerçekleştikleri dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. “Alternatif yöntem”de ise varlığın satın alınması ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilmektedir.

4. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

İşletmeler faaliyetleri süresince belli ölçüde girdi kullanmak zorundadırlar. Bu girdilerin değerlemesi de, stokların değerlemesine ilişkin usul ve esaslara göre yapılır. Yıl içinde satılan mallar ile hizmetlerin maliyetine giren girdilerin maliyetleri, satılan mal veya hizmet maliyetini oluşturduğu için, kullanılacak maliyet bedeli hesaplama yöntemi dönem kar veya zararını doğrudan etkiler. Bu nedenle stokların değerlemesinde uygulanacak yöntemlerin doğru tespit edilmesi bütün işletmeler için önem arz etmektedir.

Stoklar, diğer aktif kalemlere göre farklılık arz ederler. Çok değişken ve hareketlidirler. Devir hızları yüksektir. Yıl boyunca stok giriş ve çıkışları her ne kadar maliyet bedeli ile yapılsa da zaman içinde stok kaleminin piyasa fiyatlarında değişimler olacaktır. Değişik fiyatlarda yapılan satın alımların birim alış maliyetine olan etkileri, kayıtlarda, stok değerlendirme yöntemlerinden birinin kullanılması ile dikkate alınmış olacaktır.

Aşağıda açıklanacak olan stok değerlendirme yöntemleri ile stok hareketlerinin izlenmesi, (stok kartları ile) mümkün olmaktadır. Böylece giren, çıkan ve kalan stokların, fiyat ve tutar üzerinden bu kartlarda kolayca izlenmesi sağlanmış olacaktır.

4.1. Maliyet Bedeli ile Değerleme

Esas olan stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesidir. 213 sayılı VUK' nun 262. maddesinde maliyet bedeli; “iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı” olarak tanımlanmıştır.¹⁹⁰

Maliyet bedelinin tespiti değişik şekillerde ortaya çıkabilir. Maliyet bedelinin bulunmasında aşağıdaki yöntemler kabul görmüştür:

¹⁹⁰ Osman Ayhan, ” Stok Değerleme Yöntemleri”, <http://www.batiymm.com.tr/5/2007/07-22.htm>, (16.04.2009).

4.1.1. Gerçek (Spesifik) Maliyet Bedeli İle Değerleme

Bu yönteme, fiili maliyet ya da tarihi maliyet yöntemi de denilmektedir. Stok kalemlerinin, gerçek maliyet bedelleriyle değerlemesi yöntemidir.

Satılan ve dönem sonunda işletmenin elinde kalan mal stokları, alış faturalarındaki alış bedelleri ile maliyetlerine dahil edilmesi gereken diğer giderlerin toplanması suretiyle tespit edilen maliyetler ile değerlendirir. Bu yöntemde, satın alınan her parti malın, satın alma fiyatının ya da hangi partide üretildiğinin, yapılan satışların hangi partide alınan mallardan veya üretilen mallardan olduğunun ve depolarda mevcut stokların hangi partide alınan veya üretilen mallardan kaldığının tespit edilebilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yüksek bedelli ve az sayıda partiler halinde mal alımı ya da üretimi yapılan işletmelerde uygulanabilirliği vardır. Taşıt araçları, mobilya eşyaları gibi mallarda fazla güçlüklerle karşılaşmadan gerçek maliyetle değerlendirilebilir.

Fiziki özellikleri benzer olan malları birbirinden ayırmaya yarayacak özel bir işareti, seri numarası olmayan, birim değerleri düşük malların değerlemesinde gerçek maliyet bedeli yönteminin kullanılması hemen hemen imkansızdır. Çok çeşitli ve çok sayıda mal satan işletmelerde de örneğin; gıda maddeleri satışıyla ilgilenen bir işletmede, dönem sonu stoklarının hangi partiden kaldığının tespiti mümkün olmadığından, bu yöntemin uygulanması da olanaksız olmaktadır.

4.1.2. Ortalama Maliyet Bedeli İle Değerleme

Temel prensip, stokların gerçek maliyet bedelleri ile değerlemesi amacıyla, belirli maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemini kullanmaktır. Ancak, yukarıda da belirttiğimiz üzere, işletmeye mal giriş ve çıkış sirkülasyonunun hızlı ve alım satımı ya da üretimi yapılan malların birim değerlerinin düşük olduğu işletmelerde, belirli maliyet yöntemi yerine ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir. Ayrıca stokta bulunan malların fiilen hangi partiden kaldığı bilinmiyorsa veya hangi fiyatla alındığı tespit edilemiyorsa ortalama maliyet yöntemi kullanılmalıdır. Yağ, şeker, un, peynir, süt gibi birbirine benzer mallar da

gerçek maliyetlerle değerleme yapılamıyor ise ortalama maliyet yöntemi ile değerlendirilir.¹⁹¹

Ortalama maliyet değeri, işletmeye farklı tarihlerde, farklı fiyatlarla giren veya üretilen bir malın, ortalama birim maliyetidir. Ortalama maliyet çeşitli yöntemlerle hesaplanabilir.

a) Basit Ortalama Maliyet Yöntemi: Basit ortalama maliyet yönteminde, stoklarda yer alan malın maliyet bedeli ile yıl içinde satın alınan malın maliyet bedelleri toplanarak, fatura sayısına bölünür. Böylece, bir stok kaleminin ortalama maliyeti bulunarak sene sonunda işletmede mevcut miktarı ile bu maliyet çarpılarak, değerlemesi yapılır.

Yanlış sonuçlar verebilecek bir değerleme yöntemidir. Yalnızca, yıl içinde alınan mal fiyatlarında sıçramalar olmaması ve tedarik edilen partilerin (siparişlerin) birim miktarlarının eşit olması halinde doğru sonuçlar verebilecektir.¹⁹²

Örnek: X işletmesi dönem içinde A malıyla ilgili yaptığı alımlar şu şekildedir;

Miktar (kg)	Birim Maliyet (TL)
50	5
150	6
100	7
85	10

A malının basit ortalama maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Basit Ortalama Maliyet (A malı)} = (5+6+7+10) / 4 = 7 \text{ TL/ kg.}$$

¹⁹¹ Ayhan, a.g.m.

¹⁹² Çabuk, s.69.

Görüldüğü üzere, partilerin miktarları ortalama dikkate alınmamıştır. Bu nedenle örnekteki gibi her partide farklı miktarlarda mal alan işletmelerde yöntemin sağlıklı sonuçlar vermeyeceği açıktır.

b) Ağırlıklı (Tartılı) Ortalama Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde, satın alınan malların miktarları göz önünde bulundurulur. Dönem başı mal mevcudu ve dönem içinde alınan malların toplam maliyetlerinin, toplam miktarlarına (adet, ton, kilo gibi) bölümü ile önce birim maliyetler tespit edilir. Daha sonra satılan malların veya üretime verilen malların miktarı birim maliyet ile çarpılarak satılan malın veya üretime verilen malın maliyeti bulunur. Elde kalan mallar da birim fiyatla çarpılınca, dönem sonu stok değeri elde edilir.¹⁹³

Bu yöntemde, alış fiyatları arasında çok büyük farklar varsa, ortalama birim maliyet, satın alma fiyatlarının ilgili olduğu birimlerin fazla ya da az olanlarının etkisi altında kalacaktır.¹⁹⁴

Ağırlıklı ortalama maliyet, basit ortalama maliyete kıyasla daha doğru netice verir. Bu yöntemde hesaplama belli dönemler itibarıyla yapıldığı için herhangi bir anda mal birim maliyetinin tespiti mümkün değildir.¹⁹⁵ Fiyat dalgalanmaları olan ekonomilerde uygulama alanı bulabilen, çok yüksek ve çok düşük fiyattan alınan malzemeleri adil bir biçimde ortalama fiyattan değerleyen yöntemdir.¹⁹⁶

Basit ortalama maliyet yöntemi ile ilgili verilen örneği bu yöntem için de uygular isek sonuç aşağıdaki gibi olur:

$$\begin{aligned}\text{Ağırlıklı Ortalama Maliyet} &= (50 \times 5) + (150 \times 6) + (100 \times 7) + (85 \times 10) / 385 \\ &= 7,01 \text{ TL /kg.}\end{aligned}$$

¹⁹³ Baykara, a.g.m.

¹⁹⁴ Türker, "Stoklarda Değerleme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 62 (Şubat 1998), s.43.

¹⁹⁵ Acar, s.75.

¹⁹⁶ Ayhan, a.g.m.

c) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde her yeni alış ve satış durumunda işletmede bulunan mal mevcutlarının, ortalama birim maliyeti hesaplanır. Böylece, her yeni işlemde mevcut mal stoklarının maliyet değeri, her satış işleminde de satılan malın ortalama birim maliyeti ve toplam maliyet değeri bulunmuş olur.

Hareketli Ortalama Maliyet Yönteminde; satın alınan hammadde ve malzeme miktarı, elde bulunan mevcut miktara ilave edilir. Satın alınan hammadde ve malzeme maliyeti, elde bulunan hammadde ve malzemenin maliyetine ilave edilir. Toplam hammadde ve malzeme maliyeti, toplam hammadde ve malzeme miktarına bölünür.

Hesaplanan bu birim maliyet, farklı bir birim maliyetle yeni bir hammadde ve malzeme satın alınıncaya dek, üretime gönderilen hammadde ve malzeme maliyetini belirlemede kullanılır. Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, devamlı envanter sistemi uygulayan işletmelerde kullanılabilmektedir.¹⁹⁷ Çünkü işletmeye her yeni parti mal girişinden sonra, o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetlerinin hesaplanması gereklidir. Dönem sonu mal mevcudunun değerlemesi, en son hesaplanan ortalama maliyetle yapılır. Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, fiyat hareketlerinin stok değerleri üzerindeki etkisini hafifletmek amacını güder.

¹⁹⁷ Türker, s.43

Örnek: “K” ticaret işletmesinin 2008 faaliyet döneminde C malı ile ilgili hareketleri aşağıdaki gibidir:

C Malı	Birim (adet)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)
31.12.2007'den Devir	1.000	20	20.000
15.03.2008 Alış	2.000	30	60.000
10.04.2008 Satış	1.300		
20.05.2008 Alış	3.500	25	87.500
10.10.2008 Satış	4.000		

Bu veriler dikkate alınarak işletmenin dönem sonu stok hareketleri ve dönem sonu stok maliyeti hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre şöyle tespit edilmiştir:

15.03.2008 tarihindeki ortalama birim maliyet:

$$(20.000 + 60.000) \text{ TL} / 3.000 \text{ adet} = 26,66 \text{ TL} / \text{adet}$$

10.04.2008 tarihinde satılan malın maliyeti:

$$1.300 \text{ adet} \times 26,66 \text{ TL} / \text{adet} = 34.658 \text{ TL}$$

20.05.2008 tarihindeki ortalama maliyet:

20.05.2008 tarihine kadarki girişler 3.000 adet (80.000 TL)

Bu tarihe kadarki mal satışları (-) 1.300 adet (34.658 TL)

20.05.2008 tarihindeki mal stoku 1.700 adet (45.322 TL)

20.05.2008 tarihindeki mal alımı 3.500 adet (87.500 TL)

$$\begin{aligned}\text{Ortalama Birim Maliyet} &= (45.322 + 87.500) \text{ TL} / (1.700 + 3.500) \text{ adet} \\ &= 132.822 \text{ TL} / 5.200 \text{ adet} \\ &= 25,54 \text{ TL}\end{aligned}$$

10.10.2008 tarihinde satılan malın maliyeti:

$$4.000 \text{ adet} \times 25,54 \text{ TL} / \text{Adet} = 102.160 \text{ TL}$$

4.1.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemine Göre Değerleme

Bu değerleme yöntemi, işletmede kullanılan, üretime verilen veya satılan malların, işletmenin stoklarına en önce girenlerden olduğunun kabulüne dayanır. Bu yönteme göre, emtia çıkışı işletmeye ilk girenlerden baslar ve giriş sırasına göre devam eder. Bu durumda dönem sonunda işletmede bulunan stoklar, son giren parti mallardan kalmış olacaktır.

FIFO stok değerleme yöntemi, her alış ve satış işleminde, diğer bir ifade ile devamlı envanter sistemi çerçevesinde uygulanabileceği gibi, dönem sonu envanter alma sisteminde de uygulanabilir.

FIFO stok değerleme yöntemi ile enflasyonist dönemlerde satılan malın maliyeti olduğundan düşük bir değerle tespit edilirken, buna karşılık işletmede mevcut stokların, piyasa fiyatına en yakın maliyet değeri ile değerlemesi mümkün olacaktır. Buna bağlı olarak işletme karı fiktif olarak yükselecektir.¹⁹⁸

Bu yöntemde, fiyatların düştüğü dönemlerde ise, satılan malın maliyeti olduğundan yüksek, dönem sonu stokları ve mal satış karı ise gereğinden düşük olarak hesaplanacaktır. FIFO yöntemi kullanımı suretiyle (daha yüksek fiyatlardan) değerlendirilmiş stoklar, ileride oluşacak fiyat düşüşlerine karşı daha duyarlı olacaktır.

¹⁹⁸ Gökçen, s.239–240.

FIFO yönteminin uygulamasının verimli olabilmesi için hammadde ve malzemelerin özellikleri şöyle olmalıdır.:

- Yüksek maliyetli ve büyük miktarda alınan mallar,
- Satın alınan belirli partiye ait olduğu kolaylıkla belirlenebilen mallar,
- Belirli bir zamanda alınan, sayısı iki ya da üçü geçmeyen mallar.

Değişik zamanda hammadde alımı ya da fiyatların sık değişmesi durumunda bu yöntemin uygulanması güçtür.

Bu yöntemin uygulanmasının yararları şunlardır:

- Nesnel bir yöntemdir. Çabuk bozulan malların ilk önce çıkması etkin stok kontrolü sağlar.
- Alınan ve satılan malların birim sayısı ve fiyatı için tam eşitlik sağlanır.
- Stok devir hızının fazla, giriş-çıkış arasındaki zaman aralığının kısa olduğu durumlarda uygulama daha etkindir.
- Bu yöntemle, diğer yöntemlere göre piyasa değerine daha yakın değerlendirme yapılır.

Örnek: “T” ticaret işletmesinin 1-30 Nisan 2008 tarihleri arasındaki “B” ticari malına ilişkin alım satım bilgileri şöyledir:

Tarih	İşlem	Birim (adet)	Birim Maliyet (TL/adet)	Tutar (TL)
01.04.2008	Mart ayından devreden	2.500	15	37.500
08.04.2008	Satın alınan	3.500	20	70.000
10.04.2008	Satılan	2.000		
16.04.2008	Satılan	1.500		
26.04.2008	Satın alınan	3.000	30	90.000
29.04.2008	Satılan	1.800		

10.04.2008 tarihinde satılan 2.000 adet “B” ticari malının maliyetinin hesaplanması şu şekilde olacaktır:

01.04.2008 tarihindeki mart ayından devreden stok miktarı (2.500 adet), 11.04.2008 tarihindeki satış miktarını (2.000 adet) karşıladığından, birim fiyat 15 TL olacaktır

$$2.000 \text{ adet} \times 15 \text{ TL/adet} = 30.000 \text{ TL}$$

16.04.2008 tarihinde satılan 1.500 adet “B” malının maliyetinin hesaplanması:

10.04.2008 tarihinde satılan 2.000 adet “B” malı nedeniyle, 01.04.2008 tarihli stoklardan 500 adet “B” malı kalmıştır. 16.04.2008 tarihinde satılan 1.500 adet malın 500 adetlik kısmı, 01.04.2008 tarihli stokun birim maliyeti olan 15 TL ile kalan 1.000 adetlik kısmı ise 08.04.2008 tarihinde satın alınan 3.500 adet” B” malının birim maliyeti olan 20 TL ile değerlendirilecektir.

$$500 \text{ adet} \times 15 \text{ TL / adet} = 7.500 \text{ TL}$$

$$1.000 \text{ adet} \times 20 \text{ TL / adet} = \underline{20.000 \text{ TL}}$$

$$27.500 \text{ TL}$$

29.04.2008 tarihinde satılan 1.800 adet “B” malının maliyetinin hesaplanması:

Yapılan satışlardan sonra 01.04.2008 tarihli stoklardan hiç kalmamış, 08.04.2008 tarihindeki stoklardan ise 2.500 adet kalmıştır. Bu nedenle 29.04.2008 tarihinde satılan 1.800 adet malın en eski tarihli stok olan 08.04.2008 tarihindeki mallardan satıldığı varsayılarak bu tarihteki birim maliyet ile değerlendirilecektir.

$$1.800 \text{ adet} \times 20 \text{ TL / adet} = 36.000 \text{ TL}$$

Buna göre dönem sonu elde kalan stokların değeri de şu şekilde olmaktadır:

$$08.04.2008 \text{ tarihli stoklar} \quad 700 \text{ adet} \times 20 \text{ TL / adet} = 14.000 \text{ TL}$$

$$26.04.2008 \text{ tarihli stoklar} \quad 3.000 \text{ adet} \times 30 \text{ TL / adet} = \underline{90.000 \text{ TL}}$$

$$104.000 \text{ TL}$$

4.1.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemine göre Değerleme

Bu stok değerlendirme yönteminde son giren malların ilk önce çıktığı veya üretime sevk edildiği ve ilk alınan malların, dönem sonu mevcudu olarak kaldığı kabul edilir. Satılan malların maliyeti çıkış sırası gelen partinin birim maliyetine göre hesaplanır. Mevcut stokların maliyet değeri ise işletmeye önceden giren malların birim maliyetine göre bulunur. LIFO yönteminde, her stok hareketinden sonra dönem sonu stok ve kullanılan stok maliyeti hesaplanabilir. Bu durumda da sürekli envanter yöntemi uygulanmış olur.

FIFO yönteminin aksine LIFO yönteminde fiyatların arttığı dönemlerde kar düşük, fiyatların düştüğü dönemlerde ise aksine yüksek çıkar.¹⁹⁹

Son giren ilk çıkar yönteminde temel varsayım, stoka son giren malın ilk çıkan olduğudur. Stoka alınan en son mallar bitince ondan bir önce alınan mallar kullanılır. Satılan malların maliyeti son kullanılan malın birim maliyeti baz alınarak hesaplanır.

Enflasyonist dönemlerde işletmeler üretimde kullandıkları ilk madde ve malzemeleri sürekli olarak sabit fiyatlarla satın alamadıklarından bu durum, mali yapılarının bozulmasına neden olmaktadır. LIFO yönteminin amacı, enflasyonist dönemlerde işletmelerden daha az vergi almak suretiyle öz varlıklarını korumaktır.²⁰⁰

Örnek: “İlk Giren İlk Çıkar” yönteminde verilen örnek işletmenin satışını yaptığı “B” malının maliyetini “Son Giren İlk Çıkar” yöntemine göre de hesaplayabiliriz.

10.04.2008 tarihinde satılan 2.000 adet “B” malının maliyetinin hesaplanması:

10.04.2008 tarihinden önce en son satın alınan stok olan 08.04.2008 tarihli 3.500 adet “B” malı, 2.000 adet malın tamamını karşıladığından, bu tarihte satılan “B” malının tamamı 20 TL birim maliyet ile değerlendirilecektir.

$$2.000 \text{ adet} \times 20 \text{ TL/ adet} = 40.000 \text{ TL}$$

16.04.2008 tarihinde satılan 1.500 adet “B” malının maliyetinin hesaplanması:

10.04.2008 tarihinde satılan 2.000 adet malın işletmeden çıkması nedeniyle, 08.04.2008 tarihli stoklardan 1.500 adet “B” malı kalmıştır. 1.500 adet “B” malı stoğu, 1.500 adet malın tamamını karşıladığından 20 TL birim maliyetle değerlendirilecektir.

$$1.500 \text{ adet} \times 20 \text{ TL/adet} = 30.000 \text{ TL}$$

¹⁹⁹ Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları 2. Cilt**, İstanbul, 2004, s.177.

²⁰⁰ Acar, s.77.

29.04.2008 tarihinde satılan 1.800 adet “B” malının maliyetinin hesaplanması:

29.04.2008 tarihinden önceki en son satın alınan stok olan 26.04.2008 tarihli 3.000 adet “B” malı,29.04.2008 tarihindeki 1.800 adet satış miktarını karşıladığından, bu tarihte satılan “B” malının tamamı 30 TL birim maliyet ile değerlendirilecektir.

$$1.800 \text{ adet} \times 30 \text{ TL/ adet} = 54.000 \text{ TL}$$

Buna göre dönem sonu elde kalan stokların değeri şu şekilde olacaktır:

$$26.04.2008 \text{ tarihli stoklar } 1.200 \text{ adet} \times 30 \text{ TL/adet} = 36.000 \text{ TL}$$

$$01.04.2008 \text{ tarihli stoklar } 2.500 \text{ adet} \times 15 \text{ TL/adet} = \underline{37.500 \text{ TL}}$$

$$73.500 \text{ TL}$$

V.U.K.’na 5024 Sayılı Kanun’la eklenen enflasyon düzeltmesi uygulaması nedeniyle 01.01.2004 tarihinden itibaren işletmelerde stok değerlemesi esnasında bu yöntemin uygulanabilmesi olanağı ortadan kaldırılmıştır.

FIFO yöntemi, finansal raporlama tekniği olarak hemen her ülkede kullanılmasına rağmen, LIFO tekniği daha tartışmaya açık bir biçimde sistemde yer almaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin kavramları çerçevesinde LIFO yöntemi uygulanmamaktadır. Ayrıca Avustralya, Yeni Zelanda ve İsveç finansal raporlama için LIFO’nun kullanılmasını yasaklamışlardır. Brezilya’da devlet, tüzel kişilikler, kanunlar ve vergi düzenlemeleri, muhasebe ve finansal raporlama üstünde önemli bir etkiye sahiptirler. Çünkü Brezilya borsası çok küçüktür ve şirket alacaklılarına, vergi otoritelerine rapor verir durumdadır. Sonuç olarak yetkileri fazla olan vergi otoriteleri, LIFO yönteminin uygulanmasına izin vermemektedirler.²⁰¹

²⁰¹ Jan R. Williams,Susan F. Haka ve Mark S. Bettner, **Financial and Managerial Accounting:The Basis for Business Decisions**, 13.Baskı,New York: McGraw-Hill/Irwin Yayınları, 2005, s.334-335.

4.1.5. Standart Maliyet Bedeli İle Değerleme

Standart maliyet yöntemi daha çok imalat işletmelerinde, üretime başlamadan evvel, stokların sektör ve işletme özelliklerine göre belirlenmiş maliyetleri üzerinden değerlemesi esasına dayanır.

Günümüzde, faaliyetlerin kontrolünün ve performans değerlemesinin yapılabilmesine duyulan ihtiyaç nedeniyle, standart maliyet sistemi ortaya çıkmıştır. Bu yöntemde belli bir faaliyet düzeyinde ve şartlar altında bir mamulün maliyetini meydana getiren unsurlar, bilimsel esaslara göre önceden tespit edilerek standart maliyetler olarak belirlenmektedir. Standart maliyetler, üretim faaliyetinin etkinliğini ölçmeye ve maliyetleri kontrol altında bulundurmaya yardımcı olurlar.²⁰²

4.2. Satış Fiyatı (Piyasa Fiyatı) İle Değerleme

Stokların değerlemesinde piyasa fiyatlarının esas alınması da mümkündür. Bu yöntemin amacı, özellikle fiyatların artma eğilimi gösterdiği dönemlerde, stokların gerçek piyasa değerleri ile bilançoda yer alabilmesidir. Bu yöntem, daha çok perakende satış yapan büyük ticari işletmelerde uygulanır. Belirli bir oranın satış fiyatıyla mevcut stoklara uygulanması ile stokların maliyeti bulunur. Oran şu şekilde hesaplanır:²⁰³

a) Satış fiyatı ile dönem başı mevcudu + Dönem içi alışların satış fiyatı+(varsa) Fiyat artışları – Satışlar –(varsa) Fiyat indirimleri = Satış fiyatı ile dönem sonu mevcudu,

b) Maliyetle dönem başı mevcudu + Maliyetle alışlar

Satış fiyatı ile dönem başı mevcudu + satış fiyatı ile alışlar

c) Satış fiyatı ile dönem sonu mevcudu x Maliyet oranı = Maliyetle dönem sonu mevcudu.

²⁰² Acar,s.78.

²⁰³ Ataman, *Genel Muhasebe Cilt-2*, s.121.

Bu yöntem, mamulün satış fiyatı ile alış fiyatı arasındaki kar oranının sabitlenmesi halinde uygulanmaktadır. Örneğin; ecza depolarının kar marjı sabit ve % 9'dur. Sonuç olarak bu yöntem çok teorik bir yöntem olarak kalmaktadır.²⁰⁴

4.3. Yerine Koyma Değeri (NIFO) İle Değerleme

İkame değeri olarak da adlandırılan yerine koyma değeri, değerlemeye konu olan malın değerleme gününde satın alınması veya yeniden imal edilmesi durumunda işletmeye mal olacağı bedeli ifade eder.

Bu değerlendirme yönteminde fiili maliyetler veya piyasa değeri dikkate alınmaz. İktisadi kıymetin değerlemesinde esas olan ölçü, satılan veya kullanılan iktisadî kıymetin tekrar yerine konulabilmesi için yapılması gerekli giderlerin toplamı olmaktadır. Bu durumda stoklar, fiyatların düşme eğilimi gösterdiği dönemlerde fiili maliyet bedelinin altında, fiyatların artma eğilimi gösterdiği dönemlerde de maliyet bedelinin üstünde bir değerle değerlendirilmiş olacaktır.

4.4. Temel Stok Değeri İle Değerleme

İşin niteliklerine ve iş hacmine bağlı olarak saptanan ve her an bulundurulması normal sayılacak olan stoklara "temel stok" denmektedir.²⁰⁵,

Temel stok veya normal stok değeri, işletmenin normal faaliyetlerini sürdürebilmesi için, devamlı olarak mevcutlarında en az seviyede bulundurması gerekli, önceden saptanmış belirli bir stok miktarının, en düşük ortalama maliyet bedeli ile veya yerine koyma birim maliyetinin altına düşmeyeceği tahmin edilen birim fiyatı ile değerlendirilmesi neticesi bulunan değerdir.

Dönem sonunda işletmede fiilen mevcut bulunan stok miktarı, en az stok miktarından fazla ise aradaki miktar, en son fatura değeri ile değerlendirilerek temel stok

²⁰⁴ Kışal ve Işıklılar, s.439.

²⁰⁵ Ataman, *Genel Muhasebe Cilt-2*, s.121.

değerine eklenir. Aksi durumda ise, aradaki fark yerine koyma değeri ile değerlendirilerek temel stok değerinden çıkarılır.

4.5. Düşük Değerle Değerleme

Düşük değerle değerlendirme yöntemi, değerlendirme gününde malın maliyet değeri ile piyasa değerinden hangisi düşük ise, o değer ile değerlendirme esasına dayanır. Değerleme gününde, değerlemeye tabi malın piyasa değeri, maliyet değerinden daha düşük ise değerlemede maliyet bedeli yerine, piyasa değeri kullanılır. Böylece, malın piyasa değerinin düşmesi sonucu doğacak zarar, fiyatların düştüğü tarihte karşılanmış olacaktır.

V.U.K.'na göre düşük değerle değerlendirme yöntemi ancak, piyasa değerinin maliyete nazaran en az % 10 düşüklük göstermesi durumunda uygulanabilir.

Maliyet veya piyasa fiyatından düşük olanı ile değerlendirme yöntemi aşağıda açıklanan şekillerde uygulanabilir:²⁰⁶

- Bütün stok kalemleri için maliyet bedelleri ve piyasa fiyatları ayrı ayrı karşılaştırılır ve bunlardan hangisi daha düşük ise o değer esas alınır.

- Stoklar gruplar altında toplanır, maliyet ve piyasa fiyatları karşılaştırılır, hangisi daha düşük ise değerlendirilmede o esas alınır. Bu yöntem, çok çeşitli mal satan büyük perakendeci ticari işletmelere uygundur.

- Stokların tamamının maliyet ve piyasa değerleri karşılaştırılır, hangisi düşükse o uygulanır.

²⁰⁶ Ataman, *Genel Muhasebe Cilt-2*,s.122.

BEŞİNCİ BÖLÜM

STOKLARIN DENETİMİ

Stok, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, yan ürün, artık ve hurda gibi varlıklardan oluşmaktadır.²⁰⁷ Stoklar, işletmelerde bilançoda ağırlığı fazla olan, devir hızı yüksek kalemlerdir. Dönen varlıkların bir unsuru olarak stoklar, likiditeyi ve satışların maliyetini doğrudan etkilemeleri sebebiyle denetim için ayrı bir önem taşımaktadırlar. Ayrıca amaca uygun şekilde kar ayarlamalarının kolaylıkla yapılabilirdiği bir denetim alanıdır. Yapılan denetimlerde stoklar, denetçinin en çok zamanını alan ve en zor kalemlerden biri olarak kabul edilmektedir.²⁰⁸

1. STOKLARIN DENETİMİNİN AMACI

Stokların denetiminin amacı, bu varlık kaleminin devamlılık temeline göre, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda kayıtlara geçirildiğinin ve finansal tablolarda dürüst bir biçimde raporlanmış olduğunun saptanmasını sağlamaktır. Bu amaca ulaşmak için denetçiler stokların fiziken var olduklarını, bunların işletmenin sahipliğinde bulunduklarını, kullanılabilir veya satılabilir durumda olduklarını ve doğru bir biçimde fiyatlandıklarını saptamak durumundadırlar.²⁰⁹

Stokların denetimini önemli kılan unsurlar şu şekilde sıralanabilmektedir:²¹⁰

- Stoklar varlık yapısı içinde başlıca kalemlerden birisidir.
- İşletmenin çalışma sermayesi içinde nitelik ve nicelik olarak önemli bir yer tutar,

²⁰⁷ Remzi Örtten, **Tek Düzen Hesap Planı ve Hesapların Açıklanması**, Ankara 2003, s.243.

²⁰⁸ Aksoy, s.865.

²⁰⁹ Fuat Günay, "Stokların Denetimi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:60, 2002, s.245.

<http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum> (14.05.2009)

²¹⁰ Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, s.307-308.

- Stokların denetiminde fiziki sayım ve gözlem işlemleri önemli bir yer tutar ve bu işlemler zaman alıcı ve maliyetlidir.
- Stoklar çok sayıda türden oluştuğu için denetimleri kolay değildir.
- Tanınmaları ve değerlemeleri denetçiler için zorluk doğurduğu için, çoğu zaman uzman yardımına gereksinim vardır.
- İşletmenin ana faaliyet konularını oluşturdukları için kar veya zararı doğrudan etkilerler, bu nedenle yapılabilecek hata ve yolsuzluklar kar veya zarar tutarının azalmasına veya artmasına neden olurlar. Dönem sonu maliyetlerinde ve satışların maliyetlerinde yapılacak düzenlemeler, gelir tablosunu etkileyeceğinden denetçinin önemli bir zamanı bu incelemelere ayrılır. Özellikle üretim işletmelerinde maliyetlerin hesaplanması oldukça karmaşık olduğu için denetçinin olaya hâkim olması daha da güçleşir.

Bu bilgilerden yola çıkılarak stokların denetimindeki amaçlar ve ulaşmak istenen hedefler aşağıdaki gibi olmaktadır.²¹¹

- Stok hesaplarına girişlerin gerçek giriş olduklarından emin olmak,
- Bunların maliyet bedellerine uygun şekilde kayıtlara alındığından emin olmak,
- Yıl içinde tükenen veya satılan stok kalemlerinin tam olarak Üretim Maliyeti, Mamul/ Yarı mamul Maliyeti, Satılan Malın Maliyeti hesaplarına verildiğinin görülmesi,
- İşletme mülkiyetindeki tüm stokların envantere dahil edildiğinden emin olmak,

²¹¹ Güray Öğredik, "Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi", (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniv. SBE, 2006), s.21.

- Envanterde yer alan stokların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde ve yasalarda öngörüldüğü şekilde değerlemeye tabi tutulduğundan emin olmak.

İşletmelerde stoklar aktifin önemli bir bölümünü oluşturduğundan stokların fiziki miktarlarının ve parasal tutarlarının belirlenmesi büyük önem arz eder. Çünkü stok tutarlarının olduğundan az veya çok olarak bilançoda gözükmesi, faaliyet sonucunun da, gerçek tutarından daha az veya daha çok hesaplanmasına neden olur. Bu nedenle stokların envanterleri yapılırken gerek fiziki sayım, gerekse değerlendirme aşamasında hata yapmamak gerekir.²¹²

2. STOKLARLA İLGİLİ İÇ KONTROL

Stokların ya da herhangi başka bir kalemin denetiminde izlenen yollar standart biçimde aynı şekle sokulmamalıdır. Her firma, faaliyetlerinde, muhasebe uygulamasında ve iç kontrolde birbirinden farklı olup her denetim anlaşmasının gerekçeleri de bu anlaşmalarda saptanan esaslara uygun olarak değişiklik göstermektedir.²¹³

Stokların iç kontrolü, mal ve ürünlerin alımı, üretimi ve muhasebeleştirilmesiyle doğrudan ilişkilidir. Stoklar üzerindeki etkin iç kontrol, malların uygun biçimde siparişini, teslim alınmasını, kontrolünü, ayrımını, kullanımını ve kalan stokların usulüne göre sayılmasını, değerlemesini ve tutarlarının bulunmasını zorunlu kılar. Ayrıca stok hesaplarına girişlerin gerçek girişler olup olmadığı ancak iç kontrol sisteminin etkinliği ve denetim sonucunda yapılan mantıklı incelemeler sonucunda belirlenecektir. Bu amaç çerçevesinde satın alma işlemlerinin iç kontrolü ve bu kapsamda sistem ve fonksiyon analizleri sayesinde fikir elde edilebilir.²¹⁴

²¹² Öztürk, *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, 2006, s.194

²¹³ Haluk Bengü, "Stokların Denetimi ve Örnek Uygulama"(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE,1996), s.36.

²¹⁴ Kaval, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı, Ankara: Gazi Yayınları, 2005, s.191.

Stoklarla ilgili iç kontrol sisteminin safhaları şöyledir:

2.1. Örgüt Yapısı

İşletmelerdeki örgütsel yapı stokların onaylanıp satın alınması, stok hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve stokların fiziki olarak korunması sorumluluklarının birbirinden ayrılmasına olanak tanınmalıdır.²¹⁵ Sağlıklı bir denetim yapılabilmesi için, işletmede iyi bir iş bölümü yapılmalı, örgütsel bağımsızlıkta her bölümün sorumluları açıkça tanımlanmalıdır.

İşletmede bölümler ayrımı yapıldıktan sonra her bir bölümün görev ve sorumlulukları şu şekilde olmaktadır:²¹⁶

a) Muhasebe Bölümü: Etkin bir iç kontrolün ve örgüt yapısının oluşumuna katkıda bulunan muhasebe bölümünde, iyi bir belge düzeninin yanında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini içeren bir muhasebe hesap planına gerek duyulur.

Hesap planı, işletmeler düzeyinde, sektör düzeyinde, ulusal düzeyde ve uluslar arası düzeyde olmak üzere dört bölümden oluşmalıdır. Bu bölümlemeden amaç; işletmeler arası, sektörler arası, ulusal alanda ve uluslararası alanda karşılaştırma yapmak ve çıkan sonuçları yorumlama imkanına sahip olmaktır.²¹⁷

Bunların dışında muhasebe bölümünce yapılması gereken işlemler şu şekilde sıralanabilir:²¹⁸

- Alış yevmiyesinin tutulması,
- Borçlarla ilgili yardımcı hesapların tutulması,
- Büyük defterin tutulması,

²¹⁵ Günay, s.245

²¹⁶ Güredin, s.275–276.

²¹⁷ Bengü, s.38.

²¹⁸ Güredin, s.276.

- Alış işlevleri ile ilgili onayların gözden geçirilmesi
- Teslim alınan mallarla ilgili teslim alma belgelerinin gözden geçirilmesi,
- Stokların dönem sonu sayımlarının yapılması ve kontrol edilmesi
- Dönem sonu stokunun ve satılan malın maliyetinin, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde değerlemelerinin yapılması.

b) Finansman Bölümü: İşletmenin belli bir bölümde etkinliklerini geliştirme yönünde harcadığı çabalar yanında, finansal örgütlenmesinin de gelişmesi çoğu kez yeni yöntem ve tekniklerin benimsenmesini gerektirmektedir. İşletmenin finansal analizi yapıp finansal planları da hazırlandıktan sonra, sıra gerekli olan fonların hangi kaynaklardan nasıl sağlanacağına gelir. Bundan sonra sağlanan fonlar, finansal planlar çerçevesinde gerekli yatırımlara ayrılır. Finansal yönetici bu fonksiyonları yerine getirirken planlara ne derece uyulduğunu da izlemek zorundadır.²¹⁹

c) Muhasebe Bölümü Dışındakiler: Satın alma isteğinin yapılması ve onaylanması ile “üretim ve satış bölümü”, işletmeye gelen malların teslim alınması ile “teslim alma bölümü”, teslim alınan malların depolanması ile “ambar bölümü” ilgilenir.

Bu türdeki bir örgüt yapısı stoklarla ilgili etkin bir iç kontrolün sağlanmasına yardımcı olur. Bu yapıdan elde edilecek denetim kanıtlarının güvenilirliği de çok yüksektir. Böyle bir örgüt yapısının bulunması halinde stokların maddi doğruluğunun denetiminde de önemli ölçüde tasarruflar sağlanacaktır.²²⁰

2.2. Stok Alımlarının Yapılması

Stok alım işlemlerinin uygun bir biçimde yürütülüp tamamlanması için;

- Geçerli alım onaylarının bulunması,

²¹⁹ Semih Büker, **Finansal Yönetim**, Eskişehir, 1986, s.19.

²²⁰ Bengü, s.39.

- Malların işletmeye fiilen girişinin yapılmış olması,
- Satıcı faturasının gelmiş olması koşulları aranır.

Satın alma isteği doğrudan ilgili üretim biriminden ya da stok kontrol biriminden gelmelidir. Basılı ve numara takip eden satın alma talep belgeleri kullanılmalı ve alım öncesi işletme organizasyonunun içinde, satın almaya onay verecek birimlerin belirlenmiş olması gereklidir.²²¹Bu talep gerekli incelemeler yapıldıktan sonra bir satın alma isteği hazırlanmalı ve satın alma bölümüne gönderilmelidir. Satın alma yetkisi “*satın alma bölümü*”ne aittir. Satın alma bölümünün sorumluluğu arzulanan kalitedeki malları en düşük fiyattan satın almaktır.

Mallar işletmeye geldiğinde bunların kabulü ve teslim alınması bağımsız bir birim olarak “*teslim alma bölümü*” tarafından yapılır. Bu bölüm gelen malları sayarak, tartarak, ölçerek ve şartnameye uygunluğunu araştırarak teslim alır. Teslim alınan mallar için teslim alma raporu düzenlenir. Teslim alma raporunun bir kopyası mallarla birlikte ambara gönderilir ve ambarın malı kabul ettiği teslim alma raporu üzerine işlenir. Bu orijinal kopya teslim alma bölümünde dosyalanır. Teslim alma raporunun birer kopyası satın almaya ve muhasebe bölümüne gönderilir.²²²

Herhangi bir işletmenin veriminin arttırılmasında ilk akla gelen satın alınan mal ve hizmetlerin en ucuz, gerekli kalitede, gerekli zamanda alınıp alınmadıkları, atıl stok tutulup tutulmadığı ve dolayısıyla alternatif maliyetlerin düşük tutulup tutulmadığıdır. Bu ise geniş anlamda iyi bir stok kontrol sistemi, dar anlamda iyi bir satın alma bölümü ile sağlanmaktadır.²²³

²²¹ Acar, s.62.

²²² Güredin, s.276.

²²³ Kaval, s.192.

2.3. İşlemlerin Kayıtlara Geçirilmesi

İşletmedeki iç kontrol sistemi, alımı yapılan stokların muhasebe bölümü tarafından, ait olduğu dönemde ve doğru tutarlar üzerinden, ilgili hesaplara, gerçeğine uygun biçimde kayıt edildiğini ve gerekli iskonto, prim gibi işletme lehine olan avantajların yerine getirilip getirilmediğini kontrol edebilecek biçimde tasarlanmış olmalıdır.²²⁴

Stok işlemlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesinin sorumluluğu muhasebe bölümüne aittir. Muhasebe bölümü kendisine iletilen onaylı belgelere dayanarak kayıt etme işlevini yürütür. Alım işlemlerinin kayıtlara geçirilmesinde hem işletme içinde düzenlenmiş belgelerden, hem de işletme dışından gelen belgelerden yararlanır. Muhasebe bölümü “satın alma emri” ve “teslim alma raporu” ile işletme dışından gelen satıcı “fatura”sını karşılaştırır. Bu belgeler arasında uygunluk bulunduğu saptandıktan sonra muhasebe kaydı yapılır.²²⁵

Stokların doğru olarak raporlanabilmesi için etkin bir belgeleme sisteminin ve ayrıntılı bir kayıt düzeninin bulunması gerekir. Güvenilir ve ayrıntılı bir kayıt düzeni işletmede sürekli envanter yöntemine göre işletilen etkin bir sistemin var olması halinde gerçekleştirilir. Stokların doğru olarak raporlanabilmesi işletmede uygun olarak işletilen bir maliyet muhasebesi sisteminin var olmasına da bağlıdır. Düzenli bir maliyet muhasebesi sisteminin bulunmadığı işletmelerde stokların maliyetlerinin doğru olarak saptanması mümkün değildir.²²⁶

2.4. Varlıklara Erişim

İşletme varlıklarının korunması için stoklara erişimi kısıtlandıran kontrol biçimlerine gerek duyulmaktadır. Bu amaçla stoklar fiziken güvenilir bir ortamda saklanmalıdır. Bu varlıklara erişme yetkisi sadece belirli kişilere verilmiş olmalıdır. Stok

²²⁴ Acar, s.63.

Bengü, s.42.

²²⁵ John Dunn, **Auditing Theory and Practice**, New York 1991, s.224.

²²⁶ Güredin, Çömlekçi, Durmuş ve Diğerleri, s.182.

hareketleri sırasında basılı sıra numaralı belgeler kullanılmalıdır. Her malın alımına ait belgeler bir dosyada saklanmalıdır. Satın alma ve teslim alma bölümünde görev yapmayan bir kişi belirli dönemlerde bu dosyayı incelemelidir.

İşletmenin zararlarını azaltıp, verimini artırmak için ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, mamul, yarı mamul ve ticari mal gibi üretime veya satışa hazırlık olarak tutulan stokların korunması önemlidir.²²⁷. Bunun için işletmede kurulacak iç kontrol sisteminin, işletme stoklarının korunmasına yönelik olarak da bir takım unsurlara sahip olması gereklidir.

a) İşletmede kullanılan stokların saklanmasına uygun depolama sisteminin olması gereklidir.

b) Bazı stokların mesela tuğla imalatında kullanılacak hammaddenin işletme içinde stoklanması mümkün olmayabilir. Bu durumda işletme dışında kapalı olmayan ortamlarda bekletilen malların güvenliği ve doğa olaylarına karşı korunması için gerekli tedbirlerin alınmış ve yeterli personelin görevlendirilmiş olması gerekir.

c) Depolardan stok çıkışı esnasında kullanılan şekle bağlanmış ve numara takip eden, zimmetli belgelerin olması gerekir.

d) Stok kartlarında yer alan bilgiler ile depolarda fiilen var olan mallara ait bilgiler, birimde görevli kişiler dışında yetkilendirilmiş kişiler tarafından belirlenmiş bir sayım yönergesi doğrultusunda kontrol ediliyor olmalıdır.

e) Depolarda bulunan stoklardan kırılan, bozulan ve çürüyen malların zamanında tespitini yapacak ve muhasebe bölümüne bildirerek gerekli olan düzeltme kayıtlarının yapılabilmesini sağlayacak, kontrol metotları içeriyor olmalıdır.

²²⁷ Kaval, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, s.197.

f) İşletmede bulunan konsinye mallarla, işletmenin öz varlığında bulunan stokların ayrımı yapılabilmelidir.

g) İmalata verilmek üzere depodan çıkışı yapılsa bile, hala üretime dahil edilmemiş stokların takibini yapabilecek ve imal edilen emtianın maliyetlerinin, muhasebe kayıtlarına doğru yansıyabilmesini kontrol edebilecek şekilde bilgi akışını sağlayacak bir işleyişe sahip olmalıdır.²²⁸

2.5. Defter Kayıtları İle Karşılaştırma

İç kontrol sistemi kayıtlama işlevi ile koruma işlevinin birbirinden ayrılmasını öngörür. Bunun gereği olarak belirli dönemler itibari ile işletmenin elinde bulunan fiziki stoklar muhasebe kayıtlarında gözüken kaydi stoklar ile karşılaştırılır.

Dönem sonunda muhasebe müdürünün gözetiminde fiziki stok sayımı yapılmalıdır. Şayet işletmede stok hareketleri dönem sonu envanter alma yöntemine göre izlenmekteyse, bilançoda yer alacak stok kaleminin belirlenebilmesi için mutlaka fiziki stok sayımının yapılması gerekmektedir. Devamlı envanter yöntemi uygulanıyor ise sayım kontrol amacıyla yapılır.

Stokların fiziki envanterinin yapılması ve denetçinin bu sayımda hazır bulunması, denetim standartlarının bir gereğidir.²²⁹

3. STOKLAR İLE İLGİLİ UYGUNLUK DENETİMİ

İşletmedeki muhasebe sistemi stoklara yüklenecek maliyetlerin doğru olarak dağıtılabilmesini ve satılan malın maliyetinin doğru olarak hesaplanabilmesini sağlayacak biçimde tasarlanmış olmalıdır. Denetçi uygunluk denetimi açısından maliyetleme ile ilgili uygulamanın işletmede öngörülen yordamlara uygun olarak yürütüldüğünü araştırmalıdır. Denetçinin stoklara uygulayacağı uygunluk denetiminden bazıları şunlardır:

²²⁸ Acar, s.70-71.

²²⁹ Güredin, s.279.

- Satın alma, hammadde-malzeme istek, üretim ve sevkiyatlar ile ilgili ayrıntılı stok kayıtları incelenmelidir.
- Kontrol prosedürlerinin işleyişinin kanıtını gösteren belgeler incelenmelidir.
- İş bölümünün uygulanmasına ilişkin gözlemlerde bulunulmalıdır.
- Büyük defter hesapları olağandışı kayıtların bulunup bulunmadığını saptamak açısından gözden geçirilmelidir. Olağandışı izlenimini veren kayıtlar incelenmelidir.

Yukarıdaki uygunluk denetimi çalışmalarının yanı sıra stokların denetimi, nakdin, ödeme belgelerinin, işçilik tahakkuk ve ödemelerinin ve satışların denetimi ile birlikte ele alınıp denetlenen bir denetim sahasıdır.²³⁰

4. STOKLAR İLE İLGİLİ MADDİ DOĞRULUK DENETİMLERİ

Denetim standartları stokların fiziken var olduklarının saptanmasını öngörmektedir. Stokların fiziki sayımı mutlaka denetçi tarafından gözlemlenmelidir. Denetçinin fiziki sayımı uygun ve geçerli nedenlerle gözlemleyememiş olması halinde, diğer denetim yöntemlerine başvurarak stoklar tutarının dürüstlüğü hakkında tatmin olması gerekmektedir.

Denetçi denetlemelerine başlamadan önce;

1. Mal hareketlerinin esasları ve prensipleri ile muhasebe kayıtlarının tutulma biçimi üzerinde bilgi edinmelidir.

2. Mal siparişi, alınan malın teslimi, saklama ve satış işlemlerinde kullanılan belgeleri incelemelidir.

²³⁰ Çömlekçi, Yılcı, Erdoğan ve diğerleri, s.106.

3. İşletmenin muhasebe kayıtları, faturalar gibi belgelere dayanmaktadır. İnceleme sırasında bu belgelerle kayıtlar arasındaki uygunluk denetlenmeli, ayrıca belgelerin düzeni üzerinde de durulmalıdır.

4. Satışların kime yapıldığı, uygulanan fiyatların, iskontonun ve indirimlerin incelenmesi gerekmektedir.

Maddi doğruluk denetiminin safhaları şunlardır:

4.1. Müşteri İşletmenin Sayım Planının Gözden Geçirilmesi

Denetçi, müşteri işletmenin stok sayımını uygun bir biçimde planlayıp planlamadığını araştırmalıdır. Bu inceleme sayım sonucunun güvenilirliği açısından çok önemlidir. Bir imalat işletmesini düşünecek olursak, stokların yüzlerce veya binlerce kalemden oluştuğu muhakkaktır. Bu kalemlerin imalat sürecindeki tamamlanma dereceleri farklı olacağı gibi, depolandıkları yerlerde farklı olacaktır. Bu kalemlerin tanımlanması ve satımı doğru bir biçimde yürütülüp tamamlanmalıdır.²³¹

Doğru bir sayım yapılabilmesi için aşağıdaki tedbirler alınıp, bu hususların denetim çalışmalarında hatırlanması gerekmektedir.²³²

1. Denetlenen işletmenin yönetimi olduğu kadar, sayım ekibindeki kişilerinde envanterin önemini kavramış kişilerden olması gerekmektedir. Sayım ekibi burada yapılabilecek bir hatanın işletmenin bilânçosunun geçersizliği ile sonuçlanabileceğini bilmelidir.

2. Sayım yapacak olan kişiler yazılı bir şekilde görevlendirilmelidir. Burada yazıcı veya liste tanzim ediciler ile sayımı yapan kişiler aynı olmamalıdır.

²³¹ Bengü, s.47–48.

²³² Kaval, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, s.202–203.

3. Sayım, malların stoklandığı yerin sırası içinde yapılmalıdır. Atlanarak sayım yapılamaz.

4. Sayılan mallar silinmeyecek nitelikteki kalemlemlerle işaretlenmeli, bir kez daha sayıma konu edilmemelidir. Gerekirse sayım etiketleri kullanılmalıdır.

5. Sayım ekiplerinin stok kartlarına ulaşamaması sağlanmalıdır. Stok kartları raflardan uzaklaştırıldıktan sonra sayım yapılmalıdır.

6. Üretimde veya satışta kullanılacak mallar ile yatırımda kullanılacak mallar aynı yerde muhafaza ediliyorlarsa bile ayrı listelere yazılmalıdırlar.

7. Başka bir sayım mekânında bulunması gerekirken, sayılan mekânda bulunan mallar ayrıca tespit edilmelidir.

8. Değerli malların sayımına özel önem verilmelidir.

9. Hareketsiz veya çok az hareket gören veya hiç kullanılma olasılığı olmayan mallar ile bozuk, çürük, arızalı mallar ayrıca tespit edilip, ayrı envanter listelerine alınmalıdırlar.

4.2. Stok Sayımının Gözlenmesi

Dönem sonunda stoklarda bulunduğu işletme tarafından iddia edilen ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari malların, gerçekten var olup olmadığının denetçi tarafından anlaşılmasının iki yolu bulunmaktadır.

- Stokların denetçi tarafından fiziki olarak sayılması,
- Denetçinin işletme tarafından yapılan stok sayımlarına gözlemci olarak katılması.

Denetçinin işletmenin stok sayımında fiilen bulunup, gözlemci görevini yerine getirmesi zorunlu olarak uygulanması gereken bir denetim prosedürüdür. Denetçinin stok

sayımını gözlemlemek istemesi halinde bu işlem çok iyi bir biçimde planlanmalıdır. Bunun için aşağıdaki hususlara dikkat etmesi gerekir:

- Fiziki sayım ile ilgili sayım talimatı önceden gözden geçirilmelidir.
- Denetçi özellikle sayım ve sayım etiketi yapıştırma bölümlerini dikkatlice incelemelidir.
- Denetçi stok sayımının gözlemlenmesi ile ilgili zamanlamayı gözden geçirmelidir, müşteri işletmenin stokları hakkında önceden bilgi sahibi olmalıdır.
- Stokların hacmi, sayımı ve ölçümleme yöntemleri, değerli stokların depolandıkları sahalar gibi bilgiler denetçi tarafından önceden bilinmelidir.
- Denetçi sayım yerine ne zaman gelineceğini, kime başvuracağını, başvurduğu kişinin hangi bölümlerden ve nelerden sorumlu olduğunu, fabrika ve depoların yerleşim planını ve hangi denetim işlemlerine başvurulabileceğini önceden bilmek durumundadır.
- Sayım günü denetçi müşteri işletmeye geldiğinde sayım sorumlusu yönetici ile görüşmeli ve son durum hakkında bilgi almalıdır. Son dakika bir değişikliğin yapılması zorunlu olmuşsa, denetçi sayım sorumlusu ile görüşmeli ve konu karara bağlanmalıdır. Burada önerilen bir husus da, denetçinin sayıma başlanmadan önce tüm sayım gözetmenleri ile tanışması ve onları gerektiğinde nerede bulabileceğini öğrenmesidir. Bu tür bir ön buluşma çok yararlıdır.

Belirtilmesi gereken çok önemli bir husus, denetçinin bizzat bir sayım yapmadığı, sayıma yön vermediği, sayımı kararlaştırmadığı ve sayımı yönetmediğidir. Denetçi sadece yapılan fiziki sayımda hazır bulunmakta, sayım faaliyetini gözlemlemektedir. Bu durum herkes tarafından açıkça bilinmelidir. Denetçi sayım sırasında işletmedeki görevlilere bir

talimat veremez, ancak gördüğü aksaklıklar için ilgili sorumluya uyarıda bulunabilir ve durumu raporunda belirtir.²³³

Sayım sırasında denetçi gözlemcilik yaparken aşağıda sıralanan unsurlara dikkat edecektir.²³⁴

- Sayım yapan işletme personelinin, sayım planına uygun davranıp davranmadıklarını gözleyecektir. Sayım kurallarına uyulmadığını belirlediğinde durumu yetkili yöneticilerle görüşecek ve aksaklıkların düzeltilmesini sağlayacaktır.
- Sayılan her stok kalemine stok sayım etiketinin takılıp takılmadığını kontrol edecektir.
- Tüm kalemlerin sayılıp sayılmadığını gözleyecektir.
- Örneklem yoluyla, yapılan sayımları test edecektir. Derleme kartlarındaki miktarları izleyerek, fiilen var olup olmadıklarını inceleyecektir.
- Depoda bulunan boş taşıyıcı kutuları, açılmış ambalajları daha dikkatli gözleyecektir.
- Zarar görmüş ve değersiz malların sayım biçimlerini gözleyecektir.
- Yeni gelen, teslim alma bölümünde olan, satışa gönderilen malların, sayım sonuçlarına etkisine dikkat edecektir.

²³³ Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, s.326.

²³⁴ Erkan Akbulut, "Maliyetlerin Denetimi ve Bir Uygulama", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, 2006), s.89.

Stokların fiziki olarak sayımının gözlenmesi ile ilgili olarak bakiyelerin test edilmesindeki denetim hedefleri ve bu hedeflere ulaşabilmek için uygulanacak test etme prosedürlerinin bir listesi aşağıda düzenlenmiştir:²³⁵

Mekanik Doğruluk: Stok kalemleri doğru olarak sayılmıştır.

- Örnekleme yoluyla işletme tarafından sayılmış olan stok kalemlerini tekrar say. Etiketlerdeki bilgilerle karşılaştır.
- Fiziki sayım sonuçlarını kayıtlarla karşılaştır.
- Değersiz ve hasarlı stokların durumunu ve uzun süredir depoda bekliyor görüntüsü veren stokların durumunu yönetimle görüş.

Geçerlilik: Sayım etiketlerinde kayıtlı stok kalemleri fiilen bulunmaktadır.

- Tesadüfi olarak belirlenen etiket numaralarının stok kalemlerine eklenip eklenmediğini incele.
- Sayım sırasında stok hareketi gerçekleşip gerçekleşmediğini belirle.
- Kullanılmayan veya kaybolan etiketleri sıra numaralarından belirle.

Bütünlük: Varolan tüm stok kalemleri sayılmış ve etiketlenmiştir.

- Tüm stok kalemlerinin etiketlenmiş olup olmadıklarını incele.
- Olağan olmayan işaretler taşıyan stok kalemlerini ayrıca incele.

Sahiplik: Stok sayım etiketlerinde varolan kalemler işletmeye aittir.

- Konsinye durumundaki stok kalemlerini incele.

²³⁵ Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, s.329.

- Olağan olmayan işaretler taşıyan stok kalemlerini ayrıca incele.

Sınıflandırma: Sayılan stoklar, etiketlerde ve derleme kartlarında uygun biçimde sınıflandırılmıştır.

- Fiili olarak bulunan ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mallar ile etiketlerdeki tanımlamaları karşılaştır.

- Yarı mamullerin tamamlanma derecelerini etiketlerden incele.

Hesap Kesimi: Satın alma ve satış kayıtları zamanında yapılmaktadır.

- Son yükleme belgesi numarası ile depo kayıtlarını karşılaştır.
- Yükleme bölümüne gönderilmiş stok kalemlerinin sayıma dahil edilip edilmediğini karşılaştır.
- Depoda yükleme için ayrı yerde tutulan stok kalemi olup olmadığını incele.
- Son alış raporu numarası ile depo kayıtlarını karşılaştır.
- Teslim alma bölümüne gelmiş bulunan stok kalemlerinin sayılıp sayılmadığını incele.

Denetçi sayım sonuçları ile ilgili incelemelerini çalışma kağıtlarına aktarmalıdır. Kullanılan sayım etiketlerinin izledikleri sıra numaraları, kullanılmayan veya iptal edilen etiketlerle ilgili ayrıntılı bilgiler çalışma kağıtlarında yer almalıdır. Modası geçmiş, bozulmuş, sürümü yavaş olan ve büyük miktardaki kalemler gibi belirli bilgiler de çalışma kağıtlarına aktarılmalıdır. Genel olarak çalışma tablosunda şu bilgilere yer verilmelidir.²³⁶

- İncelemeyi yürüten denetçinin adı,
- Denetlenen (müşteri) işletme,

²³⁶ Güredin, Çömlekçi, Durmuş ve diğerleri, s.187.

- Sahife numarası,
- Stok kalemlerinin depolandıkları yer (fabrika, ambar, vb.),
- Sayım tarihi,
- Sayımın gözlemlendiği zaman (saat),
- (Uygunsa) etiket numarası,
- Sayım birim ve miktarı,
- Stok kaleminin niteliği hakkında bilgi.

Stok kalemi hakkında açıklayıcı bilgi verirken, denetçi müşteri işletme tarafından verilen tanımları kullanmalıdır. Mümkünse parça numarası ve diğer gerekli görülen bilgiler de çalışma kağıdında listelenmelidir. Denetçi ilerideki denetim çalışmalarını kolaylaştıracak her türlü gerekli bilgiyi toplayıp not etmelidir. Bu bilgiler eksiksiz, doğru ve açık olmalıdır.

Bazen koşullar denetçinin fiziki stok sayımında bulunmasını engelleyebilir. Fiziki sayımda gözlemlene yapamayan denetçi alternatif denetim yordamları uygulayarak stoklar hakkında tatmin olmuş ise, denetim raporunda stok sayımında hazır bulunamadığını, diğer yordamlara başvurduğunu belirtmesine gerek yoktur. Bu konuda hiçbir bildirimde bulunmaz. Ancak stok sayımını gözlemleyememiş denetçi diğer denetim tekniklerine başvurmasına rağmen stoklar hakkında tatmin olmamış ise, kapsam sınırlandırmasını raporun kapsam bölümünde belirtecek, açıklama bölümünde gerekli açıklamalarda bulunacak ve raporun yargı bölümünde de şartlı bir denetim görüşü bildirecek, ya da görüş bildirmekten kaçınacaktır.²³⁷

²³⁷ Güredin, Çömlekçi, Durmuş ve diğerleri, s.184.

Denetçi stok sayımında denetlediği işletme tarafından engellendiği için hazır bulunamamışsa, durumu kapsam bölümünde belirtecek, açıklama bölümünde açıklayacak ve raporun yargı bölümünde (stokların tutarı önemli ise) görüş bildirmekten kaçınacaktır.

4.3. Sayım Sonrası Denetim Çalışmaları

Denetçi için stok denetiminde maddilik testleri açısından ikinci aşama, gözlenen stok miktarlarının tutarlandırılma işlemlerinin doğruluğunun denetlenmesidir. İncelenmesi gereken noktalar, sayımla bulunan miktarların doğru olarak tutarlandırılıp tutarlandırılmadığı ve uygun bir biçimde özetlenip özetlenmediğidir.

Sağlıklı maliyetlendirmede standart maliyet sisteminin kullanılması, sapmaların dikkate alınması olumlu gelişmelerdir, dikkat edilmesi gereken diğer unsurlar, değerini yitirmiş, hasarlı, uzun süredir bekleyen stokların kontrol altında tutulmasıdır.

Diğer taraftan stok miktarlarının uygun biçimde sınıflandırılması, uygun hesaplara kaydedilmesi maliyetlerin sağlıklı yürütülmesinin koşullarıdır. Maliyetlerde uygun derlemenin yapılabilmesi için belge düzeninin, etiketleme sisteminin sağlıklı olması gerekmektedir. Tüm maliyetleme süreci, işletme içinde bağımsız bir personel tarafından incelenmelidir.

Stok maliyetlerinin tutarlandırılması ve derlenmesi ile ilgili olarak yapılacak maddilik testlerinde denetim hedefleri ve bu hedeflere ulaşabilmek için uygulanacak denetim prosedürlerinin listesi aşağıda düzenlenmiştir.²³⁸

Mekanik Doğruluk: Envanter listesinde yer alan kalemler, sayım sonuçları ile uyum içerisindedir. Tutarlar ve toplamalar doğrudur.

- Seçilen birimlerde miktar ve birim fiyat çarpımlarının doğruluğunu test et.
- İlk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mal toplamalarını yinele.

²³⁸ Akbulut, s.92–93.

- Toplamları ana hesaplara kadar izle.

Geçerlilik: Envanter listesinde yer alan kalemler işletmede fiilen bulunmaktadır.

- Listede yer alan stok kalemlerini sayım etiketlerine kadar izle.

Bütünlülük: İşletmede bulunan stok kalemleri envanter listesinde yer almaktadır.

- Kullanılmayan stok sayım etiketlerini incele.
- Stok sayım etiketlerinden envanter listesine kadar kalemleri izle.

Sahiplik: Envanter listesinde yer alan stok kalemleri işletmeye aittir.

- Sayım sırasında işletmeye ait olmadığı belirlenen stok kalemlerinin, envanter listesine girip girmediğini incele.

- Konsinye işlemlerine ait sözleşmeleri incele.

Sınıflandırma: Envanter listesinde yer alan stok kalemleri uygun biçimde sınıflandırılmıştır.

- Sayım etiketlerinde yer alan ilk madde, yarı mamul, mamul ve ticari malların sınıflanmasını envanter listesi ile karşılaştır.

Değerleme: Envanter listesinde yer alan stok kalemleri uygun biçimde değerlendirilmiştir.

- Stok sayım etiketlerinden envanter listesine kadar kalemleri izle.
- Stokların tutar testlerini yap

Sunuş: Döngüde yer alan hesaplar uygun biçimde sunulmuştur.

- Mali tablolarda yer alan stok kalemlerinin ayrı ayrı ve uygun biçimde sunulmuş olup olmadığını incele.

Denetçi yukarıda sayılan denetim hedefleri kapsamında uygulayacağı denetim prosedürleri için, işletmeden bir envanter listesi alır. Bu listede, sayılan stok kalemlerinin tanımlamaları, miktarları, birim fiyatları ve tutarları yer alır. Denetçi gözlemleri sırasında sayım ile ilgili olarak yapmış olduğu sayım testlerini nihai stok çizelgesinde yeniden izler. Bu inceleme stok miktarlarının kesin hesabının doğruluğunu araştırmaya yöneliktir. Denetçi stoklarla ilgili kıymet hareketlerinin ait oldukları dönemlere kayıt edilmiş bulunduklarını araştırmalıdır.

Stoklarla ilgili çarpma ve toplama işlemleri, aritmetik işlem ve yazım hataları mutlaka denetçi tarafından incelenmelidir. Stoklarla ilgili özet cetvellerin hazırlanması sırasında en çok karşılaşılan yazım hataları şunlardır:²³⁹

- Yer değişimi hataları,
- Ondalık basamakları yanlış gösterme hatası,
- Hatalı ölçümleme,
- Sahife toplamalarının özet cetvellere aktarılmasındaki hatalar,
- Çarpma ve toplama hataları,
- Fiyatlama hataları.

Denetçi, stoklar arasında uygun miktarda kalemi örnek olarak seçer ve fiyatlama işleminin uygunluğunu araştırır. Seçilen örneklerin ana kütleyi (stokları) temsil edebilmesi

²³⁹ Güredin, Çömlekçi, Durmuş ve diğerleri, s.189.

gereklidir. Bu örnekleri seçerken denetçi mesleki yargısını kullanır. Genelde denetçi örnek seçimi için istatistiki örnekleme yöntemine başvurur.

Denetçi müşteri işletmenin uyguladığı stok fiyatlama temelinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde bulunduğunu ve bu konuda devamlılık ilkesine uyulduğunu araştırmalıdır.

4.4. Stokların Değerlemesinin Denetimi

Denetçilerin müşteri işletmenin uyguladığı stok fiyatlama temelinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde bulunduğunu ve bu konuda devamlılık ilkesine uyulduğunu araştırması gerekmektedir. Denetçi, bu noktaları incelemek amacıyla aşağıdaki çalışmaları yapmaktadır.²⁴⁰

- Süreç, ilk madde ve malzemelerin alınıp depoya aktarılmasıyla başlamaktadır. Bu noktada alınan stok kalemlerinin maliyeti oluşturulur. İşletme bu aşamada, ortalama maliyet, FIFO, LIFO gibi değerlendirme yöntemlerinden birini kullanabilir. Denetçi daha sonra örnekleme yoluyla seçeceği stok birimlerinin, alış faturalarından başlamak üzere maliyetle ilgili hesaplamalarını yeniden yapar.

- İkinci aşama; mamul maliyetlerinin incelenmesinden oluşmaktadır. Bilindiği gibi mamulün maliyetini, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri oluşturur.

“*İlk madde ve malzeme*” incelemesi, depodan üretime çıkış yapılması ile başlar. Üretime çıkış yapılırken, gönderilen ilk madde ve malzemelerin, stok kartlarından maliyeti hesaplanarak çıkışı yapılmaktadır.

Denetçi, işletmenin izlediği değerlendirme yöntemine göre maliyetlerin hesaplamasını yeniden yapar. Özellikle sürekli envanter yöntemi bu hesaplamaları çok kolaylaştırmaktadır.

²⁴⁰ Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, s.331.

“İşçilik giderleri” ise, kullanılan işçilik saatleri ile işçilik saat ücretinden oluşmaktadır. Denetçi, işçilik giderlerini, ücret bordrosu ve sözleşmeler aracılığıyla araştırır. Mamule yüklenmesi gereken işçilik saatleri ise yapılmış teknik hesaplamalardan izlenebilmektedir.

“Genel üretim giderleri”nde ise mamul ve yarı mamullere yapılan dağıtım politikası önem taşımaktadır. Denetçi, dağıtımlarda kullanılan dağıtım anahtarlarını uyum ve mantıklılık açısından inceler.

Denetçi sürümü yavaş, modası geçmiş ve benzeri nitelikli stok kalemlerini incelerken aşağıdaki yöntemlere başvurulmalıdır:²⁴¹

- İşletmedeki yetkililerle konuşarak bu stok kalemlerinin miktarının saptanmasında uygulanan yöntemler öğrenilmelidir. Denetçi bu stok kalemlerinin maliyet değerlerinde nasıl bir düzeltme yapıldığını ve bu yolun uygunluğunu araştırmalıdır.
- Stok sayımını gözlemlerken bu tür stok kalemlerinin varlığını saptamalı ve sayım sonrası işletmenin de bu kalemleri gerçekten bu şekilde tanımlamış olduğunu araştırmalıdır.
- Fiyatları incelemek için düzenlenen çalışma kağıdına göz atarak bu tür stok kalemlerine kanıt aramalıdır. Bu çalışma kağıdında fiyat olarak eskimiş standart maliyetlerin kullanıldığının görülmesi veya son zamanlarda o kalemlerle ilgili alımların yapılmamış olduğunun saptanması, modası geçmiş ve sürümü yavaş olan stok kalemlerinin varlığına en güzel belirtidir.
- Geçen yılın stoklarından çıkartılıp bu yılın stoklarına dahil edilmiş stok kalemlerinin bulunmadığı araştırılmalıdır.
- Stok kayıtlarını inceleyerek hiç hareket görmeyen stok kalemlerinin bulunup bulunmadığını araştırmalıdır.

²⁴¹ Güredin, s.289–290.

4.5. Konsinye Stoklar, Alım ve Satım Taahhütleri

İşletme içinde bazı stoklar üçüncü şahıslara ait olabilmektedir. Bu stoklar teslimden belli bir süreye kadar işletmenin malı olmayacaktır. İşletme bazı malları belli bir işleme tabi tutmak ve sonra da sahiplerine iade etmek için stok bulundurabilir.

Denetçi işletmede konsinye olarak alınan ve verilen stoklar üzerinde etkin bir kontrolün bulunup bulunmadığını araştırmalıdır. Denetçi gerekli gördüğü hallerde bu stokları fiziki olarak inceleme yoluna da gidebilir. Denetçinin incelemesi gereken bir husus da, konsinye verilen stokların işletmenin stokları arasına dahil edilmiş, konsinye alınan stokların ise hariç tutulmuş olduklarını saptamaktır.

İşletmedeki ilgililerle görüşülerek normalin üzerindeki miktarlarda ve piyasa fiyatının üzerindeki fiyatlarla satın alma yükümlülüklerine girilip girilmediği araştırılmalıdır. Bu konuda denetçi satın alma sözleşmelerini örnekleme yoluyla incelemelidir. Denetçi aynı şekilde üretim maliyetinin altındaki fiyatlarla satış bağlantılarına girilip girilmediğini araştırmalıdır. Örnekleme yoluyla seçilen satış sözleşmeleri bir incelemeye tabi tutulmalıdır.

STOK KALEMİNE UYGULANABİLECEK DENETİM TEKNİKLERİ

Müşterinin stok sayımının değeri lenmesi	Gözlem ve soruşturma
Stokların varlığının, sahipliğinin, muhasebe kayıtlarının düzgünlüğünün ve değeri lemenin uygunluğünün saptanması.	Fiziki inceleme, doğrulama, belge inceleme si, karşılaştırma, kayıt sistemini yeniden izleme ve yeniden hesaplama, göz atma
Malların alınması ve teslimi(gönderilmesi) ile ilgili olarak kapanış tarihine uygun olarak kayıtlamanın yapılmış olduğunun saptanması (dönemsellik).	Belge inceleme si, karşılaştırma, soruşturma
Stokların sınıflandırılması ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak bilançoda sunuluşu ile ilgili açıklama kurallarına uyulmuş olduğunun saptanması.	Bu konuda özel bir denetim tekniğinin uygulanması söz konusu değildir. Denetçi koşullara göre davranır.
Stok değeri leme karşılıklarının uygun olarak ayrılmış olduğunun belirlenmesi.	Fiziki inceleme, belge inceleme si, soruşturma, karşılaştırma, göz atma
Satın alma ve satış taahhütlerinin incelenmesi.	Soruşturma, belge inceleme si ve göz atma
Stoklar ve satışların maliyeti ile ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değeri lenmesi.	Soruşturma.
Satışların maliyetinin tutar açısından uygun olup olmadığının araştırılması.	Analitik inceleme, karşılaştırma.

5. STOK SAYIM İŞLEMİNİN YAPILMASI VE DENETİMİ

Stok sayımı, stokların fiilen ölçülerek, tartılarak ya da sayılarak tespit edilmesi esasına dayanan bir yöntem olup işletmeler tarafından en az yılda bir defa yapılması gerekli olan yöntemdir.²⁴²

Stok sayımının gözlemlenmesi ve stok sayımı önemli bir denetim tekniği olmakla birlikte önceki konularda belirtildiği üzere stok sayımı denetçinin görevleri arasında yer almamaktadır. Denetçinin sayımları denetlerken görevi sayımlara iştirak edip, yapılan işlemleri incelemek, gözetlemek ve denetim sonuçlarını yazılı olarak elinde bulundurmaktır. Denetçi büyük bir titizlikle sayımın uygun şekilde yapılmasını sağlamalı, oluşan sorunları ilgili kişilere zamanında aktarmalıdır.

5.1. Stok Sayımının Yapılış Zamanı

Stok sayımının yapılma zamanı, işletmenin durumuna göre değişiklik göstermektedir. Sayım işlemleri dönem içinde bazı tarihlerde veya dönem sonunda yapılmaktadır. Sürekli envanter yöntemini uygulayan ve kuvvetli bir iç kontrol yapısına sahip olan işletmeler, dönem içinde belirli tarihlerde sayım yaparak muhasebe kayıtları ile karşılaştırabilirler. Denetçi, periyodik olarak yapılan sayımların bazılarında bulunarak stok denetimini daha sağlıklı yapabilir.²⁴³

Stok sayımının kesin bir tarihi olmamakla birlikte dönem sonlarına yakın yapılması tercih edilmektedir. Nitekim V.U.K. gereğince yapılacak sayımların da bilanço gününde yapılması gerekmektedir. Ancak denetim amacıyla yapılacak sayımın, bu düzenleme kapsamına girmediği unutulmamalıdır.²⁴⁴

Çoğu işletmeler dönem içi sayımlar yerine dönem sonunda tek bir sayım yapmaktadırlar. Bu tip uygulamalarda hata olasılığı daha fazla olacağından denetçinin çok

²⁴² Özer, *Denetim-2*, 1.Baskı, Ankara: Özkan Matbaacılık, 1997, s.921.

²⁴³ Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, s.327.

²⁴⁴ Özer, s.929.

dikkatli olması gerekir. Sayımın dönem sonundan önceki bir tarihte yapılmış olması durumunda ise denetçinin dönem sonuna kadar olan işlemleri kontrol altında tutması gerekmektedir.

5.2. Sayımların Türleri

Sayımlar yapılış zamanlarına göre türlere ayrılmaktadır. Bazı işletmelerde yılda bir kez (genellikle dönem sonunda) sayım yapılırken, bazılarında ise üç aylık, aylık, haftalık, hatta günlük sayımlar yapıldığı görülmektedir.

5.2.1. Günlük Sayımlar

Stok kalemlerinin hatasız olarak kayıtlara alınıp alınmadığını kontrol etmek için, üretim planlama departmanı tarafından yapılan sayımlar, günlük sayımları oluşturmaktadır. Bu durumda her gün, bu departmanca belirlenen stok kalemleri, depo sorumluları tarafından saydırılır ve sonuçlar ilgili departmana verilir.

Mamuller de kontrol açısından, depo yetkilisi tarafından sevkiyatta bir problem yaşanmasına engel olmak amacıyla her gün sayıma tabi tutulmaktadırlar.

5.2.2. Haftalık Sayımlar

Üretimin yoğun olduğu dönemlerde, stokların giriş-çıkış işlemi çok fazla olduğu için, stokları her gün sayıma tabi tutmak mümkün olmayacaktır. Bu durumda günlük olarak sayılması istenen stok kalemlerinin, haftanın belli bir günü saydırılması daha doğru olacaktır.

5.2.3. Aylık Sayımlar

Stok kalemlerinin her ay kontrole tabi tutularak, kaydi stoklarıyla karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Sayım sonuçları, istenildiği zaman denetim departmanı tarafından incelenebilecektir. Hangi tür maddelerin sayılacağı aylara göre değişiklik gösterebilir. İşletmedeki tüm maddeleri her ay düzenli olarak saymaktansa bir ay yardımcı

maddelerin, bir diğ er ay ise mamullerin sayımının yapılması tercih edilebilecektir. Denetçi, önem verdiği ve hata olabileceğini zannettiği kalemlere daha fazla ağırlık verebilir.

5.2.4. Üç Aylık Sayımlar

Denetim departmanının bizzat denetime tabi tuttuğu ve gözlemci ile katıldığı sayımlardan bir tanesi bu tür sayımlar olmaktadır. Bu sayımlar genellikle daha öncede anlatıldığı gibi mart, haziran, eylül ayları sonunda gerçekleştirilmektedir.²⁴⁵

Ancak depoların çok dolu olduğu durumlarda veya denetim departmanının işlerinin fazla yoğun olduğu zamanlarda, bu üç aylık sayımlardan birkaçı yapılmayabilecektir.

5.2.5. Dönem Sonu Sayımları

Hem işletme için hem de denetim departmanının kontrolü için, en çok anlam ve önem taşıyan sayımlar dönem sonu sayımları olmaktadır. Her işletme en az bir defa ve dönem sonunda stoklarını sayıma tabi tutmaktadır. Bu sayımlarda genellikle üretim faaliyetleri durdurulmaktadır. Işletmenin yoğunluğuna göre sayım günlerce sürebilmektedir. Sayımın her gününde en az bir denetçi sayıma katılıp, sayım sonuçlarını bizzat kendi irdelemekte ve sayımın yazılı sonuçlarını liste halinde almaktadır.

5.2.6. Kısmi Sayımlar

 nceki aylarda yapılan sayımların doğruluğunun gerçekleşip gerçekleşmediğini kontrol etmek amacıyla yapılan sayımlardır. Denetim departmanı tarafından önemli görülen, miktarı ve tutarı fazla stok kalemleri sayıma tabi tutulmaktadır

²⁴⁵ Diğdem Ilıkırmak, “Stokların I  Denetimi ve I a  Sektöründe Bir  rnek Uygulama”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2000), s.124.

5.3. İşletmelerde Kullanılan Stok Sayım Yöntemleri

Stokların sayılması işlemleri, büyük işletmelerde ancak bir ekip tarafından yapılması gereken zahmetli, dikkat ve özen gerektiren işlemlerdir. Bu nedenle stokların belirli bir yöntemle sadık kalınmaksızın sayılması da önemli sıkıntılara yol açabilecektir. Stok sayımında temel hedef, gerçek stok miktarının tespit edilmesidir. Bu amaca yönelik olarak sayım yöntemleri de farklılık gösterecektir.

5.3.1. Mükerrer Sayım Yöntemi

Bu yöntemde, iki ekip ayrı ayrı stok sayımı yapmaktadır ve sayımın tamamlanmasından sonra her iki ekip tarafından yapılan sayım sonuçları birbirleriyle karşılaştırılarak doğrulukları sağlanmaktadır. Herhangi bir fark tespit edilmesi durumunda farkın sebepleri araştırılacaktır.²⁴⁶

5.3.2. Örneklem Yöntemi

Stok miktarlarının çok fazla olduğu, tüm stokların sayımının önemli bir avantaj sağlamayacağı, tüm stokların sayılmasının teknik olarak mümkün olmadığı ya da çok maliyetli olacağı durumlarda denetçi tüm stokların sayılması yerine örneklem yöntemini kullanabilmektedir. Böyle bir durumda seçilecek örneğin, mümkün olduğunca modası geçmiş, hasarlı veya devir hızı düşük stoklardan olmaması gerekmektedir. Denetçi, istediği takdirde örnek kapsamını genişletme yetkisine sahiptir.

5.3.3. Tahmin Yöntemi

Bazı stoklar gerek ambalajları gerekse içinde bulundukları ortam vb. sebeplerden ötürü sayılamazlar (veya tartılamazlar, ölçülemezler). Bu durumda bu stoklar, tahmin yöntemine göre belirlenmektedirler. Tahmin yöntemi, stok miktarının belli kriterlerden hareket ederek gerçeğe en yakın şekilde tespit edilmesi esasına dayanmaktadır. Tahmin yöntemi objektif kriterlere dayanmaktadır. Örneğin; uzunlukları farklı yüzlerce top kumaşın

²⁴⁶ Özer, s.923.

her birinin teker teker ölçülmesi zaman almaktadır. Bunun yerine belli bir metredeki kumaş ölçülerek ağırlığı bulunur ve bu ağırlık toplama uygulanarak kumaşın toplam ölçüsü bulunmaktadır.²⁴⁷

5.3.4. Tam Sayım Yöntemi

Hiçbir ayrıma tabi tutulmadan, işletmede bulunan her stok kaleminin tek tek sayılmasına dayanan stok sayım yöntemidir. Özellikle bu yöntemde stok sayımları yapılırken, hangi stok kalemlerinin sayıldığını görmek ve sayılanların üzerine, sayılmamış stoklarla karışmasına engel olmak amacıyla, daha önceden hazırlanan sayım etiketleri yapıştırılabilmektedir. Özellikle dönem sonu sayımlarında bu etiketlerin kullanılmasına özen gösterilmesi gerekir.

5.3.5. Bilgisayar Kullanılması

Birçok işletmede stok takibine ilişkin olarak etkin yazılım programları kullanılmaktadır. Stoklardaki değişimler bilgisayara anında yüklenebileceği için stok takipleri anlık olarak izlenebilecektir. Stok sayımları yapılırken bilgisayardan iki şekilde yararlanılmaktadır. Bunlardan birincisi yapılan stok sayımını, stok kontrol modülünden alınacak bilgilerle doğrulama işlemine dayanırken; ikincisi ise kablosuz barkod okuyucular ile sayım yapılması sistemine dayanmaktadır.

Stok sayımları doğrudan barkod okuyucular kanalıyla yapılabilecektir. Denetçi, sadece sayılan stok kalemleri üzerine bir işaret koymak suretiyle mükerrer sayım yapılmasını önlemek için çabalayacaktır.²⁴⁸

5.4. Sayım Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Sayımın tamamlanmasından sonraki aşamayı, sayım sonuçlarının değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Öncelikle sayım birçok koldan yapılıyorsa, tüm

²⁴⁷ Özer, s.924–925.

²⁴⁸ Özer, s..924.

listelerin tek bir listede toplanması gerekmektedir. Listelerin aktarılması işlemi sırasında denetçiler de sayım ekibinin başında bu işleme katılırlar. Hatta bazı durumlarda denetçiler, sayım ekibiyle koordineli olarak listeleri kendileri de birleştirebilirler.

5.4.1. Sayım Sonuçlarının Kaydi Durumla Karşılaştırılması

Sayım sonuçları toparlandıktan sonra oluşan fiili durum, kaydi stoklarla karşılaştırılarak varsa oluşan farkların tespit edilmesi gerekmektedir. Kaydi durum, işletmenin stok hareketlerinin ve dönem sonu stoklarının, defter, kayıt ve belgeleri üzerinde gösterilen değeridir. Kaydi envanter çalışması, defter kayıtları ve belgelerden hareketle belirli bir başlangıç tarihinden itibaren önceki dönemden devreden stoklar baz alınarak belirli bir tarihteki stok kayıtlarına ulaşmak amacıyla yapılan çalışmadır. Bu çalışmalar belirli bir ay veya dönem için de yapılabilecektir.

Dönem sonu stoklarının sayılması, fiili envanter işlemlerini oluşturmaktadır. Fiili envanter ile kaydi durum arasında farklar olabilecektir. Burada önemli olan nokta, bu farkların gerçekçi nedenlerle açıklanabilir olmasıdır. Doğal afetler, yasal fireler nedeniyle oluşan farklar, nedenleri belli olan farklardır.

5.4.2. Stok Farklarının Nedenlerinin Araştırılması

Sayım sonuçlarında istenen ve beklenen, farkın olmamasıdır. Farkların oluşması durumunda ise bu farkların nedenleri üzerine araştırma yapılacaktır.

Kaydi ve fiili durum arasındaki farkların nedenleri şunlar olabilir:²⁴⁹

- Sayım sırasında gereken özen ve titizlik gösterilmemiş, sayımın kapsamı çok geniş tutulmuş, tahmin yöntemi kullanılmış, teknik alet ve imkanlardan yararlanılmamış ise fiili sayım sonuçları hatalı çıkabilecektir.
- Stoklar, mükerrer sayılmış olabilir.

²⁴⁹ Mehmet Maç, "Stok Sayım Farkları", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 1995.
(<http://turmobil.org.tr/turmobil/basin/M3.195.doc>) 21.05.2009.

- İşletmeye ait başka işletmelerde bulunan teminat, emanet, konsinye yahut varsa hacizli mallar sayıma dahil edilmemiş olabilir.
- Farklı şekilde emanet, teminat, konsinye yahut benzeri nedenlerle işletmedeki başka işletmelere ait mallar sayıma dahil edilmiş olabilir
- Stok niteliğinde olmayan işletmeye ait varlıklar sayıma dahil edilmiş olabilir.
- Sayıma katılan personel tarafından sonuçlar kasıtlı olarak çarpıtılmış olabilir.
- Önceki dönem stok sayımı yapılmamış veya yapılmış olmasına rağmen gereken dikkat ve özen gösterilmemiş ise devreden stok miktarı hatalı olabilir.
- Kayıt hataları nedeniyle bakiyeler, gerçek durumu göstermeyebilir.
- Ölçme ve tartma suretiyle yapılacak sayımlarda, çevre şartları, rutubet vb. nedenlerle malda azalma ya da artma meydana gelebilecektir,
- Mamul üretiminde fireler dikkate alınmamış olabilir.
- Yan ürün, hurda atık ve ıskartalar fiili ve kaydi durumda farklı şekillerde değerlendirilmiş olabilir.
- Kayıt dışı stok hareketleri olabilir.
- Hileli işlemler nedeniyle gelen stoklar kayıtlara alınmamış ancak sayım sırasında gerekli zaman ve zemin bulunamadığı için gizlenememiş olabilirler.
- Yanlışlıkla fazla ya da eksik mal gönderilmiş veya alınmış olabilir.
- Alış ve satış iadeleri dikkate alınmamış ve kayıtlara yansıtılmamış olabilir.

- Promosyon ya da aynı ücret olarak verilme ya da bağış yapılma durumları kayıtlara geçmemiş olabilir.

Sayım sonuçları, kaydi sonuçlara göre ister fazla ister noksan olsun mutlaka fiili durum esas alınarak düzeltilmelidir. Fazlalık ya da noksanlığın sebebi tespit edilememişse sayım fazlaları “397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları” hesabına, sayım noksanları ise “197 Sayım ve Tesellüm Noksanları” hesabına aktarılmalıdır. Sayım noksanları işletme için bir gider zarar niteliğinde iken sayım fazlaları ise kar niteliğinde olacaktır.

Sayım farklarının, “Katma Değer Vergisi Kanunu” karşısındaki durumu önem taşımaktadır. Sayım fazlaları için katma değer vergisi yönünden fazla bir işlem yapılmamaktadır. Ancak fiili sayım sonuçlarının kaydi sonuçlardan daha az olması halinde aradaki farkın nedeni önem kazanacaktır. Noksanlığın sebebinin anlaşılamaması durumunda fark ilgili stok hesaplarının alacağı karşılığında gider hesaplarına aktarılırken, mali karın tespitinde bu gider unsuru kabul edilmeyeceği için kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Katma değer vergisi yönünden ise bu gider bu malların zayi mal niteliğinde olması nedeniyle indirimi kabul edilmeyecek ve indirim konusu yapılmış ise katma değer vergisinin iptali gerekecektir.²⁵⁰

5.4.3. Fark Bulunan Kalemlerin Yeniden Sayılması

Stok farkının oluşmasının bir nedeni, sayımın o kalem için hatalı gerçekleşmiş olma olasılığıdır.

Böylesi bir durumda, o stok kalemi ya da stok kalemleri için o gün itibarıyla kaydi stok listesi çekildikten sonra tekrar sayım yapılır. Bu sayım sonucunda, eğer fiili sayım kaydi sayıma eşit çıkarsa, yapılan diğer sayımın hatalı olduğu anlaşılır. Sayım sonucunda diğer sayımdaki fark tekrarlanırsa gerçekten problem var demektir ve bunun nedeni araştırılır. Eğer iki sayım sonucunda da fark bulunursa, belki tekrar üçüncü bir sayım yaptırılabilir. Böylece gerçekten doğru sonuca ulaşılması sağlanmış olur.

²⁵⁰ Günay.,s.249.

Sayımdan önce giriş-çıkış fişlerinin girilmesi unutulduysa, bu depodaki aksaklığın bir sebebidir ve iç kontrol yapısının yeterli düzeyde çalışmadığını gösterir. Yetki ve sorumluluklar böylesi bir durumda araştırılır. Bundan sonra daha hatasız çalışılması için uyarılarda bulunulur. Yazılacak denetim raporunda bu durum belirtilir. Çünkü amaç, hatasız ve kısa zamanda stok sayımını gerçekleştirmek olmalıdır.

5.4.4. Farkların Geçmiş Yıldaki Farklarla Karşılaştırılması

Bu yıl ki stok farklarının bulunduğu listenin yanına geçen yıl veya geçen döneme ait stok farkları da denetim departmanı tarafından girilerek, geçmiş dönemlerden bugüne kadar, stok farkı bulunan kalemler için değişim miktarlarına bakılır. Böylece gerçekten stok farkının geçmişten var olup olmadığı da kontrol edilmiş olur.

Eğer fark bu sayımda ortaya çıkmışsa ve tekrar sayıma tabi tutulduğu halde aynen devam ediyorsa, herhangi bir giriş-çıkış fişinin kayıtlara alınması da atlanmamış ise, başka bir problem var demektir ve ciddiyetle denetim bölümü tarafından bu konunun hemen üzerine gidilir.

Stok farklarının bulunduğu depolarda, iç kontrol yapısı etkin mi, depo görevlileri yetki ve sorumlulukları çerçevesinde hareket ediyor mu mutlaka denetim departmanı tarafından kontrol edilir. Depodan o stok kalemlerinin çalınmış olabileceği akla gelebilir ki, bu işletme için hiç istenmeyen bir durumdur. Ancak farklar geçmiş yıllardan bugüne aynen devam ediyorsa, bu farkların yok edilmesi yoluna da gidilebilecektir.

5.5. Sayım Sonuçlarının Raporlanması

Stok sayım sonuçları toplu olarak (hammadde, ambalaj malzemesi ve mamul stokları) dökümlü listeler haline getirildikten sonra, tüm ilgililere, yönetim kurulu başkanları da dahil olmak üzere rapor edilmektedir.

Bu raporda, stok sayımlarının yapıldığı tarih, sayım kısmen ya da tamamen tekrar edilmiş ise bununla ilgili tarih ve zamanlar, ortaya çıkan farkların tolerans sınırları içinde

bulunup bulunmadığı, depolardaki kontrollerin aksayıp aksamadığı, bu anlamda yöneticilerin sorumluluklarını gerçekleştirip gerçekleştiremedikleri ifade edilmektedir.

Rapor, varsa tüm aksaklıkları ortaya koyan, yoksa depoların başarılı olduğunu belirten ve gerektiğinde denetim departmanının önerilerini de içinde barındıran bir rapordur.²⁵¹

Stok sayımının raporlaması aşağıdaki hususları kapsamalıdır.

- Stokların değerlemesi ve değerlemede benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet yöntemleri,
- Stokların toplam kayıtlı değeri ve bunların sınıflandırılması,
- Dönemde ayrılan stok değer düşüklüğü karşılık giderleri tutarı(varsa),
- Borçlar için stokların ne kadarının teminat gösterildiği,
- Stokların toplam sigorta değeri,
- Stok sayım sonuçlarının stok kayıtları ve defter kayıtları ile karşılaştırılması.

Stok sayım sonuçlarını gösteren ve dökümlü listelerinde eklendiği bu rapor, genel müdür, genel müdür yardımcıları ile depo sorumlularına hemen dağıtılır.

²⁵¹ Ilıkırmak, s.133.

ALTINCI BÖLÜM

MALİYET KAVRAMI

1. MALİYET VE MALİYET MUHASEBESİ

Maliyetin çeşitli tanımları yapılabilmektedir. En genel tanımıyla maliyet, “*belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, parasal olarak ifade edilebilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak veren fedakârlıkların tümü*” olarak ifade edilir.

Maliyet hesabının üretilen mamul ya da hizmetlerin tamamlandığı aşama itibariyle yapılması durumunda “*üretim maliyeti*” (sınai maliyet), satış faaliyetleri aşamasında yapılması durumunda ise “*ticari maliyet*” (satış maliyeti) kavramlarından söz edilmektedir.²⁵²

Geniş anlamı ile maliyet, bir mal veya hizmetin işletmeye kaç mal olduğu, o mal ya da hizmetin elde edilmesi, kullanılması, yapılması için katlanılan fedakarlıkların para birimi ile belirtilmesidir. Fedakârlığın parasal olarak ölçülebilmesi halinde ise, maliyetin iki farklı şekilde tanımlanabilmesi olanaklı hale gelmektedir.

İlk şekliyle maliyet, “bir mal satın alabilmek için elden çıkarılan nakit veya herhangi bir varlığın değeri, mal üretiliyor ise, üretimde kullanılan varlık ve hizmetlerin parasal değeridir.”

İkinci şekliyle maliyet ise, “bir mal veya hizmeti elde edebilmek için kullanılan kaynaklarla elde edilebilecek diğer mal ve hizmetlerden en değerlisidir.” Maliyetin bu şekliyle tanımının ortaya çıkardığı kavrama alternatif ya da fırsat maliyeti adı verilir.²⁵³

Muhasebe açısından maliyet, genellikle yasal olarak veya sözleşmelere göre ortaya çıkar ve bir değer fedakarlığını ifade eder. Elde edilen bir mamul ya da hizmetin maliyeti,

²⁵² Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, 12.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2001, s.15.

²⁵³ Akbulut, s.18.

karşılığında verilen para veya malın değeri olabileceği gibi yüklenilen borcun tutarı da olabilir.²⁵⁴

Maliyet muhasebesi ise; işletmelerin üretim maliyetlerinin ölçülmesi, kontrolü ve raporlanması işlemlerinin yanında üretim ve pazarlama maliyetlerini de kapsadığından bir sistem olarak ele alınmalıdır.

1.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı

Maliyet muhasebesi genel olarak, “*bir işletmede mamullerin üretim sürecinde maliyetlerinin ölçülmesi, kontrolü ve rapora bağlanması işlemleri*” olarak tanımlanır.

Maliyet geniş bir kavramdır. İşletmede yapılan tüm faaliyetlere ilişkin olarak ortaya çıkar. Üretim faaliyetleri kadar pazarlama faaliyetleri de işletmeler için büyük önem taşır. Bu nedenle maliyetlerin ölçülmesi, kontrolü ve rapora bağlanması işlemleri yalnız üretim maliyetlerini değil, aynı zamanda pazarlama maliyetlerini de kapsar. Konuya bu boyutla bakıldığında maliyet muhasebesi; “*bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren, maliyetlerin hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür.*”²⁵⁵

Ayrıca maliyet muhasebesinin tanımını muhasebe bilimcileri tarafından; finansal, yönetsel ve verimlilik açılarından da aşağıdaki biçimleriyle yapılmıştır.

- Maliyet muhasebesi, bir işletmenin verimli bir biçimde yürütülmesi için, esas ve diğer üretim maliyetiyle üretim gruplarının sağladığı kârı, maliyetlerin azaltılma

²⁵⁴ Rüstem Hacıüstemoğlu, **İmalat Defteri Uygulaması, Maliyet Muhasebesinde Hammadde Miktar Dengesi Kontrolü**, İstanbul: Okan Yayıncılık Ltd. Şti, 2003, s.5.

²⁵⁵ Nalan Akdoğan, **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 6.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, s.6.

areleri, mamul grubuna yeni mamullerin eklenmesiyle direkt ilk madde ve malzemenin tedarik şeklini açıklar.²⁵⁶

- Maliyet muhasebesi yönetimin üretim maliyetlerinin saptayarak bu maliyetlere ait tüm kayıtları ve işlemleri kontrol eden bir yönetim aracıdır.²⁵⁷

- Maliyet muhasebesi işlemlerin ve eylemlerin denetlenmesi için geçerli ve değerli bir araçtır.²⁵⁸

Yapılan bu tanımlar içinde maliyet muhasebesinin en geniş tanımı şöyle yapılabilir: “İşletmenin kuruluş yapısına en uygun maliyet sistemi, yöntem ve standartlarla üretim birimlerinin kayıtlarını tutan, yönetim ve mali kontrol için bunların çözümsel sonuçlarını çıkaran ve bu sonuçlardan da üretim, stok ve satış değerlerine ilişkin alternatifleri düzenleyen bütündür.”²⁵⁹

1.2. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Maliyet muhasebesinin işletmelerin muhasebe sistemleri içindeki önemi çok büyüktür. İşletmelerin retim fonksiyonu ile ilgili kararların gerektirdiği veriler maliyet muhasebesi tarafından sağlanır.²⁶⁰

Maliyet muhasebesinin amaçları şöyle özetlenebilir:

- **Üretim Maliyetini Bulmak:** İşletmenin uğraş konusuna giren mamullerin kaça mal olduğunu mümkün olduğu kadar sıhhatli bir şekilde bulmak maliyet muhasebesinin başlıca grevevidir. Mamullerin maliyetlerinin bilinmesi u yararları sağlar: Maliyetler, fiyatların saptanmasına veya mevcut fiyatlarla karılatırılmasına yarayabilir. Maliyet hesapları, işletme faaliyetlerinin sonucunu saptamak bakımından da büyük önem

²⁵⁶ Marton Backer, Lyle E. Jacobsen, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Sadık Baklacioğlu (ev.), İstanbul: Beta Basım, 1983, s.1.

²⁵⁷ Rıfat stn, **Maliyet Muhasebesi**, Bilim Teknik yayınevi,1996, s.14.

²⁵⁸ Süleyman Yki, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İzmir: Birleşik Matbaacılık, 2005, s.22.

²⁵⁹ Akdoğan, s.8.

²⁶⁰ Bursal ve Yücel, s.3-13

taşıır. Maliyetlerin bilinmesinin diğér bir yararı da, işletme içindeki stokların değérlendirilmesidir. Maliyetlerin bilinmesi işletmelerin, işletme dışına verecekleri bilgiler bakımından da önemli olabilir.

- **İşletmede Oluşan Üretim Giderlerinin Kontrolünü Sağlamak:** Bugünkü rekabet şartlarında işletmelerin yaşam sürelerini devam ettirebilmeleri, sağlayacakları kârlılığa bağılı bulunmaktadır. Kârlılığın sağlanmasının bir yolu da giderlerin kısılmasıyla mümkün olmaktadır.

- **Planlamaya Yardımcı Olmak:** Amaçlar ile bu amaçlara ulaşmada izlenecek yol ve yöntemlerin belirlenmesi şeklinde tanımlayabileceğimiz planlama işlevi, planların uygulanması ve geri bildirimden oluşan kontrol işleviyle birleştirildiğinde yönetim sürecini oluşturur. İşletme yönetiminin planlarının muhasebede rakamsal olarak ifade edilmesiyle bütçeler oluşturulur. Planların uygulanması sırasında gerçekleşen faaliyet sonuçları muhasebede kayıtlılır, sınıflanır, özetlenir ve bütçelerle mukayese edilerek başarı raporları halinde yine komuta yetkisindeki yöneticilerin bilgisine sunulur.²⁶¹

- **İşletme Kararlarında Yardımcı Olmak:** İşletmelerde alınacak özel kararlar, rutin olmayan ve önceden bilinmeyen konulara ilişkin kararlardır. Diğér bir deyişle, bu tür kararlar, ekonomik etkenler nedeniyle veya mevcut koşulların değışmesinden ötürü bir kez alınacak olan kararlardır. Maliyet muhasebesi, bu tür kararların alınmasına yardımcı olacak bilgileri sağlayabilecek düzende olmalıdır.²⁶²

Günümüzde teknolojik ve ekonomik gelişmeler maliyet muhasebesi sisteminde de değışiklikler ve yeniden yapılanmalara gidilmesine neden olmakta ve terminolojide maliyet yönetimi kavramı ortaya konmaktadır. İşletmenin maliyet yapısının derinlemesine analizini gerektiren maliyet yönetimi, yöneticilerin işletmedeki uzun vadeli ve kısa vadeli

²⁶¹ Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **Maliyet Muhasebesi**, 1. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003, s.4.

²⁶² Selçuk Uslu, **Maliyet Muhasebesi**, 3.Baskı, Ankara: Çözüm Yayıncılık, 1991, s.20.

faaliyetlerini öngörmeye, prosesleri belirlemeye, aynı zamanda mal ve hizmetlerin maliyetlerini belirlemeye yönelik olarak hizmet eder.²⁶³

1.3. Maliyet Muhasebesinin Sağladığı Faydalar

Maliyet muhasebesinin işletmelere sağladığı faydaları, yönetim ve işletme içi faaliyetler açısından değerlendirmek mümkündür.

1.3.1. Yönetime Sağladığı Faydalar

Yönetimin başarılı olabilmesi ya da işletmenin istenilen verimlilik ve kârlılık hedeflerine ulaşması, maliyet muhasebesinin sistematik olarak vereceği maliyet kayıtlarının ve raporlarının doğruluğuna veya doğru yorumlanmasına bağlıdır.

İşletmelerde; ürün ve hizmet üretimi için gerekli tüm faaliyetlerin birim maliyetlerinin çıkartılması ve standart verilere göre raporlanmasına; yönetimin, işletme organizasyonunu, toplu veya bireysel olarak değerlendirmesine imkân vermektedir. Bu da ürün ya da hizmetin kalitesi üzerinde değer artırıcı olmayan fakat maliyet oluşumuna neden olan faaliyetlerin azaltılması ya da ortadan kaldırılması suretiyle tasarrufa gidilmesi konusunda yönetime bir destek sağlamaktadır.

Maliyet muhasebesi, üretim ile ilgili tüm faaliyetlerin fayda-maliyet verileri üzerinde barındırması nedeniyle, yönetime, operasyonel faaliyetlerin değerlendirilmesi ve en uygun üretim şekillerinin gerçekleştirilmesi konusunda karar verebilme bilgisini sağlamaktadır.

Maliyet muhasebesinin hazırlayacağı analiz sonuçları ve bunlara ilişkin maliyet raporları, işletme içerisinde, maliyet oluşumuna göre ayrılmış çeşitli sorumluluk alanlarının denetlenmesine yardımcı olmaktadır.

²⁶³ Don Hansen, Maryanne M.Moven, **Accounting and Control Cost Management**, Ohio: South-Western College Publishing, 1997, s.3.

1.3.2. İşletme İçi Faaliyetlerde Sağladığı Faydalar

Maliyet muhasebesi, işletmelerde, maliyet oluşturan tüm faaliyetler ile ilgilendiğinden, diğer departmanlar ile iyi bir bilgi alışverişi gerektirmektedir. Bununla birlikte diğer departmanlar için gerekli olan planlama ve karar vermeye yardımcı verilerin bir kısmı da maliyet muhasebesinden sağlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında maliyet muhasebesinin faydaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- *Pazarlama ve Satış:* Pazarlama ve satış bölümü, üretim planlarının hazırlanabilmesi için gerekli satış tahminlerini geliştirmektedir. Bu tahminlerin hazırlanmasında; rakiplerin durumu, arz-talep dengesi, çevresel etkiler ve teknolojik gelişmeler gibi faktörlerin yanında, fiyat unsurunu oluşturan tahmini maliyet değerlerinin de kullanılması gerekmektedir.

- *Mühendislik:* Maliyet muhasebesi, yeni ürün tasarımlarında ya da ürünlerde mühendislik açısından yapılması gereken değişikliklerin olabirliliğinin hesaplanmasında yardımcı olmaktadır. Yeni bir ürünün üretim maliyetinin belirlenmesi ve kârlı olacağının görülmesi ile birlikte, daha tasarım aşamasında, maliyet azaltıcı düzenlemelerin oluşturulmasına gidilebilir. Üretim için gerçekleştirilen bazı faaliyetlerin, işletme dışında sipariş ile ürettirilmesinin avantaj ve dezavantajlarının araştırılması gerekir.

- *Üretim:* Maliyet muhasebesi, bir üretiminin, standartlara göre etkinliğinin ve ekonomikliğinin ölçülmesine imkân vermektedir. Üretimde, maliyet artırıcı olan fakat ürün üzerinde değer artırıcı bir etkisi bulunmayan faaliyetlerin azaltılması ya da ortadan kaldırılmasına yardımcı olmaktadır.

- *Finansman:* Finansman bölümünün, nakit akışlarının düzenlenmesi ve sermaye ihtiyaçlarının çıkartılması için ihtiyaç duyduğu bütçe ve maliyet gibi bilgileri sağlamaktadır.

- *Genel Muhasebe:* Dönem sonu stoklarının değerlendirilmesi, bilanço ve gelir tablosu raporlarının hazırlanması için gerekli maliyet verilerini sağlamaktadır.

- *İş Değerlendirme:* Çalışanların, ücret artışlarının ve primlerinin belirlenmesinde; maliyet muhasebesinin sağlayacağı, üretim etkinliği raporlarından yararlanılabilir. Örneğin; işçilerin prim oranlarının belirlenmesinde, üretimde fazladan sarf edilen ıskarta oranları kullanılabilir. Böylece, üretim sırasında, daha az sarfiyat gerçekleştiren işçiler, daha yüksek prim ile ödüllendirilebilmektedir.

1.4. Maliyet Muhasebesinin İlkeleri

Maliyet muhasebesinin ilkeleri işletmelerin finansal faaliyetlerinin gerçekleri yansıtabilecek şekilde saptanmasını, izlenmesini, kayıt altına alınmasını sağlar. Böylece maliyetler genel kabul görmüş ilkeler çerçevesinde tam ve doğru olarak saptanır. Maliyet muhasebesi ilkeleri aşağıda belirtildiği gibidir.²⁶⁴

- *Dönemsellik İlkesi:* İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve kârların ayrı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Maliyet muhasebesinde giderler üretim ve faaliyet giderleri olarak ayrılır. Hâsılat ve gelirler ise bu ilke gereği faaliyet-diğer faaliyet-olağandışı olarak ayrılmaktadır.

- *Tarafsızlık ve Belgelendirme İlkesi:* Maliyet muhasebesi kayıtlarının, maliyetlerin, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılmış ve kayıtlara esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder.

- *Maliyet Esası İlkesi:* İşletmenin edindiği varlıkların örneğin direkt ilk madde ve malzemenin, hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

²⁶⁴ Hacırüstemoğlu, *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Alfa Yayınları, 1997, s.8.

- *Tutarlılık İlkesi:* Maliyet muhasebesi uygulamaları için muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin maliyet bilgilerinin, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Gider türlerinin saptanması, dağıtımı ve mamullere yüklenmesinde seçilen yöntemin devam ettirilmesi esastır. Sık sık değiştirilecek maliyet hesaplama, stok değerlendirme ve amortisman ayırma yöntemleri farklı sonuçlar doğurur. Böylece maliyetlerin planlama, kontrol ve karar alma aracı olarak kullanılması güçleşir.

- *Tam Açıklama İlkesi:* Maliyet muhasebesi bilgilerinin yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Maliyet hesapları yapılırken üretim faktörlerinin miktar, tutar ve üretim dönemi olarak açıkça belirtilmesi gerekir.

- *Giderleri Direkt Yükleme İlkesi:* Gider türlerinin gider yerlerine ve mamul maliyetlerine elden geldiğince doğrudan yüklenmesi ilkesidir. Gider türleri aynı zamanda birden fazla üretim departmanı veya mamul ile ilgili ise endirekt gider olarak nitelendirilirler. Endirekt gider türleri çeşitli dağıtım yöntemleriyle mamullere ve gider yerlerine yüklenilirler.

- *Karşılaştırma İlkesi:* Değişik dönemlerde üretilen mamul ve hizmetlere ilişkin maliyet, miktar, verimlilik ve özelliklerin aynı kriterlere göre belirlenmiş olması durumunda faaliyet sonuçlarının işletme içi ve dışı olarak karşılaştırılmaları doğru olur.

- *Değerlendirme İlkesi:* maliyet muhasebesinin bulduğu sonuçlar, değer bakımından o andaki durumu yansıtmalıdır. Bunun için maliyetlerin hesabında kullanılacak değerlendirme usulleri önem arz eder.

2. MALİYET YÖNTEMLERİ

Maliyet sistemlerinin en temel fonksiyonu bir parçanın, ürünün, servisin, faaliyetin veya başka bir maliyet nesnesinin elde edilmesi sırasında kaynakların değerini doğru bir şekilde hesaplamaktır. Bir ürün üretim sırasında çeşitli aşamalardan geçer ve her bir aşamada işletmenin değişik kaynaklarını kullanır. Çeşitli aşamalarda kullanılan kaynakların değerleri toplandığında üretilen ürünün maliyeti hesaplanmış olur. İşletmelerin tek bir çeşit ürün üretmemesi ve üretim süreçlerinin bazen çok karmaşık olması maliyet hesaplamalarını zorlaştırır. Bu nedenle işletmeler finansal muhasebenin kuralları içinde kalmak şartıyla kendi üretim ortamlarına uygun maliyet sistemleri geliştirmişlerdir.²⁶⁵

Geleneksel maliyet sistemini oluşturan maliyet yöntemleri aşağıdaki gibidir:

2.1. Üretim Sistemine Bağlı Olarak Belirlenen Yöntemler

2.1.1. Sipariş Maliyeti Yöntemi

Siparişin kelime anlamı; müşteri için imalat anlamına gelse de burada kullandığımız sipariş kelimesinin anlamı, fabrikada satışa arz edilmek veya mamul deposunda beklemek üzere imalata alınan birimlere verilen isimdir.²⁶⁶

“*Sipariş Maliyeti Yöntemi*” de belirli bir mal ya da mamul kümesinin maliyetini hesaplamak için bunlarla ilgili değer kullanımlarını özel bir biçimde izlemek, yapılan hammadde ve dolaysız işçilik maliyetlerini üretimin yapıldığı anda saptamak, belli bir biçimde belgelerle miktar ve değer olarak kaydetmekle elde edilen hammadde ve işçilik maliyetlerine, ortak maliyetler katılarak tüm maliyetlerin hesaplandığı bir sistemdir.²⁶⁷

Bu maliyet yöntemi birbirinden farklı ve görece büyük miktarlarda üretim yapan işletmeler için uygundur. Bu işletmelerde maliyetler iş bazında takip edilir. Proje şirketleri,

²⁶⁵ Figen Öker, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme-Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, İstanbul: Literatür Yayınları, 2003, s.7.

²⁶⁶ Zeyyat Hatipoğlu, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, No:12, İstanbul: Temel Araştırma A.Ş. Yayınları, 1987, s.90.

²⁶⁷ Vasfi Haftacı, **Mal Oluşu Hesaplama Uygulamaları**, Trabzon: Derya Kitapevi, 1992, s.137

yayınevleri, gemi, uçak, özel makine üretimi yapan işletmeler, mobilya, konfeksiyon ve siparişle üretim yapan benzeri işletmeler, danışmanlık şirketleri bu yöntemi kullanır.²⁶⁸

a) Sipariş Maliyeti Yönteminin Aşamaları: Mamul ya da mamul grubundan oluşan sipariş maliyeti sisteminde tüm üretim giderlerinin toplanması sistemin özelliğidir. Bir siparişe tüm giderlerin yüklenmesindeki aşamalar sırasıyla aşağıdaki şekilde olmalıdır.²⁶⁹

- Her bir mamul ya da mamul grubuna “Sipariş Maliyeti Kartı” açılır ve sipariş numarası verilir.
- Her sipariş için direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri, sipariş maliyeti kartında toplanır.
- Her sipariş 151. Yarı mamul-Üretimi hesabının alt hesapları şeklinde ele alınmalıdır. Dönem sonunda tamamlanmayan siparişler 151. Yarı mamul-Stok hesabını oluştururlar.
- Siparişler üzerinde üretim işlemi tamamlandığında bu siparişler 152. Mamuller hesabına, 151. Yarı mamul-Üretim hesabına alacak kaydedilerek aktarılırlar.
- Üretim işlemi tamamlanan siparişler müşteriye teslim edildiğinde veya satıldığında 620 Satılan Mamullerin Maliyetine borç, 152 Mamullere alacak kaydedilir.

Sipariş Maliyeti Sisteminde en önemli belge “Sipariş Maliyet Kartı”dır. Her siparişe bir sipariş maliyet kartı açılır ve siparişe ilgili tüm giderler bu kartta toplanır. Kartın toplamı söz konusu siparişin toplam maliyetini verir.

Sipariş maliyet kartı, bir takım başka belgelerde yer alan verilerin kullanılmasıyla oluşturulur. Bu belgelerin belli başlıları, hammadde istek fişi ve işçi zaman kartıdır. Bu fiş

²⁶⁸ Öker, s.9.

²⁶⁹ Bilgütay Akşit, **Maliyet Muhasebesi Teori ve Problemleri**, 3.Baskı, İstanbul: Der Yayınları,1996, s.246.

ve kartlarda yer alan bilgilerden yararlanılarak, belli bir siparişe ilişkin maliyet verileri elde edilir.

b) Sipariş Maliyeti Yönteminin Yararları: Sipariş maliyeti sisteminin yararları aşağıdaki gibidir.²⁷⁰

- Kârlı işlerin kârsız işlerden ayırt edilmesini sağlar,
- Gelecekteki benzer siparişlerin maliyetlerinin tahmininde kolaylık sağlar,
- Fiili ve tahmini maliyetlerin karşılaştırılması sonucu faaliyetlerin kontrolünü sağlar,
- Üretimde kullanılan işgücü süresinin, hammadde ve malzemenin miktar olarak belirlenmesi sonucu, işçilik zaman kontrolü, hammadde ve malzeme miktar kontrolleri de yapılabilir,
- Satış fiyatının maliyete dayandığı sözleşmelerde, özel siparişin maliyetinin hesaplanmasını sağlar,
- Siparişlerin ve gider yerlerinin dökümü, gider kontrolünün yapılmasını kolaylaştırır.

c) Sipariş Maliyeti Yönteminin Sakıncaları: Sipariş maliyeti yönteminin sakıncaları aşağıdaki gibidir.²⁷¹

- En büyük sakıncası, sistemin masraflı oluşundan giderlerin özel olarak ve ayrıntılı bir şekilde incelenmesi genellikle personel masraflarının artmasına sebep olur,
- Bu sistem işlemlerin fazlalığı nedeniyle zaman alıcıdır,

²⁷⁰ Uslu, s.212–213.

²⁷¹ Akşit, s.247.

- Gelecekteki üretimin maliyetinden yararlanılması, maliyet giderlerinin ve siparişlerin bir dönemden diğerine farklı olması nedeniyle hatalı sonuçlar elde edilmesine neden olabilir.

2.1.2. Safha Maliyeti Yöntemi

Üretim maliyetlerinin zaman ve yer olarak bir arada toplanması ve üretilen mamullerle ilgilendirilmesi biçiminde mamul maliyetlerini hesaplanması esasına dayanan maliyet yöntemine “*Safha Maliyeti Yöntemi*” adı verilir. Bu yöntem *Daire Maliyeti Yöntemi*, *Sürekli Maliyet Yöntemi*, *Evre Maliyeti Yöntemi* gibi adlar da verilmektedir.

Maliyetlerin zaman ve yer olarak sınırlandırılması temeline dayanan safha maliyeti yönteminde "safha" kavramının önemi açıktır. Bu nedenle bu sözcükle anlatılmak istenen şeyin ne olduğuna değinmek gerekir. Safha üretim akışı sırasında mamullerin geçtiği maliyet yerlerini, yani işlem aşamalarını belirttiği gibi atölyeleri ya da birbirlerine bağlı ana maliyet yerlerini de belirtebilir.

Bu anlamda tanımlanırsa safha, bir üretim akışında mamuller üzerinde birbiri ardınca görülen değişik durumların her biridir.²⁷²

Bu yöntemde üretim, sipariş üzerine değil, pazarda yaşam dönemleri itibariyle sürekli talep gören mamullerin seri halde elde edilmesi için yapılmaktadır. Safha maliyetlemesinde, belirli bir dönemde bir safhanın toplam maliyetleri bu dönemde imal edilen mamul miktarına bölünerek, ortalama bir birim maliyet bulunur.²⁷³

Sürekli bir üretimde maliyetlerin zaman veya yer olarak birleştirilmesi ve birbirlerini izlemesi durumlarında, safha maliyeti yöntemi uygulanmaktadır.

²⁷² Çağatay Beşoğlu, “Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, 2007), s.70.

²⁷³ Rıfat Üstün, *İmalat İşletmelerinde Bilgisayar Destekli Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çıktıları*, 1. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, 1990, s.78

Safhaların belirlenmesi, yöntemin uygulama temelini oluşturur. Farklı safhaların tanımlanabilmesi, diğer bir ifadeyle safha ayrımının yapılabilmesi için bazı ölçüt ve esaslar gerekli bulunmaktadır. Bu ölçütlerden başlıcaları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:²⁷⁴

- Benzer veya ortak faaliyetlerin yapılıp yapılmadığı,
- Üretim faaliyetlerinde kullanılacak makine ve teçhizatın ve işgücünün yer olarak bir arada toplanıp toplanmadığı,

- Ortak izleme, karar verme ve kontrol yapılıp yapılmadığı,

Bu yöntemde, her safhanın maliyetleri ayrı ayrı ve ortalama olarak hesaplanmakta ve bir sonraki safhaya, devredilen mamul miktarına göre hesaplanmış maliyetler aktarılmaktadır. Üretimin en son safhasında mamul ambarına devredilen mamullerin, bu aşamada toplam maliyetleri saptanmış olmaktadır.

Safha maliyeti yöntemini uygulayan endüstri işletmelerine ait özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Sürekli ve büyük oranda (seri) üretim
- Mamullerin partiler halinde birbirinden ayrılma olanağının olmaması ya da üretilen mamullerin birbirinin aynı olması
- İşi yapan insan ve makinelerin yer bakımından birleştirilmesi.

Safha Maliyet Yöntemi, üretilen birimler üretim sürecinde dolaşırken bir bölümden diğerine sıralı bir akış olduğu esasına dayanır. Her birinde belirli bir görev gerçekleştirilen safhalardan bir diğerine aktarılan birimlerin maliyeti doğal olarak

²⁷⁴ Backer,Jakobsen, s.229.

artmaktadır. Bu süreçte işlem gören birimlerin maliyeti, daha basit bir anlamda yuvarlandıkça büyüyen bir kartopu gibi düşünülebilir.²⁷⁵

Safha maliyeti yönteminde mamul maliyetlerinin hesaplanmasında karşılaşılan sorunlar, esas üretim yerlerinde yarı mamul stoklarının yanı sıra mamul stoklarının bulunması, birden fazla çeşitli mamul üretilmesi durumlarıdır.

a) Safha Maliyeti Yönteminin Yararları: Safha Maliyeti Yönteminin yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:²⁷⁶

- Maliyetler belirli aralıklarla hesaplandığından, zaman açısından maliyetlerin hesaplanmasında bir düzen söz konusudur.
- Mamullerin türdeş olması halinde ortalama birim maliyetinin hesaplanması kolaydır.
- Sipariş maliyeti yöntemine göre daha az emeği ve gideri gerektirir.

b) Safha Maliyeti Yönteminin Sakıncaları: Safha Maliyeti Yönteminin sakıncalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.²⁷⁷

- Fiili maliyetlerin kullanıldığı işletmelerde raporların düzenlenmesi gecikmektedir.
- Mamullerin türdeş olmaması halinde ortalama birim maliyetlerinin hesaplanması zordur ve hatalı sonuçlar verebilir.
- Yarı mamul stoklarının bulunması halinde tamamlanma derecelerinin saptanmasında düşülen hatalar, birim maliyetlerinin hesaplanmasına da yansır. Bu durum, envanter değerlemelerini ve satılan malın maliyetini etkileyecektir.

²⁷⁵ Altuğ, s.315.

²⁷⁶ Uslu, s.230.

²⁷⁷ Uslu, s.230.

2.2. Maliyetleme Zamanına Göre Belirlenen Yöntemler

2.2.1. Gerçek (Fiili) Maliyet Yöntemi

“Gerçek maliyet”, bir mamul için sarf edilen hammadde, işçilik ve genel imal giderleri ve diğerlerinin gerçek rakamlarla fiyatlandırılmış toplamıdır.

Gerçek maliyet sistemine göre yapılan maliyet muhasebesi uygulamaları, belirli bir dönem boyunca süren faaliyetlerin gerçekleşmesinden sonra değerlemeye olanak verir. Gerçek maliyet sisteminde, maliyetlerin faaliyet hacmine göre değişimi izlenemez ve zaman faktörüne göre bir farklılaşmaya gidilmez.²⁷⁸

“Tarihi veya fiili maliyetleme yöntemi “olarak da anılan bu yöntemde, yeni bir mamul yada hizmet üretmek üzere tüketilen değerler maliyet ölçüsü ile değerlendirilir. Örneğin, işletmenin bir süre önce satın almış olduğu madde, üretim maliyeti hesaplandığı sırada, piyasadaki değeri ne olursa olsun, maliyet değeri ile mamulün maliyetine katılacaktır.

Fiili maliyet sistemi, tek başına kullanıldığında, üst yönetimin karar almak için gereksinim duyduğu maliyet analizleri, dönemler arasındaki farklılaşmaları ve işletme faaliyetlerinin başarı durumunu ölçemediği gibi, bu sistemle ortaya konulan bilgilerle düzenlenen maliyet raporlarının analiz edilmesi sonucunda doğru ve güvenilir bilgiler sağlanamayacaktır. Bu sistemin yararı, sadece kayıtların tutulması ve olması beklenen maliyetlerle karşılaştırmaların yapılması için gerekli maliyet bilgilerinin oluşturulmasını sağlamasıdır.²⁷⁹

²⁷⁸ Üstün, *Maliyet Muhasebesi: Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı*, 3. Baskı, İstanbul: Bilim-Teknik Yayınevi, 1997, s.90.

²⁷⁹ Vedat Ekergil, “Safha Maliyeti sisteminde Üretim Kayıplarının Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, SBE 1999), s.22.

Gerçek maliyetler, maliyetlerin bir araya getirilerek izlenmesi anlamında olup, her bilgi verme düzeninde, uzun zaman gerektirmekte ve üretim çıktılarının tümünün oluşumunu ya da hizmet verimini azaltmaktadır.²⁸⁰

2.2.2. Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyetler, 1875 yılında, İngiltere’de John Walker tarafından ve teorik esasları kesinlikle belirlenen tüm fiili maliyetler sisteminin sakıncalarına karşı geliştirilmiştir.

Standart maliyetler; bir faaliyet veya bir mamulün “belli şartlar altında ve belli bir faaliyet seviyesinde” maliyetini meydana getiren maliyet faktörlerinin (direkt malzeme, direkt işçilik, genel imalat maliyetlerini) bilimsel esaslara göre önceden tespit edilmiş maliyetlerdir.²⁸¹

Maliyetlerin olması gereken tutarlarının faaliyet yapılmadan önce bilimsel yöntemlerle önceden saptanması ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulmasını öngören bir yöntemdir.²⁸²

Standart kavramı özellikle, üretim sürecinin gerektirdiği faktörlerin “miktar ve zaman” olarak özenli bir şekilde saptanmasını ifade eder. Fiyat etmeni işletme dışında olduğundan yönetimin sorumluluğunda ve etki alanında değildir. Standart maliyetleme özellikle üretimdeki faktör miktarlarının kontrolünü amaçlar.²⁸³

Standart maliyetlerin çıkarılmasında amaç, işletmenin faaliyet dalı olarak seçtiği konu için işletmeye koyduğu tüm varlıkların en etkin biçimde çalıştırılması sonucunda sağlanması gerekli olan kârın saptanmasıdır. Bu nedenle, standart maliyet sistemi

²⁸⁰ Mehmet Özkan, **Maliyet Sistemleri**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları, 1994, s.27.

²⁸¹ Akbulut, s.24.

²⁸² Selman Aziz Erden, **Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, 2004, s.109

²⁸³ Fahir Bilginoğlu, **İşletmelerde Maliyet ve Kârın planlanması ve Kontrolü**, 1.Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1996, s.118

yönetimde etkin bir yönetim ve kontrol aracıdır.²⁸⁴ Standart maliyet sistemi, faaliyet denetiminin konusudur.

Standartlar alınan hedefin derecesine göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılır;

- **İdeal veya Nazari Standartlar:** İdeal standartlar uygulamada asla ulaşılamayan yüksek tutulmuş standartlardır. Firma yöneticilerinde, muhasebe uygulamasına ilk defa başlamada ideal standartları uygulama temayülü mevcuttur. Bunun altında bu standartların uygulanmasında firma personelini en iyi sonucun alınmasına teşvik ettiği anlamı yatmaktadır. İdeal standartların bir avantajı, düzeltmeye tabi tutulmaksızın uzunca bir süre uygulanabilmesidir. En iyi performans, bazı kişiler ve makineler tarafından gerçekleştirilebilir ve ideal standartlar firma içinde bir anlayışsızlık havası yaratır. Bugünlerde bu tip standart nadiren kullanılmaktadır.

- **Geçmişe Ait Ortalama Maliyetler:** Standartlar geçmişte sağlanan performansın ortalamasına dayandırıldığı taktirde, gerçekleştirilmesi kolay bir standart elde edilmiş olur. Geçmişe ait ortalama maliyetler, standartlarda bulunmaması gereken etkensizlikleri ihtiva ederler. Bu tip standartlar, kolaylıkla tespit edilebildiklerinden standartların uygulanmasına geçilmesini kolaylaştırmak suretiyle faydalı olurlar. Ancak bu yol tutulduğu taktirde, zamanla daha anlamlı performans seviyesini temsil eden standartlara geçilmesi gerekir.

- **Normal Standartlar:** Normal standart, normal ekonomik ve işletme şartları altında gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetlere dayanır. Gerçekte normal standartlar, gelecek hakkındaki tahminleri nazara alarak, geçmişte alınan sonuçlara dayandırılmaya yönelmektedir. Bu tip standartların avantajı fazla düzeltmeleri gerektirmemeleridir. Normal standartlar, teşebbüs yöneticileri için faaliyetin uzun vadeli planlanması ve teşebbüs kararlarında kullanılma bakımlarından elverişlidir. Normal standartlar, performansın ölçülmesi ve kısa vadeli teşebbüs kararları bakımlarından elverişli değildirler.

²⁸⁴ Mehmet Uragun, **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 1993, s.397.

- **Ulaşılabilir En Yüksek Performans:** Anlam bakımından bu standart tipi performans değerlendirilmesi kriteri olarak en elverişli olan standarttır ve kullanılma alanı günden güne genişlemektedir. Ulaşılabilir en yüksek performansa dayanan standartlar, kaçınılması mümkün olmayan işlem etkensizliklerini nazara alır. Etken bir performansla bu tip standartlara ulaşılabilir, hatta bunlar aşılabılır.²⁸⁵

İşletmelerin maliyet sistemleri içinde kullanılması benimsenen öngörü maliyetlere dayalı hesaplama yöntemi genelde standart maliyet yöntemidir.

a) Standart Maliyet Yönteminin Hazırlık Aşamaları: Standart maliyet yönteminin uygulanmasına yönelik organizasyon ve süreç, bazı ön çalışmaları gerektirir. Bu hazırlık dönemi, her işletmenin üretim program ve tekniğine, organizasyonuna ve büyüklüğüne göre değişmektedir.

Hazırlık aşamalarını şöyle sıralayabiliriz:²⁸⁶

- Personelin eğitilmesi,
- Her maliyet unsuru ile ilgili standartların saptanmasına yönelik araştırma yapılması ve uygulanacak tekniklerin belirlenmesi,
- Kontrol dışı etkenlerin analiz edilmesi ve standartların belirlenmesindeki olumsuz etkilerin azaltılmasına yönelik önlemlerin geliştirilmesi,
- Uygulama esaslarının, kapsamlı bir yönergeye bağlanması,
- Her maliyet yeri için bir faaliyet hacminin saptanması ve bunu en iyi ifade eden ölçünün seçilmesi.

²⁸⁵ Backer ve Jacobsen, s.291–292.

²⁸⁶ Yücel Ercan ve Nasuhi Bursal, **Maliyet Muhasebesi**, 4.Baskı, Cilt:2, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları,1997, s.289.

- Üretilen mamullere yüklenecek direkt maliyetlerin miktar ve fiyat standartlarının saptanması.

b) Standart Maliyet Yönteminin Uygulama Aşamaları: Standart maliyet yönteminin uygulama aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Standartların saptanması,
- Sapma (Fark) analizi,
- Kayıtlama,

Yukarıda aşamaları sıralanan süreç, sürekli bir döngüdür. Yöntemin uygulama başarısında, sapma analizleri ile değişen işletme içi ve çevre koşullarına göre düzeltici önlemlerin alınması ve standartların sürekli olarak gözden geçirilerek geliştirilmesi büyük önem taşır.

1. Standartların Saptanması: Standart maliyet yönteminin uygulanabilmesi ya da kendisinden beklenen yararları sağlaması ve sapma hesaplarının sağlıklı bir biçimde yapılabilmesi için her şeyden önce standartların gerçeğe yakın bir biçimde saptanması gereklidir. Bu nedenle standartların saptanmasında öncelikle, standartları saptama sorumluluğunun kimlere verileceği ve standart türlerinin analizi konularında sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Standartların saptanması sorumluluğu, sapmalardan sorumlu olacak yöneticilere verilmelidir. Çünkü yöneticiler önceden saptanacak standartlar ile çalışmak zorundadır. Bu nedenle de saptanan standartların yöneticiler tarafından benimsenmesi veya yöneticilerin standartlara inanması zorunludur. Bunun sonucu olarak yöneticinin performansı artacaktır.²⁸⁷

²⁸⁷ Altuğ,, s.357.

Standart maliyetler saptanırken miktar ve fiyat ayrı ayrı ele alınmalıdır. Maliyet, kullanılan girdi (input) miktarı ile bu girdinin birimine ödenen fiyatın çarpımına eşit olduğuna göre standart maliyetin tespitinde miktar ve fiyat unsurlarının ayrı ayrı düşünülmesinde şu yararlar vardır:

✓ Bir defa maliyet kontrolü kolaylaştırılmış olur. Gerçek maliyet ile standart maliyet arasında bir sapma (fark) varsa bu sapmanın kullanılan miktardan mı, yoksa ödenen fiyattan mı ileri geldiği görülebilir. Sapmanın ne kadarının miktardan, ne kadarının fiyattan ileri geldiğinin bilinmesi şu bakımdan önemlidir. Yöneticiler genellikle kullandıkları girdilerin piyasa fiyatlarını kontrol etmezler, fakat kullanılan girdi miktarından sorumludurlar.

✓ İkinci olarak, miktar-fiyat ayrımı, gerektiği anda standartların yeniden belirlenmesi açısından yararlıdır. Nitekim kullanılan girdilerin fiyatında bir değişme olmuşsa standart maliyetin yeniden saptanması gerekir. Bu durumda standart girdi miktarını, girdinin yeni fiyatı ile çarpmak yeterli olacaktır.²⁸⁸

Bu noktada vurgulanabilecek diğer bir husus ta, standartların saptanmasının işletmede yetkili ve uzman komisyonlar tarafından gerçekleştirilmesinin önemidir. Böylelikle alınacak sonuçlar daha sağlıklı olacağı gibi, standartların geliştirilmesi ve değişen koşullara hızla uyum sağlanması olanaklı olabilecektir.

A) Direkt İlk Madde Malzeme Standartları

a) Direkt İlk Madde Miktar Standardı: Üretilecek her bir mamul için işletmede kullanılan üretim tekniğine uygun olarak kullanılacak direkt madde türleri ve miktarları önceden saptanır. Saptanacak miktar standartları mamul niteliklerine uygun olmalıdır. Fire ve kayıplar saptanırken geçmiş veriler yerine verimlilik analizlerinden ve diğer bilimsel yöntemlerden faydalanılabilir. Örneğin;

²⁸⁸ Gürsoy, s.289.

- Belirli bir üretim döneminde kullanılmış gerçek madde miktarının ortalamasını almak;
- Bir önceki dönemin en iyi ve en kötü gerçek madde miktarının ortalamasını almak;
- Bir önceki dönemin en iyi gerçek madde miktarını almak.

Direkt malzeme ile ilgili miktar standardı tespit edilirken, üretim faaliyeti ile ilgili olarak meydana gelen normal fire, döküntü ve hurdalar ile üretim faaliyetinin kapsamı icabı ortaya çıkacak kaçınılmaz malzeme zararları hesaba katılmalıdır. Bununla beraber, normal malzeme kayıplarının kontrol edilebilmesi için bu gibi kayıpların üretim faaliyetlerinin hangi noktalarında ortaya çıktığının tespiti ve kayıplar için kullanılacak standart karşılıkların hesabında doğru yüzdelere veya ölçü birimlerinin kullanılması gerekir. Miktar standartları, genellikle mühendislik bölümü tarafından üretim ve maliyet muhasebesi bölümlerinin yardımı ile hazırlanır.²⁸⁹

b) Direkt Madde Fiyat Standardı: Satın alma bölümü tarafından saptanacak cari fiyat düzeyi direkt madde fiyat standardı olup aynı zamanda satın alma verimliliğinin ölçülmesine de yardımcı olur. Saptanan standart fiyatlar, değişen koşullara göre düzeltilirler.

Fiyat standardının saptanmasında miktar standartlarına karşın iç kontrol olasılığı daha zayıftır. Bu nedenle fiyat standartları satın alma sorumlularının ayrıntılı incelemeleri ve öznel yargıları sonucu saptanacak satın alma bütçelerine dayanır.²⁹⁰

Standart fiyatların saptanmasında şu yöntemlerden faydalanılır:²⁹¹

- Uzun süreli sözleşme fiyatları, direkt maddenin fiyat standardı olabilir.

²⁸⁹ Akşit, s.321.

²⁹⁰ Akbulut, s.27-28.

²⁹¹ Altuğ, s.359.

- İşletmede veya işletme dışında yapılmış bilimsel tahminler fiyat standardı olabilir.
- Yakın tarihte yapılan siparişlerin basit tartılı ortalamaları veya medyanı fiyat standardı olabilir.
- İşletmedeki yetkili ve bilgili yöneticilerin denetimlerine dayanarak yaptıkları tahminler direkt madde fiyat standardı olabilir.
- Kullanışlı bir yöntem olarak bir önceki dönem fiyatlarının alınıp değişen şartlara göre düzeltilerek uygulanması.

B) Direkt İşçilik Standartları

İşçilik maliyetleri, genel üretim maliyetleri ile birlikte, üretim sürecinde işlenen maddelerin şekillendirilmesi, üretim çıktılarına dönüştürülmesi işlevine sahip maliyetlerdir. İşçilik maliyetlerinde kaynak insan emeğidir. Ekonomik yönden ise, emeğin bir bedel karşılığında devredilmesi, bu bedel karşılığında değiş-tokuş edilmesiyle ücret ortaya çıkar. Ücret, geniş anlamı ile insan emeğinin karşılığıdır.

Personele ödenen ücret tahakkukunun işçilik maliyeti olarak belirlenmesini takiben, üretim maliyetlerinin hesaplanması açısından önem taşıyan ikinci aşama ise, bu maliyetlerin direkt-endirekt özelliğinin belirlenmesidir.

“Direkt işçilik maliyeti”, (mamul yada hizmet) üretim çıktılarına doğrudan yüklenebilen işçilikleri kapsarken; uygun anahtarlar aracılığıyla dağıtım yoluyla (dolaylı olarak) yüklenen işçilikler ise “endirekt işçilik maliyeti” olarak tanımlanır. Direkt işçilik maliyeti üç ana maliyet unsurundan biri iken, indirekt işçilikler Genel Üretim Maliyeti içinde yer alırlar. Bir işçilik maliyetinin direkt olup olmadığının belirlenmesinde üç aşamalı bir yaklaşım gereklidir.

- İş gören faaliyetleri ile üretim çıktıları arasında direkt ilişkinin bulunması.

- Direkt ilişki bulunmakla birlikte, aynı zamanda direkt olarak izlenebilmesi, dolayısıyla da üretim çıktılarına doğrudan yüklenerek hesaplanabilmesi.
- Son aşamada ise işçilik maliyetinin üretim çıktılarına direkt olarak hesaplanması ve izlenmesinin ekonomik olması.

Bu üç aşamada belirlenen ölçütlere uygunluğun sağlanması halinde, işletmenin direkt işçilik maliyeti hesaplanabilecek ve bu süreç anlamlı olabilecektir. Aksi halde, uygulamada sıkça karşılaşıldığı gibi, bu üç aşamalı ölçütlere uygun olmayan işçilik izleme ve hesaplama süreçleri sonucunda raporlanan işçilik maliyetlerinin, direkt işçilik olarak değerlendirilmesini, doğru olarak kabul etmek olanaklı değildir. Dolayısıyla, bu ölçütlere uymayan işçilik hesaplamalarının, endirekt işçilik, dolayısıyla da genel üretim maliyeti dağıtım-yükleme sürecine bağlı maliyetler olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

a) Direkt İşçilik Zaman Standardı: İşletmelerde standart zamanın saptanması için deneysel yöntemlerden çok bilimsel yöntemleri kullanmak daha sağlıklıdır. Direkt işçilik zamanında yalnızca mamul veya hizmet üretimiyle direkt ilgili çalışanların harcadığı zaman söz konusu olup, bu zamana boşa geçen işçilik zamanları dahil edilmemelidir. Yukarıda bahsettiğimiz bilimsel yöntemler, endüstri mühendislerince uygulanacak zaman ve hareket etütleri veya öğrenim eğrisi yöntemleri olabilir. Zaman standardının saptanması işleminde üretimdeki gecikmeler de dikkate alınmalıdır.²⁹²

Bir mamulün, ya da belirli bir işin kaç direkt işçilik saati gerektirdiği, zaman etüdü adı verilen yöntemin uygulanması ile belirlenir. Zaman etüdünün esası, belirli şartlarda çalışan bir işçinin, belirli bir işi kaç dakikada yaptığının kronometre ile ölçülmesinden ibarettir. Standart zamanı tespit etmekte başka bir yöntem, işi kısımlara bölmek ve her kısım için standart zaman belirledikten sonra bunların toplamını almaktır.

Direkt işçilik zaman standardının saptanmasında gözetilmesi gerekli önemli bir husus, tecrübenin neden olacağı zaman tasarruflarıdır. Acemi bir işçi ilk defa yaptığı belirli

²⁹² Altuğ, s.359.

bir iş için 3 saat harcamışsa yeterli tecrübeyi kazandıktan sonra aynı işi belki de 1 saatte tamamlayabilecektir. Bu durum bir işletmenin yeni bir mamulün üretimine başladığı ya da yeni bir üretim yöntemine geçtiği zamanlarda özellikle söz konusu olur.²⁹³

b) Direkt İşçilik Ücret Standardı: Direkt işçilik ücret standardı bir mamulün tamamlanması için gerekli direkt işçilik saati ile standart ücretin çarpılmasıyla bulunur. Standart maliyete en uygun ücret sistemi, yapılan iş, harcanan zaman, ödenen ücretin birbiriyle olan doğrusal ilişkisi nedenleriyle parça başı ücret sistemidir.

Direkt işçilik ücret standardının saptanmasında;²⁹⁴

- Yürürlükteki toplu sözleşme ile belirlenen ücretler,
- İşletmenin faaliyetine uygun olarak yapılan hesaplamada saptanan ücret,
- Yakın tarihteki direkt işçilik ücretlerinin basit tartılı ortalamaları,
- İşletmedeki yetkili ve bilgili yöneticilerin deneyimlerine dayanarak yaptıkları tahminler, esas alınabilir.

C) Genel Üretim Maliyeti Standartları

Genel üretim maliyeti üretilen mamullerle aralarında direkt işçilik ve direkt hammadde de olduğu gibi doğrudan doğruya bir bağlantı kurulması olanaksız bulunan ya da ekonomik yönden uygun düşmeyen her türlü üretim giderlerini kapsamına alır. Örneğin; bazı yardımcı maddeler ve işletme malzemesi gibi dolaylı maddeler, işçilikler ile enerji giderleri ve üretimle ilgili amortismanlar v.b. gibi. Bu nedenle genel üretim maliyetlerine ait oranlar esnek bütçelerden yararlanılarak saptanır.

Standart maliyet yöntemini uygulamayan çoğu işletmede, genel üretim maliyetlerinin üretilen mamullere yüklenmesi ile standart genel üretim maliyetlerinin

²⁹³ Gürsoy, s.291.

²⁹⁴ Bursal, Ercan, s.294.

saptanmasında benzerlik bulunmaktadır. Standart maliyet yönteminde, standart üretim zamanları ya da diğer maliyet yükleme anahtarlarının baz olarak alındığı bütçelenmiş yükleme oranları kullanılır.

Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde esas alınan bütçelenmiş yükleme oranı, standartların belirlenmesinde baz oluşturan kapasite düzeyinde hazırlanmış bulunan bütçe formülüne dayanır. Esnek bütçe formülü olarak da adlandırılan bu formülde, genellikle uygulanan kapasite, cari standartlar için baz oluşturan normal ya da beklenen fiili kapasitedir.

$(y = bx + a)$ şeklinde ifade edilen Genel Üretim Maliyeti (GÜM) bütçe formülünde;

b: birim değişken giderleri

x: baz olarak alınan (normal) kapasiteyi

a: toplam sabit giderleri, ifade etmektedir

Standart GÜM için, işletme düzeyinde saptanan tek bir yükleme oranı kullanılabileceği gibi, her maliyet merkezi düzeyinde ayrı ayrı standart yükleme oranları da saptanabilmektedir. Maliyet düzeyleri itibarıyla ayrı ayrı belirlenecek standart GÜM yükleme oranlarının, salt esas üretim maliyet yerlerine yönelik olarak belirlenebilecekleri doğaldır. Safha maliyetini uygulayan işletmelerde her bir safha itibarıyla saptanacak olan standart yükleme oranları, GÜM için hesaplanan eşdeğer mamul birimlerine ayrı ayrı uygulanır.²⁹⁵

Uygun bir faaliyet hacmi (kapasite) seçimi yapıldıktan sonra saptanan faaliyet hacmindeki genel üretim maliyetlerinin değişken ve sabit unsurlarının belirlenmesi önem taşımaktadır.

²⁹⁵ Altuğ, s.361.

2. Sapmaların Saptanması ve Analizi: Üretim unsurlarının miktar ya da tutar düzeyinde gerçek ve standart rakamları arasındaki farklara sapma adı verilir. Standart maliyet yönteminin bir yönetim aracı olarak kullanılmasında sapma analizleri büyük paya sahiptir. Standart sapmalar, işletmenin maliyet unsurları itibariyle, fiili maliyetlerin ne kadar altında veya üzerinde bir maliyete katlandığını öğrenmesine ve olumlu sapmalar var ise bunun üretimin tamamına yaygınlaştırılmasına, olumsuz sapmalar var ise bunun sebebinin araştırılmasına, sorumlularından hesabının sorulmasına ve üretimin tamamı için gerekli tedbirlerin alınmasına olanak sağlar.

Gerçek > Standart = OLUMSUZ Sapma

Gerçek < Standart = OLUMLU Sapma

Farkların (sapmaların) analizi işletmenin yapısı, faaliyetleri ve yönetim beklentileri çerçevesinde yapılabilir. Standart maliyet sapma analizleri maliyet unsurlarına göre, direkt ilk madde ve malzeme sapmaları, direkt işçilik sapmaları ve genel üretim gideri sapmaları olarak analize tabi tutulabilir.

2.2.3. Tahmini Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyetler, geçmiş dönemlerin sonuçlarına ve gelecekteki olası gelişmelere göre, istatistiki bazı hesaplamalardan yararlanarak, ileride gerçek olarak hesaplanacak maliyetlerin ne olacağının tahmin edilmesidir.²⁹⁶

Geniş bir bilimsel incelemeye dayandırılmayan bu yöntemde, ortaya konulan maliyetler, gelecekte üretim ve fiyatların bir karşılaştırma ölçüsü olarak kullanılmasına yardımcı olur. Tahmini maliyet sistemiyle hesaplanan maliyetler ile fiili maliyetler arasında farklı sonuçlar oluşması durumunda, bu farklar saptanır ve nedenleri araştırılarak düzeltme yoluna gidilir.²⁹⁷ Eğer tahminlerin gerçekçi olmadığı anlaşılırsa, yeni ve daha gerçekçi

²⁹⁶ Ekergil, s.23.

²⁹⁷ Uragun, s.395.

tahminlerin belirlenmesi için çalışmalar yapılır. Bu nedenle de tahmini maliyetlerle, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ya da kişilerin başarısını ölçmek imkansızdır.²⁹⁸

2.3. Maliyetlemede Esas Alınan Kapsama Göre Belirlenen Yöntemler

2.3.1. Tam Maliyet Yöntemi

Değişken üretim girdileriyle, sabit üretim girdilerinden oluşan tüm maliyet unsurlarını mamul maliyetine dahil eden bir yöntemdir. Bu yöntemde göre, dönemin üretim maliyetlerinin tamamı, direkt, en direkt, sabit, değişken ayrımı yapmaksızın dönemde üretilen mamullerin maliyetine yüklenmektedir.²⁹⁹

Üretim maliyet muhasebesinde; tam maliyet yöntemi, dönemin üretim giderlerinin tamamının, bunların direkt, endirekt, sabit, değişken olmasına bakılmaksızın, dönem de üretilen mamullerin maliyetine yüklenerek stoklara aktarılması esasına dayanır.

Pazarlama maliyet muhasebesinde ise pazarlama giderlerinin tamamının bunların direkt, endirekt veya değişkenlik derecesine bakılmaksızın, mamuller satış bölgesi, alıcılar, dağıtım kanalları vs. bakımından yapılacak analiz türüne göre ilgili pazarlama alanına yüklenmesi esasına dayanır.³⁰⁰

Tam maliyet yönteminde, maliyeti hesaplanacak birime önce direkt giderler verilmekte, daha sonra da endirekt giderler bazı ölçülere göre yüklenmektedir. Bu yöntemde üretilen bir mamulün maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve endirekt gider niteliğinde olan genel üretim giderlerinden oluşur. Ülkemizde bu yöntem yaygın bir biçimde kullanılmaktadır.

²⁹⁸ Akşit, s.28.

²⁹⁹ Erden, s.109

³⁰⁰ Akdoğan, s.40.

Bu yöntemin en önemli yararı her mamulün satış fiyatına göre bütün giderlerden sonra bırakabileceği kâr unsurunu görme imkanını yöneticilere sağlanması ve yönetimin bu uygulamaya alışkın olmasıdır.

Yöntemin en önemli sakıncası ise, endirekt giderlerin maliyetlere yüklenmesinde bazı dağıtım ölçülerinden yararlanılması zorunluluğunun olması ve söz konusu dağıtım ölçülerinin bazen subjektif olabilmesidir. Bu durum, elde edilen bulguların güvenilirliğini etkilemektedir. Diğer taraftan sabit giderlerin üretim hacmiyle bağlantısı olmadığından bu giderlerin mamul birimi başına düşen payı üretimin fazla olduğu dönemlerde düşük, üretimin azaldığı dönemlerde ise yüksek olmasına neden olmaktadır. Bu ise birim maliyetlerin dönemler arasında büyük dalgalanmalar göstermesine yol açmaktadır.³⁰¹

2.3.2. Kısmi Maliyet Yöntemi

Kısmi maliyet sistemlerinin uygulanmasında üretilen mamulün maliyetine yukarıda olduğu gibi o mamulün üretimiyle ilgi olan tüm maliyet giderleri yüklenemez veya hazırlanan raporlarda maliyetlerin tümü dikkate alınmaz. Kısmi maliyet sisteminin özelliğine göre sadece değişkenler, sadece direkt özellikte olanlar veya sadece kontrol edilebilenler dikkate alınır.³⁰²

2.3.2.1. Direkt Maliyet Yöntemi

Direkt maliyet sistemi, mamul maliyetine yüklenme ihtimali olan maliyet kalemlerinin direkt ve endirekt olarak ayrılması temeline dayanır. Direkt özellikteki maliyet kalemleri (üretilen mamul ile ilişkisi kurulabilen ve izlenebilen) mamulün maliyetine yüklenirken, endirekt özellikteki giderler ise üretim dışı giderler gibi dönem gideri olarak kabul edilerek gelir tablosuna yansıtılır. Stok maliyetine veya satılan mamul maliyetine verilmez.

³⁰¹ Akdoğan, s.41.

³⁰² Süleyman Yükcü, “Mevzuatımızda Maliyet Hesaplama Sistemleri”, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=82&Itemid=92, (01.09.2009).

Bu noktada değişken maliyet sistemi ile direkt maliyet sistemi arasındaki ince ayırma dikkat çekmek gerekir. Değişken maliyet sisteminde “değişken maliyetler”, direkt maliyet sisteminde ise “direk maliyetler” mamul maliyetine yüklenmektedir.

Burada sorulması gereken soru değişken maliyetler direkt maliyetler ile aynı anlama mı gelmektedir? Aynı anlama geldiği düşünöldüğünde değişken maliyetleme sistemi ile direkt maliyetleme sistemi aynı sistem olmaktadır. Değişken maliyet ile direkt maliyet ayrı anlamlara gelmektedir. Ancak çoğunlukla birbirlerinin yerine kullanılmaları söz konusudur. Örneğin esas üretim gider yerlerinde tahakkuk eden işçilikler 720–Direkt İşçilik Gideri hesabında izlenir. Ancak önce gider yerine daha sonra mamullere dağıtım anahtarı (yükleme haddi) yardımıyla yüklenir. Yani ne kadar mamul üretilir ise o kadar tüketilirler. Ancak, mamul ile direkt ilişkisini kurabilmek zordur. Direkt maliyet sistemi uygulamasında Bu nedenle endirekt gider olarak genel üretim giderleri içerisinde önce esas üretim gider yerine yüklenmesi daha sonra mamul maliyetine aktarılması daha doğru olur.³⁰³

2.3.2.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Bu sistemde değişken giderler, üretilen mamul veya hizmet maliyetine yüklenirken sabit maliyetler dönem gideri olarak kaydedilir. Değişken maliyet sisteminin savunucuları, sabit genel üretim giderlerinin dönem gideri olarak kabul edilmesini ve üretim maliyetine yansıtılmasını şöyle açıklar: sabit giderler üretim hacmi ne olursa olsun katlanması gereken giderlerdir. Bu giderler üretim hiç yapılmasa da gerçekleşecek olan giderlerdir. Değişken giderler ise, tümüyle üretim miktarına bağımlı olarak artış veya azalış gösteren, üretilen mamullerle ilgili giderlerdir. Bu nedenledir ki, değişken giderler mamul maliyetine yüklenmeli, sabit giderler ise dönem gideri olarak kaydedilmelidir.³⁰⁴

³⁰³ Yükçü, agm.

³⁰⁴ Yükçü, agm.

a) Değişken Maliyet Yönteminin Uygulama Esasları: Değişken maliyet yönteminin uygulama esasları aşağıdaki gibi sıralanabilir.³⁰⁵

- Değişken maliyet yönteminde üretim maliyetlerinin sabit ve değişken olarak ayrılması gerekir.
- İşletmede maliyet muhasebesi kayıt sisteminin değişken ve sabit maliyet ayırımına uygun olması gerekir.
- İşletme gelir tablosunda satış gelirinden direkt maliyet çıkarılarak katkı marjı (katkı payı) saptanır, bundan da dönem giderleri çıkarılarak faaliyet kârı elde edilir.
- Değişken maliyet yöntemi, esaslarına uygun bir bütçe sistemi ile birlikte uygulanmalıdır.
- Vergi yasalarınca, envanterin tam maliyetle değerlendirilmesi gerektiğinden dönem sonlarında stoklara düşen sabit maliyet payları hesaplanarak bu stoklara yüklenir.

b) Değişken Maliyet Yönteminin Yararları: Değişken Maliyet Yönteminin yararları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.³⁰⁶

- Hasılat - maliyet – kâr arasındaki ilişkiler normal hesaplardan görülebileceğinden, gerekli bilgiler, ayrı hesaplamalara gerek kalmadan hızla elde edilebilir.
- Stok değerinde sabit maliyet olmadığından stoktaki değişimler kâr ya da zararı etkilemez. Buna göre dönem kârları satışlarla orantılı olarak fiyat, maliyet ve üretim seviyesinin aynı kalması koşuluyla değişir.

³⁰⁵ Altuğ, s.378-380.

³⁰⁶ Bursal ve Ercan, s.343.

- Bu sistemde hazırlanacak imalat maliyeti ve gelir tabloları, yöneticinin düşünce tarzına daha uygun olduğundan, bunların anlaşılması ve değerlendirilmesi daha kolay olur.
- Sabit maliyetler, gelir tablosunda ayrı bir kalem halinde görüleceğinden, bunlar üzerine daha fazla dikkat çekilmiş olur.
- Değişken maliyet sistemi, özellikle değişken bütçeli standart maliyet sistemlerinin etkili bir kontrol aracı olarak kullanılabilme değerini artırır.
- Envanter değerleri mamulleri imal etmek için yapılması gereken cari maliyetleri ifade ettiğinden daha gerçekçidir.

c) Değişken Maliyet Yönteminin Sakıncaları: Yöntemin sakınca olarak görülebilen çeşitli yönleri de aşağıda sıralanmıştır:³⁰⁷

- Üretim maliyetlerini sabit ve değişken olarak doğru ve tam ayırmak zordur ve hata bazen olanaksızdır.
- Uzun vadede fiyat sapmasında sabit maliyetleri de karşılayacak fiyat için, bu maliyetlerin de üretilen mamul veya hizmet maliyetine yüklenmesine gereksinme duyulabilir.
- Yöntemde, üretilen mamullerin fiyatlarının düşük görülmesi fiyat saptanmasında yanılgılara yol açabilir.
- Stok değerlemesi ve satış maliyetlerinin saptanmasında zorluklar çıkabilir.

³⁰⁷ Altuğ,,s381.

2.3.2.3. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yönteminde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinin tamamı mamul maliyetine yüklenirken, genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasite ile orantılı olarak, mamul maliyetine yüklendiği bir yöntemdir.

Yöntemin temel esası, dönemsel olarak faaliyet hacminde meydana gelen dalgalanmalar nedeniyle sabit giderlerin birim maliyetler üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkileri gidermektir.³⁰⁸

2.3.2.4. Süper Değişken Maliyet Yöntemi

Süper değişken maliyet yöntemi, sadece direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerini değişken maliyet olarak kabul eden, maliyetleme yöntemi olarak tanımlanabilir. Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında direk madde giderlerini dikkate alır ve bunun dışında kalan bütün üretim giderlerini dönem gideri olarak kabul eder.³⁰⁹

2.4. Maliyet Dağıtımında Esas Alınan Kapsama Göre Belirlenen Yöntemler

2.4.1. Hacim Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

Genel üretim giderlerinin her mamule, direkt işçilik saatleri, direkt işçilik maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, makine saatleri, üretilen mamul birimleri gibi dağıtım ölçütleri kullanılarak yüklenmesidir.

Mamul maliyetlerini ölçmeye çalışan geleneksel maliyet sistemlerinin başlangıç noktası, üretim maliyetlerinin direkt ve endirekt maliyetler şeklinde sınıflandırılması, bu maliyetlerin sabit ve değişken unsurlar şeklinde daha ileri bir ayrıma tabi tutulmasıdır.

³⁰⁸ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s.103.

³⁰⁹ Cemal Çakıcı, “Süper Değişken Maliyetleme”, **Muhasebe ve Finans Dergisi**, Sayı 30, Nisan 2006.

Birim maliyetlerin belirlenmesinde, genel üretim maliyetlerinin dağıtım süreci büyük önem kazanmaktadır. Günümüzde genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyeti içindeki payı dikkate alındığında, bu önem daha da artmaktadır.

Maliyet muhasebesi için en kolay maliyetleme, tek bir mamulün üretildiği durumlarda söz konusudur. Birim maliyeti bulmak için, sadece toplam üretim maliyetini üretim miktarına bölmek yeterlidir. Ancak uygulamada bu şekilde basit üretime az rastlanır. Bunun sebepleri şöyle özetlenebilir; işletmelerde birbirinden farklı mamuller üretilmektedir, bu mamullerin üretimi sırasında pek çok kaynak ortak kullanılmaktadır ve mamullerin kaynakları kullanım oranları farklıdır.

Maliyet yöntemleri, bu karmaşık yapıya uygun olarak üretim maliyetlerinden tüm mamullere uygun bir pay verecek şekilde düzenlenirler. Bu kaynaklardan direkt maliyetler normal olarak bu konuda en az problemlili olan maliyetlerdir. Direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetleri, tutulan kayıtlar yardımıyla doğrudan mamullerle ilişkilendirilen maliyetlerdir. Ancak, bu ilişkinin kurulması genel üretim maliyetleri açısından kolay değildir. Genel üretim maliyetleri birden fazla mamul tarafından paylaşıldığı için, bunların her mamulle özel ilişkisi doğrudan kurulamaz veya bu ilişkiyi izlemek üzere bir sistem kurmak uygun veya ekonomik değildir.³¹⁰

Hacim tabanlı maliyet yöntemi, genel üretim maliyetleri ile mamuller arasındaki ilişkiyi dolaylı olarak sağlamaya çalışır. İşletmeleri maliyet (gider) merkezlerine ayırır.

Hacim tabanlı maliyet yöntemi, maliyet dağıtımına, maliyet merkezleri açısından, endirekt olan maliyetlerin, tüm merkezlere dağıtımını ile başlar. Bu dağıtıma birinci dağıtım adı verilir. Örneğin; fabrika binasının tüm maliyet merkezleri tarafından ortak kullanılması durumunda, fabrika bina kirasının birinci dağıtım ile maliyet merkezlerine dağıtılması gerekir.

³¹⁰ Ahmet Doğan, “Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Ün. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996), s.108.

İkinci adımda, hizmet maliyet merkezlerinde toplanan tüm maliyetler üretim maliyet merkezlerine dağıtılır, böylece bu maliyetler mamullerin bizzat üretildiği üretim merkezlerinde toplanarak mamullere yaklaştırılmış olur. Daha sonra üretimle ilgili tüm endirekt maliyetler üretim maliyet merkezlerinde toplanmış olacağından, bu maliyetler üretim yerleri yükleme oranlarına göre mamullere dağıtılır. Buna ikinci dağıtım adı verilir.³¹¹

Hacim tabanlı maliyet yöntemi, genel üretim maliyetleri içinde işçilikle ilgili maliyetlerin ağırlıklı olduğunu kabul ederek, ikinci dağıtımda genellikle işçilikle ilgili dağıtım ölçütlerini ön plana çıkartmıştır; direkt işçilik saati ve direk işçilik maliyetleri gibi.

Drucker, geleneksel maliyet dağıtımının bu yaklaşımını maliyet muhasebesinin en önemli problemi olarak görmekte ve şu açıklamayı getirmektedir; “...maliyet muhasebesi, direkt hammadde dışındaki toplam üretim maliyetleri içinde direkt işçiliğin % 80 olduğu, 1920’lilerin gerçeklerine dayanmaktadır. Maliyet muhasebesi, maliyetleri adeta direkt işçilik maliyetleri ile eşit görmektedir. Günümüzde ise, işçilik maliyetleri en fazla % 25 civarındadır. Böyle bir ortamda hâla direkt işçilikle ilgili dağıtım ölçütlerinin kullanılması yanlışlıklara yol açacaktır.”³¹²

Hacim tabanlı maliyet yöntemi, malzeme maliyetlerine göre dağıtım yaptığı için, yüksek değerli parçaları yüksek maliyetli hale getirir. Bu nedenle, hacim tabanlı maliyet yöntemleri, her bir çıktı biriminin tükettiği destek faaliyetlerinin maliyeti konusunda yanlış bilgiler vermektedir. Hacim tabanlı maliyetleme süresi, maliyetlerin önemli ölçüde yanıltıcı olmasına sebep olabilmektedir. Böylece, maliyetler gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmakta, yanlış bilgilere dayanılarak ekonomik olmayan kararlar alınmaktadır.

Günümüzdeki ileri teknoloji ile yapılanmış üretim ortamlarında, hacim tabanlı dağıtım ölçütleriyle genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesi çalışmaları, sistematik olarak yüksek hacimli mamullerin fazla; düşük hacimli mamullerin az

³¹¹ Öker, s.38.

³¹² Peter F Drucker., **The Emerging Theory of Manufacturing**, Harvard Business Review, 1990, s.22.

maliyetlendirildiklerini ortaya çıkarmıştır. Bunun nedeni, üretilen mamuller arasında, hacim, parti sayısı ve karmaşıklık açısından farklılık olması durumunda, hacim tabanlı genel üretim maliyeti dağıtım ölçütleri ve yükleme oranlarıyla genel üretim maliyetleri arasında nedensellik olmamasıdır.³¹³

Hacim tabanlı maliyetleme yöntemi, çarpıtılmış birim mamul maliyetlerinin raporlanmasına neden olduğu gibi, mamulün tasarımı, üretimi ve kalitesinde yapılacak gerekli düzeltmeleri destekleme konusunda da herhangi bir fayda sağlayamamaktadır. Ayrıca yöntem, işletmenin kısa ve uzun dönemli yatırım ve pazarlama kararlarını destekleyici bilgileri de raporlayamamaktadır.

2.4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi (FTM); “bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden hareketle, üretilen mamul ve hizmet maliyetlerinin sağlıklı saptanabilme düzeyinin yükseltilmesi” amacına dayanmaktadır.

Geleneksel maliyet sistemlerinde, doğrudan üretilen mamul ve hizmetler üzerinde yoğunlaşılmasına karşın FTM, gerçekleştirilen faaliyetlerdeki büyük çeşitlilik ve farklılığı ön planda tutmaktadır.

FTM, toplam mamul maliyetini oluşturan endirekt unsurların, diğer bir ifadeyle de genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır.

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, genel üretim maliyetini, faaliyet ölçütleriyle faaliyetler arasındaki neden-sonuç ilişkisine dayandırarak ölçen bir yöntemdir. Maliyetler

³¹³ Ray H. Garrison, Eric W. Noren, **Managerial Accounting**, USA, 1997, s.182.

kaynakların kullanımına göre mamullere ve siparişlere yüklenir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi aşağıda belirtilen altı varsayıma dayanmaktadır.³¹⁴

- Faaliyetler kaynakları tüketir ve tükenen kaynaklar maliyeti oluşturur.
- Mamuller veya siparişler faaliyetleri tüketir.
- FTM göre maliyetleri azaltmak için harcama değişikliğinin olması gereklidir.
- Süreç değerleme analizi kapsamında yapılan faaliyet analizi ile önemli faaliyetler belirlenir. Daha sonra çoklu faaliyet ölçütleri kullanılarak, faaliyetlerin tüketmiş olduğu kaynakların maliyetlerinin, önce maliyet gruplarında oradan da mamullerde izlenmesi sağlanır.
- Her maliyet grubu için tek bir faaliyet bulunur ve bu maliyet gruplarının da homojen olduğunu gösterir. FTM modeli, geleneksel maliyet modellerinden çok daha fazla maliyet gruplarına sahip olmaktadır.
- Her bir maliyet grubundaki genel üretim maliyetleri uzun dönemde dikkate alındığında değişkendir. Ayrıca bu varsayım, klasik anlamda sadece sabit olarak dikkate alınan maliyetlerin işletme düzeyli faaliyet olarak nitelenebileceğini kabul eder.

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, koordineli bir faaliyet yönetimi ve harcama sistemi sağlamak için işletmenin faaliyetleri ile maliyetlerini düzenleyen bir tekniktir. Bu sistem ile tüm faaliyetler tanımlanmakta ve mamullere atanmaktadır. Mamulü ortaya çıkarmak için yapılması gereken her faaliyetin, maliyetleri toplanmakta ve bu maliyetler mamul maliyetlerini oluşturmaktadır.

³¹⁴ Sami Karacan, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE 2000), s.47.

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin öncülerinden Robin Cooper, Robert Kaplan, ve H. Thomas Johnson; faaliyet tabanlı maliyet sisteminin genel üretim maliyetlerini mamuller, süreçler, hizmetler ya da müşteriler gibi maliyet özneleri ile direkt olarak ilişkilendirmesi ve bu sayede yöneticilerin, mamul karışımlarına ve rekabetsel stratejilere ilişkin doğru karar vermeleri için kullanılan bir maliyetleme yöntemi olduğunu söylemektedirler.

FTM öncelikle geleneksel yöntemden kaynaklanan hatalı maliyetlemeyi önlemek üzere geliştirilmişti. FTM iki basit ve temel önermeye dayanır:

- Kaynakları kullanan ve tüketen işletme faaliyetleridir,
- Mamuller bu faaliyetleri tüketir.

O halde aynı tür faaliyetleri belirleyip bunların tükettiği maliyetleri hesapladıktan sonra bu maliyetleri tüketilen faaliyet oranında mamullere dağıtmak gerekir.

Bu yöntemde maliyet merkezinin işlevi işletme havuzuna yüklenmiştir. Her faaliyet türünün bir maliyet havuzu bulunur. Mamuller bu faaliyetten ne ölçüde yararlanmış ise doğrudan doğruya o havuzdan maliyet alırlar. Böylece bir faaliyet türü ile mamul arasında doğrudan ilişki kurulmuş ve genel üretim maliyetleri de bu ilişkiye göre dağıtılmış olur. Amaç öncelikle, her mamule uygun dağıtım anahtarı ile kullandığı faaliyet kadar maliyet dağıtmak ve böylece maliyetleme hatalarını önlemektir.³¹⁵

a) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Amaçları: FTM sürecinde dört amacın ön plana çıktığı vurgulanır:

- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle, üretimde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,

³¹⁵ Muzaffer Civelek, **Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre Maliyet Muhasebesi**, Kayseri: Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, 1997, s.410

- Kârlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak(Maliyetler, sorunlara ait önemli belirtilerdir),
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışları ortadan kaldırmak.

b) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Özellikleri: Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:³¹⁶

- Genel üretim giderleri yüklenmesinde, otomasyona bağlı olarak direkt işçilik saati(DİS) yerine makine saatleri kullanılmaktadır,
- Üretici iş yerlerinin belirlenmesinde daha düşük birimler esas alınmaktadır,
- Mamul maliyetleri ile faaliyet maliyetleri birlikte hesaplanmakta ve bunun sonucu olarak stoklarda oluşabilecek tüm kayıplar dikkate alınmaktadır,
- Üretim giderlerinin sabit-değişken ayrımı yapılmamakta ve tümü değişken kabul edilmekte ya da değişken giderler üretim giderleri olarak ele alınmaktadır,
- Maliyetler önce faaliyetlere daha sonrada mamullere göre izlenmekte, bunun içinde satın alma siparişleri, harekete geçirme, kalite kontrolleri, üretim planlaması, yüklemeler, tamir bakım tutarları ve sayısı, hammadde alımları, kullanılan enerji miktarı ve makine saatleri genel üretim giderlerinin dağıtımında birlikte dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır,
- Kapasite fazlası sonucu oluşan maliyetler mamul gruplarına yüklenmektedir.

³¹⁶ Özkan, s.63.

YEDİNCİ BÖLÜM

MALİYETLERİN DENETİMİ

1. ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETLENMESİ

Üretim maliyetleri bir mamule direkt olarak yüklenebilen, bir başka deyişle mamulü oluşturan unsurlar olarak tanımlanabilir.¹²³ Üretim işletmelerinde ana kalem olan mamullerin maliyetleri üretim süreci sonrasında ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle ilk madde ve malzemeler fiziken mamul durumuna dönüşünceye kadar meydana gelen miktar ve tutar hareketleri maliyet muhasebesi aracılığı ile izlenir. Genel olarak bir mamulün maliyetini üç farklı gider oluşturur.

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri
- Direkt İşçilik giderleri
- Genel üretim giderleri

Üretim maliyetlerini oluşturan Direkt İlk Madde Malzeme Gideri, Direkt İşçilik Gideri ve Genel Üretim Giderleri her biri ayrı ayrı ele alınarak incelenmeli ve gerekli düzeltmeler gerçekleştirilmelidir.³¹⁷

Bu açıdan bakıldığında maliyet muhasebesi kayıtlarında izlenmesi gereken hareketler aşağıda sıralanmıştır:³¹⁸

- Mamulün bünyesine doğrudan giren ilk madde malzemelerin miktar ve tutar olarak izlenmesi,

³¹⁷ Ralph Polimeni, Frank Fabozzi, Arthur Adelberg. **Cost Accounting Concepts and Applications For Managerial Decisions Making**, 3. Baskı, Singapur:McGraw-Hill International Editions,1991, s.14.

³¹⁸ Ronald Hilton. **Managerial Accounting**, 4. Baskı, International Edition USA: 1999, s.36–37.

- Mamulün üretiminde doğrudan yararlanılan işçiliklerin zaman ve tutar olarak hesaplanması ve izlenmesi,
- Mamulün maliyetine giren ancak dağıtılması gereken genel üretim giderlerinin miktar ve tutar olarak izlenmesi,
- Miktar ve maliyetlerin üretim gider yerlerindeki transferlerinin kayıtlarda izlenmesi,
- Üretim sürecinin sonunda tamamlanan mamullerin miktar ve maliyetlerinin hesaplanarak mamul hesaplarına devri,
- Üretimi tamamlanmamış yarı mamullerin miktar ve maliyetlerinin izlenmesi.

Maliyet muhasebesi işlemlerinin başarılı olabilmesi için miktar ve tutar hareketlerinin düzenli bir biçimde izlenmesi gerekmektedir. Bunun sağlanmasında ayrıntılı bir belge ve kayıt düzenine, fiziki kontrollere ve iç denetim uygulamasına gerek vardır.

Maliyet muhasebesi sürecinin son aşaması mamulün bünyesine giren üretim giderleri aracılığı ile birim maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Birim maliyetler, dönem sonu stok maliyetlerini ve satılan mamullerin maliyetlerini etkilediğinden stratejik bir öneme sahiptir. Kasıtlı veya kasıtsız yanlış hesaplanan birim maliyetler işletmenin kar veya zarar durumunu doğrudan etkiler.³¹⁹

Birim maliyetlerin denetçi tarafından test edilmesi oldukça zor bir işlemdir. Özellikle fazla türde mamul üreten işletmelerde bu zorluk daha da artar. Denetçi test işlemlerinden önce işletmenin maliyet muhasebesi ile ilgili iç kontrol yapısını dikkate alır. Daha sonra test etme işlemlerine başlar. Test etme işlemi genellikle örnekleme yoluyla yapılır.

³¹⁹ Kartal, Sevim ve Gündüz, s.5.

Buna göre;

- Birim maliyeti incelenen mamulün bünyesine giren ilk madde ve malzemelerin miktar ve tutar hareketleri stok kartından izlenir. Mamul ürün kartları mamulün bünyesine giren ilk madde ve malzemelerin miktarları konusunda bilgi verir.
- Ücret ve zaman kartlarından işçilik, zaman ve tutar hareketleri izlenir, denetçi hem çalışan saatleri hem de saat başına ücret hadlerini inceledikten sonra, işçilik maliyetleri toplamının makul seviyede bulunup bulunmadığını araştırmalıdır.
- Mamulün bünyesine doğrudan girmeyen genel üretim giderlerinin dağıtım mantığı incelenir. Direkt unsurlara göre denetlenmesi oldukça zor olan genel üretim giderlerinin dağıtım ölçülerinin mantıklılığı test edilir. Denetçi eksik veya fazla dağıtımların muhasebe kayıtlarına uygun biçimde yansıtılmış olduğunu araştırmalıdır.

Geçmiş yıl verileri, bütçeler ve standart maliyet uygulamasına göre belirlenen miktar ve tutarlar, birim maliyetlerinin test edilmesinde yardımcı olur. Özellikle bütçe ve standart maliyetlere göre ortaya çıkan sapmaların düzeyi, birim maliyetlerin doğruluğu konusunda gösterge olarak kullanılır. Ayrıca teorik fire miktarları ile işletme tarafından kayda alınan fire miktarları karşılaştırılır.³²⁰ Önemli sapma durumunda ayrıntılı incelemeye geçilir. Yapılacak çeşitli randıman incelemeleri işletmenin birim maliyetlerinde aksaklık olup olmadığını ortaya koyabilir. Denetçi defter kayıtları ile sayım sonuçları arasında önemli farkların bulunması halinde, düzeltici kayıtların yapılmasını sağlamalıdır.

1.1. İlk Madde Ve Malzeme Giderleri

İlk madde ve malzeme giderleri direkt madde ve endirekt madde biçiminde bölümlenebilir. Direkt madde giderleri üretime doğrudan yüklenebilir. Endirekt madde giderleri direkt madde dışında üretime dolaylı bir şekilde yüklenen giderlerdir. Endirekt giderler yardımcı madde ve işletme malzemesinden oluşur.

³²⁰ Kamuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, İstanbul: Fatih Yayınevi, 1984, s.396.

Üretim maliyetinde madde giderlerini değerlendirmek ve gerçek maliyete ulaşmak için hangi giderlerin direkt, hangi giderlerin endirekt olması gerektiği önemlidir. Üretim düzenine göre oluşturulan sistemler, maliyet hesaplama amacına yöneliktir.

Denetçinin ilk madde ve malzeme giderlerini test etme çalışmaları sırasında maliyet muhasebesi uygulamalarında dikkate alması gereken konular şunlardır; Bir mamulün miktar ve maliyet açısından sağlıklı denetlenmesinin yolu depo düzeni ile başlamaktadır. Üretim aşaması hariç, ilk madde ve malzeme mamullerinin depoda kontrol altında tutulması gerekmektedir. Belirli alanlarda ve yalnızca yetkili kişilerce koruma altında tutulan stok kalemlerinin giriş ve çıkış işlemleri sıkı bir belge düzenine bağlanmalıdır. Yapacağı test etme çalışmaları sonucunda denetçi depo düzeninde yetersiz kontrol ortamı saptarsa, envanter miktarları üzerinde şüphe doğacaktır. Bunun sonucu denetçi envanter sayımlarına üst düzeyde ağırlık verecektir. Kontrol edilemeyen, yanlış kullanıma ve çalınmaya açık stok unsurlarının maliyetlerinin doğruluğu da sakatlanacaktır. Sonuç olarak stoklar üzerindeki fiziki kontroller için şunlar söylenebilir.³²¹

- Depo olarak kabul edilen yerler kapalı ve koruma altına olmalıdır,
- Depo yetkili kişi veya kişilerin koruması altında ve kilitli olarak tutulmalıdır. Yetkisiz kişilerin stoklara erişimi engellenmelidir
- Depoya giren ve çıkan stok kalemleri belgeye bağlanmalı, teslim alan ve edenin imzaları belgelerde kesinlikle bulunmalıdır.
- Depo bağımsız bir görevli tarafından belirli dönemlerde örnekleme yoluyla sayılmalı, sonuçlar kayıtlarla karşılaştırılmalıdır.

Maliyet muhasebesinin ilk madde ve malzeme giderlerinin işleyişinde düzen altında olması gereken diğer bir alanda, üretime giren ilk madde ve malzemenin, üretim gider yerlerindeki transferleridir. Bir üretim gider yerinde işlem görüp diğer üretim gider

³²¹ Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, s.321.

yerine transfer edilen stok unsurları kesinlikle belge ve kayıt düzenine bağlanmalı ve izlenmelidir. Bu uygulamanın işletmenin iç kontrol yapısında olup olmadığını inceleyen denetçi, ayrıca bu kontrollerin test işlemini de yapar. Genel olarak olması gereken uygulama aşağıda sıralanmıştır:

- İlk madde ve malzemeler depodan ilgili gider yeri sorumlusunun düzenlediği “İlk Madde ve Malzeme İç İstek Formu” ile teslim edilmelidir.
- Üretimdeki ilk madde ve malzeme veya yarı mamul, bir gider yerinden diğer gider yerine, “İlk Madde ve Malzeme Hareket Kartı” ile teslim edilmelidir.
- Tamamlanan mamuller, son üretim gider yerinden depoya, “Depo İç Giriş Formu” düzenlenerek teslim edilmelidir.

İşletmelerde her an eldeki ilk madde ve malzeme ve mamul miktarlarını görebilmenin yolu, stok hareketlerini bilgisayarda “Sürekli Envanter Yöntemi” ile izleyebilmektir. Özellikle depoya ilişkin muhasebede gerekli olan bu yöntem ile ilk madde ve malzemelerin ve de mamullerin depoya giriş ve çıkışları anında ilgili stok kartlarına işlenir ve izlenir.³²²Bu yöntem denetçinin çalışmalarında önemli bir destektir. Denetçi bu yolla tesadüfi zamanlarda ve örnekleme yoluyla sayım yaparak, fiili ve kaydi durum karşılaştırması yapabilir. Sürekli envanter uygulaması, satın alma ve satış döngülerinin denetiminde, denetçinin işini oldukça kolaylaştırır.³²³

Satın alınan ilk madde ve malzemenin fiyatlarının uygunluğunu incelemek isteyen denetçi, ilk olarak bu maddelerin adı, niteliği, stok numarası, etiket numarası, birim fiyat ve toplam değer in yer aldığı bir listeyi satın alma departmanından istemelidir. Belirli kalemler incelenmek üzere örnek olarak seçildikten sonra denetçi işletmeden bu kalemlere ait satın

³²² Kemalettin Çonkar, Hikmet Uluşan, Mehmet Öztürk. **Genel Muhasebe**. 3.Baskı, Ankara: Nobel Basımevi, 2006, s.166

³²³ Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, s.322.

alma faturalarını çıkartmasını ister. Denetçi bu araştırması sırasında aşağıdaki hususları dikkate alarak inceler.

- **Satıcı adı, unvanı;** Satıcı normal olarak alım yapılan, tanınan ve bilinen bir kaynak olmalıdır. Bu durum satın alma bölümünden öğrenilip kontrol edilebilir.
- **Miktar;** İncelemeye alınan faturalardaki miktar toplamının stok kayıtlarına giren miktarla aynı olması gerekmektedir.
- **Birim fiyat;** Satın alma ile ilgili dolaylı maliyetlerin uygun biçimde kayıtlara aktarılmış olması gerekir. Bir maddenin alımı sırasında satıcının kullandığı ölçme birimi farklı ve işletmede ambara alındığında işletmenin ölçme birimi farklı ise, bu dönüştürmenin temel alındığı ölçü değişim cetvelinin bulunması gereklidir. Denetçi, müşteri işletmeden bu ölçü değişim cetvelini istemeli ve dönüştürme ile ilgili hesaplamaların doğruluğunu kontrol etmelidir. Bu duruma örnek olarak; bir sac levhanın dışarıdan ağırlık temeline göre satın alınıp, ambarda uzunluk temeline göre depolanmasını gösterebiliriz.
- **Fatura tarihi;** Fiziki sayım tarihinden hemen önceki faturalar “ilk giren ilk çıkar” değerlerinin fiyat testi için incelenmelidir. O madde ile ilgili olarak yakın tarihli bir faturaya rastlanmıyorsa, bu stok kaleminin modası geçmiş, sürümü yavaş veya satılmayan bir madde olma olasılığı çok fazladır.

1.2. İşçilik Giderleri

İşçilik giderlerinde de ilk madde ve malzeme giderlerinde olduğu gibi, direkt ve endirekt işçilik giderlerinin net bir şekilde ayrımlanması ve ona göre mamul maliyetlerine yüklenmesi gereklidir.

İşletmelerin hizmet işlerinde sürekli çalışan işçiler ile, işletmenin üretim departmanı dışında işler yapan işçilere ödenen ücretler, ekleri ve bunlar üzerinde hesaplanan S.S.K. primi işveren paylarının tümü dolaylı işçiliktir.

İşçilik maliyetleri ile ilgili veri kaynakları aşağıda sıralanmıştır;

- **Personel bilgi formu:** İşletmede çalıştırılan personel ile ilgili bilgilerin izlendiği formlardır. Formda, işe alınma ve giriş tarihi, durum değişiklikleri, değerlendirmeler, yapılacak kesintilerin neler olduğu gibi bilgiler yer alır.

- **Zaman Kartları:** Personelin işletmede harcadığı zamanı gösteren kartlardır. Kartta işçi ile ilgili tanıtım bilgileri yer alır. Genellikle kartlar elektronik terminaller aracılığı ile yazdırılır ve kaydedilir.

- **Çalışma Süresi Fişleri:** İşletmede farklı yerlerde ve işlerde çalışan personelin, buralarda ne kadar zaman harcadıklarını izlemek için düzenlenen belgelerdir.

- **Ödeme Belgeleri:** Çalışanlara ödeme yapılırken verilen bir belgedir. Belgede, personelin hak ettiği brüt ücretler, kesintiler ve net ücret bilgileri yer alır.

- **Personel Bilgi Kayıtları:** İşletmede çalışan personel ile ilgili tüm bilgilerin izlendiği kayıtlardır.

- **Bordro Kayıtları:** Personelin alacağı ücreti belirlemek amacıyla gerekli bilgilerin izlendiği kayıtlardır.

Üretim işletmelerinde, işçilik giderleri satılan mamullerin ve dönem sonu mamullerin maliyetlerinde önemli paylar almaktadır. Bu noktada yapılacak bir hata veya yolsuzluk, bilanço ve gelir tablosu yapısını doğrudan etkileyecektir. İşletmeler işçilik giderlerinin mamulün maliyetine aktarılma durumuna göre, kar veya zarar düzenlemesine gidebilirler. Üretim maliyetine aktarılmadan, doğrudan gider yazılan işçilik tutarları, işletmenin kar tutarının azalmasına neden olabilir. Ayrıca işletmenin üretim programına göre, bazı işçilik giderleri farklı siparişlere yüklenebilir. İşletme bazı sipariş işlemlerinde maliyet artı kar hesaplaması şeklinde çalışıyorsa, gerçek olmayan biçimde maliyetlerini arttırmış ve karını yükseltmiş olabilir. Bu tür düzensizliklerin önlenmesinde iç kontrol yapısının genel düzeni, hesap planının sağlıklı olması ve maliyet muhasebesi düzeninin

etkili biçimde yürütülmesi gerekir. Denetçi bu unsurların etkinliğine göre çalışmalarında ayrıntı derecesini belirleyecektir.³²⁴

Denetçiler işçilik giderlerini denetlerken, gerçekte bulunmayan personele yapılan ödeme ve yanlış saat hesaplama olasılıklarını dikkate almalıdır. Denetçi, usta başlarının, zaman kartlarını onayladıktan sonra, ödeme çeklerini dağıtıp dağıtmadıklarına dikkat etmelidir. Diğer taraftan iptal edilen ödeme çeklerindeki bilgileri, muhasebe kayıtları ile karşılaştırmalıdır. Personel bilgi formları ile muhasebe kayıtlarında yer alan personeli örnekleme yoluyla karşılaştırmalıdır. Ortaya çıkartılması güç olan diğer bir düzensizlik, gerçekleşmediği halde bir personelin çalışma zamanının fazla gösterilmesidir. Üretim şekline dayalı olarak kaydedilen ücret giderlerinin, çalışılan toplam saat ile karşılaştırılması yapılabilir. Ancak fazla gösterilen saat düzensizliklerin ortaya çıkartılması ve önlenmesi denetçiden çok iç kontrol yapısının işlevleri içindedir.

İşçilik giderlerine analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması aşağıdaki gibidir;

- Denetlenen dönem ücret giderleri ile önceki yılların ücret giderlerini, artışları dikkate alarak karşılaştır.
- Direkt işçilik giderlerinin satışlara olan oranını, önceki yılların oranları ile karşılaştır.
- Ücret giderlerinin, genel yönetim giderlerine olan oranı ile önceki yılların oranlarını karşılaştır.
- Denetlenen dönemin ücretlere ait vergileri ile önceki yıllara ait vergileri, oranlardaki artış ve azalışları dikkate alarak karşılaştır.

İşçilik giderlerine analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasıyla bulunabilecek hatalar aşağıdaki gibidir;

³²⁴ Akbulut, s.78.

- Ücret giderlerinde olabilecek yüksek veya düşük göstermeler ortaya çıkartılabilir.
- Direkt işçilik giderlerinde olabilecek yüksek ve düşük göstermeler ortaya çıkartılabilir.
- Vergilerde olabilecek dengesizlikler ortaya çıkartılabilir. İşçilik giderlerinde uygulanan başlıca denetim prosedürü, işletmenin yapmış olduğu işlemlerin yeniden hesaplanmasıdır.

1.3. Genel Üretim Giderleri

Mamulle direkt ilişkisi olmayan giderler genel üretim giderlerini oluşturur. Hangi mamule ya da maliyet yerine ait olduğu kesin olarak belirlenemeyen, ancak maliyet yerlerine ya da maliyet taşıyıcılarına göre bölünebilen üretimle ilgili diğer dolaylı giderler, genel üretim giderlerini oluşturur. Genel üretim giderleri, endirekt madde ve endirekt işçiliklerden, amortismanlara kadar çok çeşitli ve farklı özellikteki gider çeşitlerinden oluşur.³²⁵

Genel üretim giderlerinin üretilen mamul ya da hizmetlere yüklenmesi, direkt madde ve direkt işçilik giderlerine göre oldukça farklıdır. Bunun nedeni genel üretim giderlerinin birçok açıdan farklı gider çeşitlerinden oluşmasıdır. Genel üretim giderleri üretim birimlerine dolaylı olarak yüklenebilmektedir, bu nedenle endirekt giderler olarak adlandırılmaktadır.³²⁶

Genel üretim giderleri ile ilgili kaynaklar; genel üretim giderleri kartı (malzeme istek fişleri ve dolaylı işçi kartlarından aktarılan tutarlarla çeşitli genel üretim giderlerini

³²⁵ Kartal, Sevim, Gündüz, s.73

³²⁶ Akbulut, s.80.

kapsar). Genel üretim giderleri dağıtım tablosu ve maliyete yüklenen genel imalat giderleri kartıdır.³²⁷

Yukarıda özetle incelenen genel üretim giderleri ile ilgili genel özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:³²⁸

- Genel üretim giderleri ile mamuller arasında direkt ilişki yoktur.
- Genel üretim giderleri içinde yer alan çoğu gider çeşitleriyle maliyet yerleri arasında da direkt bir ilişki bulunmayabilir. Örneğin; fabrika binası kirası gibi.
- Genel üretim giderleri birbirinden farklı birçok gider çeşidinden oluşmaktadır. Bunların bir bölümü sabit, bir bölümü ise değişken giderlerdir. Örneğin; amortisman giderleri sabit, enerji giderleri ise değişkendir.
- Genel üretim giderlerinin bir bölümü zaman içerisinde düzensiz seyir gösterir. Bazı aylar az, bazı aylar fazla tutarda gerçekleşir. Örneğin; yakacak maliyetleri gibi.

Genel üretim giderleri yardımcı üretim ve yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanırlar. Yardımcı üretim ve yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanmış olan maliyetlerin dağıtımında temel ölçüt; esas üretim maliyet yerlerinin bu maliyet yerlerinden yararlanma düzeyleridir. Bu temelden hareketle saptanacak maliyet yerleri dağıtım anahtarları, yardımcı ve hizmet maliyet yerleriyle esas üretim yerleri arasındaki ilişkiyi en iyi temsil edebilecek, ölçülebilir, mantıklı ve uygulanması pratik anahtarlar olmalıdır. Örneğin; enerji birimi (Kws), bakım-onarım (bakım saati).

³²⁷ Esin Çakıroğlu Gür, “İmalat İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyet Denetimi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi Ankara Üniversitesi SBE 1992), s 99.

³²⁸ Hacırüstemoğlu, *Maliyet Muhasebesi*, s.123.

Yardımcı üretim ve yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan genel üretim giderleri, esas üretim maliyet yerlerine dağıtılırken aşağıda sıralanan yöntemlerden biri kullanılabilir:

a) Doğrudan Dağıtım Yöntemi: Bu yöntemde, yardımcı üretim ve yardımcı hizmet maliyet yerleri birbirlerine pay vermez ve maliyetleri, dağıtım anahtarlarına göre bulunan dağıtım katsayılarıyla orantılı olarak doğrudan esas üretim maliyet yerlerine dağıtılır.³²⁹

Dağıtım, üretim yerleri arasında bir dağıtım sırasına bağlı olmaksızın yapılır. Dağıtımın bir sıra dahilinde yapılmamasının nedeni yardımcı ve hizmet işyerleri arasındaki ilişkilerin (faaliyet alışverişlerinin) ihmal edilmesidir. En basit ve en yaygın olarak uygulanan yöntem bu yöntemdir.

Dağıtım katsayısının hesaplanması şöyle yapılmaktadır:

Dağıtılacak Genel Üretim Gideri Tutarı

Dağıtım Katsayısı = -----

(Dağıtılacak Bölümlerin) Dağıtım Verilerinin Toplamı

Yukarıdaki eşitlikte pay daimi tutar olarak alınır. Paydada yer alan rakam ise m2, Kws, işçi sayısı vb. cinsinden bir dağıtım anahtarı verisi olabilir. Buna göre hesaplanan dağıtım katsayısı ise; dağıtım verisi başına yüklenecek genel üretim gideri tutarını ifade etmektedir. Bu yöntemde dağıtım katsayısı hesaplanırken dikkat edilecek nokta, paydanın sadece dağıtım yapılacak esas üretim maliyet yerlerine ait dağıtım verilerinin toplamından oluşmasıdır.

b) Kademeli Dağıtım Yöntemi: Bu yöneme göre dağıtımda önce bir dağıtım sırası belirlenir. Dağıtılacak ilk bölümden son bölüme kadar her bölüm kendisinden sonra

³²⁹ Ercan, Bursal, *Maliyet Muhasebesi*, s.169.

dağıtımını yapılacak bölümlere pay verir. Dağıtımını yapılan maliyet yerleri, bir daha dağıtımdan pay alamazlar. Bir yardımcı üretim ya da yardımcı hizmet yerinin dağıtımını yapılacak maliyetleri toplamı, maliyetlerin ilk dağıtım sonucu elde edilen 1. toplamı ile, kendinden önce dağıtımını yapılan yerlerden aldığı payların toplamına eşittir.

c) Matematiksel Dağıtım Yöntemi: Bu yöntemde, her yardımcı üretim yada yardımcı hizmet maliyet yerinin diğerlerine dağıttığı maliyet toplamı, kendi ilk maliyeti ile diğer maliyet yerlerinden aldığı payların toplamına eşittir. Dağıtım, maliyet yerlerinin aldıkları hizmetlerin yüzdesi ile orantılı olarak yapılmakta ve maliyet yeri sayısı kadar bilinmeyenli denklem kurulmaktadır.

d) Planlı Dağıtım Yöntemi: Bu yöntemde yardımcı üretim ve yardımcı hizmet maliyet yerlerinde toplanan maliyetler, birbirlerine pay vermek suretiyle esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmaktadır. Dağıtımını yapılacak olan planlanmış maliyetler kendisinden önceki ve sonraki esas üretim maliyet yerleri ile yardımcı ve hizmet maliyet yerlerine dağıtılmakta ve planlanan maliyetlere göre oluşan farklar ise belirlenen yüzdeler ile esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmaktadır.

Genel üretim giderlerinin denetimi için genel imalat maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde uygulanan yol araştırılmalı, gider yükleme haddinin hesaplanması incelenmelidir. Denetçi eksik veya fazla yüklemelerin muhasebe kayıtlarına uygun biçimde yansıtılmış olduğunu araştırmalıdır.³³⁰

³³⁰ Güredin, s.290.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

UYGULAMA

1. UYGULAMA FİRMASINA AİT GENEL BİLGİLER

1971 yılında kurulan firma, yenilikçi, modern, dinamik ve entegre yapısıyla Türk Tekstil sektörünün öncü kuruluşlarından biri olmuştur.

85.000 m²'si kapalı olmak üzere toplam 185.000 m²'lik bir alan üzerine kurulu firma yılda 2.200 ton iplik ve 12 milyon metre kumaş üretimi yapmaktadır. Gömleklik kumaş ve spor giyim kumaşları konusunda Türkiye'de, Avrupa'da ve Dünya'da öncelikle tercih edilen bir firma konumundadır.

Firma, piyasaya pamuğun yanı sıra keten, likra, polyester ve naylon karışımli kumaşlar da sunmaktadır.

TS EN ISO 9001 Kalite Yönetim Belgesi'ne sahip olan firma, Avrupa İş Mükemmelliği modelini (EFQM) esas almıştır. Toplam Kalite Yönetimi kapsamında yaklaşık 1100 çalışanının gelişimini, eğitimler, öneri sistemi ve kalite çemberleri gibi faaliyetlerle desteklemektedir. Doğaya ve insana saygılı ürünler üreten firma, ISO 14001 Çevre Yönetim Sistem Belgesine ve ürünlerinin insan sağlığına zararlı olmadığını kanıtlayan Öko-Tex 100 belgesine sahiptir.

Örnek işletmemizin 890'ı mavi yaka olmak üzere toplam 1.130 çalışanı vardır. Yıllık cirosu yaklaşık 120.000.000 TL'dir ve satışlarının %80'ini yurt dışına yaptığı ihracatlar oluşturmaktadır. Firma İMKB'ye kote olduğundan Sermaye Piyasası Mevzuatı'na uygun olarak ara dönem ve yıl sonu raporlamalarını gerçekleştirmektedir. Ayrıca firma kanuni yükümlülük olarak Yeminli Mali Müşavir tarafından tam tasdik denetimine tabi tutulmaktadır.

2. STOK VE MALİYET DENETİMİ UYGULAMASI

Giriş

Örnek işletmemiz hakkında genel bir bilgi verdikten sonra denetim çalışmasının yürütülmesinde genel olarak incelenmesi gereken hususları şöyle özetleyebiliriz;

- Kayıt altındaki işlemlerin dönem içinde gerçekleşip gerçekleşmediği,
- İşlemlerin sadece yetki verilmiş kişilerce yapılıp yapılmadığı,
- Gerçekleşen işlemlerin kayıt altına alınıp alınmadığı,
- Gerçekleşen işlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin mali tablolara gerektiği gibi yansıtılıp yansıtılmadığı,

İşletmede satın alma ve sonrasında stok takip süreci şöyle gerçekleşmektedir;

- Firmada iki çeşit satın alma şekli vardır. Bunlar “yurt içi satın alma” ve “yurt dışı satın alma” dır. Bölümlerde satın alınmasına karar verilen hammadde öncelikle “Bölüm Şefi”ne bildirilir. Daha sonra bölüm şefi konuyu “Bölüm Müdürü”ne iletir ve gerekli onayı ister. Bu süreç firmanın kullandığı ERP sistemi üzerinden gerçekleştirilir. İlgili bölüm müdürü tarafından gerekli onay alındıktan sonra talep otomatik olarak “Satın Alma Müdürlüğü”ne gelir. Burada istenen hammaddeyle ilgili piyasa araştırması yapılır ve uygun olabileceği düşünülen tedarikçilerle iletişime geçilir.

- Satın alma departmanında firma için gerekli malzemelerin alınacağı tedarikçilerin bir listesi bulunur. Daha önce kendisinden mal alınmış ve kalite kontrolü onaylanmış olan bu tedarikçiler onaylı tedarikçi listesine dahil edilir ve satın almaların onaylı tedarikçi listesinden yapılması ön görülmektedir. Tedarikçilerden alınan teklifler satın alma müdürlüğü tarafından genel müdürün onayına sunulur.

- “ Genel Müdür” satın alma kararını vermeden önce şirketin o anki finansal yapısını öğrenmek için “Finans Bölümü” ile irtibata geçer ve ödemenin şekli ve nakit ödenmesi durumunda işletmenin likidite pozisyonunda herhangi bir olumsuz durumun oluşup oluşmayacağı konusunda görüş alış verişinde bulunur. Finans bölümünden alınan bilgi neticesinde genel müdür alım kararını verir ve satın alma müdürlüğünü ilgili işlem için görevlendirir.

- Sipariş edilen hammadde, fabrikaya gelene kadar satın alma bölümünün kontrolü altındadır. Satın alınan ürünün teslim alınmasında ilgili birimin şefi de bulunur ve teslim alınan hammaddenin istenen özelliklere uygunluğunu kontrol eder. Bu kontrolün laboratuvar şartlarında yapılması gerekiyorsa gelen hammaddeden alınan örnek “Kalite Kontrol Bölümü”ne sevk edilir ve burada gerekli analizler yapılarak gelen malın istenen kalitede olup olmadığı araştırılır. Kalite kontrol bölümünün yaptığı analizin sonucuna göre satın alınan hammadde kabul edilir ya da reddedilerek tedarikçiye geri gönderilir.

- Hammaddenin depo sorumlusu tarafından kabulü sonrasında ambar giriş fişi hazırlanır ve muhasebeye alım faturası, irsaliyesi ve diğer ilgili dokümanlar (varsa gümrük belgesi, yükleme notası vb....) gönderilerek gerekli muhasebe kayıtlarının yapılması sağlanır.

Denetçinin, firmanın satın alma işlemleri ile ilgili yapacağı kontrolleri şöyle özetleyebiliriz;

- Büyük tutarlı ve olağan olmayan satın alma işlemlerine ait muhasebe kayıtlarının ve faturalarının incelenmesi,

- Alımlarda kullanılan yetkilerin ve alış dosyasında yer alan belgelerin doğruluk ve uygunluk yönünden incelenmesi,

- İptal edilen işlemlerin gözden geçirilmesi ve özellikle ilişkili kuruluşlarla olan işlemlerin ön planda tutulması,

- Özellikle dönem sonlarında gerçekleşen işlemlerin sıra numaralarının takip edilmesi,
- Rastgele seçilen alış faturalarını ilgili yevmiye maddesine kadar izlenmesi,
- Kayıtlar ile ilgili satın alma belgelerinin karşılaştırmasının yapılması,
- Alış faturası kayıtları ile hesap planlarının karşılaştırılması,
- İlgili prosedürlerin incelenmesi, kayda alınmamış fatura olup olmadığının incelenmesi,
- Satın alma işlemleri ile ilgili muhasebe hesaplarının ve stok hesabının matematik doğrulamasının yapılması.

Bakiyelerin denetiminde her şeyden önce yapılması gereken işlem, satıcılara mutabakat gönderilmesidir. Mutabakat sayesinde dışardan bir belge ile denetlenen firmanın bakiyeleri teyit edilebilir.

Üretim Aşamaları

Firma yeni bir ürünü geliştirmeden önce kapsamlı bir pazar araştırması yapmalıdır. Bunun için “Pazarlama Departmanı” yeni ürün özellikleri hakkında bir takım çalışmalar yapar. Bu araştırmalar; ürünün dizaynı, renkleri, kalitesi, kumaşın ya da ipliğin bütçesi, pazardaki yeri vb. konularda olur.

Pazarlama departmanı çalışmalarını yönetim kurulu toplantılarının birinde ilgililere duyurur ve o yıl için yeni üretilecek ürüne bütçeden pay ayrılmasına ilgili toplantıda karar verilir. Bu aşamada iken “Satın Alma Departmanı” ile “Üretim Planlama Departmanı” koordinasyon içine girerek; işletmenin bu ürünün üretimi için gerekli hammaddeleri en az maliyetle ve en kısa zamanda nereden tedarik edeceğini araştırırlar. Her yeni üründe yapıldığı gibi ilk önce deneme üretimi yapılır ve üretilen numuneler “Kalite Kontrol

Departmanı”nca analiz edildikten sonra, üretime uygun ise kumaşın ya da ipliğin gerçek üretimine geçilebilecektir.

Yukarıda belirtildiği gibi “Satın Alma Departmanı” hammadde malzemelerini tedarik ettikten sonra, “Kalite Kontrol Departmanı” bu malzemeleri kontrol edip, “Uygundur” onayı verdikten sonra üretime geçilir. Her üretilen mamul için geliştirilmiş “Mamul Reçetesi” kullanılmaktadır. Sistemde tanımlı olan reçeteler sayesinde tezgahlara giren iplikten istenen kalite ve desende kumaş üretilmektedir. Kumaş ya da ipliğin üretimi tamamlandıktan sonra, ürün yarı mamulden mamul safhasına geçmek üzeredir. Yarı Mamul halde olan bir ürünün mamul hale gelebilmesi için son olarak ambalajlanması gerekmektedir. Ambalajı tamamlanan ve barkodu oluşturulan ürün, satışa sunulabilmesi için ambara sevk edilir. “Ambar Giriş Fişi” ambar sorumlusu tarafından doldurulur ve mamulle ilgili bilgiler bu forma yazılır. İlgili kayıtların yapılmasıyla mamul satışa hazır hale gelir.

Stok Hareketlerine Ait Bilgiler

Örnek işletmenin dönem içinde yaptığı hammadde alımı, üretime sevk ve mamul satışı ile ilgili kayıtların yanı sıra dönem sonunda maliyet hesaplarının yansıtılması ve ilgili hesaplara devir işlemleri bu bölümde açıklanmıştır.

Tekstil alanında faaliyet gösteren firmanın dönem içindeki stok hareketleri aşağıdaki gibidir:

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri : 24.368.648 TL

720 Direkt İşçilik Giderleri : 12.107.324 TL

730 Genel Üretim Giderleri : 32.768.739 TL

Toplam : 69.244.711 TL

150 İlk Madde ve Malzeme

Dönem başı stok (30.09.2008) : 8.864.510 TL

Dönem içi alımlar : 73.795.900 TL

Dönem içi üretime sevk edilen : 74.665.667 TL

Dönem sonu stok (31.12.2008) : 7.994.743 TL

151 Yarı Mamuller Üretim

Dönem başı stok (30.09.2008) : 5.590.089 TL

Dönem içinde üretilen : 69.244.711 TL

Dönem içi üretimi tamamlanan : 71.394.740 TL

Dönem sonu stok (31.12.2008) : 3.440.060 TL

152 Mamuller

Dönem başı stok (30.09.2008) : 14.296.254 TL

Dönem içinde üretilen : 71.394.740 TL

Satılan mamul maliyeti : 72.890.855 TL

Dönem sonu stok (31.12.2008) : 12.800.139 TL

Dönem içi stok hareketlerinin denetimi amacıyla denetçi önceden belirlediği hammadde alım ve üretime sevk işlemlerini seçmiş ve ilgili işlemlere ait muhasebe kayıt ve belgelerini kontrol etmiştir.

Örnek: Örnek işletme, 10.10.2008 tarihinde üretimde kullanmak amacıyla birim fiyatı 3,45 TL'den 86.000 kg. Mısır Giza pamuk satın almıştır. Ödeme banka yoluyla yapılmıştır. (KDV oranı %8'dir)

Alınan hammaddenin 23.450 kg.'lık kısmı yine aynı birim fiyattan 24.10.2008 tarihinde üretime sevk edilmiştir. İlgili muhasebe kayıtları şöyledir;

$$86.000 \text{ kg.} \times 3,45 = 296.700 \text{ TL}$$

-----10.10.2008-----

150 İLK MADDE VE MALZ.	296.700	
150.01. Mısır Giza Pamuk		
191 İNDİRİLECEK KDV	23.736	
102 BANKALAR		320.436

Hammadde alımı nedeniyle

Denetçi yukarıda gerçekleşen hammadde alım işleminin denetimi sırasında alınan hammaddenin faturasını ve ilgili alımla ilgili ödemenin banka ekstresini kontrol eder.

$$23.450 \times 3,45 = 80.903 \text{ TL}$$

-----24.10.2008-----

710 İLK MADDE VE MALZ. GİD.	80.903	
710.01. A Esas Üretim Gider Yeri		
150 İLK MADDE VE MALZ.	80.903	
150.01. Mısır Giza Pamuk		

Hammaddenin üretime sevki nedeniyle

İşletme 19.12.2008 tarihinde dönem içinde ürettiği ve birim maliyeti 11,33 TL olan 80/2 ipliklerin 16.000 kg'ını 15,90 TL birim fiyattan kumaş imal eden tekstil firmasına satmıştır. Mal bedeli müşteri tarafından 30 gün vadeli bir çek ile ödenmiştir. (KDV oranı %8'dir)

Satış ve maliyet kayıtları şu şekilde olmalıdır;

-----19.12.2008-----

101 ALINAN ÇEKLER	274.752	
391 HES. KDV		20.352
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		254.400

80/2 İplik satışı nedeniyle

Maliyet kaydı;

-----19.12.2008-----

620 SAT. MAMUL MALİYETİ	181.280	
620.04. 80/2 İplik		
152 MAMULLER		181.280
152.04. 80/2 İplik		

Satılan mamul maliyeti kaydı nedeniyle

Üretilcek ürün için hammadde tartılır ve depodan çıkan hammaddelerin stoklardan düşürülmesi için depo sorumlusu tarafından “Hammadde Çıkış Fişi” düzenlenir. İlgili aşamaların denetiminde denetçi, üretime sevk sırasında oluşturulan hammadde çıkış fişlerinin de kayıtlarla tutarlı olup olmadığı konusunda gerekli kontrolleri yapar.

Üretim gerçekleştiğinde firma aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapacaktır.

-----	/	-----
151 YARI MAMULLER ÜRETİM		69.244.711
711 İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS.		24.368.648
711.01. A Esas Üretim Gider Yeri		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.		12.107.324
721.01. A Esas Üretim Gider Yeri		
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS.		32.768.739
731.01. A Esas Üretim Gider Yeri		

Gider hesabının yansıtılması nedeniyle

Dönem içinde üretilen ve mamul haline gelen stokların kaydı;

-----	/	-----
152 MAMULLER		71.394.740
151 YARI MAMULLER ÜRETİM		71.394.740

Üretilen mamullerin kaydı

Dönem içinde gerçekleşen giderler dönem sonunda yansıtma hesapları ile ters kayıt yapılarak kapatılır.

----- / -----

711 İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS. 24.368.648

711.01. A Esas Üretim Gider Yeri

721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS. 12.107.324

721.01. A Esas Üretim Gider Yeri

731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS. 32.768.739

731.01. A Esas Üretim Gider Yeri

710 İLK MAD. VE MALZ. GİD. 24.368.648

710.01. A Esas Üretim Gider Yeri

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. 12.107.324

720.01. A Esas Üretim Gider Yeri

730 GENEL ÜRETİM GİD. 32.768.739

730.01. A Esas Üretim Gider Yeri

Yansıtma hesaplarının kapatılması

Stok Denetiminde Uygulanan Prosedürler

Denetçi, yılsonunda denetlediği firmaya ait stokların mali tablolara doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıldığından emin olmak ve mali tablo kullanıcılarına makul güvence verebilmek açısından bir takım denetim prosedürleri uygulamaktadır. Yaygın olarak kullanılan ve birincil öncelik taşıyan prosedürler şunlardır;

- Stok Devir Hızının Belirlenmesi ve Değişim Analizi,
- Fiyatlandırma Testi,
- Stok Sayımı,
- Birim Fiyatların Karşılaştırılması,
- Net Gerçekleşebilir Değer Analizi,
- Stok Alış ve Satışlarının Dönemsellik ve Kayıt Testi,
- Stokların Yaşlandırması ve Hareket Görmeyen Stoklar.

Yukarıdaki prosedürleri uygulayan denetçi makul güvence verebileceği sonuçlara ulaşabiliyorsa yaptığı testleri yeterli bularak çalışmasına son verir. Uygulanan prosedürler sonucunda bir takım aksaklıklarla karşılaşırse yaptığı testlerin kapsamını genişleterek daha fazla örneklem üzerinde çalışmaya devam eder. Burada denetçi açısından önemli olan, her kapsamı genişleyen test için daha fazla zaman ayıracağından, uygun bütçe ile en etkin ve etkili çalışmayı denetim alanında gerçekleştirmektir.

Uygulamanın bundan sonraki kısmında denetim sırasında uygulanan prosedürleri başlıklar halinde açıklayacağız ve örnek firmamızda uygulanan testlerin sonuçlarını değerlendireceğiz.

Uygulamalarda denetim sırasında kullanılan çalışma kağıtlarından yararlanılmış ve bu çalışmaların ekran görüntüleri tablolar halinde gösterilmiştir. Ana tablo bakiyeleri ile detay tablo bakiyeleri birbirine bağlanarak tablolar arası bütünlük sağlanmıştır.

a) Stok Devir Hızının Belirlenmesi ve Değişim Analizi

İşletme stoklarının denetiminde öncelikle denetimi yapılan dönemin verileri ile geçmiş dönem verileri karşılaştırılarak zaman içindeki değişimine bakılır. Burada uyguladığımız analizler, hesapların hesap grubu içindeki ağırlığının belirlenerek denetim sürecinde önemliliğin belirlenmesine ve her hesabın geçmiş dönemlerle karşılaştırılarak değişimin temel nedenlerinin araştırılmasına yardımcı olabilir. Ayrıca stokların devir hızının bulunması da işletmenin stokları elde bulundurma maliyeti konusunda etkin ve etkili olup olmadığının belirlenmesinde denetçiye bakış açısı kazandırır.

Tekstil firmasına ait stok detayını içeren Tablo 3’de işletme stok hesaplarının geçmiş dönemlerle karşılaştırması yer almaktadır. Yıl içinde stok hesaplarındaki artış ya da azalışların sebepleri araştırılarak makul güvence sağlayacak cevaplar denetlenen firma yetkilileri tarafından denetçilere verilmelidir. Toplam stoklar içinde hesapların ağırlığını görebilmek için ayrıca dönemler arasındaki sütunlarda yüzdeler verilmiştir. Yüzdelerin formülü; hesap grubu tutarının toplam stok tutarına bölünmesidir. Yukarıda anlatıldığı gibi hesaplanan yüzdeler ile ilgili hesabın stoklar içindeki önemlilik düzeyi belirlenerek denetimde ağırlık verilecek hesaplar belirlenir.

Tablo 3’de hesaplar arasında verilen yüzdelerle bakıldığında stoklar içinde “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabının diğer hesap gruplarına göre daha ağırlıkta olduğu görülmektedir. Dolayısıyla parasal açıdan fazla olan ilgili hesap üzerinde denetçi daha fazla ve geniş kapsamlı denetim prosedürü uygulayacaktır. Örnek işletme tekstil alanında faaliyet gösterdiğinden mevsimsel faktörlerden etkilenmektedir. Hasat sezonu sonunda pamuk alımlarındaki artıştan dolayı ilk madde ve malzeme miktarı eylül sonu itibarıyla yılsonu miktarından daha fazladır.

Stok devir hızı, yılsonu stok tutarının satışların maliyetine bölünmesi sonucu elde edilir. Çıkan rakamı yıl içindeki gün sayısı (365) ile çarptığımızda işletmenin elindeki stokların kaç günde bir değiştiğini görebiliriz. Elbette bu sonuç kesin rakam olmamakla birlikte genel bilgi edinilmesi açısından önem taşımaktadır. Gün sayısının fazla olması işletmenin elindeki stoklarını uzun süreli depoda bulundurduğunun bir kanıtı olacağından fazladan stok maliyetinin oluştuğu şeklinde düşünülmektedir. Örnek firma stok devir hızı tekstil sektörünün ortalaması ile karşılaştırıldığında makul gözükmemektedir.

Tekstil

A:31.12.2008

Stoklar

Kod	Açıklama	31/12/2007	Ref	%	31/03/2008	Ref	%	30/06/2008	Ref	%	30/09/2008	Ref	%	31/12/2008	Ref	%	Değişim	
150	İlk madde ve malzeme	9.216.542		32%	9.535.569		34%	9.417.113		36%	8.864.510		31%	7.994.743		31%	7.994.743 Sayfa 232 33%	-10%
151	Yarı mamüller üretim	4.210.087		15%	5.540.005		20%	4.423.233		17%	5.590.089		19%	3.440.060		14%	3.440.060	-38%
152	Mamüller	15.130.832		53%	13.301.768		47%	12.586.719		46%	14.296.254		50%	12.800.139		53%	12.800.139 Sayfa 240 53%	-10%
153	Ticari mallar	-		-	-		-	-		-	-		-	-		-	-	-
157	Diğer stoklar	1.179		-	2.358		0%	11.204		0%	1.169		0%	1.464		0%	1.464	25%
158	Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)	-		-	-		-	-		-	-		-	-		-	-	-
Toplam		28.558.651			28.379.699			26.438.268			28.752.021			24.236.405			24.236.405	-16%

Stok devir hızı					
	31/12/2007	31/03/2008	30/06/2008	30/09/2008	31/12/2008
Stoklar	28.558.651	28.379.699	26.438.268	28.752.021	24.236.405
Maliyet	79.438.267	17.934.040	38.478.638	52.505.187	72.610.542
Devir hızı (gün)	131	144	125	150	122

b) Fiyatlandırma Testi

Örnek işletmemiz stoklarını değerlerken hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi kullanmaktadır. Bu durumda işletme her yeni stok alımında birim fiyatlarını yeniden düzenlemektedir. Tablo 4’de görülen Fiyatlandırma Testi Tablosu, 80/2 Elyaf Gazeli İpliğe ait stok hareketlerini içermektedir. İşletmenin stoklarını doğru değerleyip değerlemediğini dolayısıyla birim maliyetlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını test edebilmek için denetçi de ayrıca stok kartının yanında hesaplama yapar. Tutar kısmını oluştururken formül; *(devreden tutar + giriş tutarı - çıkış tutarı)* şeklindedir. (Örneğin tablodaki ilk satır için; $(457.650 + 83.334 - 0 = 540.985)$). Aynı şekilde miktar kısmını oluştururken formül; *(devreden miktar + giriş miktarı - çıkış miktarı)* şeklindedir. (Örneğin tablodaki ilk satır için; $(43.217 + 7.572 - 0 = 50.790)$).

Bir sonraki satır için formül şu şekilde olacaktır;

Tutar kısmı için: *(Bir önceki hesaplanan tutar + giriş tutarı - çıkış tutarı)*. (Örneğin tablodaki ikinci satır için; $(540.985 + 27.463 - 0 = 568.448)$).

Miktar kısmı için: *(Bir önceki hesaplanan miktar + giriş miktarı - çıkış miktarı)*. (Örneğin tablodaki ikinci satır için; $(50.790 + 2.578 - 0 = 53.369)$).

Birim fiyatın tespitinde ise iki farklı durum göz önüne alınmalıdır. Stok girişi yapılmış ise (tutar / miktar) sonucu bize yeni birim fiyatı verecektir. Stok girişi yapılmamış ise maliyetten değişiklik olmayacağından bir önce kullanılan birim fiyatın kullanılması uygun olur. Test sonucunda yeniden hesaplamanın yapıldığı sütundaki tutar, miktar ve birim fiyatlar işletmenin kayıtları ile karşılaştırılarak fark olup olmadığı tespit edilir.

Birim fiyatların hesaplamasını örneğimiz üzerinden gösterecek olursak;

İlk satırda Birim fiyat = Tutar / Miktar eşitliğinden; $540.985 / 50.790 = 10,82$ TL’dir. İkinci satırda ise yeni hammadde girişi olduğundan birim fiyat tekrar hesaplanmalıdır. Birim fiyat = Tutar / Miktar eşitliğinden; $568.448 / 53.369 = 10,65$ TL

olarak gerçekleşmiştir. Stok kartında bu alımdan sonraki ilk üretime çıkış işleminde birim maliyet 10,65 TL olarak hesaplanacaktır. Tablo 4’de de aynı şekilde hesaplandığını görüyoruz.

Örnek uygulamaya konu olan firma nc ay sonu itibariyle yeni bir muhasebe yazılımı kullanmaya başlamıştır. Yeni yazılım öncesi sistemsel kontrol farklı bir denetim departmanı tarafından yapılip sonucunda olumlu rapor elde edildiğinden geriye dönük üç aylık periyod göz ardı edilmiş ve kalan dokuz aylık sürecin stok hareketleri üzerinden denetim yapılmıştır. Sadece bir ay yerine tüm yılın stok hareketlerine bakarak karar verilmesi denetimin sağlayacağı güvence açısından önem taşımaktadır. Bir aylık hareketlerin denetimi süre açısından daha az zaman alacaktır fakat tüm yıla ait verilerin incelenmesinin sağlayacağı denetim kalitesini vermeyecektir.

İşletmenin stok kartına kayıt ettiği giriş ve çıkışların gerçekten var olup olmadığı, testin gerçeği yansıtmaması açısından önemli olduğundan belirli bir önemlilik kriterine göre seçilen giriş-çıkış belgelerinin kontrol edilmesi gerekmektedir. Burada da seçilen girişler sarı renk ile işaretlenmiş ve denetçi tarafından alım faturaları ile karşılaştırılarak kontrol edilmiştir. Çıkışlar ise yine gri renk ile belirlenmiş ve stok çıkış kartları ile kontrol edilmek suretiyle işlemlerin gerçekten belgelere dayanılarak kayıt altına alınıp alınmadığına bakılmıştır. Ayrıca stok hareketleri tablosunun bir diğer kontrolü de mizan rakamları ile tutarlı olup olmadığına bakılarak yapılır. Stok hareketlerini gösteren Tablo 4’n dip toplamı önce iplik detaylarını gösteren Tablo 7’deki rakama bağlanır, Tablo 7’nin dip toplamı ise ilk madde ve malzemelerin detayını içeren Tablo 5’deki iplik satırına bağlanır ve son olarak Tablo 5’in dip toplamı, mizan rakamlarından oluşturulan Tablo 3’deki stok detayları tablosuna bağlanarak rakamlar arası mutabakat sağlanır ve tabloların doğruluğu test edilir.

Sonuç olarak, işletmenin hesapladığı birim fiyatlar ile denetçinin hesapladığı birim fiyatlar arasında herhangi bir farkın olmadığı, fark stnundaki rakamların “0” olmasından anlaşılmaktadır. Bu yeniden hesaplama ile denetçi birim fiyatların doğru şekilde hesaplandığı sonucuna varabilir.

Tekstil
A : 31.12.2008
80/2 Uzun Elyaf Gazeli

80/2 Elyaf Gazeli İplik Stok Hareketi

	Açılış	Alım	Kullanım	Bakiye									
Miktar	43.217	296.487	246.081	93.623									
Tutar	457.650	3.208.717	2.605.186	1.061.181									
Test edilen		1.515.417	287.367										
		47%	11%										
☒ Kontrol edilen dokümanlar										Yeniden hesaplama			
MALZEME				GİRİŞ		ÇIKIŞ							
KODU	AÇIKLAMA	BİRİM FİYAT	TARİH	MİKTARI	Ref	GİRİŞ TUTARI	MİKTARI	Ref	ÇIKIŞ TUTARI	Tutar	Birim fiyat	Miktar	Fark
EKRI 080002	00000000C1256E	11,00	01.04.2008	7572,75	☒	83.334,47	0	-	-	540.985	10,82	50.790	-0,17
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	01.04.2008	2578,38		27.463,29	0	-	-	568.448	10,65	53.369	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	01.04.2008	0		-	3701,1		39.421,80	529.026	10,65	49.667	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	02.04.2008	0		-	11,05		117,70	528.909	10,65	49.656	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	02.04.2008	3688,16		39.283,97	0	-	-	568.192	10,65	53.345	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	02.04.2008	0		-	8106,61		86.346,52	481.846	10,65	45.238	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	03.04.2008	0		-	3,4		36,21	481.810	10,65	45.235	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	03.04.2008	1798,69		19.158,52	0	-	-	500.968	10,65	47.033	0,00
EKRI 080002	AKTARIM280720	10,65	03.04.2008	10,2		108,64	0	-	-	501.077	10,65	47.043	0,00
EKRI 080002	AKTARIM280720	10,65	03.04.2008	161,24		1.717,43	0	-	-	502.794	10,65	47.205	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	04.04.2008	0		-	647,32		6.894,85	495.899	10,65	46.557	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	05.04.2008	0		-	868,77		9.253,59	486.646	10,65	45.689	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	05.04.2008	3770,97		40.166,01	0	-	-	526.812	10,65	49.460	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	07.04.2008	0		-	111,76		1.190,40	525.621	10,65	49.348	0,00
EKRI 080002	AKTARIM280720	10,65	07.04.2008	712,06		7.584,42	0	-	-	533.206	10,65	50.060	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	08.04.2008	0		-	94,11		1.002,40	532.204	10,65	49.966	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	08.04.2008	0		-	112,32		1.196,36	531.007	10,65	49.853	0,00
EKRI 080002	AKTARIM280720	10,65	09.04.2008	52,66		560,90	0	-	-	531.568	10,65	49.906	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	10.04.2008	0		-	815,41		8.685,24	522.883	10,65	49.091	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	10.04.2008	0		-	372,96		3.972,54	518.910	10,65	48.718	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	10.04.2008	108,33		1.153,86	0	-	-	520.064	10,65	48.826	0,00
EKRI 080002	AKTARIM280720	10,65	10.04.2008	20,92		222,83	0	-	-	520.287	10,65	48.847	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	11.04.2008	0		-	372,96		3.972,54	516.314	10,65	48.474	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	11.04.2008	0		-	900		9.586,24	506.728	10,65	47.574	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	11.04.2008	426,9		4.547,07	0	-	-	511.275	10,65	48.001	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	11.04.2008	0		-	448,5		4.777,14	506.498	10,65	47.552	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	12.04.2008	0		-	315,58		3.361,36	503.137	10,65	47.237	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	12.04.2008	1425,19		15.180,23	0	-	-	518.317	10,65	48.662	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	12.04.2008	0		-	5106,83		54.394,75	463.922	10,65	43.555	0,00
EKRI 080002	AKTARIM280720	10,65	12.04.2008	45,8		487,83	0	-	-	464.410	10,65	43.601	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	13.04.2008	2918,71		31.088,27	0	-	-	495.498	10,65	46.520	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	14.04.2008	0		-	372,96		3.972,54	491.526	10,65	46.147	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	14.04.2008	0		-	638,1		6.796,64	484.729	10,65	45.509	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	14.04.2008	2,55		27,16	0	-	-	484.756	10,65	45.511	0,00

Tablo 4: Fiyatlandırma Testi Tablosu

MALZEME KODU	AÇIKLAMA	BİRİM FİYAT	TARİH	GİRİŞ		ÇIKIŞ			Tutar	Birim fiyat	Miktar	Fark
				MİKTARI	Ref	GİRİŞ TUTARI	MİKTARI	Ref				
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	15.04.2008	0	-	618,09	6.583,51		478.173	10,65	44.893	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	15.04.2008	0	-	113,59	1.209,89		476.963	10,65	44.779	0,00
EKRI 080002	AKTARIM280720	10,65	15.04.2008	897,4		9.558,54	0		486.521	10,65	45.677	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	17.04.2008	0	-	368,34	3.923,33		482.598	10,65	45.309	0,00
EKRI 080002	AKTARIM280720	10,65	17.04.2008	51,84		552,17	0		483.150	10,65	45.360	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	18.04.2008	0	-	797,68	8.496,39		474.654	10,65	44.563	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	19.04.2008	0	-	1284,78	13.684,67		460.969	10,65	43.278	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	21.04.2008	0	-	740,88	7.891,39		453.078	10,65	42.537	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	21.04.2008	708,25		7.543,83	0		460.622	10,65	43.245	0,00
EKRI 080002	AKTARIM280720	10,65	21.04.2008	435,39		4.637,50	0		465.259	10,65	43.681	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	22.04.2008	0	-	513,07	5.464,90		459.794	10,65	43.168	0,00
EKRI 080002	AKTARIM280720	10,65	22.04.2008	5,1		54,32	0		459.849	10,65	43.173	0,00
EKRI 080002	AKTARIM280720	10,65	22.04.2008	365,45		3.892,54	0		463.741	10,65	43.538	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	23.04.2008	0	-	13,55	144,33		463.597	10,65	43.525	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	24.04.2008	0	-	460,83	4.908,47		458.688	10,65	43.064	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	24.04.2008	0	-	435,39	4.637,50		454.051	10,65	42.628	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	25.04.2008	0	-	444,42	4.733,68		449.317	10,65	42.184	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	26.04.2008	0	-	1037,64	11.052,29		438.265	10,65	41.146	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	28.04.2008	0	-	712,6	7.590,17		430.675	10,65	40.434	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	28.04.2008	0	-	207,4	2.209,09		428.466	10,65	40.226	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	28.04.2008	0	-	127,77	1.360,93		427.105	10,65	40.099	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	29.04.2008	0	-	762,48	8.121,46		418.983	10,65	39.336	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	29.04.2008	0	-	472,43	5.032,03		413.951	10,65	38.864	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	29.04.2008	211,45		2.252,23	0		416.203	10,65	39.075	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	30.04.2008	0	-	76	809,50		415.394	10,65	38.999	0,00
EKRI 080002	AKTARIM180720	10,65	30.04.2008	0	-	856,34	9.121,20		406.273	10,65	38.143	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	30.04.2008	129,2		1.376,16	0		407.649	10,65	38.272	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	30.04.2008	201,79		2.149,34	0		409.798	10,65	38.474	0,00
EKRI 080002	AKTARIM210720	10,65	30.04.2008	0	-	158,05	1.683,45		408.115	10,65	38.316	0,00
EKRI 080002	000000024/03/08	12,42	01.05.2008	5		62,09	0		408.177	10,65	38.321	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	01.05.2008	0	-	1176,71	12.533,85		395.643	10,65	37.144	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	01.05.2008	0	-	430,71	4.587,75		391.055	10,65	36.713	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	02.05.2008	0	-	129,2	1.376,19		389.679	10,65	36.584	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	05.05.2008	146,2		1.557,26	0		391.236	10,65	36.730	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	05.05.2008	0	-	62,48	665,51		390.571	10,65	36.668	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	05.05.2008	0	-	964,07	10.268,89		380.302	10,65	35.704	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	06.05.2008	0	-	78,54	836,58		379.465	10,65	35.625	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	06.05.2008	0	-	1007,62	10.732,77		368.733	10,65	34.618	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	06.05.2008	0	-	448	4.771,82		363.961	10,65	34.170	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	07.05.2008	0	-	430,71	4.587,75		359.373	10,65	33.739	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	08.05.2008	0	-	1326,48	14.129,14		345.244	10,65	32.412	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	09.05.2008	0	-	518,34	5.521,15		339.723	10,65	31.894	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	09.05.2008	0	-	18,8	200,25		339.522	10,65	31.875	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	09.05.2008	78,2		832,96	0		340.355	10,65	31.953	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	09.05.2008	518,79		5.525,95	0		345.881	10,65	32.472	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	09.05.2008	0	-	394,18	4.198,65		341.683	10,65	32.078	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	09.05.2008	0	-	448,93	4.781,82		336.901	10,65	31.629	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	10.05.2008	394,56		4.202,70	0		341.104	10,65	32.024	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	10.05.2008	0	-	426,9	4.547,17		336.556	10,65	31.597	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	12.05.2008	0	-	74,76	796,31		335.760	10,65	31.522	0,00
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	12.05.2008	0	-	295,34	3.145,84		332.614	10,65	31.227	0,00

Tablo 4: Fiyatlandırma Testi Tablosu (devam)

MALZEME			GİRİŞ				ÇIKIŞ							
KODU	AÇIKLAMA	BİRİM FİYAT	TARİH	MİKTARI	Ref	GİRİŞ TUTARI	MİKTARI	Ref	ÇIKIŞ TUTARI	Tutar	Birim fiyat	Miktar	Fark	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	13.05.2008	0		-	80		852,13	331.762	10,65	31.147	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	14.05.2008	437,32		4.658,16	0		-	336.420	10,65	31.584	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	15.05.2008	24,66		262,67	0		-	336.683	10,65	31.609	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	15.05.2008	0		-	92,07		980,69	335.702	10,65	31.517	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	16.05.2008	8,31		88,51	0		-	335.791	10,65	31.525	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	16.05.2008	0		-	369,6		3.936,83	331.854	10,65	31.155	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	17.05.2008	11,7		124,62	0		-	331.979	10,65	31.167	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	21.05.2008	0		-	2073,36		22.084,61	309.894	10,65	29.094	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	22.05.2008	345,67		3.681,94	0		-	313.576	10,65	29.439	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	22.05.2008	1244,44		13.255,28	0		-	326.831	10,65	30.684	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	22.05.2008	0		-	488,57		5.204,05	321.627	10,65	30.195	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	23.05.2008	0		-	2073,36		22.084,61	299.542	10,65	28.122	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	23.05.2008	1249,32		13.307,26	0		-	312.850	10,65	29.371	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	23.05.2008	0		-	1975,19		21.038,94	291.811	10,65	27.396	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	23.05.2008	0		-	932,04		9.927,72	281.883	10,65	26.464	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	24.05.2008	852,6		9.081,56	0		-	290.965	10,65	27.317	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	24.05.2008	0		-	852,6		9.081,56	281.883	10,65	26.464	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	24.05.2008	0		-	43,32		461,43	281.422	10,65	26.421	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	26.05.2008	0		-	774,67		8.251,48	273.170	10,65	25.646	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	26.05.2008	1504,24		16.022,57	0		-	289.193	10,65	27.150	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	26.05.2008	0		-	1509,14		16.074,76	273.118	10,65	25.641	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	27.05.2008	0		-	848,81		9.041,19	264.077	10,65	24.792	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	27.05.2008	16,27		173,30	0		-	264.250	10,65	24.808	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	27.05.2008	0		-	426,3		4.540,78	259.709	10,65	24.382	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	27.05.2008	0		-	417,38		4.445,77	255.264	10,65	23.965	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	28.05.2008	0		-	7572,75		80.681,93	174.602	10,65	16.392	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	29.05.2008	0		-	31,28		333,18	174.268	10,65	16.361	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	29.05.2008	0		-	48,09		512,24	173.756	10,65	16.313	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	29.05.2008	1324,69		14.110,07	0		-	187.866	10,65	17.637	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	29.05.2008	0		-	441		4.697,36	183.169	10,65	17.196	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	30.05.2008	3906,32		41.608,57	0		-	224.777	10,65	21.103	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	30.05.2008	0		-	495,41		5.276,91	219.501	10,65	20.607	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	31.05.2008	540,9		5.761,45	0		-	225.262	10,65	21.148	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	31.05.2008	3697,26		39.381,75	0		-	264.644	10,65	24.845	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	31.05.2008	1129,3		12.028,86	0		-	276.673	10,65	25.975	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	02.06.2008	0		-	3697,26		39.381,75	237.291	10,65	22.277	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	02.06.2008	0		-	1152,33		12.274,16	225.017	10,65	21.125	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	02.06.2008	645		6.870,28	0		-	231.887	10,65	21.770	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	03.06.2008	0		-	2086,1		22.220,31	209.667	10,65	19.684	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	03.06.2008	474,49		5.054,08	0		-	214.721	10,65	20.159	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	03.06.2008	0		-	657,52		7.003,64	207.717	10,65	19.501	0,00	
EKRI 080002	100000000080306	10,65	03.06.2008	0		-	3906,32		41.608,57	166.109	10,65	15.595	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	04.06.2008	1908,07		20.324,00	0		-	186.433	10,65	17.503	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	04.06.2008	0		-	75,52		804,41	185.628	10,65	17.427	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	05.06.2008	426,3		4.540,78	0		-	190.169	10,65	17.854	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	05.06.2008	358,55		3.819,13	0		-	193.988	10,65	18.212	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	06.06.2008	433,2		4.614,27	0		-	198.602	10,65	18.645	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	06.06.2008	642,09		6.839,29	0		-	205.442	10,65	19.287	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	06.06.2008	10,72		114,19	0		-	205.556	10,65	19.298	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	06.06.2008	336,7		3.586,39	0		-	209.142	10,65	19.635	0,00	
EKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	06.06.2008	0		-	18,37		195,67	208.947	10,65	19.616	0,00	

Tablo 4: Fiyatlandırma Testi Tablosu (devam)

MALZEME			GİRİŞ				ÇIKIŞ							
KODU	AÇIKLAMA	BİRİM FİYAT	TARİH	MİKTARI	Ref	GİRİŞ TUTARI	MİKTARI	Ref	ÇIKIŞ TUTARI	Tutar	Birim fiyat	Miktar	Fark	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,65	07.06.2008	502,22		5.349,45	0		-	214.296	10,65	20.119	0,00	
BKRI 080002	0000000000Y01	10,00	09.06.2008	5730,75	✓	57.290,29	0		-	271.586	10,51	25.849	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	09.06.2008	366,24		3.847,89	0		-	275.434	10,51	26.216	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	09.06.2008	0		-	978,67		10.282,38	265.152	10,51	25.237	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	10.06.2008	0		-	3053,43		32.080,80	233.071	10,51	22.184	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	10.06.2008	0		-	73,72		774,54	232.296	10,51	22.110	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	10.06.2008	0		-	296,68		3.117,06	229.179	10,51	21.813	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	10.06.2008	0		-	9,06		95,19	229.084	10,51	21.804	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	11.06.2008	0		-	444,57		4.670,87	224.413	10,51	21.360	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	11.06.2008	367,5		3.861,13	0		-	228.274	10,51	21.727	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	11.06.2008	3084,53		32.407,55	0		-	260.682	10,51	24.812	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	11.06.2008	0		-	146,12		1.535,21	259.147	10,51	24.665	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	12.06.2008	217,84		2.288,73	0		-	261.436	10,51	24.883	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	12.06.2008	0		-	357		3.750,81	257.685	10,51	24.526	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	13.06.2008	414,54		4.355,36	0		-	262.040	10,51	24.941	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	13.06.2008	0		-	366,24		3.847,89	258.192	10,51	24.575	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	14.06.2008	365,4		3.839,07	0		-	262.031	10,51	24.940	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	14.06.2008	0		-	920,06		9.666,59	252.365	10,51	24.020	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	14.06.2008	0		-	367,5		3.861,13	248.504	10,51	23.652	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	16.06.2008	0		-	2603,6		27.354,67	221.149	10,51	21.049	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	16.06.2008	426,3		4.478,91	0		-	225.628	10,51	21.475	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	16.06.2008	1,81		19,02	0		-	225.647	10,51	21.477	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	16.06.2008	0		-	7		73,55	225.573	10,51	21.470	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	16.06.2008	0		-	43,32		455,14	225.118	10,51	21.427	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	17.06.2008	252,45		2.652,36	0		-	227.770	10,51	21.679	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	17.06.2008	2572,38		27.026,66	0		-	254.797	10,51	24.251	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	18.06.2008	24,39		256,25	0		-	255.053	10,51	24.276	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,51	18.06.2008	0		-	414,54		4.355,36	250.698	10,51	23.861	0,00	
BKRI 080002	0000000000Y02	9,92	19.06.2008	13562,64	✓	134.474,14	0		-	385.172	10,29	37.424	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	20.06.2008	0		-	10,83		111,46	385.061	10,29	37.413	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	21.06.2008	0		-	1253,7		12.903,25	372.157	10,29	36.159	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	23.06.2008	0		-	361,88		3.724,52	368.433	10,29	35.798	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	23.06.2008	17,6		181,14	0		-	368.614	10,29	35.815	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	23.06.2008	0		-	146,02		1.502,86	367.111	10,29	35.669	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	23.06.2008	0		-	252,45		2.598,25	364.513	10,29	35.417	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	24.06.2008	0		-	365,4		3.760,75	360.752	10,29	35.051	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	25.06.2008	5,16		53,11	0		-	360.805	10,29	35.056	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	25.06.2008	0		-	1716,24		17.663,78	343.142	10,29	33.340	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	26.06.2008	14,92		153,56	0		-	343.295	10,29	33.355	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	26.06.2008	0		-	14,92		153,56	343.142	10,29	33.340	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	26.06.2008	0		-	486,61		5.008,26	338.133	10,29	32.854	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	26.06.2008	0		-	16,27		167,45	337.966	10,29	32.837	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	26.06.2008	0		-	208,95		2.150,54	335.815	10,29	32.628	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	27.06.2008	361,2		3.717,52	0		-	339.533	10,29	32.990	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	27.06.2008	0		-	631,08		6.495,16	333.038	10,29	32.358	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	28.06.2008	0		-	35,28		363,11	332.675	10,29	32.323	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	30.06.2008	688,04		7.081,40	0		-	339.756	10,29	33.011	0,00	
BKRI 080002	AKTARIM250820	10,29	30.06.2008	0		-	426,3		4.387,54	335.368	10,29	32.585	0,00	
BKRI 080002	IT/4376	1.953,94	01.07.2008	0		-	0		-	337.322	10,29	32.585	0,06	
BKRI 080002	IT/4377	4.888,18	01.07.2008	0		-	0		-	342.211	10,29	32.585	0,21	

Tablo 4: Fiyatlandırma Testi Tablosu (devam)

MALZEME KODU	AÇIKLAMA	BİRİM FİYAT	TARİH	GİRİŞ		ÇIKIŞ			Tutar	Birim fiyat	Miktar	Fark
				MİKTARI	Ref	GİRİŞ TUTARI	MİKTARI	Ref				
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,34	04.09.2008	125,77		1.300,55	0	-	646.340	10,34	62.505	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,34	05.09.2008	0		-	673,93	6.968,88	639.371	10,34	61.831	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,34	05.09.2008	0		-	1837,5	19.000,97	620.370	10,34	59.993	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,34	05.09.2008	0		-	1043,05	10.785,83	609.584	10,34	58.950	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,34	07.09.2008	0		-	3,58	37,02	609.547	10,34	58.947	0,00
EKRI	080002 00000000000YÖE	10,44	09.09.2008	13562,64	✓	141.646,67	0	-	751.194	10,36	72.509	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	09.09.2008	0		-	458,39	4.748,91	746.445	10,36	72.051	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	10.09.2008	0		-	1157,64	11.993,12	734.452	10,36	70.893	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	11.09.2008	0		-	13,65	141,41	734.310	10,36	70.880	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	12.09.2008	0		-	167,85	1.738,92	732.571	10,36	70.712	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	12.09.2008	0		-	2494,41	25.842,02	706.729	10,36	68.217	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	12.09.2008	1290,94		13.374,10	0	-	720.103	10,36	69.508	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	13.09.2008	0		-	1481,04	15.343,53	704.760	10,36	68.027	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	13.09.2008	0		-	3252,2	33.692,70	671.067	10,36	64.775	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	14.09.2008	0		-	893,66	9.258,29	661.809	10,36	63.881	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	14.09.2008	893,66		9.258,29	0	-	671.067	10,36	64.775	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	15.09.2008	0		-	349,27	3.618,43	667.449	10,36	64.426	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	15.09.2008	0		-	372,54	3.859,50	663.589	10,36	64.053	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	15.09.2008	24,16		250,30	0	-	663.840	10,36	64.077	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	15.09.2008	1053,25		10.911,64	0	-	674.751	10,36	65.131	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	16.09.2008	0		-	372,54	3.859,50	670.892	10,36	64.758	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	17.09.2008	0		-	305,12	3.161,03	667.731	10,36	64.453	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	17.09.2008	0		-	650,44	6.738,54	660.992	10,36	63.802	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	18.09.2008	0		-	2,67	27,66	660.964	10,36	63.800	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	18.09.2008	644,77		6.679,80	0	-	667.644	10,36	64.445	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	18.09.2008	0		-	24,16	250,30	667.394	10,36	64.420	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	19.09.2008	1011,91		10.483,36	0	-	677.877	10,36	65.432	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	20.09.2008	25,08		259,83	0	-	678.137	10,36	65.457	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	22.09.2008	0		-	25,08	259,83	677.877	10,36	65.432	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	23.09.2008	0		-	367,92	3.811,64	674.066	10,36	65.064	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	25.09.2008	0		-	274,18	2.840,50	671.225	10,36	64.790	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	25.09.2008	3,4		35,22	0	-	671.260	10,36	64.794	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	25.09.2008	0		-	2644,18	27.393,63	643.867	10,36	62.149	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	26.09.2008	0		-	751,48	7.785,31	636.081	10,36	61.398	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	26.09.2008	751,48		7.785,31	0	-	643.867	10,36	62.149	0,00
EKRI	080002 AKTARIM311020	10,36	29.09.2008	1736,17		17.986,67	0	-	661.853	10,36	63.886	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	03.10.2008	0		-	947,21	9.813,07	652.040	10,36	62.938	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	03.10.2008	0		-	328,48	3.403,04	648.637	10,36	62.610	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	03.10.2008	947,21		9.813,07	0	-	658.450	10,36	63.557	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	03.10.2008	0		-	2965,15	30.718,87	627.731	10,36	60.592	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	04.10.2008	0		-	385,03	3.988,90	623.743	10,36	60.207	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	04.10.2008	0		-	1282,29	13.284,49	610.458	10,36	58.925	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	04.10.2008	1286,07		13.323,65	0	-	623.782	10,36	60.211	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	06.10.2008	168,75		1.748,25	0	-	625.530	10,36	60.380	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	06.10.2008	747,16		7.740,56	0	-	633.271	10,36	61.127	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	08.10.2008	0		-	316,38	3.277,69	629.993	10,36	60.810	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	09.10.2008	0		-	33,95	351,72	629.641	10,36	60.776	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	10.10.2008	0		-	428,26	4.436,76	625.204	10,36	60.348	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	10.10.2008	94,82		982,33	0	-	626.187	10,36	60.443	0,00
EKRI	080002 AKTARIM191120	10,36	10.10.2008	0		-	2620,74	27.150,80	599.036	10,36	57.822	0,00
EKRI	080002 00000000000YÖE	11,48	11.10.2008	8010,24		91.967,96	0	-	691.004	10,50	65.832	0,00

Tablo 4: Fiyatlandırma Testi Tablosu (devam)

MALZEME KODU	AÇIKLAMA	BİRİM FİYAT	TARİH	GİRİŞ		ÇIKIŞ			Tutar	Birim fiyat	Miktar	Fark	
				MİKTARI	Ref	GİRİŞ TUTARI	MİKTARI	Ref					ÇIKIŞ TUTARI
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,50	11.10.2008	0		-	10,58		111,05	690.893	10,50	65.822	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,50	11.10.2008	1935,31		20.313,81	0		-	711.207	10,50	67.757	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,50	11.10.2008	0		-	3414,84		35.843,57	675.363	10,50	64.342	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,50	13.10.2008	0		-	2125,33		22.308,34	653.055	10,50	62.217	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,50	13.10.2008	0		-	430,88		4.522,69	648.532	10,50	61.786	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,50	13.10.2008	22,25		233,55	0		-	648.766	10,50	61.808	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,50	13.10.2008	1732,72		18.187,34	0		-	666.953	10,50	63.541	0,00
EKRI 080002	0000000000Y05	11,89	14.10.2008	13554,89	✓	161.136,75	0		-	828.090	10,74	77.096	0,00
EKRI 080002	0000000000Y1C	11,87	14.10.2008	6505,34		77.241,21	0		-	905.331	10,83	83.601	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	14.10.2008	0		-	12,08		130,82	905.200	10,83	83.589	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	14.10.2008	1057,94		11.456,59	0		-	916.657	10,83	84.647	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	16.10.2008	13,83		149,77	0		-	916.806	10,83	84.661	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	17.10.2008	749,98		8.121,65	0		-	924.928	10,83	85.411	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	17.10.2008	0		-	2047,95		22.177,56	902.751	10,83	83.363	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	18.10.2008	1556,08		16.851,03	0		-	919.602	10,83	84.919	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	20.10.2008	0		-	542,08		5.870,27	913.731	10,83	84.377	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	21.10.2008	0		-	749,98		8.121,65	905.610	10,83	83.627	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	21.10.2008	0		-	1101,24		11.925,50	893.684	10,83	82.526	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	21.10.2008	0		-	168,75		1.827,42	891.857	10,83	82.357	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	22.10.2008	0		-	150,3		1.627,62	890.229	10,83	82.207	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	22.10.2008	1483,3		16.062,88	0		-	906.292	10,83	83.690	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	22.10.2008	0		-	909,3		9.846,95	896.445	10,83	82.781	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	23.10.2008	0		-	2140		23.174,39	873.271	10,83	80.641	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	24.10.2008	789,42		8.548,75	0		-	881.619	10,83	81.430	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	25.10.2008	20,91		226,44	0		-	882.046	10,83	81.451	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	30.10.2008	0		-	743,4		8.050,39	873.995	10,83	80.708	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	30.10.2008	1095,6		11.864,42	0		-	885.860	10,83	81.803	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	30.10.2008	0		-	1398,6		15.145,65	870.714	10,83	80.405	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	31.10.2008	0		-	747		8.089,38	862.625	10,83	79.658	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	31.10.2008	0		-	742,18		8.037,18	854.588	10,83	78.915	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	31.10.2008	110,76		1.199,44	0		-	855.787	10,83	79.026	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	31.10.2008	1292,19		13.993,32	0		-	869.780	10,83	80.318	0,00
EKRI 080002	AKTARIM191120	10,83	31.10.2008	0		-	1296,28		14.037,61	855.743	10,83	79.022	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	03.11.2008	0		-	430,22		4.658,92	851.084	10,83	78.592	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	04.11.2008	0		-	160,6		1.739,16	849.345	10,83	78.431	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	04.11.2008	160,6		1.739,16	0		-	851.084	10,83	78.592	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	04.11.2008	15429,23	✓	167.085,48	0		-	1.018.169	10,83	94.021	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	04.11.2008	0		-	15430,41	✓	167.098,26	851.071	10,83	78.591	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	05.11.2008	0		-	2016,88		21.841,10	829.230	10,83	76.574	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	05.11.2008	2583,53		27.977,44	0		-	857.207	10,83	79.157	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	05.11.2008	0		-	2607,48		28.236,80	828.971	10,83	76.550	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	06.11.2008	181,5		1.965,49	0		-	830.936	10,83	76.731	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	06.11.2008	0		-	5833,26	✓	63.169,26	767.767	10,83	70.898	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	07.11.2008	0		-	203		2.198,32	765.569	10,83	70.695	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	07.11.2008	4094,37		44.338,56	0		-	809.907	10,83	74.790	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	08.11.2008	322,98		3.497,60	0		-	813.405	10,83	75.113	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,83	08.11.2008	1740,51		18.848,25	0		-	832.253	10,83	76.853	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	10.11.2008	0		-	368,76		4.000,24	828.253	10,83	76.484	0,00
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	10.11.2008	57,86		627,65	0		-	828.880	10,83	76.542	0,00
EKRI 080002	IT6000	1.434,35	10.11.2008	0		-	0		-	830.315	10,83	76.542	0,02
EKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	11.11.2008	0		-	351,94		3.817,78	826.497	10,83	76.190	0,02

Tablo 4: Fiyatlandırma Testi Tablosu (devam)

MALZEME		BİRİM FİYAT	TARİH	GİRİŞ		Ref	ÇIKIŞ		Ref	Tutar	Birim fiyat	Miktar	Fark
KODU	AÇIKLAMA			MİKTARI			MİKTARI						
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	11.11.2008	113,25			1.228,52	0		821,725	10,85	76.303	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	12.11.2008	0			-	57,86		627,65	10,85	76.246	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	12.11.2008	0			-	249,75		2.709,24	10,85	75.996	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	13.11.2008	0			-	2456,18	✓	26.644,19	10,85	73.540	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	14.11.2008	0			-	232,9		2.526,46	10,85	73.307	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	14.11.2008	232,9			2.526,46	0		-	10,85	73.540	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	14.11.2008	928,78			10.075,23	0		-	10,85	74.468	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	14.11.2008	0			-	1160,39		12.587,70	10,85	73.308	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	15.11.2008	0			-	1058,08		11.477,86	10,85	72.250	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	15.11.2008	2453,84			26.618,80	0		-	10,85	74.704	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	15.11.2008	0			-	57,86		627,65	10,85	74.646	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	15.11.2008	0			-	117,08		1.270,06	10,85	74.529	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	15.11.2008	0			-	51,51		558,77	10,85	74.477	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	16.11.2008	11,33			122,91	0		-	10,85	74.489	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	16.11.2008	0			-	1295,64		14.054,86	10,85	73.193	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	18.11.2008	0			-	368,76		4.000,24	10,85	72.824	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	10,85	19.11.2008	1296,42			14.063,33	0		-	10,85	74.121	0,00
BKRI 080002	00000000000Y14	12,01	20.11.2008	13612,21	✓		163.458,74	0		-	11,03	87.733	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	20.11.2008	0			-	1071,84		11.820,10	11,03	86.661	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	20.11.2008	0			-	160,6		1.771,07	11,03	86.500	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	20.11.2008	346,8			3.824,46	0		-	11,03	86.847	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	20.11.2008	1208,27			13.324,63	0		-	11,03	88.056	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	20.11.2008	0			-	1197,7		13.208,07	11,03	86.858	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	21.11.2008	0			-	427,77		4.717,39	11,03	86.430	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	21.11.2008	0			-	219,3		2.418,41	11,03	86.211	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	24.11.2008	0			-	181,5		2.001,56	11,03	86.029	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	25.11.2008	0			-	832,02		9.175,40	11,03	85.197	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	25.11.2008	0			-	12,39		136,64	11,03	85.185	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	26.11.2008	0			-	429,73		4.739,00	11,03	84.755	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	26.11.2008	215,88			2.380,69	0		-	11,03	84.971	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	27.11.2008	0			-	366,66		4.043,48	11,03	84.604	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,03	27.11.2008	0			-	221,76		2.445,54	11,03	84.383	0,00
BKRI 080002	00000000000Y14	13,23	28.11.2008	13588,36	✓		179.833,84	0		-	11,33	97.971	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,33	28.11.2008	0			-	1163,05		13.181,90	11,33	96.808	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,33	28.11.2008	0			-	227,74		2.581,18	11,33	96.580	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,33	28.11.2008	2,66			30,15	0		-	11,33	96.583	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,33	28.11.2008	80,75			915,21	0		-	11,33	96.664	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,33	28.11.2008	238,61			2.704,38	0		-	11,33	96.902	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,33	29.11.2008	0			-	775,69		8.791,60	11,33	96.126	0,00
BKRI 080002	AKTARIM171220	11,33	29.11.2008	136,2			1.543,68	0		-	11,33	96.263	0,00
BKRI 080002	AKTARIM090120	11,33	01.12.2008	0			-	51,4		582,56	11,33	96.211	0,00
BKRI 080002	AKTARIM090120	11,33	04.12.2008	383,36			4.344,97	0		-	11,33	96.595	0,00
BKRI 080002	AKTARIM090120	11,33	17.12.2008	0			-	2687,14	✓	30.455,79	11,33	93.907	0,00
BKRI 080002	AKTARIM090120	11,33	18.12.2008	173,74			1.969,15	0		-	11,33	94.081	0,00
BKRI 080002	AKTARIM090120	11,33	19.12.2008	0			-	431,69		4.892,73	11,33	93.650	0,00
BKRI 080002	AKTARIM090120	11,33	22.12.2008	0			-	173,74		1.969,15	11,33	93.476	0,00
BKRI 080002	00000000027110	26,68	23.12.2008	4,5			120,05	0		-	11,33	93.480	0,00
BKRI 080002	AKTARIM090120	11,33	25.12.2008	529,61			6.002,94	0		-	11,33	94.010	0,00
BKRI 080002	AKTARIM090120	11,33	26.12.2008	0			-	28,07		318,16	11,33	93.982	0,00
BKRI 080002	AKTARIM090120	11,33	26.12.2008	0			-	359,08		4.070,04	11,33	93.623	0,00
[- Sayfa 233 -]													
BKRI 080002	HE 00/2 UE GAZE	43,217	457,650	296,487			3.208,717	246,081		2.605,186			

Tablo 4: Fiyatlandırma Testi Tablosu (devam)

c) Stok Sayımı

Stok sayımı, işletmenin kayıtlarındaki stok miktarının gerçekten var olup olmadığının belirlenmesi için hesap dönemi sonunda yapılan ve denetim için önemlilik arz eden bir süreçtir.

Yıl sonunda denetçi tarafında yapılan sayımın ilgili dokümanları yine işletme kayıtları ile karşılaştırılarak fark olup olmadığı araştırılır ve fark var ise işletme yetkilileri ile konuşularak gerekli kayıtların yapılması konusunda mutabakata varılır. Burada oluşacak sayım farklarının kayıt edilecek kadar büyük olup olmadığı yine denetçinin denetimin başında belirlediği önemlilik kriterine göre değerlendirilmektedir.

İşletmenin sahip olduğu stokların niteliğine göre stokların tamamı sayılabildiği gibi bazı durumlarda belli oranda sayım da yapılabilir. Stokların tamamının sayılamayacağı durumlarda maksimum yüzdenin alınması denetçi için temel amaç olmalıdır. Sayım sırasında mamulün cinsi ve konumu sayımın yüzdesini doğrudan etkileyen iki unsurdur. Örneğin çok parçalı fakat değeri düşük ürünlerden oluşan bir stok deposunun sayımı yapılırken denetçi çok zaman harcamasına rağmen stok ambarının tamamını sayamayacak ve belli bir kısmını sayarak kendi açısından stokların miktarıyla ilgili makul bir güvence sağlayacaktır. Tabii sayılacak ürünler her zaman değeri düşük ve çok parçalı olmaz. Bu durumda çok zaman harcamadan denetçi stokların tümünü sayabilir. Denetçi sayım sırasında da yine mesleki tecrübesinden faydalanarak optimum zamanda istediği yeterlilikte ürünün sayımına katılmayı hedefler.

Örneğin; pamuk stoklarının sayımı daha az zaman almakta ve tutarsal olarak büyük bakiyelere karşılık gelmektedir. Yılsonu sayımında denetçi pamuk sayımlarının tümüne katılmıştır. Fakat kumaşlar çeşitli olarak çok geniş bir yelpazeye sahip olduğu için denetçi sınırlı ürünlerin stok sayımına katılmıştır. Denetçi burada öncelikle tutarsal olarak büyük fakat sayımı kolay özellikte ürünlerin sayımına katılmayı tercih etmiştir. Sayım sonuçlarının karşılaştırıldığı pamuk bakiyesi tablosu, ilk madde ve malzeme detayındaki

rakam ile aynı olduğu konusunda emin olabilmek için denetçi ilk madde ve malzeme detayını da elde eder.

İşletmede yıl sonunda (31.12.2008 itibariyle) fiili sayım yapılmıştır. Sayım sırasında hammadde ve mamullerde seçilen ürünler tam olarak sayılmıştır. Üretimine devam edilen yarı mamuller ise makine üzerinde olduğundan dolayı, tahmini olarak sayılmıştır. Sayım yapılacağı sırada sevkiyat yapılmamış dolayısıyla işletmeye mal girişi kabul edilmemiştir. Ayrıca sayım sırasında üretime bir süre ara verilmiştir.

Tablo 6’da görüldüğü gibi pamuk detaylarının toplam tutarı 1.348.065 TL’dir. Aynı şekilde ilk madde ve malzeme detayını içeren Tablo 5’in pamuk bakiyesi de 1.348.065 TL’dir. Bu şekilde denetçi, sayım sonuçlarını karşılaştırdığı verinin mizan ile mutabık olup olmadığını kontrol etmiş olur.

Pamuk sayımları tablosunda denetçi muhasebe kayıtları ile fiili sayım sonuçlarını karşılaştırmış ve önemli bir farkın olmadığını tespit etmiştir.

Tekstil							
A : 31.12.2008							
İlk Madde ve Malzemeler							
Hesap	Açıklama	31.03.2008 Bakiye	30.06.2008 Bakiye	30.09.2008 Bakiye	31.12.2008 Bakiye	Ref	%
150-002-000001	İPLİKLER	3.376.184	2.884.244	2.615.071	2.406.180	- Sayfa 233 -	-8%
150-011-000001	YEDEK PARÇA	2.453.695	2.377.864	2.429.915	2.273.886		-6%
150-001-000001	PAMUKLAR	1.445.238	1.515.561	1.503.577	1.348.065	- Sayfa 233 -	-10%
150-012-000001	BOYA VE KİMYEVİ MADDE	1.129.649	1.275.411	1.328.789	1.215.468		-9%
150-010-000001	İŞLETME MALZEMESİ	450.766	478.564	508.837	346.414		-32%
150-014-000001	DİĞER MALZEME	194.328	230.731	242.791	185.123		-24%
150-002-000002	KUMAŞLAR	354.631	524.803	172.397	131.433		-24%
150-013-000001	AMBALAJ MALZEMESİ	92.639	88.716	96.418	94.477		-2%
150-001-000004	KETEN	24.649	24.649	24.649	24.649		0%
150-001-000003	SUNİ ELYAF	8.784	9.227	9.227	15.235		65%
150-091-000001	KONT. VE AMB. DEĞ. VERİLEN S. ALINAN KUMAŞLAR	-	272	289	-		-100%
150-001-000008	KAPOK AJK GRADE	1.752	1.752	1.752	1.752		0%
150-001-000007	YÜN ŞERİT VE ELYAF	2.812	2.812	2.812	1.616		-43%
150-090-000001	KONT. VE AMB. DEĞ. VERİLEN S. ALINAN İPLİKLER	-	3.052	4.306	-		-100%
150-014-000002	İAŞE MALZEMESİ	-	-	-	-		
150-020-000001	STOKTAKİ SABİT KIYMETLER	-	-	26.186	-		
150-01-0005	TELEF	5	-	-	-		
150-01-0006	TENSEL	438	-	-	-		
150-010-009999	ALİŞ İADELERİ	-	-	10.557	10.557		0%
150-011-009999	ALİŞTAN İADELER	-	-	38.998	38.998		0%
		9.535.569	9.417.113	8.864.510	7.994.743	- Sayfa 221 -	

Tablo 5: İlk Madde ve Malzemeler Detay Tablosu

Pamuk sayımlarında denetçi fiili sayım rakamları ile muhasebe kayıtları arasında önemli bir farka rastlamamıştır. Bu durumda yeni bir düzeltme kaydına da ihtiyaç yoktur. Fakat iplik sayımlarında aynı durum söz konusu değildir. Tablo 7’de görüldüğü gibi 70/2 Compact iplik ile 100/2 Gazeli iplik sayımları muhasebe kayıtlarından farklıdır. Bu gibi durumlarda araştırmak üzere farkın ilgili muhasebe kaydı yapılır. 70/2 Compact iplik 17.997 kg. ölçülmesine rağmen muhasebe kayıtlarında 15.449 kg. olarak görülmektedir. Bu sonuca göre fiili sayım esas alınacağından öncelikle sayım fazlası ilgili rakamın muhasebe kaydı yapılır. 2.548 kg. fark birim fiyatla çarpılarak tutarı bulunur;

$$2.548 \text{ kg.} \times 11,09 = 28.265 \text{ TL}$$

----- / -----

152 MAMULLER 28.265

397 SAY. ve TES. FAZLALARI 28.265

Sayım fazlası nedeniyle

Yapılan araştırma sonucu sayım fazlalığının sebebi bulunamamıştır. Bu sebeple aşağıdaki ilgili kayıt işletme muhasebesi tarafından yapılmıştır.

----- / -----

397 SAY. ve TES. FAZLALARI 28.265

679 DIĞ. O.DIŞI GELİR ve KARLAR 28.265

Sayım fazlasının gelir kaydedilmesi

100/2 Gazeli iplik ise fiili olarak 7.200 kg. ölçülmüştür. Fakat muhasebede kayıtlı miktar 8.135 kg.’dır. bu sonuca göre denetçi önceki örnekte olduğu gibi yine fiili rakamları baz alacak ve gerekli düzeltme kayıtlarının da bu yönde olmasını isteyecektir. Sayım farkının tutarsal etkisi;

$$935 \text{ kg.} \times 11,85 = 11.081 \text{ TL'dir.}$$

Yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

-----	/	-----
197 SAY. ve TES. NOKSANLARI.		11.081
152 MAMULLER		11.081

Sayım noksanı nedeniyle

Yapılan araştırma sonucu ambara girmeyen pamukların yanlışlıkla hesaplara kaydedildiği ortaya çıkmıştır. İşletmenin konuyla ilgili kaydı şöyledir;

-----	/	-----
320 SATICILAR		11.081
197 SAY. ve TES. NOKSANLARI		11.081

Farkın nedeninin bulunması nedeniyle

d) Birim Fiyatların Karşılaştırılması

İşletmenin yine sahip olduğu yüksek tutarlı stokların birim fiyatlarındaki değişimlerin önceki dönemlerle karşılaştırılması da denetçinin analitik olarak fikir sahibi olması açısından önemlidir. Denetçi önemli gördüğü stok kalemlerinin birim fiyatlarını önceki dönemlerle karşılaştırarak büyük tutarlı değişimlerin olup olmadığına bakar ve müşteri ile konuşarak durum hakkında fikir sahibi olur. Tablo 8’de birim fiyatlara ait detay verilmiştir. Önemlilik arz eden değişimler koyu renk ile işaretlenmiş ve bu değişimler işletme yetkilileri ile konuşularak analitik çalışma yapılmıştır.

İşaretlenen birim fiyatlardaki değişimlerin temel sebebinin kur etkisi olduğu işletme yetkilileri ile görüşüldüğünde ortaya çıkmıştır. Firma hammaddenin büyük kısmını yurt dışından ithal etmektedir ve bu sebeple kur değişimlerinden etkilenmektedir. İlgili dönemde negatif kur etkisi işletmenin aldığı hammaddenin birim fiyatlarını da olumsuz etkilemiştir.

e) Net Gerçekleşebilir Değer Analizi

Denetçi işletmenin sahip olduğu mamulleri gerçek maliyetinin üzerinde satarak kar mı yoksa zarar mı ettiğini anlayabilmek için denetçi net gerçekleşebilir değer analizini uygular. Seçilen stok kalemlerinin birim maliyetleri ile satış fiyatları karşılaştırılır.

Denetim tarihi itibarıyla yapılan satışlara baz olan mamul birim satış fiyatları, birim başına düşen ve pazarlama giderleri ile yeniden değerlendirilen birim maliyetlerle karşılaştırılarak değerlendirilmiş birim maliyetlerin satış birim fiyatından düşük olup olmadığına bakılır. Birim başına düşen pazarlama, satış, dağıtım giderini bulabilmek için yılsonu toplam pazarlama, satış, dağıtım gider tutarını yılsonu net satışların maliyeti rakamına böleriz, bu şekilde elde edilen oran bize aynı zamanda birim başına düşecek ve satış için katlanması gereken maliyeti de bulmamızı sağlar. Birim başına düşen pazarlama gideri; $(10.838.431 / 117.515.943) = 9,22\%$ şeklinde bulunur.

Tablo 9’da net gerçekleşebilir maliyet ile gerçekleşen satış fiyatlarının karşılaştırması özetlenmiştir. Tutar sütununun miktar sütununa bölünmesiyle satılan mamulün birim fiyatı bulunmaktadır. (Örneğin ilk satırdaki birim fiyat; $16.396 / 2.208 = 7,42$ TL şeklinde bulunmaktadır). “Ocak ayı ortalama satış fiyatı” sütununda satış sırasında gerçekleşen birim fiyatlar bulunmaktadır. Bu rakamlar müşteriden temin edilmiş ve doğruluğunu test etmek için bazı satış işlemleri seçilmiş ve seçilen bu işlemler satış faturaları ile kontrol edilmiştir. Kontrol için seçilenler koyu renk ile tabloda işaretlenmiş ve gözlem sonucunda bir olumsuzlukla karşılaşılmadıysa yanına tik işareti konmuştur.

Sonraki aşamada doğruluğu test edilen birim satış fiyatları ile birim maliyetler karşılaştırılır ve satış fiyatının birim maliyetin üzerinde ya da altında olup olmadığına bakılır. Bu işlemi yapmadan önce birim maliyetin pazarlama, satış, dağıtım giderlerinden elde edilen oran ile değerlendirilmesi gerekir. Bulunan 9,22’lik oran ile değerlendirilen birim maliyetler, “Yeniden hesaplama” satırı altındaki “Birim maliyet” sütununda gösterilmiştir. Değerlenen birim maliyet denetim açısından net gerçekleşebilir değerdir ve mamul satış fiyatından düşük olmalıdır ki firma gerçekleştirdiği satıştan zarar etmesin.

Hesaplamanın son kısmında “Etki” sütunu bulunmaktadır. Net gerçekleşebilir değeri satış fiyatından yüksek olan mamullerin birim fiyat farklarının satış adeti ile çarpılması sonucu net etki bulunmaktadır. Toplam net etki tutarı ise bize test sonucunda ne kadar karşılık ayrılması gerektiğini, dolayısıyla ne kadar gider yazılması gerektiğini gösterir.

Testin toplam net etkisi 85.103 TL olarak bulunmuştur. İşletme yetkilileri ile görüşülerek bahsi geçen tutar kadar stoklar için değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle olumsuz etki ortadan kaldırılır.

Tekstil									
A : 31.12.2008									
İlet gerçekleştirilebilir değer analizi									
☒ Kontrol edilen dokümanlar									
HESAP NO	HESAP ADI	Tutar	Miktar	Birim maliyet	Yeniden hesaplama				
					Öcak ayı ortalama satış fiyatı	Yeni birim maliyet	Marj	Açıklama	Etki
152-053-003177	3983/8 KALİTE	16.396	2.208	7,42	3,93	8,11	-51%	NRV PROBLEM	-9.223
152-052-002141	2678/2 KALİTE	22.585	2.951	7,65	5,79	8,36	-31%	NRV PROBLEM	-7.590
152-050-007697	7697 KALİTE	11.619	1.973	5,89	3,40	6,43	-47%	NRV PROBLEM	-5.983
152-057-007378	7505/8 KALİTE	10.790	1.735	6,22	4,10	6,79	-40%	NRV PROBLEM	-4.676
152-050-007801	7801 KALİTE	7.031	1.406	5,00	2,34	5,46	-57%	NRV PROBLEM	-4.386
152-052-002036	2318/2 KALİTE	7.294	1.657	4,40	2,36	4,81	-51%	NRV PROBLEM	-4.056
152-057-007048	7186/1 KALİTE	7.966	1.103	7,22	4,25	7,89	-46%	NRV PROBLEM	-4.014
152-050-007974	7974 KALİTE	7.155	648	11,03	6,25	12,05	-48%	NRV PROBLEM	-3.762
152-058-008819	8672/3 KALİTE	5.159	758	6,81	2,58	7,43	-65%	NRV PROBLEM	-3.679
152-053-003076	3242/3 KALİTE	8.562	1.429	5,99	4,15	6,54	-37%	NRV PROBLEM	-3.416
152-055-005118	5282/1 KALİTE	3.593	472	7,60	2,36	8,31	-72%	NRV PROBLEM	-2.809
152-054-004283	45792/1 KALİTE	4.039	584	6,92	3,22	7,58	-57%	NRV PROBLEM	-2.532
152-057-007391	7954/3 KALİTE	3.734	483	7,74	3,83	8,45	-55%	NRV PROBLEM	-2.230
152-054-004300	4016/9 KALİTE	2.899	419	6,92	2,33	7,58	-69%	NRV PROBLEM	-2.190
152-059-009311	900304 KALİTE	2.891	449	6,44	2,36	7,03	-66%	NRV PROBLEM	-2.098
152-058-008820	8672/4 KALİTE	2.782	464	6,00	2,24	6,55	-66%	NRV PROBLEM	-2.000
152-052-002175	2967/4 KALİTE	1.891	154	12,30	2,33	13,44	-83%	NRV PROBLEM	-1.707
152-050-006073	6073 KALİTE	1.898	247	7,68	2,35	8,39	-72%	NRV PROBLEM	-1.493
152-056-006092	6918/1 KALİTE	2.038	361	5,64	2,33	6,16	-62%	NRV PROBLEM	-1.384
152-079-009664	9091/5 KALİTE	1.257	50	25,19	5,79	27,52	-79%	NRV PROBLEM	-1.084
152-077-007652	7668/5 KALİTE	1.643	120	13,69	7,98	14,95	-47%	NRV PROBLEM	-837
152-050-007383	7383 KALİTE	1.066	151	7,06	2,33	7,71	-70%	NRV PROBLEM	-812
152-057-007441	7872/5 KALİTE	1.024	140	7,32	2,24	7,99	-72%	NRV PROBLEM	-805
152-056-006147	6808/1 KALİTE	2.370	437	5,43	4,25	5,93	-28%	NRV PROBLEM	-732
152-054-004288	454376/6 KALİTE	1.002	122	8,20	3,12	8,95	-65%	NRV PROBLEM	-713
152-077-007612	7668/4 KALİTE	1.636	130	12,56	8,96	13,72	-35%	NRV PROBLEM	-620
152-057-007109	7680/6 KALİTE	876	148	5,92	2,36	6,47	-64%	NRV PROBLEM	-608
152-070-007671	7671 KALİTE	1.319	100	13,15	8,40	14,37	-42%	NRV PROBLEM	-599
152-059-009520	9090/1 KALİTE	1.211	155	7,82	4,72	8,54	-45%	NRV PROBLEM	-592
152-050-003983	3983 KALİTE	2.142	346	6,19	5,20	6,76	-23%	NRV PROBLEM	-539
152-050-006272	6272 KALİTE	818	158	5,18	2,33	5,66	-59%	NRV PROBLEM	-525
152-057-007387	7919/1 KALİTE	558	58	9,67	2,24	10,56	-79%	NRV PROBLEM	-480
152-059-009207	900305 KALİTE	658	108	6,07	2,36	6,63	-64%	NRV PROBLEM	-463
152-053-003239	3204/1 KALİTE	484	31	15,82	2,36	17,28	-86%	NRV PROBLEM	-457
152-050-006523	6523 KALİTE	4.557	598	7,62	7,67	8,32	-8%	NRV PROBLEM	-391
152-050-007357	7357 KALİTE	1.599	232	6,89	5,96	7,52	-21%	NRV PROBLEM	-363
152-050-008561	8561 KALİTE	728	134	5,44	3,26	5,94	-45%	NRV PROBLEM	-359
152-050-006454	6454 KALİTE	446	65	6,88	2,36	7,51	-69%	NRV PROBLEM	-334
152-052-002148	2373000S KALİTE	1.004	214	4,70	3,65	5,13	-29%	NRV PROBLEM	-317
152-050-007487	7487 KALİTE	388	49	7,86	2,24	8,59	-74%	NRV PROBLEM	-313
152-077-007611	7894/3 KALİTE	523	50	10,54	5,27	11,51	-54%	NRV PROBLEM	-309
152-056-006121	6632/6 KALİTE	426	64	6,65	2,58	7,26	-64%	NRV PROBLEM	-300

Tablo 9: Net Gerçekleşebilir Değer Analiz Tablosu

HESAP NO	HESAP ADI	Tutar	Miktar	Birim maliyet	satış fiyatı	maliyet	Marj	Açıklama	Etki
152-050-007550	7550 KALİTE	366	10	35,52	9,75	38,80	-75%	NRV PROBLEM	-299
152-076-006197	6887/1 KALİTE	1.617	251	6,44	6,02	7,03	-14%	NRV PROBLEM	-255
152-050-009139	9139 KALİTE	385	53	7,21	3,26	7,87	-59%	NRV PROBLEM	-246
152-054-004233	4674/5 KALİTE	427	40	10,62	5,96	11,59	-49%	NRV PROBLEM	-227
152-077-007586	7893/5 KALİTE	875	63	13,95	11,80	15,24	-23%	NRV PROBLEM	-215
152-054-004296	4610/3 KALİTE	266	44	6,10	2,24	6,67	-66%	NRV PROBLEM	-193
152-059-009147	900080 KALİTE	209	26	7,92	2,36	8,65	-73%	NRV PROBLEM	-166
152-050-002827	2827 KALİTE	205	34	6,10	2,33	6,66	-65%	NRV PROBLEM	-146
152-057-007513	7178/1 KALİTE	201	35	5,80	2,33	6,33	-63%	NRV PROBLEM	-139
152-059-009710	9331/1 KALİTE	289	19	15,15	9,88	16,55	-40%	NRV PROBLEM	-127
152-054-004200	458553 KALİTE	162	24	6,81	2,36	7,44	-68%	NRV PROBLEM	-121
152-050-007947	7947 KALİTE	281	44	6,33	4,25	6,91	-39%	NRV PROBLEM	-118
152-050-007131	7131 KALİTE	159	24	6,56	2,36	7,16	-67%	NRV PROBLEM	-117
152-057-007490	7075/2 KALİTE	154	23	6,79	2,33	7,42	-69%	NRV PROBLEM	-115
152-058-008969	8444/3 KALİTE	181	10	18,33	10,66	20,02	-47%	NRV PROBLEM	-93
152-050-007956	7956 KALİTE	590	86	6,89	6,51	7,52	-13%	NRV PROBLEM	-87
152-050-007977	7977 KALİTE	541	66	8,24	7,80	9,00	-13%	NRV PROBLEM	-79
152-070-007894	7894 KALİTE	1.262	122	10,31	10,62	11,26	-6%	NRV PROBLEM	-78
152-059-009598	9996/1 KALİTE	109	20	5,45	2,36	5,96	-60%	NRV PROBLEM	-72
152-054-004002	4387/8 KALİTE	98	17	5,74	2,24	6,27	-64%	NRV PROBLEM	-69
152-056-006090	6916/1 KALİTE	101	18	5,51	2,36	6,02	-61%	NRV PROBLEM	-67
152-056-006008	6073/1 KALİTE	67	8	8,90	2,33	9,73	-76%	NRV PROBLEM	-55
152-070-006504	6504 KALİTE	1.572	128	12,30	13,01	13,44	-3%	NRV PROBLEM	-55
152-050-007466	7466 KALİTE	63	10	6,57	2,33	7,18	-68%	NRV PROBLEM	-47
152-057-007491	7075/3 KALİTE	57	8	7,00	2,33	7,64	-70%	NRV PROBLEM	-43
152-050-004938	4938 KALİTE	47	7	7,04	2,33	7,69	-70%	NRV PROBLEM	-36
152-077-007613	7986/9 KALİTE	4.800	518	9,27	10,07	10,12	-1%	NRV PROBLEM	-26
152-050-007439	7439 KALİTE	34	8	4,48	2,33	4,90	-52%	NRV PROBLEM	-19
152-050-007713	7713 KALİTE	150	9	16,14	16,11	17,62	-9%	NRV PROBLEM	-14
152-050-002678	2678 KALİTE	437.523	58.079	7,53	14,59	8,23	77%	OK	0
Pazarlama, satış, dağıtım giderleri		10.838.431							
Satışların maliyeti		117.515.943							
Oran		9,22%							
NRV PROBLEM		-85.103							

Tablo 9: Net Gerçekleşebilir Değer Analiz Tablosu (devam)

İlgili muhasebe kaydı VUK' a göre şu şekilde yapılabilir;

-----	/	-----
157 DİĞER STOKLAR		85.103
	152 MAMULLER	85.103

Değerini kaybeden stokların kaydı

-----	/	-----
654 KARŞILIK GİDERLERİ		85.103
	158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞILIĞI	85.103

Değerini kaybeden stoklara karşılık ayrılması

-----	/	-----
SPK ve IFRS' e göre ise kayıt şöyle gerçekleştirilir;		
-----	/	-----
620 SAT. MAMÜL MALİYETİ		85.103
	152 MAMULLER	85.103

Değerini kaybeden stokların maliyete kaydı

Fiyatlandırma testinde yaptığımız gibi denetçi birim satış fiyatlarının gerçeği yansıtır yansıtmadığı konusunda emin olmak için bazı işlemlerle ilgili belge kontrolleri yapar. Örneğimizde koyu renk ile boyananlar kontrol için işaretlenen işlemlerdir. Satış faturalarıyla yapılan karşılaştırma sonucu denetçi satış fiyatlarının yanına tik işareti koyarak gerekli kontrolü yaptığını belirtmiştir.

f) Stok Alış ve Satışlarının Dönemsellik ve Kayıt Testi

Stokları ilgilendiren alım ve satımların doğru döneme kaydedilip kaydedilmediğini denetlemek için denetim yapılan dönemin son ve ilk dokümanları alınarak test yapılabilir. Stok alışlarının testinde ilgili döneme ait son ve ilk alış faturaları, irsaliye ve sıra takibinin yapılabilmesi için “Depo Giriş Fişi” alınabilir. Test edilecek doküman sayısı tamamıyla denetçinin görüşüne göre değişiklik arz edebilir.

Örneğimizde ilk ve son on adet işlem teste tabi tutulmuştur ve bu rakam denetçi tarafından makul bulunmuştur. Dokümanları alan denetçi fatura ve irsaliyelerin birbiri ile tutarlı olup olmadığına bakar. Burada dikkat edilmesi gereken tarih, miktar ve firma isimlerinin her iki dokümanda da tutarlı olmasıdır. Depo giriş fişi sayesinde denetçi bir sıra takibi yaparak hangi belgelerin geçmiş yıl ve hangi belgelerin içinde bulunulan yıla ait olduğu konusunda fikir sahibi olur. Satışlara ait dokümanların denetlenmesi ise işletmenin kestiği fatura ve irsaliyelerin kontrol edilmesiyle yapılabilir. Burada fatura ve irsaliyelerin ilgili tarihte olup olmadığı ve sıra takibine bakılır. Hem alış hem de satış dokümanlarının denetiminde ayrıca ilgili kayıtların işletme tarafından doğru zamanda yapılıp yapılmadığını denetlemek için “Yevmiye Kayıtları” da kontrol edilir.

Testin amacı, yıl sonunda işletmenin gerçekleştirdiği alış ya da satışların doğru döneme kaydedilip kaydedilmediği dolayısıyla herhangi bir dönem kaymasının yaşanıp yaşanmadığının kontrolüdür. Satışların dönemselliği tablosunda özetlendiği gibi fatura ve irsaliyeler sorunsuz bir şekilde sıra takip ediyor ve belge tarihleri ile karşılaştırıldığında ilgili dokümanların kayıtlarının doğru zaman ve şekilde yapıldığı tespit edilebiliyor.

Denetçinin yaptığı dönemsellik ve kayıt testinin dokümantasyonu Tablo 10’da gösterilmiştir. Testle ilgili elde edilen fatura, irsaliye ve yevmiye kayıtlarına ait bilgiler çalışma kağıdında dökümante edilmiş ve test sonucunda herhangi bir olumsuz duruma rastlanılmamıştır.

Tekstil							
A:31.12.2008							
Satışların dönemselliği testi							
Son on satış							
İrsaliye no	İrsaliye tarihi	Ref	Fatura no	Fatura tarihi	Ref	Yevmiye kaydı	Yevmiye tarihi Ref
223921	25.12.2008		350665	25.12.2008		200000000618	25.12.2008
223922	25.12.2008		350666	25.12.2008		200000000618	25.12.2008
223923	25.12.2008		350667	25.12.2008		200000000618	25.12.2008
223924	26.12.2008		350668	26.12.2008		200000000618	26.12.2008
223925	26.12.2008		350669	26.12.2008		200000000618	26.12.2008
223926	26.12.2008		350670	26.12.2008		200000000618	26.12.2008
223927	26.12.2008		350671	26.12.2008		200000000620	26.12.2008
223928	26.12.2008		350672	26.12.2008		200000000620	26.12.2008
223929	26.12.2008		350673	26.12.2008		200000000620	26.12.2008
223930	26.12.2008		350674	26.12.2008		200000000620	26.12.2008
İlk on satış							
İrsaliye no	İrsaliye tarihi	Ref	Fatura no	Fatura tarihi	Ref	Yevmiye kaydı	Yevmiye tarihi Ref
223931	06.01.2009		350675	06.01.2009		200000000052	06.01.2009
223932	06.01.2009		350676	06.01.2009		200000000072	06.01.2009
223933	06.01.2009		350677	06.01.2009		200000000058	06.01.2009
223934	06.01.2009		350678	06.01.2009		200000000058	06.01.2009
223935	06.01.2009		350679	06.01.2009		200000000058	06.01.2009
223936	07.01.2009		350680	07.01.2009		200000000058	07.01.2009
223937	07.01.2009		350681	07.01.2009		200000000058	07.01.2009
223938	07.01.2009		350682	07.01.2009		200000000058	07.01.2009
223939	07.01.2009		350683	07.01.2009		200000000058	07.01.2009
223940	07.01.2009		350684	07.01.2009		200000000058	07.01.2009

Tablo 10: Satışların Dönemselliği Tablosu

g) Stokların Yaşlandırması ve Hareket Görmeyen Stoklar

İşletmenin sahip olduğu stokları uzun süre elinde bulundurması sonucu ilgili stoklarda değer düşüklüğü meydana gelir. Değer düşüklüğünün başlıca sebebi teknolojik eskime ya da modasının geçmesidir. Örnek uygulamamızda işletmemiz tekstil alanında faaliyet gösterdiğinden depoda uzun süre bekleyen mamullerin modasında eskime olacaktır ve işletme yetkilileri ile görüşülüp gerekli görülen değer düşüklüğü karşılığının ayrılması doğru olacaktır. Stoklarda hareket etmeyen ürünlerin tespit edilebilmesi için stokların yaşlandırma listesi müşteriden temin edilir. Öncelikle alınan yaşlandırmanın doğru olup olmadığının testi yapılmalıdır ki ilgili yaşlandırma üzerinden ayrılacak karşılık da doğru şekilde gösterilebilsin.

Yaşlandırma tablosunun testinde denetçinin ilk dikkat etmesi gereken yer mamul yaşlandırma tablosunun dip toplamı ile mizandaki mamul bakiyesi rakamları arasındaki farktır. Tablo 3’deki mizan bakiyesi ile Tablo 11’deki yaşlandırma çalışması bakiyesindeki rakamlar aynı olduğundan çalışmanın tutarlı olduğunu söyleyebiliriz. Yaşlandırma çalışmasındaki mamul zaman aralıklarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ise ayrı bir test konusudur. Bu amaçla belirli mamuller seçilir. Genellikle bu seçimde ön planda olan tutarsal olarak büyük hacimli ürünlerdir. Test için seçilecek ürünler belirlendikten sonra ilgili mamullere ait üretim bilgilerine ulaşılır. Firmada mamul haline gelmiş her ürün için ayrı barkod düzenlenmektedir. Barkodlarda üretilen ürünle ilgili temel bilgiler bulunmaktadır. Bu bilgilerden biri de üretim tarihidir. Seçilen ürünlerin sistemdeki barkod bilgilerinden üretim tarihlerinin kontrol edilmesiyle yaşlandırma tablosunda tarih aralıklarının doğru olup olmadığı test edilir. Denetçi yeterli kanıya ulaşana kadar testine devam eder. Alınan yaşlandırma çalışmasının doğru ve dürüst bir biçimde hazırlandığına kanaat getirilince ilgili tarih aralıklarından yararlanarak mamullerin ne kadarı için karşılık ayrılması gerektiği konusu işletme yetkilileri ile konuşulur ve ortak bir karara varılır. Karşılık ayrılması konusunda ürün hakkında bazı spesifik bilgilere ihtiyaç duyulduğundan işletme yetkilileri ile görüşme önem taşımaktadır.

Tekstil firmasının yetkilileri ürünlerinde sezon ve moda etkisinin var olduğunu kabul etmekle birlikte firmanın elinde koleksiyon amaçlı eski kumaşları ya da iplikleri bulundurması gerektiğini beyan etmektedirler. Tekstil sektörünün genel ortalaması göz önüne alındığında iki yıllık bir zaman diliminin tekstil sektöründe karşılık ayırma ve dolayısıyla giderleştirme çalışmasının dışında kalacağı konusunda işletme yetkilileri ile mutabakata varılmıştır. Bu sonuca göre denetçi iki yıldan fazla süredir işletme bünyesinde bulunan mamuller için karşılık ayrılmasını öngörmüştür.

Stok yaşlandırma çalışması Tablo 11’de verilmiştir. “Hesap Kodu” sütununda ilgili mamule ait stok numarası bulunmaktadır. Tablo üretim yılları itibariyle ilgili stoktan ne kadarının şu an depoda olduğunu tutarsal olarak ifade etmektedir.

Tekstil A:31.12.2008 Mamul yaşlandırma tablosu						
Hesap Kodu	2004	2005	2006	2007	2008	Toplam
152-059-009629				54.398	41.945	96.343
152-059-009604					98.345	98.345
152-059-009273				6.687	70.823	77.510
152-058-008061			4.050	5.290	3.745	13.085
152-058-008020			11	2.645	8.720	11.376
152-058-008019				432	21.970	22.402
152-057-007650					62.877	62.877
152-057-007620					10.080	10.080
152-057-007576					19.254	19.254
152-057-007555					345.606	345.606
152-057-007524					235.095	235.095
152-057-007476					26.733	26.733
152-057-007437					19.187	19.187
152-057-007408				88	11.231	11.319
152-057-007407					123.094	123.094
152-057-007399					15.231	15.231
152-057-007378					10.790	10.790
152-057-007316				847	60.098	60.945
152-057-007287				4.149	12.726	16.874
152-057-007286				4.027	10.821	14.848
152-057-007281				3.816	30.516	34.332
152-057-007280				7.439	34.733	42.172
152-057-007273				115	12.793	12.908
152-057-007088			1.936	3.465	36.724	42.125
152-057-007029				2.187	45.628	47.815
152-057-007022			5.233	2.506	65.782	73.521
152-057-007010		40	2.205	25.628	105.242	133.115
152-056-006543				560.932	19.274	580.206
152-056-006509					17.980	17.980
152-056-006412					10.631	10.631
152-056-006397					80.181	80.181
152-056-006318				1.535	16.246	17.781
152-056-006274					74.049	74.049
152-056-006221				3.405	9.556	12.961
152-056-006207				263	17.011	17.274
152-056-006140				323	11.114	11.438
152-056-006040			188	3.807	85.116	89.111
152-056-006035			1.278	2.368	89.742	93.388
152-056-006014			6.121	12.536	28.888	47.545
152-056-006013			15.391	13.265	154.683	183.339
152-054-004274					20.636	20.636
152-054-004177				11.578	18.162	29.740
152-054-004008			456	1.393	56.904	58.753
152-053-003237					14.622	14.622
152-053-003231					170.934	170.934

Tablo 11: Mamul Yaşlandırma Tablosu

Hesap Kodu	2004	2005	2006	2007	2008	Toplam
152-053-003177				1.095	15.301	16.396
152-053-003149			1.355	5.564	83.106	90.025
152-053-003091				4.863	29.489	34.352
152-053-003075			1.199	6.219	5.427	12.845
152-053-003063			509	11.187	56.550	68.246
152-052-002362					38.078	38.078
152-052-002348				3.639	8.690	12.329
152-052-002304				1	16.160	16.161
152-052-002288			526	7.337	38.699	46.563
152-052-002161				6.672	34.647	41.319
152-052-002141			3.890	4.589	20.325	28.803
152-052-002113			105	12.657	1.145	13.907
152-052-002047			990	2.688	32.681	36.359
152-052-002019			58.408	43.259	84.868	186.535
152-052-002000			1.083	173	9.899	11.155
152-050-009989			3.510	16.162	39.888	59.561
152-050-009889				1.209	17.888	19.097
152-050-009858			390	22.897	73.058	96.345
152-050-009791				1.962	24.845	26.807
152-050-009788			52	4.879	126.280	131.211
152-050-009787				3.057	271.770	274.827
152-050-009343					10.743	10.743
152-050-009337			1.365	577	21.311	23.253
152-050-009240			223	231	9.815	10.269
152-050-009134					200.849	200.849
152-050-009104			1.310	11.486	198.983	211.780
152-050-008984			1.156	1.866	8.234	11.256
152-050-008983			3.871	6.561	36.106	46.538
152-050-008847				2.700	10.145	12.845
152-050-007986				393	53.617	54.010
152-050-007936					37.975	37.975
152-050-007919				1.136	18.937	20.072
152-050-007909				4.556	7.938	12.494
152-050-007897					13.576	13.576
152-050-007895					16.731	16.731
152-050-007889					46.763	46.763
152-050-007887					20.014	20.014
152-050-007800			744	30.978	104.093	135.815
152-050-007777			521	2.452	38.218	41.191
152-050-007750					26.193	26.193
152-050-007746					23.718	23.718
152-050-007738					15.470	15.470
152-050-007697					11.619	11.619
152-050-007658					47.309	47.309
152-050-007620					73.814	73.814
152-050-007617					104.708	104.708
152-050-007611					46.874	46.874
152-050-007606					56.275	56.275
152-050-007564					24.715	24.715
152-050-007515					38.840	38.840
152-050-007514			3.599	19.539	75.661	98.799

Tablo 11: Mamul Yaşlandırma Tablosu (devam)

Hesap Kodu	2004	2005	2006	2007	2008	Toplam
152-050-007513			2.808	2.738	65.783	71.329
152-050-007507			1.228	6	47.961	49.195
152-050-007506			1.693	4.325	232.123	238.142
152-050-007505				3.695	29.914	33.610
152-050-007500			4.533	10.555	133.113	148.201
152-050-007419			14.824	20.119	41.174	76.117
152-050-007150			3.191	2.379	25.448	31.018
152-050-007100			44.052	9.290	5.065	58.407
152-050-007085			5.517	15.555	94.680	115.752
152-050-007012					42.521	42.521
152-050-006973				22.974	42.602	65.577
152-050-006909			325	12.991	55.860	69.176
152-050-006852				106	28.387	28.493
152-050-006850				868	12.775	13.644
152-050-006799				1.522	10.893	12.414
152-050-006798				6.582	3.966	10.548
152-050-006700			16.290	23.929	99.678	139.897
152-050-006497				140	38.870	39.011
152-050-006342			1.911	9.206	87.289	98.406
152-050-006196				19	14.056	14.076
152-050-005482				5.758	32.170	37.928
152-050-004860			4.532	6.543	132	11.206
152-050-004674				171	44.177	44.348
152-050-004659			10.105	35		10.140
152-050-004376			51	305	9.846	10.202
152-050-003950			21.337	15.665	81.971	118.973
152-050-003949			479	1.454	56.403	58.335
152-050-003301			2.154	7.234	97.873	107.260
152-050-003242		3	48.850	25.421	143.417	217.692
152-050-002971			42		46.474	46.515
152-050-002678			10.614	32.336	417.234	460.183
152-050-002387			4.633	4.223	44.607	53.464
152-050-002373			2.893	2.606	9.818	15.318
152-050-002312	201		10.867	803	2.270	14.140
152-050-002221			1.731	7.949	39.579	49.258
152-050-001405			4.906		8.113	13.019
152-039-009374					15.857	15.857
152-034-004013				32.456	19.197	51.653
152-032-002006					14.086	14.086
152-030-009989					19.400	19.400
152-030-009788				46	45.436	45.482
152-030-009787					91.204	91.204
152-030-009104					123.498	123.498
152-030-007620					18.317	18.317
152-030-007551					10.862	10.862
152-030-005038			11.275			11.275
152-030-003242					40.691	40.691
152-030-002716			28.281	2.031	1.073	31.385
152-004-007694			763	983	26.355	28.101
152-004-004404			1.698	8.465	40.340	50.502
152-004-003941			133	2.936	29.767	32.836

Tablo 11: Mamul Yaşlandırma Tablosu (devam)

Hesap Kodu	2004	2005	2006	2007	2008	Toplam
152-004-003805			18.672	45.407	229.515	293.593
152-004-003702			5.604	4.234	1.639	11.476
152-004-003700			8.064	21.206	268.199	297.469
152-004-003607			1.668	2.052	12.738	16.457
152-004-003606			10.108	16.880	128.310	155.298
152-004-003602			23.412	2.893	4.473	30.777
152-004-003601			9.606	530	1.592	11.729
152-004-003509			2.757	4.061	3.514	10.332
152-004-003504			20.664	15.964	142.701	179.329
152-004-003500			22.538	1.232	36.314	60.084
152-004-003200				808	35.828	36.636
152-004-003142			6.138	3.435	39.485	49.057
152-004-003121			10.050	16.129	152.506	178.685
152-004-003101			14.575	41.414	322.815	378.804
152-004-002414					17.837	17.837
152-004-002402			5.664	3.446	2.216	11.326
152-004-002401			4.878	5.471	15.734	26.083
152-004-002171			2.809	928	7.948	11.684
152-003-003945				199	18.177	18.376
152-003-003942			663		48.769	49.432
152-003-003801			35	154	14.558	14.746
152-003-003800				10.396	2.868	13.264
152-003-003240				355	13.255	13.610
152-003-003200				54	46.604	46.658
152-003-003172			253	274	20.845	21.371
152-003-003162					29.802	29.802
152-003-003143				84	32.091	32.176
152-003-003142			1.444	1.383	206.892	209.719
152-003-003131					120.938	120.938
152-003-003121			6.778	6.877	84.989	98.644
152-003-003120			2.031	97	13.304	15.433
152-003-003110					11.971	11.971
152-003-003101			335	509	39.503	40.347
152-003-003100			1.307	31.104	38.973	71.383
152-001-004602				480	19.929	20.409
152-001-004601					30.945	30.945
152-001-004503					239.504	239.504
152-001-004502	11.320					11.320
152-001-003944				143	20.942	21.086
152-001-003941					22.196	22.196
152-001-003702			724	14.864	166.478	182.066
152-001-003601					135.964	135.964
152-001-003508				1.399	11.142	12.540
152-001-003506			926	2.243	9.419	12.588
152-001-003501			244	376	327.220	327.840
152-001-003490	17.029					17.029
152-001-002408	10.478					10.478
	39.027	43	565.332	1.539.207	10.656.530	12.800.139
[- Sayfa 221 -]						

Tablo 11: Mamul Yaşlandırma Tablosu (devam)

Yaşlandırma tablosu özeti ve ilgili muhasebe kayıtları

2004: 39.027 TL

2005: 43 TL

2006: 565.332 TL

2007: 1.539.207 TL

2008: 10.656.530 TL

Toplam: 12.800.139 TL

İki yıldan fazla süre işletme bünyesinde duran mamuller için karşılık ayrılmasına karar verildiğinden;

(39.027 + 43 = 39.070 TL) değerini yitiren mamullere ilişkin kayıt şöyledir;

VUK' a göre kayıtlar şu şekilde yapılabilir;

-----	/	-----
157 DİĞER STOKLAR		39.070
	152 MAMULLER	39.070

Değerini kaybeden stokların kaydı

-----	/	-----
654 KARŞILIK GİDERLERİ		39.070
	158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ.	39.070

Değerini kaybeden stoklara karşılık ayrılması

Dönem sonunda karşılık gideri Dönem Kar / Zararı hesabına kaydedilir

----- / -----

690 DÖNEM KAR / ZARARI 39.070

654 KARŞILIK GİDERLERİ 39.070

Kar / Zarar hesabına karşılık giderinin kaydedilmesi

SPK ve IFRS'e göre ise kayıt şöyle gerçekleştirilir;

----- / -----

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 39.070

152 MAMULLER 39.070

Değerini kaybeden stokların maliyete kaydı

Dönem sonunda mamul maliyeti Dönem Kar/Zararı hesabına kaydedilir

----- / -----

690 DÖNEM KARI / ZARARI 39.070

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 39.070

Kar / Zarar hesabına mamul maliyetinin kaydedilmesi

SONUÇ

Sanayi ve ticaret alanında faaliyet gösteren işletmelerin yapısında stoklar büyük önem taşımaktadır. İşletme yönetiminin temel hedefleri arasında işletmenin sürekliliğini sağlamak ve karlılığını devam ettirmek gelir. İşletme yapısında önemli bir yere sahip olan stokların en doğru şekilde yönetimi temel hedeflere ulaşmada öncelikli konulardan biridir.

Günümüz işletmelerinde stokların yönetimi kadar denetimi de önem kazanmaktadır. İşletme karlılığının etkilendiği önemli faktörlerden birinin de stoklar grubu olduğu düşünüldüğünde, stokların ve konuyla ilgili üretim maliyetlerinin denetimi ön plana çıkmaktadır. Sanayi işletmeleri, kendi üst düzey yöneticilerine güvence sunmak için iç kontrol birimi oluşturarak, ilgili alanlarda kontrolü sağlayabilir. İç kontrol birimin çalışmaları, bağımsız denetim sürecinde denetçi için mutlak güven sağlamamakla birlikte organizasyonda disiplin ve kontrolün sağlanması açısından bağımsız denetim faaliyetlerine yardımcı nitelikte düşünülebilir.

Denetimde temel hedefin mali tablo ilgilileri için güvenilir bilginin temin edilmesi ve doğru biçimde sunumu olduğu bilindiğinden denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçilerin eğitim düzeyleri ve mesleki tecrübelerinin yeterli düzeyde olması yapılan işin kalite standardı açısından önem taşımaktadır.

İşletmeler sahip oldukları stokların değerlemesini yaparken bir takım standartları göz önünde bulundurmalarıdır. Bu standartlardan ilk akla gelen şu an pek çok devlet tarafından uygulanan ve ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları olarak uyarlaması yapılmış olan Uluslararası Muhasebe Standartları'dır.

Yakın bir zamanda yasalaşacak olan yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları şu anki konumundan daha ön plana çıkacak ve işletmelerin istenen mali tablo düzenini sağlayabilmelerinde önemli bir paya sahip olacaktır. Stoklar gibi diğer önemli kalemlerini de ilgili standartlara göre değerleyen işletmelerin denetimleri de daha yüksek kalitede gerçekleştirilebilecektir. Standartlara uygun şekilde denetimi tamamlanmış

işletmelerin mali tabloları uluslararası alanda mukayese edilebilir olacağından daha fazla mali tablo kullanıcılarına hitap edecek ve evrensel bir nitelik kazanacaktır.

Sonuç olarak şu an uygulanan stoklara yönelik denetim prosedürleri, optimum zaman ve personel ile hedefe ulaşmayı sağlamada denetye yeterli imkanı sunmaktadır. Uygulanan prosedürler uluslararası alanda faaliyet gösteren denetim firmaları yetkililerince her sene uluslararası mevzuatlara göre güncellendiğinden kullanıcılara zamanın gereklerine uygun cevap verme açısından bir sıkıntı yaşatmamaktadır. Denetimde bilgi teknolojilerinin daha yoğun bir şekilde kullanılması insan hatasını azaltacağından, gerek zaman ve gerekse maliyet açısından uygulamacılara destek sağlayacak bir diğer unsurdur.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Acar, Nesime. **Tam Zamanında Üretim**. 2. Baskı. Ankara: MPM yayınları, 1995.

Akay, Cevdet. **Devlet, Yönetim ve Denetim**. Bursa: Marmara Kitabevi, 1997.

Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. 10.Baskı. İstanbul: İSMMMO Yayınları, 1999.

Akdoğan, Nalan. **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**. 6.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.

Akgüç, Öztin. **Finansal Yönetim**. 6.Baskı. İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayınları, 1994.

Aksoy, Tamer. **Tüm Yöntemleriyle Denetim**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2002.

Akşit, Bilgütay. **Maliyet Muhasebesi Teori ve Problemleri**. 3.Baskı. İstanbul: Der Yayınları, 1996.

Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**. 12.Baskı. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2001.

Arens, Alvin, Randal Elder, Mark Beasley. **Auditing And Assurance Services**. New Jersey: Prentice Hall, 2007.

Arens, Alvin A., James K. Loebbecke. **Auditing: An Integrated Approach**. New Jersey: Prentice-Hall, Inc. 2000.

Ataman Akgül, Başak. **Türk Denetim Kurumları**. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2000.

Ataman, Başak ve Hüseyin Akay. **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**. İstanbul: Türkmen Kitapevi,2000.

Ataman, Ümit ve Başak Akgül. **Genel Muhasebe Uygulamaları**. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, 2001.

Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**. 1.Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları, 2001.

Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe Cilt 2- Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**,. 15.Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, 2005.

Ataman, Ümit. **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**. 2.Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, 2003.

Atay, Tezcan. **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**. Ankara: ASMMMO Yayınları, 2003.

Aysan A. Mustafa. **Muhasebe’de Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamaları**. İstanbul: , İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1971.

Backer, Marton ve Lyle E. Jacobsen. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**. Sadık Baklacioğlu (çev.).İstanbul: Beta Basım, 1983.

Bektöre, Sabri, Yılmaz Benligiray ve Nurten Erdoğan. **Envanter ve Bilanço**. Eskişehir: Birlik Yayınları, 2000.

Berk, Niyazi. **Finansal Yönetim**. 6.Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, 2002.

Bilginoglu, Fahir. **İşletmelerde Maliyet ve Kârın planlanması ve Kontrolü**. 1.Baskı. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1996.

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. Alfa Basım Yayın Dağıtım,1998.

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama.** İstanbul, 1984.

Brealey, Richard A., Stewart C. Myers ve Alan J. Marcus. **İşletme Finansının Temelleri.** İstanbul: Literatür Yayıncılık, 1997, (Çev. Ünal Bozkurt, Türkan Arıkan, Hatice Doğukanlı).

Büker, Semih. **Finansal Yönetim.** Eskişehir, 1986.

Büyükmirza, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi,** Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.

Cemalcılar, Özgül ve Nurten Erdoğan. **Genel Muhasebe.** 4.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 1997.

Civelek, Muzaffer. **Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre Maliyet Muhasebesi.** Kayseri: Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları. 1997.

Çabuk, Adem. **Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri.** 3. Baskı. Bursa: Vipaş Yayınları, 2001.

Çelikçapa, Feray. **Üretim Yönetimi ve Teknikleri.** İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 2000.

Çonkar, Kemalettin, Hikmet Uluşan ve Mehmet Öztürk. **Genel Muhasebe.** 3.Baskı. Ankara: Nobel Basımevi, 2006.

Çömlekçi, Ferruh, Münevver Yılandı, Nurten Erdoğan ve Diğerleri. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz.** 1. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Ekim 2004.

Dirimtekin, Tuğrul. **Muhasebe Denetleme Raporları.** Bursa: Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981.

Doğan, Muammer. **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**. İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1998.

Doğan, Muammer. **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**. İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1998.

Drucker, F. Peter. **The Emerging Theory of Manufacturing**. Harvard Business Review, 1990.

Dunn, John. **Auditing Theory and Practice**, New York - 1991.

Ercan, Yücel ve Nasuhi Bursal. **Maliyet Muhasebesi**. 4.Baskı. Cilt:2. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1997.

Erden, Selman Aziz. **Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi**. Türkmen Kitabevi, 2004.

Erdoğan, Melih. **Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1988.

Erdoğan, Melih. **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Ankara - 2006.

Ertürk, Mümin. **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon**. 3.Basım. İstanbul: Beta Yayınları, 2000.

Garrison, Ray H. ve Eric W. Noren. **Managerial Accounting**. USA, 1997.

Gençyılmaz, Güneş. **Stok Sistemlerinin Yönetimi**. İstanbul: İ.Ü İşletme Fakültesi Yayınları, 1988.

Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2006.

Gökçen, Gürbüz. **Genel Muhasebe**. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2007.

- Gücenme, Ümit. **Genel Muhasebe**. 3. Baskı. Bursa: Aktüel Yayınları, 2005.
- Güçlü, Faruk. **Dönem Sonu İşlemleri Envanter ve Bilanço**. 1.Baskı. Ankara: Teknoed Yayınları, 2004.
- Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. 4. Baskı. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995.
- Güredin, Ersin, Ferruh Çömlekçi, Ahmet H. Durmuş ve Diğerleri. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 835, 2001.
- Güredin, Ersin. **Denetim**. İstanbul: Beta Basım,1996.
- Gürsoy, Cudi Tuncer. **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**. 2.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 1999.
- Hacıüstemoğlu, Rüstem. **İmalat Defteri Uygulaması, Maliyet Muhasebesinde Hammadde Miktar Dengesi Kontrolü**. İstanbul: Okan Yayıncılık Ltd. Şti, 2003.
- Hacıüstemoğlu, Rüstem. **Maliyet Muhasebesi**. İstanbul: Alfa Yayınları, 1997.
- Haftacı, Vasfi. **Mal Oluşu Hesaplama Uygulamaları**. Trabzon: Derya Kitapevi, 1992.
- Hansen, Don ve Maryanne M. Moven. **Accounting and Control Cost Management**. Ohio: South-Western College Publishing, 1997.
- Hatipoğlu, Zeyyat. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. İstanbul: Temel Araştırma A.Ş. Yayınları, 1987.
- Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları**. Cilt 1-2. 3.Baskı. İstanbul, 2004.

Hilton, Ronald. **Managerial Accounting**. 4. Baskı. USA: International Edition, 1999.

Ildır, Ali. **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**. 2.Baskı. Ankara: Nobel Yayınları, 2004.

Johnson, W. Arnold. **Principles Of Auditing**. New York: Rinehart Publishing,1955.

Jr., Harrison, Walter T. ve Charles T. Horngren. **Financial Accounting**. 4. Edition. New Jersey: Prentice Hall Publishing, 2001.

Kartal, Ali, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz. **Maliyet Muhasebesi**. 1. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003.

Kaval, Hasan. “Alman Muhasebe Anlayışının Belirgin Özellikleri”. **Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu**. Ankara: TÜRMOB Yayınları,1995.

Kardeş, Seval. **Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. , 1. Baskı, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, 1996.

Kaval, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. Ankara 2003.

Kaval, Hasan. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**. 2.Baskı. Ankara: Gazi Yayınları, 2005.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**. Ankara: Siyasal Kitapevi,1983.

Kishalı, Yunus ve Sadi Işıklar. **Genel Muhasebe**. 1.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları,1998.

Kobu, Bülent. **Üretim Yönetimi**. 8. Baskı. İstanbul: Venüs Ofset, 1994.

Kotar, Erhan ve Şükrü Dokur. **İşletmelerin Mali işlemleri ve Muhasebesi.** 1.Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları, 2002.

Lazol, İbrahim. **Genel Muhasebe.** 11.Baskı. Bursa: Ekin Yayınları, 2006.

Muller, Max. **Essentials of Inventory Management.** 1. Baskı. New York: Amacom Yayınları, 2003.

Öker, Figen. **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme - Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar.** İstanbul: Literatür Yayınları, 2003.

Ökten, Remzi. **Tek Düzen Hesap Planı ve Hesapların Açıklanması.** Ankara 2003.

Örten, Remzi ve Aydın Karapınar. **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları.** 2.Baskı. Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F.Yayınları, 2003.

Özbirecikli, Mehmet. **Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi.** 2. Baskı. Ankara: Detay Yayınları, 2005.

Özer, Mevlüt. **Denetim.** Cilt.1-2. Ankara: Özkan Matbaacılık-Gazetecilik Ltd 1997.

Özkan, Mehmet. **Maliyet Sistemleri.** İstanbul : Marmara Üniversitesi Yayınları , 1994.

Öztürk, Ahmet. **Yöneylem Araştırması.** 7.Baskı. Bursa: Ekin Kitapevi Yayınları, 2001.

Öztürk, Bünyamin ve Mustafa Özer. **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri.** 2.Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2003.

Öztürk, Bünyamin. **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri.** 3. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 4.Baskı. İstanbul:Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları,2008.

Pekiner, Kamuran. **İşletme Denetimi**. İstanbul: Fatih Yayınevi, 1984.

Piasecki, Dave. **Optimizing Economic Order Quantity, Inventory Control**. IIE Solution, January 2001.

Polimeni, Ralph, Frank Fabozzi ve Arthur Adelberg. **Cost Accounting Concepts and Applications For Managerial Decisions Making**. 3. Baskı, Singapur:McGraw-Hill International Editions, 1991.

Power, Kevin. **GSA Rewamp Federal Computer Inventory System**. 2000, September 16.

Rezaee, Zabihollah ,Rick Elam, Ahmad Sharbatoghlie. "Continuous Auditing: The Audit Of The Future". **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. Şubat 2002.

Sabuncuoğlu, Zeyyat ve Tuncer Tokol. **İşletme**. 5.Baskı. Bursa: Furkan Ofset, 2003.

Sağlam, Necdet. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması**. 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları,2007.

Sevgener, Sait A. ve Rüstem Hacırüstemoğlu. **Yönetim Muhasebesi**. 5. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları, 1998.

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**. 5. Baskı. Ankara: Gazi Kitapevi, 1996.

Sözbir, Naciye, Ali Rıza Kaymaz ve Tülay Fidancı. **Maliyet Muhasebesi**. Ankara: Eğitim ve Bilimsel Araştırmalar Vakfı Yayını:17, 2003.

Sürmen, Yusuf. **Muhasebe II**. Trabzon: Akademi Yayınevi, 2000.

Şakrak, Münir. **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**. 1. Baskı. İstanbul: Yasa Yayınları,1997.

Şimşek, Alper ve Servet Özkök. **Vergi Muhasebesi**. 1.Baskı. Ankara: Oluş Yayınları, 2004.

Tekin, Mahmut. **Üretim Yönetimi**. Konya 1996.

Tenker, Nejat. **Şirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların Ve Dış Denetimlerin Önemi**. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1982.

Tersine, J.Richard. **Principles of Inventory and Material Management**. New York: Elsevier Pub.Co.,1984.

Türedi, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. Trabzon: KTÜ Basımevi, 1992.

Uragun, Mehmet. **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 1993.

Uslu, Selçuk . **Maliyet Muhasebesi**. 2.Baskı. Ankara: Çözüm Yayıncılık, 1985.

Uzay, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, 1999.

Üstün, Rıfat. **İmalat İşletmelerinde Bilgisayar Destekli Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çıktıları**. 1. Baskı. Bilim Teknik Yayınevi, 1990.

Üstün, Rıfat. **Maliyet Muhasebesi: Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı**. 3.Baskı. İstanbul: Bilim-Teknik Yayınevi, 1997.

Üstün, Rıfat. **Maliyet Muhasebesi**. Bilim Teknik Yayınevi,1996.

Wallace, A. Wanda. **Auditing**. Boston: PWS-Kent Publishing, 1991.

Wild, Tony. **Best Practice in Inventory Management**. 2.Baskı. Elsevier Science Ltd. Publishing, 2002.

Wild, Tony. **Improving Inventory Record Accuracy**. 1.Baskı. Amsterdam: Elsevier Science Ltd.Yayınları, 2004.

Williams, Jan R., Susan F. Haka ve Mark S. Bettner. **Financial and Managerial Accounting:The Basis for Business Decisions**. 13.Baskı. New York: McGraw-Hill/Irwin Yayınları, 2005.

Willingham, John J., Carmichdel R. Douglas. **Auditing Concept and Methods**. New York: Prentice-Hall,1987.

Yamak, Oygur. **Üretim Yönetimi**. 4.Baskı. İstanbul: Sinerji Yayınları, 2004.

Yavaşoğlu, Mustafa. **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum, Uygulama ve Açıklamalar**. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2001.

Yükçü, Süleyman ve Diğerleri. **Finansal Yönetim**. 1.Baskı. İzmir: Vizyon Yayınları, 1999.

Yükçü, Süleyman. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**. İzmir: Birleşik Matbaacılık, 2005.

Süreli Yayınlar

Akyol, Emin. “Stok Değerlemesinde Maliyet Bedeli Tespit Edilirken Yöntem Tercihi Yapılabilir mi?”. **Vergi Dünyası**, Sayı: 319 . Mart 2008.

Alptürk, Ercan. “Barkod Uygulamaları ve Stok Takip İşlemleri”. **Yaklaşım Dergisi**. Yıl.9, Sayı.105, 2001.

Boyar, Ender ve Ali Haydar Güngörmüş. “TMS–2 Stoklar Standardında Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama Önerisi”. **Muhasebe Finans Araştırma ve Uygulama Dergisi: Analiz**. Cilt.7 Sayı.16 (Ekim 2006).

Bozkurt, Nejat. “Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi”. **M.Ü.S.B.E. Dergisi**. Sayı 2. Ocak 1995.

Bozkurt, Nejat. “Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkileri”. **Yaklaşım Dergisi**. No: 27, Mart 1995.

Büyükbalkan, Uğur. “Günümüzde Muhasebe ve Denetim Mesleği”. **Hürses**. 2001.

Çakıcı, Cemal. “Süper Değişken Maliyetleme”, **Muhasebe ve Finans Dergisi**, Sayı 30, Nisan 2006.

Çelen, Erol. “Bağımsız Denetimin Önemi,Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”. **Mali Çözüm Dergisi**. No.55, 2001.

Duman, Ömer. “3568 Sayılı Kanun’a göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu”. **Yaklaşım Dergisi**. No:2580, Ankara 2001.

Erdoğan, Kemal ve Recep Küçük. ”Stokastik Stok Modellerinde Güven Stokunun Elektronik Çalışma Sayfası Yardımıyla Belirlenmesi”. **Muhasebe Finans Araştırma ve Uygulama Dergisi: Analiz**. Cilt 7. Sayı 16.

İpek, Ali Erkut. “Bağımsız İşletme Dışı Denetimde Raporlama Teknikleri, Çeşitli Açıklama Modelleri”. **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri**. 10-11 Mayıs 1985. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, 1985.

Kaynak, Harun. "Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi". **Vergi Dünyası**. Sayı: 268 . Aralık 2003.

Küçük, Sema. "Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri". **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:157. Ocak 2006.

Özel, Salih. "İşletmelerde İç Denetimin Genel Esasları". **Mali Sorunlar Çözüm Dergisi**. Mayıs 1985.

Öztürk, Bünyamin. "Stoklarda Değerleme". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 232 . Ocak 2008.

Sayın, Şevket Kudret. "İşletme Malzemeleri ve Muhasebeleştirilmesi". **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:54, Ocak 2001.

Türker, Masum. "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleki Yeterlilik Sınav Esasları ve Uygulaması". **Yaklaşım Dergisi**. No:1083, Ankara 1997.

Türker, Masum. "Stoklarda Değerleme". **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 62. Şubat 1998.

Zorbay, Gürhan. "Uluslararası Denetim Standartlarının 3568 Sayılı Kanunda Görünümü (II)". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. No:10, Ekim 2004.

Yayınlanmamış tezler

Acar, Duruşen. "İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi:Muhasebe ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi SBE, 2007.

Akbulut, Erkan. "Maliyetlerin Denetimi ve Bir Uygulama", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2006.

Bengü, Haluk. “Stokların Denetimi ve Örnek Uygulama”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE,1996.

Beşoğul, Çağatay. “Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi, SBE, 2007.

Çelik, Cem. “İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Envanter Değerleme”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE,2000.

Doğan, Ahmet. “Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Ankara Ün. Sosyal Bilimler Enstitüsü,1996.

Ekergil, Vedat. “Safha Maliyeti Sisteminde Üretim Kayıplarının Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Anadolu Üniversitesi, SBE 1999.

Günay, Serpil. “Lojistik Yönetim ve Stok Kontrolünde Silver - Meal Modelinin Uygulanması”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Dumlupınar Üniversitesi S.B.E, 2005.

Gür, Esin Çakıroğlu. “İmalat İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyet Denetimi”. **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Ankara Üniversitesi SBE,1992.

Güneri, Ali Fuat. “Malzeme İhtiyaç Planlama Sistemlerinde Planlanan Temin Sürelerinin İncelenmesi ve Endüstriyel Bir Uygulama”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Yıldız Teknik Üniversitesi F.B.E, 1998.

Hıçkın, Aslı Seçil. ” Lojistik ve Ulaştırma Hizmetlerinde Optimal Stok Planlama Yöntemi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Üniversitesi FBE, 2002.

Ilıkırmak, Diğdem. ”Stokların İç Denetimi ve İlaç Sektöründe Bir Örnek Uygulama”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2000.

Karacan, Sami. “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2000

Kaya, Nurullah. “Etkin Stok Yönetimi ve Türkiye’de Bir Uygulama”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Atatürk Üniversitesi SBE, 2004.

Korkmaz, Özlem. ”Üretim Kaynakları Planlanması ve İşletmelerdeki Uygulamaları”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi** . Yıldız Teknik Üniversitesi FBE, 2001.

Öğredik, Güray. ”Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi”, **Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2006.

Vatan, Yücel. ”İşletme Varlıklarının Değerlemesi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 1998.

Yıldız, Ferruh. “İşletmelerde Stok Kontrol Modelleri ve Değerleme Yöntemleri”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Üniversitesi S.B.E, 1989.

İnternet Kaynakları

Ayhan, Osman. “ Stok Değerleme Yöntemleri”. <http://www.batiymmm.com.tr/5/2007/07-22.html> (16.04.2009)

Baykara, Bekir. “ Yıl Sonu Envanteri,Vergi Hukuku Açısından Önemi ve Stok Değerleme Yöntemleri”, *Yaklaşım Dergisi*. 1994, No.24. http://baykaraymm.com/makale/Yıl_Sonu_Envanteri_ve_Stok_Değerleme_Yöntemleri.html (16.04.2009)

Çakmakçı, Ali. “Üretim İşletmelerinde Yarı Mamul Sorunu ve Yarı Mamullerin TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) Çerçevesinde Kayıtlara Alınmasına İlişkin Usul ve Esaslar”. [http:// www.tmsk.org.tr / makaleler](http://www.tmsk.org.tr/makaleler) (08.05.2009)

Dağdemir, Serdal. ”Vergi Usul Kanunu ve TMS 2’ye Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi”, *Yaklaşım Dergisi*. 2008, No: 183, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler> (08.05.2009)

Demir, Şeref. ”US GAAP,IAS ve Muhasebe Sistemimizde Stok Değerleme Ölçü ve Yöntemleri”. <http://www.tmsk.org.tr/makaleler> (08.05.2009)

Filiz, Atilla. “Lojistik ve Stok yönetimi”. [http:// www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl) (14.04.2009)

Günay, Fuat. “Stokların Denetimi”. *Mali Çözüm Dergisi*. 2002. Sayı.60. [http:// www.archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum](http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum) (14.05.2009)

[http:// www.beo.org.tr/dosyalar/stokynt.htm](http://www.beo.org.tr/dosyalar/stokynt.htm) (15.04.2009)

<http://www.ias.com.tr/enterprise/articles/barkod-nedir.html> (16.04.2009)

Maç, Mehmet. “Stok Sayım Farkları”. *Yaklaşım Dergisi*. Şubat 1995. [http://turmobil.org.tr/turmobil/basin/M3.195.doc](http://turmob.org.tr/turmobil/basin/M3.195.doc) (21.05.2009)

Yükçü, Süleyman. “Mevzuatımızda Maliyet Hesaplama Sistemleri”, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=82&Itemid=92, (01.09.2009)

Kanun ve Tebliğler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

02.03.1995 Tarih ve 22218 Sayılı Resmi Gazete.

22.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 73.Madde.

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI, 1 No’lu Tebliğ, Madde 19.

Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Birinci Kısım, Madde 3-4.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu: Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3, 15.01.2005 Tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete.