

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



**STOKLARIN DENETİMİ VE RANDIMAN ANALİZİ**

Yüksek Lisans Tezi

KÜBRA ELMAS

İstanbul, 2019

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

**STOKLARIN DENETİMİ VE RANDIMAN ANALİZİ**

Yüksek Lisans Tezi

KÜBRA ELMAS

Danışman: PROF. DR. NEJAT BOZKURT

İstanbul, 2019



T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE DENETİMİ Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi KÜBRA ELMAS'ın STOKLARIN DENETİMİ VE RANĐIMAN ANALİZİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 28.02.2019 tarih ve 2019-6/22 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 27 / 03 / 2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
1. Tez Danışmanı Prof. Dr. NEJAT BOZKURT	
2. Jüri Üyesi Doç. Dr. BANU TARHAN MENĐİ	
3. Jüri Üyesi Doç. Dr. DUYGU ANIL KEŞKİN	

## ÖZET

### STOKLARIN DENETİMİ VE RANDIMAN ANALİZİ

Bu çalışmada amaç, Tek Düzen Hesap Planı içerisinde yer alan stok hesap grubunun denetiminin nasıl gerçekleştirildiği ve üretim sürecinde yer alan girdilerin ürün aşamasına getirilmesinde randımanın nasıl sağlandığına yönelik uygulamalı bir araştırma yaparak, konuya ilişkin görüş ve önerilere yer vermektir.

İşletmelerin temel finansal tablolarından biri olan bilanço üzerinde yer alan stok hesap grubunun önemli olduğu herkesçe bilinmektedir. İşletmeye uygun maliyet yöntemlerinin seçilmesi, maliyetlerin doğru belirlenmesi, stok kalemi üzerinde hileye yer verilmemesi, girdilerin etkin ve verimli bir şekilde kullanılması işletmenin kârlılığı ve alacağı kararlar üzerinde doğrudan doğruya etkilidir. Dolayısıyla finansal tablolar üzerinde oldukça öneme sahip olan stok hesap grubunun ve üretim sürecindeki randımanın düzgün bir şekilde denetleniyor ve analiz ediliyor olması gerek işletme gerekse üçüncü kişilere yön vermektedir. Bu çalışma ile örnek bir işletme üzerinde stokların denetimi ve randımanına yönelik gözlemler ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Tez, yedi bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde giriş, ikinci bölümde denetim hakkında genel bilgiler, üçüncü bölümde stoklara genel bakış, dördüncü bölümde stokların denetimi, beşinci bölümde randıman analizi, altıncı bölümde örnek bir uygulama ve yedinci bölümde sonuç kısmına yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler : Stok, Stok Denetimi, Randıman, Randıman Analizi**

## **ABSTRACT**

### **AUDIT OF THE INVERTORIES AND THE ANALYSIS OF PERFORMANCE**

The aim of this study is; to put forward an applied research regarding how audit of inventories account is realised and how performance ensured in the production process and give place to reviews and proposals about the issue.

Everybody knows the importance of the group of inventories within the balance sheet. Choosing proper cost analysis methodology for the business; determining the costs accurately; avoiding manipulation at inventory items; using the inputs efficiently productively are the key issues regarding the profitability and decisions of the company. Consequently, proper audit of the inventories items within financial tables and the performance are giving direction both to the enterprice itself and to the third parties. Audit of inventories of a sample enterprice and observations about performance are tried to put forward with this study.

The thesis is composed of seven chapters. First chapter is the introduction, the second one is general information about audit, third one is general view about inventories, fourth chapter is audit of the inventories, fifth one is analysis of performance, sixth chapter is a sample application and the seventh chapter is conclusion.

**Key Words : Stock, Auditing of Stock, Productivity, Productivity Analysis**

## ÖNSÖZ

Ülke ekonomisine katkı sağlamanın en önemli faktörlerinden biri üretimdir. Üretim, işletmelerin var olmalarında, dışa açılmalarında önemli bir kriterdir. Bir işletme, üretimini sağlayacak girdileri kendi ulusal sınırları içerisinde temin edebiliyor ve çıktıya dönüştürebiliyor ise işletmesine daha düşük maliyet ile daha yüksek fayda sağlayabilir. Çünkü maliyetlerin düşmesinde önemli hususlardan biri de mevcut kaynakların işletmelere olan yakınlığıdır.

Üretim aşamasındaki bir işletmenin kaynakları üzerindeki etkinlik, maliyetlerinin düşmesine, randımanın ise yükselmesine katkı sağlar. Her işletme sahibinin beklentisi bu yöndedir ancak olası tersi bir durum işletmenin maliyetleri üzerindeki baskıyı artırır. Maliyet faktörü, işletmelerin kârlılığına doğrudan etki sağlayan önemli bir faktördür. Tüketici tarafında da bu durum bir ürünü en düşük fiyat ile temin edebilme kaygısıdır. Bu da ancak işletmelerin ilgili ürünü düşük maliyet ile oluşturmasından geçmektedir.

Dünya ekonomisi üzerinde çeşitli sektörlerde liderliği elinde bulunduran ülkelerin en önemli özelliği katma değerli ürünleri üretiyor, geliştiriyor ve satıyor olmalarıdır. Bunun sonucunda ise iç piyasanın belli bir oranda doyuma ulaşması ve arz fazlalığı sebebiyle dış piyasalara ihtiyaç duyulan açılma arzudur. Üretimin var olduğu ve ürünün fazla olduğu bir yerde fiyatlar düşecek, ürünün az olduğu ve zor ulaşıldığı bir yerde ise fiyatlar yükselecektir.

İşletmelerin üretim ve ticari faaliyetlerini süreklilik arz edecek şekilde devam ettirebilmelerinde en önemli varlık stok kalemidir. Devletin de gelir kaynağı içerisinde vergiler, en fazla paya sahip olan gelirleri olarak yer almaktadır. Dolayısıyla stokların V.U.K hükümlerine uygun şekilde muhasebe kayıtlarına kaydedilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması bu açıdan önem arz etmektedir. Vergi inceleme elemanları, üretim işletmelerinde işletmenin üretim ile ilgili verilerinden hareket ederek işletmenin üretim miktarı ve hasılatının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı hakkında randıman analizi yöntemi ile bir sonuca ulaşmakta olup, bu analizi gerçekleştirirken iddialarını destekleyecek bazı araç ve belgelerden yararlanmaktadır. Bu sebeple “Stokların Denetimi ve Randıman Analizi” tez konusu olarak seçilmiş stokların denetimi ile ilgili bilgilere yer verilerek randıman analizi ile ilgili bir üretim işletmesinin süreçleri ele alınarak incelenmiştir.

# İÇİNDEKİLER

<b>ÖZET</b> .....	<b>i</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>ii</b>
<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>iii</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>iv</b>
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>vii</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>ix</b>
<b>1. GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>2. DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER</b> .....	<b>2</b>
2.1 Denetimin Tanımı .....	3
2.2 Denetimin Amacı ve Önemi .....	4
2.3 Denetimin Özellikleri .....	5
2.4 Denetim Türleri .....	7
2.4.1 Amaç Yönünden Denetim Türleri .....	7
2.4.2 Kapsam Yönünden Denetim Türleri .....	8
2.4.3 Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	8
2.5 Denetim Teknikleri .....	10
<b>3. STOKLARA GENEL BAKIŞ</b> .....	<b>13</b>
3.1 Stok Kavramı .....	13
3.2 Stokların Önemi .....	16
3.3 Stoklar Hesap Grubu .....	17
3.3.1 İlk Madde ve Malzeme Hesabı (150) .....	17
3.3.2 Yarı Mamuller – Üretim Hesabı (151) .....	18
3.3.3 Mamuller Hesabı (152) .....	18
3.3.4 Ticari Mallar Hesabı (153) .....	18
3.3.5 Diğer Stoklar Hesabı (157) .....	19
3.3.6 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (158) .....	19
3.3.7 Verilen Sipariş Avansları Hesabı (159) .....	20
3.4 Stok Envanter Yöntemleri .....	20
3.4.1 Aralıklı Envanter Yöntemi .....	21
3.4.2 Devamlı Envanter Yöntemi .....	21

3.5	Stokların Değerlemesi .....	22
3.5.1	Türk Ticaret Kanunu'na Göre Değerleme .....	22
3.5.2	Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme .....	23
3.5.3	Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Değerleme .....	24
3.5.4	Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme .....	25
3.6	Stok Değerleme Yöntemleri .....	25
3.6.1	Fiili Maliyet Yöntemi.....	26
3.6.2	Ortalama Maliyet Yöntemi.....	27
3.6.3	İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO).....	30
3.6.4	Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO).....	32
3.6.5	Diğer Yöntemler.....	33
<b>4.</b>	<b>STOKLARIN DENETİMİ.....</b>	<b>35</b>
4.1	Stok Denetiminin Amacı ve Önemi.....	35
4.2	Stoklara İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....	37
4.2.1	Satın Alma Talebi.....	39
4.2.2	Uygun Talebin Seçilmesi .....	41
4.2.3	Sipariş Verme.....	42
4.2.4	Gelen Siparişi Teslim Alma .....	42
4.2.5	Depolama .....	43
4.2.6	Kaydetme .....	44
4.3	Stoklara İlişkin Uygunluk Denetimi.....	44
4.4	Stoklara İlişkin Maddilik Testleri.....	45
4.4.1	Sayım Planının Gözden Geçirilmesi .....	47
4.4.2	Stok Sayımına İlişkin Gözlem.....	49
4.4.3	Stok Sayımı Sonrası Denetim Süreci .....	53
4.4.4	Stokların Değerlemesinin Denetimi .....	54
4.4.5	Konsinye Stoklar, Alım ve Satım Taahhütleri .....	56
4.5	Fiili ve Kaydi Envanter Tespitleri .....	57
4.6	Stok Kontrol Yönteminin Denetimi .....	59
4.6.1	Gözle Kontrol.....	59
4.6.2	Çift Kutu Metodu .....	60
4.6.3	Sabit Sipariş Süresi Metodu .....	60
4.6.4	Sabit Sipariş Miktarı Metodu .....	61

4.6.5	ABC Metodu .....	61
4.6.6	Stoksuz Malzeme Yönetim (JIT) Metodu .....	63
4.6.7	Malzeme İhtiyaç Planlaması (MRP) Metodu.....	64
<b>5.</b>	<b>RANDIMAN ANALİZİ.....</b>	<b>65</b>
5.1	Randıman Analizi .....	65
5.2	Fireye İlişkin Tanımlar .....	66
5.3	Randıman Analizi ve Fire İlişkileri .....	68
5.4	Türk Hukuk Sisteminde Randıman Analizinin Yeri .....	69
5.4.1	Yeminli Mali Müşavir Raporları.....	70
5.4.2	Danıştay Kararları .....	71
5.5	Randıman Analizinde Kullanılan Araçlar .....	75
5.5.1	Defter ve Belgeler .....	75
5.5.2	Kapasite Raporları.....	75
5.5.3	Enerji Sarfiyatları .....	76
5.5.4	Diğer Belgeler .....	77
5.6	Randıman Hesaplama Yöntemleri.....	78
5.6.1	Mamul Miktar Dengesi .....	79
5.6.2	Ham madde Miktar Dengesi .....	79
<b>6.</b>	<b>UYGULAMA.....</b>	<b>83</b>
6.1	Uygulamanın Amacı ve Önemi .....	83
6.2	Uygulamada Kullanılan Veriler ve Sınırlılıklar .....	83
6.3	Uygulamanın Yöntemi .....	84
6.4	İşletmeye İlişkin Genel Durum.....	84
6.5	İşletmenin Randıman Analizi ve Yorumlama .....	88
6.6	Uygulama Sonuçlarının Genel Değerlendirmesi.....	112
<b>7.</b>	<b>SONUÇ.....</b>	<b>114</b>
	<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>116</b>

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1 :</b> Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi Tablosu .....	28
<b>Tablo 2 :</b> Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi Tablosu .....	29
<b>Tablo 3 :</b> FİFO (İlk Giren İlk Çıkar) Maliyet Yöntemi Tablosu .....	31
<b>Tablo 4 :</b> LİFO (Son Giren İlk Çıkar) Maliyet Yöntemi Tablosu .....	32
<b>Tablo 5 :</b> İşletme Sermayesine Sahip Gerçek ve Tüzel Kişilerin Pay Bilgileri .....	84
<b>Tablo 6 :</b> Makine Parkına Ait Bilgiler .....	85
<b>Tablo 7 :</b> Üretim Kapasitesine Ait Bilgiler .....	86
<b>Tablo 8 :</b> Tüketim Kapasitesine Ait Bilgiler .....	87
<b>Tablo 9 :</b> Alpu Paslanmaz Mutfak Eşyaları San. ve Tic. A.Ş'nin 2015 – 2017 Yıllarına Ait Satışların Maliyeti Tabloları.....	89
<b>Tablo 10 :</b> Alpu Paslanmaz Mutfak Eşyaları San. ve Tic. A.Ş'nin 2015 – 2017 Yıllarına Ait Gelir Tabloları .....	90
<b>Tablo 11 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Çatal Birim Maliyet Tablosu .....	93
<b>Tablo 12 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Kaşık Birim Maliyet Tablosu .....	93
<b>Tablo 13 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Bıçak Birim Maliyet Tablosu .....	94
<b>Tablo 14 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Çelik Tencere Birim Maliyet Tablosu ..	95
<b>Tablo 15 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Çaydanlık Birim Maliyet Tablosu .....	96
<b>Tablo 16 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Tava Birim Maliyet Tablosu.....	97
<b>Tablo 17 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Üretim ve Satış Miktarları .....	97
<b>Tablo 18 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Üretim Miktarları İle Mamul Başına Enerji Sarfiyatları .....	98
<b>Tablo 19 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Üretimde Harcanan Enerji Sarfiyatları ve Enerji Sarfiyatlarından Hareketle Hesaplanan Üretim Miktarları.....	99
<b>Tablo 20 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Enerji Sarfiyatlarından Hareketle Hesaplanan Üretim Farkları Tablosu .....	100
<b>Tablo 21 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Ham madde Miktar Hareketleri .....	101
<b>Tablo 22 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Mamul – Miktar Dengesi Tablosu.....	101
<b>Tablo 23 :</b> İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Ham madde – Miktar Dengesi Tablosu .....	102

<b>Tablo 24</b> : İşletmenin 2015 – 2017 Yılları Üretiminde Gerekli Ham madde Miktarları ve Yüzdesel Dağılımları.....	104
<b>Tablo 25</b> : İşletmenin 2015 – 2017 Yılları Üretiminde Kullanılan Ham madde Miktarları .	105
<b>Tablo 26</b> : İşletmenin 2015 – 2017 Yılları Üretiminden Hareketle Ham madde Miktar Farkı Tablosu .....	105
<b>Tablo 27</b> : İşletmenin 2015 – 2017 Yılları Üretimindeki Ham madde Farkından Hareketle Oluşan Hasılat Kayıpları Tablosu .....	106
<b>Tablo 28</b> : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Vergi Riski Tablosu.....	108
<b>Tablo 29</b> : Alpu Paslanmaz Mutfak Eşyaları San. ve Tic. A.Ş'nin Randıman Analizi Sonucu Yeniden Düzenlenen 2015 – 2017 Yıllarına Ait Gelir Tabloları .....	110
<b>Tablo 30</b> : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Kurumlar Vergisi Hesaplama Tablosu	111

## KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
A.B.D	: Amerika Birleşik Devletleri
A.Ş.	: Anonim Şirket
D.İ.M.M	: Direkt İlk Madde ve Malzeme
D.İ.M	: Direkt İşçilik Maliyeti
ERP	: Kurumsal Kaynak Planlaması
FİFO	: İlk Giren İlk Çıkar
GÜG	: Genel Üretim Gideri
HİFO	: En Yüksek Fiyatlı İlk Çıkar
IFRS	: International Financial Reporting Standards
İİBF	: İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
İSMMMOM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
JİT	: Tam Zamanında Üretim
KDV	: Katma Değer Vergisi
Kg.	: Kilogram
LİFO	: Son Giren ilk Çıkar
LOFO	: Düşük Fiyatlı Mallar İlk Çıkar
LTD.	: Limited Şirketi
MRP	: Malzeme İhtiyaç Planlaması
MSUGT	: Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği
MYO	: Meslek Yüksek Okulu
NİFO	: İlk Gelecek İlk Çıkar

PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board
s.	: Sayfa
San.	: Sanayi
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDK	: Türk Dil Kurumu
Tic.	: Ticaret
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
T.O.B.B.	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
T.T.K	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
US GAAP	: ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
vb.	: Ve Benzerleri
V.U.K	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

## 1. GİRİŞ

Stoklar, işletmelerin bilançolarında önemli yere sahip varlık kalemlerinden biridir. İşletmelerin ticari faaliyetlerinden elde edeceği kâr veya zararın tespitinde maliyet ve satış hesapları ile birlikte bir bütünlük oluşturmaktadır. Her ne kadar tanımsal ifadesi kolay gibi görülse de tüm ayrıntısıyla incelendiğinde stokların hata ve hileye en müsait hesap grubu olduğu herkesçe bilinmektedir. Bu nedenle işletmelerin stoklar kalemi ayrıntılı bir denetim süreci ile ele alınmalı, risk gözetilen tüm hususlar büyük bir ciddiyetle tespit edilmelidir. Ambara girişi yapılan stokların tartım ve sayımından başlanarak fatura miktar ve tutarının doğru bir şekilde muhasebe kayıtlarına yansıtılmasına kadarki tüm süreç bütünüyle değerlendirilmelidir.

Stoklar, işletmelerin verimliliği bakımından doğru bir değerlendirme ve maliyet yöntemi ile muhasebe kayıtlarında yer almalıdır. İşletmelerin stok kalemlerinin birbirinden farklılık gösterdiği düşünüldüğünde işin niteliğine ve üretim süreçlerine uygun bir maliyet yönteminin tercih edilmesi yerinde bir karar olacaktır. Ayrıca stok ve maliyet kalemleri işletme yönetiminin geleceğe yönelik planlamasında da etkin rol oynamaktadır.

Stoklar, üçüncü kişiler tarafından işletmelere sağlanan finansal destek kapsamında da bir yol gösterici niteliktedir. Özellikle bankalar tarafından işletmelere sağlanan kredilerde stoklar kalemi finansal analiz teknikleri ile değerlendirilerek yorumlanmaktadır. Stok bağımlılık oranı, stok devir hızı ve stok değişim süresi gibi finansal oranlar işletmeler üzerinde kullanılan finansal tekniklerden birkaç tanesidir.

Konu içeriğinde stokların denetimiyle ilgili ayrıntılara yer verilmiş olup, uygulama kısmında ise bir üretim işletmesinin stok kalemleri denetlenmiş ayrıca üretimde teknik bilgi gerektiren kaynaklardan yararlanılarak stokların randıman analizi yapılmıştır. Diğer bir ifadeyle bir üretim işletmesinin stokları üzerindeki etkinliği denetlenmiştir. Yoğun çalışmalar gerektirdiğinden zaman zaman denetçilerin vergi hesaplamalarında göz ardı ettiği stoklar hesabı grubunun işletmenin gelir tablosu üzerindeki etkisi bu çalışma ile belirtilmiştir. Ayrıca ülkemizde randıman analizinin yasal bir dayanağının olmadığı ve bu yöntemin özellikle vergi denetmenlerince re'sen tarh işlemlerinde uygulandığının belirtilmesinde fayda bulunmaktadır.

## 2. DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Muhasebe denetiminin en çok gelişmiş olduğu Anglo-Sakson ülkelerinde bir işletmede gerçekleşen muhasebe çalışmalarının denetimi “auditing” olarak ifade edilmektedir. Bu ifade, “ışitmek, dinlemek” anlamına sahip latince “Audire” fiilinden türetilmiştir. Eski Mısır ve Roma uygarlıklarında her kurumda yapılan tahsilat ve ödemeler, bir uzmana okunmakta ve bu kimse okunanları dinleyerek yapılan tahsilat ve ödemelerin uygun olup olmadığına karar vermektedir. Teknik ve ekonomik gelişmelerle birlikte işlemlerin muhasebeleştirilmesi karmaşık ve güç bir durum haline gelmiştir. Bu nedenle “çeşitli tahsil ve ödemeleri dinlemek” biçimindeki muhasebe denetimi bu anlamından sıyrılarak günümüzde yüksek düzeyde bilgi ve tecrübe gerektiren bir uzmanlık dalı olmuştur<sup>1</sup>.

Tarihsel gelişime bakıldığında denetim kavramının çok eski yüzyıllara dayandığı görülmektedir. Özellikle sanayi devriminden sonra büyük çapta işletmelerin kurulması ile birlikte işletme sahipleri ve çalışanların gerçekleştirmiş oldukları işlemlerin doğruluğunun sağlanabilmesi açısından denetim kavramı daha fazla önem kazanmıştır. Bu dönem içerisinde yapılan denetim daha çok belge denetimine dayanmıştır. Günümüzde de denetimin boyutu oldukça genişlemiş olup; iç denetim, vergi denetimi, bağımsız denetim şeklinde çeşitlilik göstermekte ve bir uzmanlık alanı olarak karşımıza çıkmaktadır.

İşletmelerin büyümesi ve bunun devamında iş süreçlerinin karmaşık hale gelmesi finansal bilgilere duyulan ihtiyacı artırmaktadır. Finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olarak denetimi ise önceden belirlenmiş ölçütlere ve belgelere dayandırılarak uzman kişilerce tarafsız bir şekilde yapılması ile sağlanmaktadır.

Aşağıda denetim hakkında genel bilgiler birkaç bölüm dahilinde şu şekilde incelenmiştir: Birinci başlıkta denetimin tanımı, ikinci başlıkta denetimin amacı ve önemi, üçüncü başlıkta denetimin özellikleri, dördüncü başlıkta denetimin türleri ve beşinci başlıkta denetim tekniklerine yer verilmiştir.

---

<sup>1</sup> Hasan Gürbüz, “**Muhasebe Denetimi**”, Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 4.Baskı, İstanbul, 1995, s.1.

## 2.1 Denetimin Tanımı

Denetim kavramı dar anlamıyla, işletmelerin mali tabloları ve muhasebe kayıtlarının incelenmesidir. Ancak, bugün gelinen noktada denetimin bu tanımı yetersiz ve eksik kalmaktadır. Meslek yönünü de içerisine alan daha geniş bir ifadeyle denetim, belli bir iktisadi birim veya belirli bir döneme ait finansal tablo ve bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk ve doğruluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla, bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, elde edilen kanıtları defter kayıt ve belgeler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlendirme ve raporlama süreci olarak ifade edilmektedir<sup>2</sup>.

Genel anlamıyla ifade edildiğinde denetim; yasal, bilimsel, düşünsel yöntemlerle, önceden belirlenen kurallardan hareketle, işlemlerin ve mevcut uygulamaların, bu kurallara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların saptanması ve giderilmesi için yapılan incelemelerdir. Türk Dil Kurumu'nun yayımladığı Türkçe sözlükte “Bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murâkabe etmek, teftiş ve kontrol etmek” şeklinde tanımlanmıştır. Black's Hukuk Sözlüğü'nde ise denetim; “Muhasebe kayıtları üzerinde çözümlenmeler, tahliller ve doğrulamalar içeren sistematik kontrollerdir” şeklinde tanımlanmıştır<sup>3</sup>.

Denetim, muhasebe meslek mensupları tarafından ya da alanında yetkin uzman kişilerce bağımsız olarak gerçekleştirilen yasal veya diğer düzenleyici gereklilikler dışında ihtiyari olarak da yönetim veya iş sahiplerinin talebi ile şirketin finansal tablolarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespit edilmesidir<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Vasfi Haftacı, “**Muhasebe Denetimi**”, Umuttepe Yayınları, Gözden Geçirilmiş 4.Baskı, Kocaeli, 2016, s.2.

<sup>3</sup> Sami Karacan ve Rahmi Uygun, “**Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama**”, Umuttepe Yayınları, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Kocaeli, 2016, s.35.

<sup>4</sup> Keith A. Houghton, “**Auditor Independence: Regulation and Market Competition Enhancing Transparency and Objectivity in Independence Decisions**”, Melbourne University, Parkville-Victoria, Australia, April, 2002, s.5-6.

Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi, muhasebe denetimini Şu Şekilde tanımlamıŐtır<sup>5</sup>:

“Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmıŐ ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir”.

Muhasebe denetiminin tanımları çeşitli Őekillerde ifade edilebilir. Denetimin bütün iŐlevlerini kapsayan bir tanımını yapmak oldukça güçtür. Ancak genel olarak kabul görmüş muhasebe denetimi tanımı Şu Şekilde tanımlanabilir<sup>6</sup>:

“Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir”.

## 2.2 Denetimin Amacı ve nemi

Denetimin amacı, işletmenin belli bir dönemdeki finansal olaylarına ilişkin bilgileri ile önceden tespit edilmiş ölçütler arasındaki uyumu belirlemektir. Denetimin yapılabilmesi için öncelikle rakamlarla ifade edilebilen bilgileri elde etmek gerekmektedir. Önceden belirlenmesi gereken ölçütler ise uygulanabilir finansal raporlama erevesi, yasa ve yönetmelikler, sözleşme Őartları olarak sayılabilir<sup>7</sup>.

Finansal tabloların bağımsız denetimi, denetim mesleğinin geliŐtiđi ülkelerde en yaygın olarak kullanılan ve güvenilir olan denetim türüdür<sup>8</sup>. Bu denetim; müşteri olan işletmenin yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerip içermediğinin denetlenmesi ve finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygunluğunun saptanması amacıyla gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetçi makul güvence sağlayacak yeterli miktarda güvenilir kanıt toplayarak ve toplanan kanıtları değerlendirerek

<sup>5</sup> Ersin Güredin, “Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik lkeler ve Teknikler”, Türkmen Kitabevi, 14.Baskı, İstanbul, 2014, s.11.

<sup>6</sup> Nejat Bozkurt, “Muhasebe Denetimi”, Alfa Yayınevi, 7.Baskı, İstanbul, 2015, s.29.

<sup>7</sup> Mehmet Erkan, “Türk Ticaret Kanunu'nda Aile letmelerinde Kurumsallaşma ve üç Denetim”, Ekin Yayınevi, 1.Basım, Bursa, 2012, s.130-131.

<sup>8</sup> Haftacı, s.167.

işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, nakit akışlarını uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi doğrultusunda gerçeğe uygun, doğru ve dürüst bir biçimde gösterip göstermediğine ilişkin bir görüşe ulaşır<sup>9</sup>.

Denetimin temel nedeninin yasal bir zorunluluk olmasıyla birlikte iktisadi birimler günümüzde bağımsız denetçiler tarafından birçok nedenlerle denetlenmektedir. Kredi kurum ve kuruluşları ile bankalar firmalara kredi vermeden önce işletmenin finansal tablolarının önemli yanlışlıklar içerip içermediğini ölçmek amacıyla finansal denetimden geçmiş mali tablolarını incelerler. Ayrıca işletmelerin birleşme ve satın alma gibi özel durumlar ile şirket ortaklarından birinin ayrılması ya da ölmesi durumunda ortaklara tahsis edilmiş olan varlıkların denetlenmesi ve finansal tabloların denetlenmesi söz konusu olabilir. Firmalara mal ve hizmet sağlayan tedarikçi firmalar müşterilerinin finansal tablolarına dayanarak ticari ilişki içerisine girer ve buna göre davranırlar. Bu tedarikçiler yüksek miktarda yapılan kredili satışlardan dolayı müşterilerinin finansal durumu hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Yönetim ve işletme çalışanları denetleneceğini bilir ve bunun farkında olursa işletmede oluşabilecek olası hata ve hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesine yardımcı olur<sup>10</sup>.

Denetimin amaç ve önemine bakıldığında görülmektedir ki tüm çıkar gruplarının asıl amacı işletmenin finansal durumu hakkında tarafsız bilgiye sahip olmak istemeleridir. İşletme bünyesinde denetimin gerçekleşiyor olması tüm çalışanları işletmenin varlıklarına sahip çıkma konusunda bilinçli hareket etmelerini sağlayacak ve itici bir güç olma konusunda teşvik edecektir.

### 2.3 Denetimin Özellikleri

Denetimin özelliklerini aşağıdaki biçimde sıralamamız mümkündür<sup>11</sup>:

- **Denetim bir süreçtir** : Muhasebe denetimi birbirini takip eden işlemler bütününden oluşmaktadır. Bu süreçte denetçi tarafından muhasebe belge ve kayıtları incelenerek

---

<sup>9</sup> Güredin, s.157.

<sup>10</sup> Ömer Yıldız, “Perakendecilik Sektöründe İç Denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması”, Dokuz Eylül Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İzmir, 2008, s.16.

<sup>11</sup> Faruk Güçlü, “Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler”, Detay Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 4.Baskı, Ankara, 2013, s.1-2.

yeterli sayıda kanıtlar toplanıp değerlenir. Böylece finansal tablolarda yer alan bilgilerin genel kabul görmü muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı araştırılarak denetlenmiş bilgi elde edilir. Elde edilen bilgiler bağımsız denetçi tarafından bir denetim raporu ile muhasebe bilgi kullanıcılarına iletilir<sup>12</sup>.

- ***Ekonomik faaliyetler ve diğer olaylar ile ilgilenir*** : Yönetimin, işletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli rapor, finansal tablo, beyan ve bildirimlerde yer alan sayısal veriler ve açıklamalar işletme açısından bir sav niteliğindedir. Söz konusu rapor, tablo ve beyanlar işletme yönetimleri tarafından hazırlanarak bilgi kullanıcılarına sunulmuştur. Denetim bu iddiaların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüş oluşturulması faaliyetidir<sup>13</sup>. Denetim bu doğrultuda finansal nitelikte ve para ile ifade edilebilen işlemler bütününe bakar. Bunların dışında yer alan konu ve olaylar denetimin kapsamı dışındadır.
- ***Denetimin önceden saptanmış ltleri (kriterleri) vardır*** : İşletmenin doğruluğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçi kendi doğruluğunu karşılaştırırken önceden belirlenmiş bazı ltleri dikkate almaktadır. Bu ltler denetimin niteliğine göre; uygulanabilir finansal raporlama erevesi, işletme yönetiminin belirlediği performans kriterleri, politika, prosedür ve yasalar olabilir<sup>14</sup>.
- ***Denetim iktisadi olayların yasa ve mevzuat kapsamında uygunluğunu test eder:*** İktisadi olayları kapsayan denetim, mevcut olan yasa ve mevzuatlar kapsamında sürecin uygunluğunu test ederek bir sonuca ulaşmalı ve süreç bilgilerini ilgililere raporlamalıdır.
- ***Denetim tarafsız olmak zorundadır*** : Denetim, iktisadi tüm olaylar karşısında tarafsızlığını ve güvenilirliğini korumalıdır.
- ***Denetimin en önemli unsuru kanıt toplamak ve elde edilen bu kanıtları değerlendirmektir*** : Denetimin doğru ve dürüst bir Şekilde yürütülmesi finansal

---

<sup>12</sup> Haftacı, s.4.

<sup>13</sup> Karacan ve Uygun, s.37.

<sup>14</sup> Münevver Yılani ve Diğerleri, “Türkiye Bağımsız Denetim Standartları İle Uyumlu Muhasebe Denetimi”, Detay Yayıncılık, Güncellenmiş 2.Baskı, Ankara, 2016, s.1.

tablolar hakkında tarafsız bir görüşe ulaşabilmede denetçinin yeterli nicelik ve nitelikte kanıt toplaması ve elde edilen kanıtların da önceden belirlenen kıstaslara göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

- ***Denetim sonuçları muhataplara bildirmekle yükümlüdür*** : Denetim sonucunda elde edilen bulguların ilgili kişi ve kurumlara rapor halinde sunulması gerekmektedir.

Kısaca denetimin özelliklerine bakıldığında, denetimin bir süreç olduğu ve bu süreç içerisinde sadece ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgilendiği, belirlenmiş ölçütlere göre elde edilen kanıtların tarafsız olarak değerlendirilerek ilgili muhataplara raporlanması süreci olduğu görülmektedir.

## **2.4 Denetim Türleri**

Denetim türleri; amacına, kapsamına ve statüsüne göre üç grup içinde sınıflandırılabilir.

### **2.4.1 Amaç Yönünden Denetim Türleri**

Denetim türleri amaçlarına göre aşağıdaki şekilde gruplara ayrılmaktadır<sup>15</sup>:

- ***Mali Tabloların Denetimi*** : İşletmenin finansal tablolarının Finansal Raporlama Çerçevesine uygunluğunun incelenerek işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgili doğru ve gerçekçi bilgilerin yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda bir görüşe ulaşmak için yapılan denetimdir.
- ***Uygunluk Denetimi*** : İşletme faaliyetlerinin üst yönetim tarafından belirlenen kurallara, yasalara ve hukuk kurallarına uygunluğunun tespit edilmesi için yapılan bir denetimdir. Uygunluk denetiminde, işletme faaliyetlerinin Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemelere ve diğer yasal mevzuatta yer alan düzenlemeler ile işletme yönetimi tarafından belirlenen prosedür ve kurallara uygunluğu araştırılır. Uygunluk denetiminde karşılaştırma kriteri önceden konulmuş kurallardır.
- ***Faaliyet Denetimi*** : İşletmenin veya işletme içindeki bir bölümün belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin etkenlik ve etkinlik açısından sistematik olarak gözden geçirilmesidir.

---

<sup>15</sup> Ümit Gücenme, “**Muhasebe Denetimi**”, Aktüel Yayınları Alfa Akademi, 1.Baskı, İstanbul, 2004, s.2-3.

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ölçülmesi amacıyla faaliyet sonuçlarının verimlilik standartları ya da önceden belirlenen hedeflerle karşılaştırılması şeklinde gerçekleştirilir.

#### **2.4.2 Kapsam Yönünden Denetim Türleri**

Kapsamına göre denetim çalışmaları genel denetim ve özel denetim olmak üzere iki ana gruba ayrılabilir<sup>16</sup>:

- **Genel Denetim**: Bir işletmenin her türlü işlem ve kayıtları ile muhasebe çalışmalarının tümünü içeren denetim genel denetimdir. Genel denetim türünde işletmenin finansal durumunun ve muhasebe kayıtlarının gerçek ve düzgün olup olmadığı araştırılır. İşletmenin muhasebe işlem ve kayıtları, temel finansal tabloları olan bilanço ve gelir tablolarında özetlendiğinden finansal tabloların denetimi, diğer bir ifade ile genel denetimi ifade etmektedir.
- **Özel Denetim**: Muhasebenin belirli bir konusunda yapılan ve sadece bu konuda bir kanaat açıklamayı amaçlayan denetimdir. Sadece ortaklardan alacaklar ve kasa hesabı ile satış maliyetleri vb. hesapların yolsuzluk incelemeleri konusunda yapılacak olan bir denetim özel denetime örnek olarak gösterilebilir. Özel denetimde inceleme konusu sınırlandırılmış olsa bile denetim çalışmalarının kapsamı daha sonradan genişletilebilir.

#### **2.4.3 Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Statüsüne göre denetim türleri; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üç başlıkta sınıflandırılabilir<sup>17</sup>.

- **İç Denetim** : Kurum veya işletmenin faaliyetlerinin, muhasebe hareketlerinin kurum çalışanlarının davranışlarının aynı kuruma bağlı olarak çalışan denetim birimi ya da bu işle görevlendirilen kişiler tarafından denetlenmesidir. İç denetimde amaç; işletme kaynaklarının etkililik ve verimlilik esasına göre yönetilip yönetilmediğini

---

<sup>16</sup> Gürbüz, s.14-15.

<sup>17</sup> Güçlü, s.5-7.

değerlendirerek işletmeye güvence sağlama aynı zamanda rehberlik danışmanlık faaliyetini yerine getirmektir.

- **Kamu Denetimi** : Devletin ülke içerisindeki bütün iktisadi ve sosyal faaliyetleri kamu adına denetleme yetkisi mevcuttur. Kamu adına denetim yetkisini kullanan birimlerin kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektörde yaptığı denetimler kamu denetimi olarak ifade edilmektedir.
- **Bağımsız Denetim** : Denetçiliği meslek edinmiş kişi ya da kurumların 3568 sayılı kanun ve diğer mevzuata dayanarak özel kişi ya da kurumların istekleri doğrultusunda yaptıkları denetimdir. Bağımsız denetim kuruluşu adına bağımsız denetim görevini yerine getirmek amacıyla çalışan sorumlu denetçi ve denetçiler tarafından gerçekleştirilir. Bu denetimin amacı finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerip içermediğini tespit etmektir.

Bağımsız denetimi de kendi arasında üç gruba ayırmamız mümkündür.

- ✓ **Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetimi)** : Bir firmanın süreklilik arz eden şekilde denetimidir. Her yıl yapılması gereken denetim olup, SPK'ya göre hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu olan yıllık mali tabloların tümünün denetlenmesidir.
- ✓ **Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi)** : Hesap dönemleri içerisinde önceden belirlenen tarihlerde veya gerekli durumlarda talep doğrultusunda gerçekleştirilen denetimdir. Sınırlı denetimde üç ve altı aylık gibi kısa dönemlere ait faaliyet ve durumlar incelenir. Sürekli denetime tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının ara mali tablolarının denetimi örnek olarak gösterilebilir<sup>18</sup>.
- ✓ **Özel Denetim** : Özel bir konuyu irdeleyen denetimdir. Şirket satın almaları ya da birleşme halinde gerçekleştirilen denetim örnek olarak verilebilir.

---

<sup>18</sup> Kadir Ayrancı, “Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması”, Sakarya Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, Ocak, 2010, s.12.

### Sürekli bağımsız denetime tabi kuruluşlar:

- Aracı kurumlar,
- Menkul kıymet yatırım fonu,
- Hisse senetleri, menkul kıymet borsasında işlem gören anonim ortaklıklar,
- Menkul kıymet yatırım ortaklıkları.

## **2.5 Denetim Teknikleri**

Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine göre denetimin yürütülmesi, bazı denetim tekniklerinin uygulanmasını gerektirir. Kanıt elde etmek için kullanılan yöntemlere ve bu yöntemlerin uygulanmasına denetim teknikleri denir<sup>19</sup>.

Bağımsız denetçi, görüşüne esas olan sonuçlara ulaşabilmek ve yeterli bağımsız denetimi kanıtı toplayabilmek için aşağıdaki hususlarda bağımsız denetim tekniklerinden yararlanır<sup>20</sup>:

- ✓ Finansal tablolarda ve işletme yönetiminin beyanlarında yer alan önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek amacıyla iç kontrol de dahil işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması,
- ✓ Önemli olduğunda veya bağımsız denetçinin önemli olduğuna karar verdiğinde, işletme yönetiminin beyanlarındaki yanlışlıkları önlemek veya tespit edip düzeltmek için kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi ve,
- ✓ İşletme yönetiminin beyanlarındaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi.

Muhasebe denetiminde kullanılan başlıca denetim teknikleri aşağıdaki gibidir<sup>21</sup>:

- **Fiziki Sayım ve Gözlem** : Denetçinin elde edebileceği en kuvvetli delillerden birisi, kayıtlarda gözükten iktisadi kıymetin maddi varlığıdır. Kasadaki paranın mevcut olması, bilançodaki kasa bakiyesinin sağlam bir delili niteliğindedir. Bu teknik, kasadaki

<sup>19</sup> Celal Kepekçi, “**Bağımsız Denetim**”, Avcıol Basım Yayın, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul, Eylül, 2004, s.108.

<sup>20</sup> SPK, “**Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**”, Seri: X, No:22, s.74.

<sup>21</sup> Gürbüz, s.101-112.

mevcutlar, alacak senetleri, stoklar, hisse senetleri, tahviller, makine ve teçhizat, arsa ve binalar, demirbaşlar vb. varlıkların denetiminde kullanılır.

Belirli bir işlem veya faaliyetin gerçekleşmesi ya da tamamlanması sırasında yapılan işleme eşlik edilmesi ile gözlem tekniğinden yararlanır. Stok sayımı esnasında denetçinin sayıma nezaret etmesi örnek olarak verilebilir.

- **Teyit (Doğrulama)** : Muhasebe denetiminde doğrulama “denetlenen işletme aracılığıyla fakat doğrudan doğruya denetçinin eline geçecek şekilde herhangi bir konu hakkında işletme dışındaki kişilerden bilgi isteme” olarak belirtilmektedir. Yazılı bilgiler sözlü bilgilere göre daha güvenilir olduğundan teyit, çoğunlukla yazılı biçimde olur.
- **Belgelerin İncelenmesi** : Bir muhasebe kaydının doğruluğunu tespiti amacıyla kayıtlar ile ilgili belgelerin karşılaştırılarak incelenmesi işlemine belge inceleme tekniği denir. Belgeler, denetçinin görüşünü oluşturmada en fazla kullandığı delillerdir. Fatura, makbuz ve diğer belgelerin incelenmesinde bu teknikten yararlanır.
- **Yeniden Hesaplama** : Denetlenen işletmenin kayıtlarında yer alan aritmetik işlemlerin doğruluğunu sağlamak için denetçi tarafından yapılan hesaplamalardır. Yeniden hesaplamara örnek olarak şunlar gösterebilir:
  - Yevmiye ve defteri kebir toplamlarının alınması,
  - Envanter cetvelindeki çarpım ve toplamların sağlanması,
  - Amortismanların tekrar hesaplanması,
  - Şüpheli alacak karşılığı tutarının yeniden hesaplanması.
- **Kayıt Sistemini Yeniden İzleme** : Denetlenen işletme tarafından kaydedilen bir kaydın veya kayıtlar dizisinin adım adım takip edilmesi bu tekniğin esasını oluşturur. Defterler tutulurken bazı hata veya hileler yapılabilir. Bu nedenle denetçi yevmiye defterinden, büyük defterlere nakiller yapılırken ve mizanlar hazırlanırken yapılabilecek hataları bulmak için kayıtları tekrar gözden geçirir.

- **Derinlemesine Araştırma** : Derinlemesine araştırma tekniği, bir hesabın, bir yevmiye kaydının veya bir cetvelin detaylı olarak incelenmesidir. Muhasebe ilkelerine aykırı kayıtlar, anormal büyük veya küçük tutarlardaki bakiyeler derinlemesine araştırmaya konu edilir.
- **Soruşturma** : Herhangi bir konu ile ilgili denetlenen işletme personeline ve diğer kimselere soru sorma ve tatminkar cevaplar alma sürecini ifade eder. Alınan cevaplar resmi ve gayri resmi nitelikte olabileceği gibi yazılı veya sözlü açıklamalar şeklinde de olabilir.
- **Yardımcı Defterlerin İncelenmesi** : İşletmeler, istatistiki bilgi sağlamak, bazı olayları daha yakından ve ayrıntılı bir biçimde izlemek gibi nedenlerle yardımcı defterler tutarlar. Örneğin: Müşteriler ve satıcılar yardımcı defterleri gibi.
- **İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma** : Çeşitli muhasebe verileri arasında çeşitli derecede ilişkiler bulunur. Çift taraflı kayıt tutma sisteminde hesaplar arasında karşılıklı çift yönlü bir ilişki vardır. Örneğin: Amortisman giderleri ve birikmiş amortismanlar ile sabit varlıklar, şüpheli alacak giderler ve şüpheli alacak karşılığı ile alacaklar hesabı, fireler ve satılan malın maliyeti ilişkili olan bazı hesaplardandır.
- **Analitik İnceleme** : Genel anlamda denetim bir karşılaştırma sürecidir. Fakat bir teknik olarak karşılaştırma, bir hesap veya mali tablolarda yer alan bir bilginin bir kıstasla karşılaştırılması tekniğidir. Karşılaştırma ölçüsü olarak tutarlar, yüzdeler veya oranlar kullanılabilir. Denetimde kullanılan başlıca oranlara stokların devir hızı, alacakların devir hızı ile ticari borçların devir hızı örnek olarak verilebilir. Muhasebe denetiminde yaygın olarak kullanılan bu teknik, denetçiye genel bir görünüm sağlar.

### 3. STOKLARA GENEL BAKIŞ

Globalleşen dünya üzerinde tüketim toplumlarının bir kartopu etkisiyle çığ gibi büyüdüğü görülmektedir. Bu nedenle her toplumun farklı ihtiyaçlarına karşın bu ihtiyaçlara cevap verebilecek işletmelerin dünya pazarında yer alması önem arz etmektedir. Son dönemlerde defalarca dile getirilen sözlerden biri, dünya genelinde ticaret sınırlarının ortadan kalktığına yöneliktir. Mevcut yapısını yenileyen, ürün portföyü üzerinde çeşitlilik yaratan ya da araştırma geliştirme faaliyetlerine yön vererek pazar payı içerisinde yeni ürünlerle adından söz ettiren işletmeler, ticari ömürlerine diğer durağan işletmeler karşısında bir adım önde devam etmektedir.

Düşük maliyetle maksimum kâr elde etme amacını güden işletmeler, bu ticari faaliyetlerinde özellikle stok kalemlerinden yararlanmaktadır. Üretimin bilfiil içerisinde yer alıp, ham madde, yarı mamul ve genel üretim gideri gibi üretim maliyetlerine katlanarak “Mamul” haline getirdikleri ürünlerin ticaretini yapan işletmeler mevcut olduğu gibi, herhangi bir üretim amacı benimsemeyen satın aldığı ürünün üzerine belli bir kâr marjı ekleyerek “Ticari Mallar” stok kalemi üzerinden ticari faaliyetlerini gerçekleştiren işletmelerin de olduğu bilinmektedir. Ancak şu da bir gerçek ki üretim işletmelerinin çoğu doğal kaynaklara yakınlık, düşük üretim maliyeti, depolama ve ulaşım ağının genişliği gibi etkenlerin bir arada bulunmasını istemektedir.

Aşağıdaki başlıklar dahilinde; stok kavramının içeriği, stokların önemi, stoklar hesap grubu, stok envanter ve değerlendirme yöntemlerine yer verilmektedir.

#### 3.1 Stok Kavramı

Stok, işletme literatüründe, İngilizcede yer alan “inventory” kelimesinin karşılığı olarak Türkçeye çevrilen “envanter” kelimesi ile eşdeğer anlamda kullanılmaktadır. Stok kavramı kullanım yerleri bakımından ele alındığında; daha çok üretim aşamasındaki mali (parasal) ve fiziki unsurlar için kullanılırken, envanter kavramı ise muhasebede yıl sonlarında

fiziki sayımı yapılan mal stoğunu ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu yönüyle bakıldığında daha kapsamlı ve geniş anlama sahip olan stok kavramı envanterden ayrılmaktadır<sup>22</sup>.

Envanter, belirli bir zamanda bir işletme kuruluşu tarafından tutulan stokların toplamını ifade etmektedir<sup>23</sup>.

İşletme faaliyetlerinin etkenliği ve etkinliği açısından üretimde kullanılan veya satılan madde ve malzemelerin gerekli miktarlarda ve uygun zamanlarda temin edilmesi gerekmektedir. İşletmeler, üretim faaliyetlerini gerçekleştirmek veya müşterilerin ihtiyaçlarına yanıt verebilmek için faaliyet alanlarına göre bünyelerinde gerekli bazı madde ve malzemeleri hazır bulundurmak zorundadırlar. İşletmelerin bünyelerinde bulundurduğu madde ve malzemelere genel bir ifadeyle “stok” denilmektedir<sup>24</sup>.

Bir üretim işletmesi açısından en basit tanımıyla stok; işletmenin ileride gerçekleştireceği üretimlerinde kullanılacak ya da pazarlaması yapılacak olan ham madde, yarı mamul ve tamamlanmış ürünler bütününe verilen bir addır. Diğer bir deyişle; gelecekteki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla depolanan ham madde veya üretim işlerinin bir tıkanıklık ile karşılaşılmadan verimli bir biçimde yürütülmesini sağlamak için işletmenin elinde bulundurduğu fiziki mallar, stok kavramı olarak nitelendirilmektedir<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> Bülent Kocu, “**Üretim Yönetimi**”, Beta Yayınları, 12.Baskı, İstanbul, 2005, s.341.

<sup>23</sup> Olusakin S.Akindipe, “The Role Of Raw Material Management In Production Operations”, Igbajo Polytechnic, **International Journal Of Managing Value and Supply Chains**, Vol:5, Thirth Edition, Osun State, Nigeria, September, 2014, s.38.

<sup>24</sup> Richard B.Chase, Nicholas J.Aquilano and F. Robert Jacobs, “**Production and Operations Management : Manufacturing and Services**”, Eighth Edition, Boston : Irwin / McGraw – Hill Series, 1998, s.582.

<sup>25</sup> Harun Sulak, “Stok Kontrolü ve Ekonomik Sipariş Miktarı Modellerinde Yeni Açılımlar : Ödemelerde Gecikmeye İzin Verilmesi Durumu ve Bir Model Önerisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi, **Doktora Tezi**, Isparta, 2008, s.6.

Diğer çeşitli kaynaklarda yer alan stoklara ilişkin tanımlar şu şekildedir:

Stok, işletmenin ihtiyaçlarını karşılamak üzere bulundurduğu bitmiş ürün veya çeşitli düzeylerden tamamlanmamış parçalar, yarı mamuller veya ham maddeleri ifade etmek için kullanılan bir kavramdır<sup>26</sup>.

İşletmeler; satmak, yeni malların üretiminde veya diğer işletme faaliyetlerinde kullanmak üzere bazı madde ve malzemeleri önceden temin edinmek ve elde bulundurmamak zorundadır. Genel olarak bu madde ve malzemelere “stok” denir<sup>27</sup>.

Stoklar, işletmelerin normal faaliyet dönemi içerisinde satılacak, tüketilecek veya faaliyetler içinde değişime uğrayacak maddi mallardır<sup>28</sup>.

Stok, olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak olan ilk madde ve malzemeleri ifade eder<sup>29</sup>.

Stoklar, bir yıl içerisinde satılıp nakde dönüştürülecek varlıklar oldukları için cari varlıklar olarak tanımlanmaktadır<sup>30</sup>.

Tüm bu tanımlardan hareketle stok; işletmelerin fiziki ve maddi bir değer olarak elinde bulundurduğu her an satışa hazır veya pazarlaması yapılabilecek ham madde, yarı mamul ve tamamlanmış ürünler bütünüdür.

---

<sup>26</sup> Orhan Küçük, “**Stok Yönetimi ve Amprik Bir Yaklaşım**”, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş Güncellenmiş 3.Baskı, Ankara, 2014, s.21.

<sup>27</sup> Orhan Sevilengül, “**Genel Muhasebe**”, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 10.Baskı, Ankara, 2001, s.269.

<sup>28</sup> Şevket Kudret Sayın, “İşletme Malzemeleri ve Muhasebeleştirilmesi”, İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözümler Dergisi**, Sayı : 54, Ocak, 2001, s.1.

<sup>29</sup> Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, “**Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.128.

<sup>30</sup> Jae K.Shim and Joel G.Siegel, “**Financial Accounting**”, Schaum’s Outlines Series, Second Edition, ABD : New York, 1999, s.108.

### 3.2 Stokların Önemi

Stoklar genellikle, üretim işletmelerinin %20 ile %60 oranında toplam varlıklarını temsil etmektedir. Bu sebeple, stokların yönetimi de işletmelerin kâr politikalarının belirlenmesinde önemli bir yere sahiptir<sup>31</sup>.

İşletmeler faaliyetlerini sürdürebilmek için stok bulundurmaya zorundadır. Bulundurulacak stok düzeyi, bir defada sipariş edilebilen miktar, parti üretimin miktarı, talep süresi ve düzeyi, dönem ve stoklama maliyeti gibi kalemlerin fonksiyonudur. Stok bulundurmaya özellikle enflasyonist ekonomilerde işletmeye yarar sağlayabilir. Böyle ekonomilerde stokların değeri fiyat artışları sayesinde yükselir ve kazanç elde edilebilir. Enflasyon oranının düşük olduğu ekonomilerde ise stok bulundurmaya, talep dalgalanmaları, sipariş gecikmeleri vb. aksamaların getireceği olumsuzlukları ortadan kaldırmak dışında anlamını yitirmektedir<sup>32</sup>.

Stoklar, bilanço ve gelir tablosunun önemli bir unsuru olmakla birlikte, birçok işletme için stokların muhasebesi de önem arz etmektedir. Stokların nakit olarak işletmeye geri dönüşü, maliyet akışı ve stokların sınıflandırılması olmak üzere stokların muhasebesinde üç unsur bulunmaktadır. Stok muhasebesinin amacı; bilanço tarihinde işletmenin varlıklarını raporlamada stokların doğru bedel ile gösterilmesini sağlamak aynı zamanda belirli dönemdeki kârın doğru belirlenmesini sağlayarak işletmenin gerçek gelir ve maliyetlerini tespit etmektir<sup>33</sup>.

İşletmeler bünyelerinde stok bulundururken belli maliyetlerle de karşı karşıya kalmaktadır. Bunların en başında stokları korumak ve saklamak için katlandıkları depolama maliyeti, bu depolar için ödenen kira giderleri, ısıtma ve aydınlatma giderleri, depo içerisinde kullanılan araç-gereç giderleri ile işçilik giderleri söylenebilir. Bu nedenle işletmelerin istenilen kârlılığa ulaşabilmesinde stokların katlanılan maliyetlerin üzerinde bir bedel ile satılması gerekmektedir.

---

<sup>31</sup> Ilaria Giannoccaro, Pierpaolo Pontrandolfo and Barbara Scozzi, "A Fuzzy Echelon Approach For Inventory Management in Supply Chains", **European Journal Of Operational Research**, Vol : 149, 2003, s.185.

<sup>32</sup> Küçük, s.32-33.

<sup>33</sup> Barry J.Epstein and Abbas Ali Mirza, "**IFRS : Interpretation and Application Of International Accounting and Financial Reporting Standards**", John Wiley&Sons , ABD : New Jersey, 2006, s.157-165.

### 3.3 Stoklar Hesap Grubu

Stoklar hesabı grubu, 1 numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; “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 bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur” şeklinde açıklanmaktadır<sup>34</sup>.

1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) stoklar grubunda aşağıdaki hesaplar yer almaktadır:

- ✓ 150 İlk Madde ve Malzeme
- ✓ 151 Yarı Mamuller – Üretim
- ✓ 152 Mamuller
- ✓ 153 Ticari Mallar
- ✓ 157 Diğer Stoklar
- ✓ 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- ✓ 159 Verilen Sipariş Avansları

#### 3.3.1 İlk Madde ve Malzeme Hesabı (150)

İşletmenin üretim veya diğer faaliyetlerinde tüketilmek amacıyla işletmede bulundurulmuş ham madde, yardımcı malzeme, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin takip edildiği hesaptır. Satın alımı yapılan veya üretilen ilk madde ve malzemelerin maliyet bedelleri ile ilk madde ve malzemelerin hesabının borcuna, üretime verilmesi, tüketilmesi, satılması veya devredilmesi halinde ise bu hesabın alacağına kaydedilmek suretiyle

---

<sup>34</sup> T.C Resmi Gazete, “1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, [http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447\\_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447\\_1.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf), (Erişim Tarihi : 18.05.2017)

muhasebeleştirilmektedir. İlk madde ve malzeme hesabına, ilk madde ve malzemenin çeşidine göre yardımcı hesaplar açılabilir<sup>35</sup>.

### **3.3.2 Yarı Mamuller – Üretim Hesabı (151)**

Yarı mamuller, tamamlanmamış olarak depolanan, farklı kullanımlara veya müşteri spesifikasyonlarına adapte olacak nihai işlemleri bekleyen ürünlerdir<sup>36</sup>.

Henüz üretimi tamamlanmayan ancak direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belirli oranlarda pay alan üretim aşamasındaki mamullerin takip edildiği hesaptır. Bu mamullerin maliyet dönemi sonlarında ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerinden almış olduğu paylar bu hesaba borç kaydedilmektedir. Üretimi tamamlanan mamullerin maliyet tutarları ise bu hesabın alacaklandırılması suretiyle ilgili stok hesabının borcuna aktarılmaktadır<sup>37</sup>.

### **3.3.3 Mamuller Hesabı (152)**

Üretim faaliyetleri sonucunda oluşan ve satışa hazır durumda olan mamul stoklarının takip edildiği hesaptır. Üretimi tamamlanmış mamuller ambara alınarak bu hesap borçlandırılmaktadır. Mamullerin satılması veya çeşitli nedenlerle ambardan çekilmesi ile hesap alacaklandırılmaktadır.<sup>38</sup>

### **3.3.4 Ticari Mallar Hesabı (153)**

Üretim faaliyeti veya diğer ticari faaliyetlerle uğraşan işletmelerin satmak amacıyla işletmeye aldıkları ticari mallar vb. kalemlerin takip edildiği hesaptır. Satın alınan ticari mallar (emtia) maliyet bedeli ile bu hesaba borç kaydedilerek, satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesi durumunda ise maliyet bedeli ile alacaklandırılır. Ticari mallar hesabına, mal çeşitlerine göre yardımcı hesaplar açılabilir<sup>39</sup>.

---

<sup>35</sup> Gürbüz Gökçen, “Genel Muhasebe”, Beta Yayınları, 4.Baskı, İstanbul, 2013, s.287.

<sup>36</sup> Denny Hong – Mo Yeh, “Inventory Management”, University Of Toronto, Seventh Chapter, 2009, s.3.

<sup>37</sup> Sevilengül, s.280.

<sup>38</sup> Gültekin Gürçay, “Yöneticiler İçin Temel Stok Kontrolü”, Çatı Kitapları, 1.Baskı, İstanbul, 2012, s.28.

<sup>39</sup> Gökçen, 2013, s.289.

### 3.3.5 Diğer Stoklar Hesabı (157)

Yukarıda belirtilen stok hesaplarının içeriğine girmeyen ürün, artık ve hurda vb. kalemler bu hesapta takip edilir. Bu kalemler elde edildiğinde maliyet bedeli ile hesabın borcuna; satılması, devredilmesi veya kullanılması halinde ise alacak kaydı yapılmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir<sup>40</sup>.

Diğer stoklar hesabının içerisinde farklı nitelikte stoklar olabileceği gibi uygulanabilecek işlemler de farklılık gösterebilir. Diğer stok kalemi olarak nitelendirilebilecek stok kalemlerinden özellik gösterenlerle ilgili bilgiler aşağıda belirtilmiştir<sup>41</sup>:

- ✓ Değeri Düşen Stoklar,
- ✓ Komisyoncudaki Mallar,
- ✓ Yoldaki Stoklar
- ✓ Hurda ve Atık Stokları.

### 3.3.6 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (158)

Stok değer düşüklüğü karşılığı hesabı; yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların haricinde diğer sebeplerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların takip edildiği hesaptır. Tespit edilen stok değer düşüklüğü “654 Karşılık Giderleri Hesabı”nın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilmektedir. Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içerisinde kullanılması ya da satılması halinde ise ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılmak suretiyle daha önce ayrılan karşılık “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı’na” aktarılarak kapatılmaktadır<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> Gökçen, 2013, s.289.

<sup>41</sup> Yonca Küçük, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi”, İstanbul Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010, s.8.

<sup>42</sup> Gökçen, 2013, s.289.

### 3.3.7 Verilen Sipariş Avansları Hesabı (159)

Yurt içi ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklar ile ilgili olarak gerçekleşen avans ödemelerinin takip edildiği hesaptır. Avans ödemeleri verilen sipariş avansları hesabının borcuna kaydedilir. Malın teslimi üzerine avans tutarı hesabın alacaklandırılması suretiyle kapatılmaktadır. Verilen sipariş avansları hesabına, avansın ödendiği yere veya avansa konu olan stok çeşidine yardımcı hesaplar açılabilir<sup>43</sup>.

### 3.4 Stok Envanter Yöntemleri

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

- Aralıklı Envanter Yöntemi
- Sürekli (Devamlı) Envanter Yöntemidir.

Her iki yöntemin de amacı, mal alım ve satım işlemleri ve bunlarla ilgili gider, iade ve iskontoların kayıt altına alınmasıdır. Bu yöntemlerden işletmeye uygun olan yöntemin seçiminde, işletmenin yapısı, faaliyet konusu, iş hacmi, alım ve satım yapılan malların özellikleri ve çeşitliliği, malların fiziki sayımının kolaylıkla yapılabilme durumu ve işletme yöneticilerinin mal hareketleriyle ilgili elde etmek istedikleri bilgiler dikkate alınmaktadır<sup>44</sup>.

Ayrıca devamlı envanter yönteminde tüm alınan ve satılan ürünlerin kayıtları tutulurken, aralıklı envanter yönteminde düzenli bir kayıt sistemi bulunmamaktadır. Devamlı envanter yönteminde yılda bir kez stok sayımı yapılmasına karşın, aralıklı envanter yönteminde yılda en az bir kere stok sayımı yapılmaktadır. Devamlı envanter yöntemi her çeşit mallar için kullanılırken, aralıklı envanter yöntemi ucuz ve masrafsız mallar için kullanılmaktadır<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> Gökçen, 2013, s.291.

<sup>44</sup> Gülsevil Yıldız, “**Genel Muhasebe 1**”, Detay Yayıncılık, 4.Baskı, Ankara, 2013, s.184.

<sup>45</sup> Walter T.Harrison and Charles T.Horngren, “**Financial Accounting**”, Prentice Hall, Fourth Edition, ABD : New Jersey, 2001, s.277.

### 3.4.1 Aralıklı Envanter Yöntemi

Aralıklı envanter yöntemi, işletmedeki mal mevcudunun ancak belirli aralıklarla yapılacak sayım ve değerlendirme (envanter çıkarma) ile belirlenebileceği esasına dayalı bir yöntemdir. Dolayısıyla mal alım satım işlemlerinden doğan kâr veya zarar da ancak mal mevcudunun saptanmasından sonra yapılacak bazı hesaplamalar ile bulunur. Aralıklı envanter yönteminde dönem başı mal mevcudu, dönem içi alışlar, alış giderleri, alış iskonto ve alış iadeleri “153 Ticari Mallar Hesabı”nda takip edilir. Satışlar ise “600 Yurtiçi Satışlar Hesabı”nın alacağına kaydedilir. Satışlarla işletmeden çıkan her mal, Ticari Mallar Hesabına kaydedilmediğinden Ticari Mallar Hesabının kalanı mal mevcudunu göstermeyecektir. Dolayısıyla mal mevcudunu ve satışların kâr veya zararını belirlemek için fiili sayım ve değerlendirme (envanter) yapmak gereklidir. Mal çeşidinin çok ve küçük hacimli ve nispeten ucuz fiyatlı birimlerden oluştuğu örneğin; kırtasiye, gıda marketi, konfeksiyon vb. işletmelerde alım satım işlemleri genellikle aralıklı envanter yöntemine göre kaydedilir<sup>46</sup>.

### 3.4.2 Devamlı Envanter Yöntemi

Devamlı envanter yönteminin uygulanabilmesi için satış esnasında satılan ticari mal maliyetinin bilinmesi gerekmektedir. Devamlı envanter yönteminde; ticari mal satın alındığında, maliyet bedeli ile “153 Ticari Mallar Hesabı”na borç kaydedilir. Ticari mal satıldığında ise, satılan ticari malın maliyeti tutarı “621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı”nın borcu karşılığında bu hesabın alacağına kaydedilir. Böylelikle 153 Ticari Mallar hesabının kalanı sürekli olarak işletmede mevcut olan ticari mal maliyetini gösterir. Yapılan satışların tutarı ise ilgili hesap karşılığında “600 Yurtiçi Satışlar Hesabı”na alacak kaydedilir<sup>47</sup>.

153 Ticari Mallar		621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (STMM)	
Dön. Bş. Stok	STMM	STMM	Satış İadeleri (Maliyet)
Alışlar			
Alış Giderleri	Alış İadeleri		
Satış İadeleri (Maliyet)	Alış İskonto		

<sup>46</sup> Yılmaz Benligiray ve Diğerleri, “Genel Muhasebe”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 5.Baskı, Eskişehir, 2006, s.134.

<sup>47</sup> İbrahim Lazol ve Diğerleri, “Genel Muhasebe”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, Eskişehir, 2012, s.5.

600 Yurtiçi Satışlar	610 Satıştan İadeler
Satışlar	Satış İadeleri (Satış Tutarı)
611 Satış İskontoları	
Satış İskontoları	

### 3.5 Stokların Değerlemesi

İşletmelerin dönem kârı veya zararının doğru, dürüst ve güvenilir bir şekilde tespit edilmesi amacıyla stokların değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu kâr veya zararın doğru ve güvenilir bir şekilde tespiti için stokların değerinin de doğru bir şekilde hesaplanması gerekmektedir. Stokların değerlendirilmesinde meydana gelebilecek ufak değişikliklerin bile işletmelerin kâr veya zararını doğrudan etkileyebileceği göz önüne alındığında değerlemenin güvenilir olarak gerçekleştirilmesinin önemi ortaya çıkmaktadır<sup>48</sup>.

#### 3.5.1 Türk Ticaret Kanunu'na Göre Değerleme

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 79'uncu maddesinde “duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir” denilmek suretiyle TMS'ye atıfta bulunmaktadır<sup>49</sup>. “TMS 2 Stoklar standardına göre; stoklar maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Stoklar finansal tablolarda, kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesi stokların maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilme ilkesiyle uyumludur”<sup>50</sup>.

<sup>48</sup> Ali İldır, “Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri”, Nobel Akademik Yayınları, 3.Baskı, Ankara, 2004, s.35.

<sup>49</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <https://www.verginet.net/dtt/1/6102SayiliTurkTicaretKanunu.aspx>, (Erişim Tarihi : 12.06.2017)

<sup>50</sup> Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No : 3, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050115-8.htm>, (Erişim Tarihi : 20.08.2017)

### 3.5.2 Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme

Vergi mevzuatına göre, stoklar maliyet bedeli ile değerlenir<sup>51</sup>. Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle bunlara ilişkin diğer giderlerin toplamını ifade eder<sup>52</sup>. Üretilen mamul veya yarı mamul stoklarının maliyeti ise aşağıdaki unsurlardan oluşur<sup>53</sup>.

- Mamulün oluşturulmasında sarf edilen ham maddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Diğer taraftan, “stokların maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşük bir değer gösterirse, maliyet bedeli yerine maliyet bedeli esası hariç emsal bedeli ölçüsü uygulanır ve böylelikle stoklar bilançoda emsal bedel ile raporlanır (VUK, Madde 274). Yangın, deprem ve su basması gibi afetler sebebiyle bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış meydana gelen stoklar da emsal bedeli ile değerlendirir”<sup>54</sup>.

“Emsal bedel; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran gösterilen değeridir. Emsal bedel; sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre belirlenir(VUK, Madde 267). Ortalama fiyat esasında; aynı cins mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve

<sup>51</sup> **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Madde 274, <https://www.verginet.net/dtt/1/213-sayili-vergi-usul-kanunu.aspx>, (Erişim Tarihi : 21.08.2017).

<sup>52</sup> **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Madde 262, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> , (Erişim Tarihi : 22.08.2017).

<sup>53</sup> Oğuzhan Bahadır, “UFRS / TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından Stoklarda Değerleme”, İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı : 109, 2012, s.64.

<sup>54</sup> **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Madde 278, <http://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/84792> , (Erişim Tarihi : 22.08.2017).

tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “Ortalama Satış Fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25’ten az olmaması şarttır. Maliyet bedeli esasında; emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Takdir esasında ise; ortalama fiyat esas ve maliyet esasına göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca belli edilir (VUK, Madde 267)’<sup>55</sup>.

### 3.5.3 Sermaye Piyasası Kanunu’na Göre Değerleme

SPK’nın 22.maddesi uyarınca; “Stoklar, elde etme maliyeti ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların elde etmeye maliyeti yerine net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi için, net gerçekleşebilir değer elde etmeye maliyetine göre %10 veya daha fazla bir değer düşüklüğü göstermesi ve bu değer düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin var olmaması gerekir”<sup>56</sup>.

Stok maliyetlerinin hesaplanmasında “ilk giren ilk çıkar”, “ağırlıklı ortalama maliyet” ya da “hareketli ortalama maliyet” yöntemlerinden birisinin tercih edilmesi zorunludur. Aynı tür stoklarda aynı değerlendirme yönteminin esas alınması gerekirken, kısmen özel siparişlerin olması ya da başlı başına maliyetlerinin saptanması gerekli kalemlerin yer alması halinde bunlara özgü “özel sipariş maliyeti” yönteminin uygulanması tercih edilebilir<sup>57</sup>.

Stokların elde etme maliyetine göre düşük değerle değerlendirilmesi durumunda karşılık ayrılması şarttır. Stok değer düşüklüğü karşılık tutarları esas olarak “genel yönetim giderleri” içerisinde muhasebeleştirilmektedir<sup>58</sup>.

---

<sup>55</sup> Bahadır, s.64-65.

<sup>56</sup> Hale Akın ve Fahri Kurşunel, “TMS 2’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, Selçuk Üniversitesi, **Sosyal Bilimler MYO Dergisi**, Cilt : 13, Sayı :1-2, 2010, s.315.

<sup>57</sup> Ozan Taştan, “Stoklarda Değer Düşüklüğü’nün Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi ve Mali Tablolara Yansıtılması”, Marmara Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2013, s.38.

<sup>58</sup> T.C Resmi Gazete, “Sermaye Piyasası Kurulunca Yayımlanmış Tebliğ Hükümlerine İlişkin Ek Tebliğ”, Seri :VII , No :16,

### 3.5.4 Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme

UFRS / TFRS kapsamında stoklar “maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı” ile değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme sürecinde stokların değerinin maliyet ve net gerçekleşebilir değere göre ayrı ayrı tespit edilerek karşılaştırılması gereklidir. Türkiye Muhasebe Standartları'nın benimsediği bu yaklaşım tutuculuk ilkesine dayalı, en düşük değer yöntemidir. Bu yöntemle göre, gerçekleşmemiş zararlar (karşılık giderleri) gelir tablosu unsuru olarak kayıtlanacaktır. Buna karşın, gerçekleşmemiş kazançların (stoklardaki değer artışı) gelir olarak kayıtlanması söz konusu değildir. Bu yaklaşıma göre, değerlendirme esnasında stokların net gerçekleşebilir değeri, maliyet değerinin altına düşerse gerçeğe uygun değer kaygısı ortaya çıkmakta ve stokların net gerçekleşebilir değeri, gerçeğe uygun değeri temsil etmektedir. Net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinden yüksek olması durumunda, gerçeğe uygun değer kaygısı oluşmamakta ve stok maliyet değeri ile ölçülmektedir. Bu açıklamalardan anlaşıldığı gibi stoklar, değişik durumlarda maliyet, net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer (piyasa fiyatı) ölçüleri ile değerlemeye tabi tutulabilmektedir<sup>59</sup>.

### 3.6 Stok Değerleme Yöntemleri

İşletmelerin faaliyetleri süresince kullandığı girdilerin değerlendirilmesi, stokların değerlendirilmesi kapsamındaki usul ve esaslara göre gerçekleştirilmektedir. İşletme yönetimi tarafından stok değerlendirme yöntemleri göz önünde bulundurularak, dönemler itibarıyla birtakım kararlar alınmaktadır. Alınan bu kararlar, direkt olarak gelirin hesaplanması biçimini etkilediğinden stokların değerlendirilmesinde uygulanacak yöntemlerin doğru tespiti de tüm işletmeler için önem arz etmektedir<sup>60</sup>.

ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) kapsamında üç tane kabul edilebilir envanter yöntemi bulunmaktadır. Bunlar: İlk Giren İlk Çıkar (FIFO), Son Giren İlk Çıkar (LIFO) ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi'dir. Uluslararası Finansal Raporlama

---

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20064.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20064.pdf> , (Erişim Tarihi : 13.09.2017)

<sup>59</sup> Semih Hüseyin Tokay ve Ali Deran, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri”, İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :90, 2008, s.33.

<sup>60</sup> Gürçay, s.37-38.

Standartları'na göre (IFRS) ise LİFO, izin verilen bir yöntem değildir. Bu nedenle IFRS, FIFO ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemlerini esas almaktadır<sup>61</sup>.

Ticaret işletmeleri esasen satılmak üzere satın alınan malların stok değerlemesiyle ilgilenirken, endüstri işletmeleri sadece üretim için ihtiyaç duyduğu ham maddelerin maliyetini belirlemekle kalmaz, bunun yanı sıra satış için gerekli mal ve hizmetlerde ham maddenin işleme maliyetini dikkate almaktadır. Dolayısıyla, stokların değerlemesinde, stokların satın alma maliyeti, ham maddenin üretilmesi aşamasına kadar oluşan maliyet, hem direkt hem de endirekt maliyet unsurlarını birlikte ele almak gerekir<sup>62</sup>.

Aşağıda işletmeler tarafından uygulanan stok değerlendirme yöntemlerinin açıklamalarına yer verilmiştir. Bu yöntemler stok hareketlerinin takibinde ve finansal tabloların oluşturulmasında işletmelere yol göstermektedir.

### **3.6.1 Fiili Maliyet Yöntemi**

Fiili (spesifik) maliyet, stokların gerçek maliyet bedeli ile değerlendirilmesi yöntemidir. Fiili maliyet yönteminde malların fiilen satın alındıkları bedeller ile maliyete dahil edilmesi gerekli giderlerin tespiti yapılarak fiili maliyetler bulunmaktadır. Ancak bu değerlendirme yönteminin uygulanabilmesi için, hesap dönemi içerisinde satın alımı gerçekleştiren her parti maldan dönem sonuna kalan miktarların ayrı ayrı tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle spesifik maliyet yönteminin uygulanabilirliği biraz güçtür. Fiili maliyet ile değerlendirme, yüksek bedele sahip ve az sayıda alınıp satılan taşıt araçları, mobilya, ziynet eşyaları gibi mallarda uygulanabilir. Günümüzde mal hareketlerinin kayıt ve izlenmesinde bilgisayar kullanımı, yöntemin uygulama olanağını artırmaktadır. Fiili maliyet belirlenemiyorsa değerlendirme, ortalama maliyet yöntemi ile yapılır<sup>63</sup>.

---

<sup>61</sup> Peter Harris, "Should Last in First Out Inventory Valuation Methods Be Eliminated?", New York Institute Of Technology, **Global Journal Of Business Research**, Vol : 5, Fourth Edition, 2011, s.54-55.

<sup>62</sup> David Alexander, Anne Britton and Ann Jorissen, "**International Financial Reporting And Analysis**", Fourth Edition, South – Western Cengage Learning, Australia, 2009, s.360.

<sup>63</sup> M.Emin Akyol, "Emtia Değerlemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 316, Aralık, 2007, s.12.

### 3.6.2 Ortalama Maliyet Yöntemi

Ortalama maliyet yöntemi tüm maliyetlerin ortalamasının alınarak hesaplanan bir yöntemdir. Bu sebeple, dönem sonunda kalan stok tutarı da satın alma maliyetlerinin ortalama birim fiyatı ile hesaplanır<sup>64</sup>.

Bu yöntem kendi içinde “Tartılı Ortalama ve Hareketli Ortalama Yöntemi” olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu yöntemlerin açıklamalarına aşağıda yer verilmektedir<sup>65</sup>:

**Tartılı Ortalama Yöntemi;** Farklı tarihlerde farklı fiyatlarla yapılan tüm ticari mal alışlarının toplam maliyetlerinin, toplam ticari mal miktarına bölünerek bulunan bir ortalamayla satılan ticari malların maliyetlerinin hesaplandığı bir ortalama maliyet yöntemidir.

**Örneğin;** Bir işletmenin ürettiği mamullerde kullanılan (Y) ilk maddesine ilişkin Mart dönemi ambar işlemleri aşağıdaki gibidir<sup>66</sup>:

Tarih	İşlem	Birim Fiyat	Miktar	Tutar
1 Mart	Devir	1.750,00	8 Ton	14.000,00
5 Mart	Alım	1.800,00	10 Ton	18.000,00
8 Mart	Üretime Sevk		5 Ton	
17 Mart	Alım	1.700,00	12 Ton	20.400,00
20 Mart	Üretime Sevk		10 Ton	
25 Mart	Alım	2.000,00	5 Ton	10.000,00
29 Mart	Üretime Sevk		7 Ton	

$$\text{A.O.M (Tartılı)} = \frac{(8 \text{ Ton} \times 1.750 \text{ TL}) + (10 \text{ Ton} \times 1.800 \text{ TL}) + (12 \text{ Ton} \times 1.700 \text{ TL}) + (5 \text{ Ton} \times 2.000 \text{ TL})}{(8 \text{ Ton} + 10 \text{ Ton} + 12 \text{ Ton} + 5 \text{ Ton})}$$

$$\text{A.O.M (Tartılı)} = \frac{62.400,00 \text{ TL}}{35 \text{ Ton}} = 1.782,8571 \text{ TL}$$

<sup>64</sup> David H.Marshall and Wayne W.Mcmanus, “Accounting : What The Numbers Mean”, Fourth Edition, 1999, s.150.

<sup>65</sup> Muharrem Samur, “Ticari Mal Stokları Üzerindeki Enflasyon Etkisinin Değerlendirilmesi ve Muhasebe İşlemleri”, İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı : 53, 2000, s.17.

<sup>66</sup> Nalan Akdoğan ve Diğerleri, “Maliyet Muhasebesi”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 3.Baskı, Eskişehir, 2014, s.57.

Birim maliyet dönem içinde değişmediğinden üretime gönderilen ilk madde/malzemenin toplam maliyeti de şöyle hesaplanabilir:

Tarih	Üretime Sevk (Miktar)	Br Maliyet	Toplam Maliyet
8 Mart	5 Ton	1.782,86	8.914,29
20 Mart	10 Ton	1.782,86	17.828,57
29 Mart	7 Ton	1.782,86	12.480,00
<b>Toplam İlk madde/malzeme maliyeti</b>			<b>39.222,86</b>

**Tablo 1 : Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi Tablosu**

Tarih	İşlem	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		Miktar	Br. Fiyat	Tutar	Miktar	Br. Fiyat	Tutar	Miktar	Br. Fiyat	Tutar
1 Mart	Devir							8	1.750	14.000,00
5 Mart	Alım	10	1.800	18.000				18	1.783	32.091,43
8 Mart	Üretime Sevk				5	1.782,86	8.914,29	13	1.783	23.177,14
17 Mart	Alım	12	1.700	20.400				25	1.783	44.571,43
20 Mart	Üretime Sevk				10	1.782,86	17.828,57	15	1.783	26.742,86
25 Mart	Alım	5	2.000	10.000				20	1.783	35.657,14
29 Mart	Üretime Sevk				7	1.782,86	12.480,00	13	1.783	23.177,14
<b>TOPLAM</b>		<b>27</b>	<b>5.500,00</b>	<b>48.400,00</b>	<b>22</b>	<b>1.782,86</b>	<b>39.222,86</b>	<b>13</b>	<b>1.782,86</b>	<b>23.177,14</b>

**Hareketli Ortalama Yöntemi;** Hareketli ortalama maliyet yönteminde; ortalama maliyet her ticari mal alışında tekrar hesaplanmaktadır. Her ticari mal alışında alınan malın miktarı mevcut ticari malın miktarına, maliyeti de mevcut malın maliyetine eklenerek; toplam maliyet, toplam miktara bölünerek ortalama maliyet bulunur<sup>67</sup>.

Tartılı ortalama maliyet yönteminde belirtilen örneği hareketli ortalama maliyet yöntemi açısından ele aldığımızda; farklı tarihlerde üç satın alma işlemi gerçekleştiğinden , üç hareketli ortalama birim maliyet hesaplanmalıdır<sup>68</sup>.

<sup>67</sup> Samur, s.17.

<sup>68</sup> Akdoğan ve Diğerleri, s.58.

<b>Tarih</b>		<b>Ortalama Br Maliyet</b>
5 Mart	( 18.000,00 TL +14.000,00 TL) / (10 Ton + 8 Ton)	1.777,78 TL/Ton
17 Mart	( 20.400,00 TL + 23.111,01 TL) / (12 Ton + 13 Ton)	1.740,44 TL/Ton
25 Mart	( 10.000,00 TL + 26.106,61 TL) / (5 Ton + 15 Ton)	1.805,33 TL/Ton

**Tablo 2 : Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi Tablosu**

Tarih	İşlem	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		Miktar	Br. Fiyat	Tutar	Miktar	Br. Fiyat	Tutar	Miktar	Br. Fiyat	Tutar
1 Mart	Devir							8	1.750	14.000,00
5 Mart	Alım	10	1.800	18.000				18	1.778	32.000,00
8 Mart	Üretime Sevk				5	1.777,78	8.888,89	13	1.778	23.111,11
17 Mart	Alım	12	1.700	20.400				25	1.740	43.511,01
20 Mart	Üretime Sevk				10	1.740,44	17.404,40	15	1.740	26.106,61
25 Mart	Alım	5	2.000	10.000				20	1.805	36.106,61
29 Mart	Üretime Sevk				7	1.805,33	12.637,31	13	1.805	23.469,30
<b>TOPLAM</b>		<b>27</b>	<b>5.500,00</b>	<b>48.400,00</b>	<b>22</b>	<b>1.805,33</b>	<b>38.930,61</b>	<b>13</b>	<b>1.805,33</b>	<b>23.469,30</b>

Tablodan da görüleceği üzere; hareketli ortalama maliyet yönteminde her satın alım işlemi için ayrı bir ortalama birim maliyet hesaplanmaktadır. Örneğin; 5 Mart tarihinde gerçekleşen satın alım tutarı 18.000 TL ve 10 Ton'dan oluşmaktadır. İşletmenin mevcut durumda 8 Ton ve 14.000 TL olmak üzere ilk maddesi bulunduğundan, 18.000 TL ve 14.000 TL tutarlarının toplamı , 10 Ton ve 8 Ton olan miktarların toplamına oranlandığında 32.000 TL / 18 Ton eşitliğinden ilk hareketli ortalama maliyet 1.777,78 TL/Ton olarak hesaplanmaktadır. Diğer satın alım işlemleri için de aynı yöntemle hesaplamalar yapılarak hareketli ortalama maliyetler hesaplanmaktadır. Dolayısıyla ortalama maliyetler bulunduktan sonra gerçekleşen üretime sevk br maliyetleri de bu hareketli ortalama maliyetleri esas alınarak üretime gönderilmektedir.

Tartılı ortalama ve hareketli ortalama maliyet yöntemleri; fiyatlar genel seviyesindeki değişikliklerin maliyetlere ağırlıklı veya hareketli oluşuna göre yansıtılmasını sağlar. Sonuç olarak, ortalama maliyet yöntemleri de fiyatlar genel seviyesindeki artışları gerçek anlamda yansıtmaya yetmemektedir. Çünkü bu yöntemler kullanılırken dikkate alınan maliyet bilgileri kaydedildikleri tarihteki değerleri ifade ettiklerinden bilançonun düzenlenmesi tarihindeki cari

para değerlerini ifade etmemektedir. Ancak bununla birlikte hareketli ortalama maliyet yöntemi daha gerçekçi bir maliyet hesaplamasına olanak sağlamaktadır<sup>69</sup>.

### 3.6.3 İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

İlk giren ilk çıkar yönteminin temelinde; ilk satılan stokların en eski mevcut olan stoklar olduğu düşüncesi yer almaktadır. Bu yöntem; dönem sonu stokların daima en son elde edilen stokların maliyetinden oluşacağı temeline dayanır. FIFO yöntemi; gelir tablosunda gelirlere karşı en eski yani ilk satılan stokların maliyetini yüklemektedir. Bu durum da FIFO yönteminin bir aksaklığı olarak görülmektedir<sup>70</sup>.

İlk olarak satın alımı gerçekleştiren ilk madde ve malzemelerin, öncelikle üretime sevk edildiği varsayımına dayanan bu yöntem, İngilizce (First-In, First-Out) kelimelerinin baş harfleri olan FIFO olarak adlandırılır<sup>71</sup>.

**Örneğin;** Belli bir ay içinde üretimde kullanılan (A) cinsi ilk madde ve malzemeye ilişkin satın alma ve üretime sevk verileri aşağıdaki gibidir<sup>72</sup>:

Tarih	İşlem	Birim Fiyat	Miktar	Tutar
1 Şubat	Başlangıç Kalan	20.000,00	200 br.	4.000.000,00
3 Şubat	Üretime Sevk		50 br.	
5 Şubat	Alım	22.000,00	150 br.	3.300.000,00
10 Şubat	Üretime Sevk		100 br.	
12 Şubat	Üretime Sevk		50 br.	
19 Şubat	Alım	23.000,00	170 br.	3.910.000,00
28 Şubat	Üretime Sevk		70 br.	

Bu verilerin ışığı altında, üretime sevk edilen ve elde kalan (A) ham maddesinin FIFO yöntemine göre maliyetleri şöyle hesaplanacaktır:

<sup>69</sup> Samur, s.17.

<sup>70</sup> Lawrence Revsine, Daniel W.Collins and Bruce Johnson, “Financial Reporting and Analysis”, Prentice Hall Pearson, Thirth Edition, 2005, s.450.

<sup>71</sup> Ali Kartal ve Diğerleri, “Maliyet Muhasesi”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2.Baskı, Eskişehir, 2004, s.40.

<sup>72</sup> Kartal ve Diğerleri, s.40-41.

**Tablo 3 : FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) Maliyet Yöntemi Tablosu**

Tarih	İşlem	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		Miktar	Br. Fiyat	Tutar	Miktar	Br. Fiyat	Tutar	Miktar	Br. Fiyat	Tutar
1 Şubat	Devir							200	20.000	4.000.000
3 Şubat	Üretime Sevk				50	20.000	1.000.000	150	20.000	3.000.000
5 Şubat	Alım	150	22.000	3.300.000				150	20.000	3.000.000
								150	22.000	3.300.000
10 Şubat	Üretime Sevk				100	20.000	2.000.000	50	20.000	1.000.000
								150	22.000	3.300.000
12 Şubat	Üretime Sevk				50	20.000	1.000.000	120	22.000	2.640.000
					30	22.000	660.000			
19 Şubat	Alım	170	23.000	3.910.000				120	22.000	2.640.000
								170	23.000	3.910.000
28 Şubat	Üretime Sevk				70	22.000	1.540.000	50	22.000	1.100.000
								170	23.000	3.910.000
<b>TOPLAM</b>		<b>320</b>		<b>7.210.000</b>	<b>300</b>		<b>6.200.000</b>	<b>220</b>		<b>5.010.000</b>

Yukarıdaki tablodan görüldüğü gibi, hesaplamada üretime sevk edilen ilk madde ve malzemeler ilk satın alındıklarındaki alış maliyetlerinden başlanarak alınış tarihlerine göre değerlendirilmiştir. Üretime sevk için ambardan çekilen ilk madde ve malzemelerin ilk alınan partiden olduğu varsayılmıştır. Bu nedenle örneğin; 10 Şubat tarihinde üretime sevk edilen 100 birim (A) cinsi ilk madde ve malzeme değerlendirirken, bir üst sütuna bakılıyor. Stokta 20.000 TL / birim alış maliyetli 150 birim ve 22.000 TL / birim alış maliyetli 150 birim olmak üzere toplamda 300 birim ilk madde ve malzeme olduğu görülmektedir. Birimi 20.000 liradan olan parti önce satın alındığı için FIFO yöntemine göre 10 Şubat tarihinde üretime sevk edilen 100 birim 20.000 liradan değerlendirilerek üretime gönderiliyor. Böylece kalan sütununda 20.000 lira birim alış maliyetli 50 birim ve 22.000 lira birim alış maliyetli 150 birim olmak üzere toplam 200 birim (A) cinsi ilk madde ve malzeme stoğu bulunmaktadır. Dolayısıyla üretime sevk edilen ve elde mevcut ham madde stokları FIFO yöntemine göre değerlendirilmiştir.

### 3.6.4 Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO)

En son satın alınan ilk madde ve malzemelerin, ilk önce üretime sevk edildiği varsayımına dayanan bu yöntem İngilizce (Last - In, First – Out) kelimelerinin baş harfleri olan LİFO olarak da adlandırılır. FIFO maliyet yöntemini açıklarken kullandığımız örneğin verilerini, LİFO yöntemini açıklamak için de kullanacağız<sup>73</sup>.

**Tablo 4 : LİFO (Son Giren İlk Çıkar) Maliyet Yöntemi Tablosu**

Tarih	İşlem	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		Miktar	Br. Fiyat	Tutar	Miktar	Br. Fiyat	Tutar	Miktar	Br. Fiyat	Tutar
1 Şubat	Devir							200	20.000	4.000.000
3 Şubat	Üretime Sevk				50	20.000	1.000.000	150	20.000	3.000.000
5 Şubat	Alım	150	22.000	3.300.000				150	20.000	3.000.000
								150	22.000	3.300.000
10 Şubat	Üretime Sevk				100	22.000	2.200.000	150	20.000	3.000.000
								50	22.000	1.100.000
12 Şubat	Üretime Sevk				50	22.000	1.100.000	120	20.000	2.400.000
					30	20.000	600.000			
19 Şubat	Alım	170	23.000	3.910.000				120	20.000	2.400.000
								170	23.000	3.910.000
28 Şubat	Üretime Sevk				70	23.000	1.610.000	120	20.000	2.400.000
								100	23.000	2.300.000
<b>TOPLAM</b>		<b>320</b>		<b>7.210.000</b>	<b>300</b>		<b>6.510.000</b>	<b>220</b>		<b>4.700.000</b>

Yukarıdaki tablodan görüldüğü gibi, hesaplamada üretime sevk edilen (A) cinsi ilk madde ve malzemelerin en son satın alınan partiden yapıldığı varsayılarak, sevk edilenler en son partinin alış maliyetlerinden başlanarak değerlendirilir. Bu yöntem FIFO yönteminin tam tersi bir şekilde işlemektedir. Bu nedenle örneğin, 10 Şubat tarihinde üretime sevk edilen 100 birim (A) cinsi ilk madde ve malzeme değerlendirirken, bir üstteki kalan sütununa bakılmaktadır. Stokta 150 birim 20.000 TL/birim alış maliyeti ve 150 birim 22.000 TL/ birim alış maliyeti olmak üzere toplam 300 birim (A) cinsi ilk madde ve malzemenin var olduğu görülmektedir. Birimi 22.000 lira olan parti daha sonra alındığı için LİFO yöntemine göre 10 Şubat tarihinde

<sup>73</sup> Kartal ve Diğerleri, s.41-42.

üretime gönderilen 100 birim, 22.000 lira birim maliyetten değerlendirilerek üretime sevk edilmektedir. Böylece kalan sütununda birimi 22.000 liradan satın alınan partiden 50 birim (A) cinsi ilk madde ve malzeme kalırken aynı ilk madde ve malzemedeki birimi 20.000 lira olan partiden 150 birim kalmaktadır. Bu şekilde üretime sevk edilen ve elde mevcut ilk madde ve malzeme stokları değerlendirilmiş olmaktadır.

### **3.6.5 Diğer Yöntemler**

Üretime gönderilen ilk madde ve malzeme ile ilgili olarak stokların değerlendirilmesinde kullanılan yöntemlerin açıklamalarına aşağıda kısaca yer verilmektedir:

**İlk Gelecek İlk Çıkar (NIFO) Yöntemi;** NIFO İngilizce (Next-In, First-Out) kelimelerinin (ilk gelecek olan ilk çıkar) harflerinden oluşmaktadır. NIFO yönteminde; üretime verilen, satılan mallar ile dönem sonunda mevcut stoklar yeni alınacak malın maliyeti ile değerlendirilir. Satılan veya kullanılan malların maliyeti ile dönem sonunda kalan stokların maliyet değeri fiilen katlanılan harcamaya göre değil, tahmin edilen en son fiyata göre hesaplanmaktadır<sup>74</sup>.

**Düşük Fiyatlı Mallar İlk Çıkar (LOFO) Yöntemi;** LOFO İngilizce (Low-Out, First-Out) kelimelerinin harflerinden meydana gelmekte olup, bu yöntemde en düşük fiyatlarla alınan malzemenin ilk önce üretime gönderileceği varsayılmaktadır. Böylece dönem sonucunda stoklarda kalan ham madde ve malzeme en yüksek fiyatlar ile değerlendirilmiş olacaktır<sup>75</sup>.

**En Yüksek Fiyatlı İlk Çıkar (HIFO) Yöntemi;** HIFO İngilizce (High-In, First-Out) kelimelerinin baş harflerinden oluşmaktadır. Bu yöntemde; en yüksek fiyatla stoklara giren malzemenin ambarın ilk olarak çıktığı varsayımına dayanmaktadır. Böylece üretim maliyetlerine yansıyan tutarlar sürekli olarak en yüksek fiyatlardan oluşurken stoklar daha düşük fiyatlarla değerlendirilmektedir<sup>76</sup>.

---

<sup>74</sup> Cemal Elitaş, “NIFO Stok Değerleme Yönteminin Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Eylül, 2007, s.1-12.

<sup>75</sup> Serhat Kutlan, “Stok Değerlemede HIFO ve LOFO Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz - Eylül, 2003, s.6.

<sup>76</sup> Kutlan, s.4.

**Piyasa Fiyatını Esas Alan Yaklaşım;** Piyasa fiyatını esas alan yaklaşımda ise, işletme faaliyetlerinde kullanılan ilk madde ve malzemeler ile dönem sonunda mevcut olan stoklar piyasa değerleri esas alınarak değerlendirilmektedir. Piyasa değeri; yerine koyma veya cari piyasa fiyatı olabilir.

**Maliyet ve Piyasa Değerinden Düşük Olanı Esas Alan Yaklaşım;** Bu yaklaşımda ise stokların maliyeti değerlendirilirken alış maliyeti veya cari piyasa fiyatlarından hangisi daha düşük ise ona göre değerlendirme yapılmaktadır<sup>77</sup>.

**Standart Değeri Esas Alan Yaklaşım;** Standart değeri esas alan yaklaşımda; belli bir faaliyet düzeyinde ve şartların altında bir mamulün maliyetini oluşturan unsurlar, önceden belirlenen standart fiyatlara göre değerlendirilmekte olup, üretime gönderilen madde ve malzemeler için tek bir fiyat kullanılmaktadır. Stoklar işletme ve sektörün özelliklerine göre belirlenen maliyetler esas alınarak değerlendirildiğinden aynı malzemeyi kullanan bölümler arasında fiyat farkından doğan ayrıcalıklar oluşmayacaktır<sup>78</sup>.

---

<sup>77</sup> Elitaş, s.5.

<sup>78</sup> Duruşen Acar, “İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi, Muhasebe ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi”, Gazi Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2007, s.78.

## 4. STOKLARIN DENETİMİ

Stoklar, işletmelerde hata ve hilelerin en fazla olduğu varlık kalemlerinden biridir. Bu nedenle denetçi, öncelikle stokların denetiminde fiziki olarak inceleme ve gözlemi yapmalı, stok maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplandığından ve muhasebe defter kayıtlarına doğru bir şekilde işlendiğinden emin olmalıdır. Bozulmuş, modası geçen, kullanımı mümkün olmayan diğer stoklar tespit edilip raporlanmalı ve bu stoklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır. Bu tespitlerin ve kontrollerin yapılması denetçiler açısından belli bir zamanı ve maliyeti gerektirdiğinden işletmelerin iç kontrol yapısının güçlü olması beklenmektedir.

İşletmelerin sahip olduğu stok depoları sadece işletme merkezinin bünyesinde bulunmayabilir. Özellikle üretim faaliyetinde bulunan bazı firmalar yeterli makine, teçhizat ve üretim tesisine sahip olmadığından üretimlerini dışarıda yani fason firmalarda yaptırabilmektedir. Bu fason firmalar, işletmelerden yeterli miktarda ham madde, yardımcı malzeme veya ambalaj malzemesi temin ederek işletmelerin istediği özellikte üretimi gerçekleştirmektedir. Bu durum anlaşma koşullarına göre farklılık gösterebilir. Örneğin, üretim sürecine dahil edilen ambalaj malzemesi anlaşma koşullarına göre kimi zaman fason firma tarafından temin edilerek fason işçilik maliyetinin içerisine dahil edilip firmaya fatura edilebilmektedir. Bu örnekten yola çıkarak işletmelerin kendi bünyesinde içeride veya dışarıda birden fazla stok depolarını barındırdığı ve yönettiği söylenebilir. Stok depoları iç kontrol yapılarının sağlamlığı ile etkin bir şekilde denetlenmeli ve bağımsız denetçi bu koşullar altında kendine uygun alt yapı zeminini oluşturmalıdır.

Aşağıda kısaca stoklara ilişkin denetimin amacı ve önemi açıklanmaya çalışılmış, bu doğrultuda denetçiler tarafından incelenen iç kontrol sistemleri ile stoklara ilişkin denetim teknikleri, envanter yöntemleri ve tespitleri, gözlem süreci, stok değerlendirme ve kontrol süreci hakkında bilgilendirmelere yer verilmiştir.

### 4.1 Stok Denetiminin Amacı ve Önemi

Stokların denetiminin amacı, stok kaleminin uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi kapsamında kayıtlara geçirildiğinin ve finansal tablolarda doğru ve dürüst bir biçimde raporlanmış olduğunun saptanmasıdır. Bu amaca ulaşmak için denetçi stokların fiziken var olduklarını, bunların işletmenin sahipliğinde bulduklarını, kullanılabilir veya satılabilir

durumda olduklarını ve doğru bir biçimde fiyatlandıklarını saptamalıdır. Bu nedenle stokların sayımı, stokları değerlemede uygulanan yöntemler ve yapılan hesaplamaların aritmetik doğruluğu incelenmelidir. Denetçi aynı zamanda bozulan, modası geçen ve sürümü az olan stoklar için uygun karşılıkların ayrılmış bulunduğunu da araştırmalıdır. Bir işletmenin stokları çok sayıda ve farklı kalemlerden oluşabilir. Bu kalemlerin her birinin maliyetinin saptanarak, stokların değerlemesinin yapılması önemli zorluklar getirebilir. Bu nedenlerle stokların denetimi varlık kalemleri içerisinde en zor denetlenebilen denetim sahalarından biri olarak kabul edilir<sup>79</sup>.

Stok miktarı ve tutarlarında hata ve hile olma olasılığı fazla olduğundan stokların takibi ve denetimi oldukça önem arz etmektedir. Bu amaçla; birçok işletme kendi bünyesinde iç denetim birimini ve iç kontrol sistemini oluşturmaya çalışmaktadır. İç denetçiler, işletme içerisinde sürekli denetim yapma imkânına sahip olduğu gibi, belirli muhasebe düzenlemeleri ve prosedürleri çerçevesinde stokların denetimini gerçekleştirebilmektedir<sup>80</sup>.

İşletmeler için ideal stok seviyesini yakalayabilmek her zaman mümkün olmayabilir. Stok kontrollerinin asıl amacı, arz ve talebe göre belirlenmiş olan en uygun stok seviyesini sürdürebilmektir. İhtiyaçların karşılanma zamanı, taleplerin ortalama süresi, talep değişimi, müşteriye teslim süresi, arz sıklığı gibi faktörler ideal stok seviyesinin tutturulabilmesi ve sürdürülebilmesinde etkindir<sup>81</sup>.

Bu bilgilerden yola çıkılarak stokların denetimi ile ulaşılmak istenen hedefler aşağıdaki gibi belirtilebilir<sup>82</sup>:

- Stok hesaplarına girişlerin gerçek giriş olduklarından emin olmak,
- Stok hesabında yer alan tutarların maliyet bedellerine uygun şekilde kayıtlara alındığından emin olmak,

---

<sup>79</sup> Güredin, s.429.

<sup>80</sup> Gürçay, s.53-54.

<sup>81</sup> Tony Wild, “**Best Practice In Inventory Management**”, Elsevier Science, Second Edition, 2002, s.43.

<sup>82</sup> Güray Öğredik, “**Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi**”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, 2006, s.26.

- Yıl içerisinde tüketen 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,
- Envanterde yer alan finansal raporlama çerçevesine uygun olarak ve yasaların öngördüğü şekilde değerlemeye tabi tutulduğundan emin olmaktır.

Kısaca, işletmeler için önemli bir varlık kalemi olan stokların denetimi işletme faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamada, sipariş ve stok maliyetleri ile firelere ilişkin oluşabilecek yüksek maliyetleri minimize etmede etkin rol oynar.

#### **4.2 Stoklara İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi**

Stoklara ilişkin iç kontrol sisteminin uygun bir yapıya kavuşturulması işletmeler açısından önemlilik arz eden konuların başında gelir. Bu nedenle denetçilerin bu noktada üzerinde durması gereken hususlar; işletmenin örgüt yapısına uygun maliyet yöntemlerinin seçilip seçilmediği, stok takibinin düzgün yapılıp yapılmadığı, stokların gerçek değerleriyle işletme bünyesinde yer alıp almadığıdır.

Stokların iç kontrolü, mal ve ürünlerin alımı, üretimi ve muhasebeleştirilmesiyle doğrudan bağlantılıdır. Stoklar üzerindeki etkin iç kontrol, malların uygun bir biçimde siparişini, teslim alınması, 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 ile bu kapsamda sistem ve fonksiyon analizleri sayesinde fikir sağlanabilir<sup>83</sup>.

---

<sup>83</sup> Gürçay, s.55.

Stokların alımında güvenilirliğin sağlanabilmesi için kurulmuş olan iç kontrol sisteminde bulunması gerekli olan bazı unsurlar vardır. Bu unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür<sup>84</sup>:

- Stokların satın alma bölümü, ambar bölümü ve muhasebe bölümleri işletme organizasyonu içerisinde ayrı ayrı örgütlenmiş olmalıdır,
- İşletmenin satın alma bölümünün uygulamada kullanacağı satın alma standartlarını, kurallarını, kullanılacak yöntemleri belirleyen bir satın alma prosedürü bulunmalıdır,
- Stoklarla ilgili olarak sınıflandırma yapılarak işletmenin mevcut üretim planlamasına uygun olarak geliştirilmiş bir stok takip mekanizması oluşturulmalı,
- Satın alım talebi, doğrudan ilgili üretim biriminden veya stok kontrol biriminden gelmelidir,
- Basılı ve birbirini takip eden numaralı satın alma talep belgeleri kullanılmalı ve satın alım öncesi işletme organizasyonunun içinde, satın alıma onay verecek birimlerin belirlenmiş olması gereklidir.
- Satın alma talebinde bulunacak birimin malın işletmeye teslimine kadar geçecek süreyi de dikkate alacak şekilde satın alma istediğinde bulunmasını sağlayacak, stok kontrol sisteminin bulunması gerekir.
- Malları sayıp, ölçüp, tartıp, gerekli kalite, satın alma talep belgesi, sevk irsaliyesi ve faturada bulunan bilgilerle uyumlu olup olmadığının kontrollerini yaparak işletmeye mal kabulünü yapacak, noksan veya kusurlu malları ve teslimatı bir tutanağa bağlayacak bağımsız bir teslim alma birimi olmalıdır.
- Teslim alınan malların ambara teslimi esnasında, müteselsil sıra takip eden ve farklı birimler tarafından kontrolü yapılan ambar tesellüm fişlerinin ve girişi olan malların kayıt edildiği ambar defteri ve stok kartlarının kullanılıyor olması gerekir.

---

<sup>84</sup> Acar, s.60-62.

- İşletmede alımı yapılan malların maliyetlerinin doğru olarak tespitini yapacak, nakliye giderleri, sigorta gibi malın maliyetine ilave edilmesi gerekli giderlerin yansıtılıp yansıtılmadığını takip edebilecek, bir maliyet muhasebesi sistemi olmalıdır.
- İç kontrol sisteminin de işletmede 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 mekanizmalarının olması gereklidir.
- Satın alınan malların ödemelerinin vadesinde ve doğru tutarlar üzerinden yapıldığını takip ve kontrol edebilecek bir yapıya sahip olmalıdır.

Bu yazılı maddeler doğrultusunda hareket edildiğinde stokların takibi ve güvenilirliği artacak, oluşacak hata ve hilelerin hangi aşamada meydana geldiği ve kimlerin onayı ile gerçekleştiği rahat bir şekilde tespit edilebilecektir.

#### **4.2.1 Satın Alma Talebi**

Satın almadaki ilk işlem, yetkili kişi veya bölüm tarafından gerekli duyulan mala ilişkin talebin belirtilmesidir. Satın alma istek fişinde, ihtiyaç duyulan malların cinsi, miktarı, teslim tarihi vb. bilgiler yer almaktadır. Satın alma talebi ilgili bölüm şefi tarafından onaylanmaktadır<sup>85</sup>.

Satın alma talebi, yetkili personel tarafından hazırlanan ve ihtiyaç duyulan mal ve hizmetlere ilişkin bilgileri içeren belgedir<sup>86</sup>.

Satın alma sürecinin başlangıç noktasını hasılat, üretim, stok kontrol, mal veya ham maddeyle ilgilenen diğer bölümlerden gelen mal/ham madde “satın alma talebi” oluşturmaktadır. Satın alma talebinin onaylanmasıyla gerekli sayıda “satın alma emri”

---

<sup>85</sup> Jr. Ulric J.Gelinas and Richard B.Dull, “**Accounting Information Systems**”, Seventh Edition, ABD : Thomson South Western, 2008, S.430.

<sup>86</sup> Cemal Elitaş ve Murat Kiracı, “Satın Alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örnekleme Uygulaması”, İSMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı : 100, Temmuz – Ağustos, 2010, s.53.

hazırlanarak ilgili kişi ya da bölüme gönderilir. Nüsha sayısı, kurulacak olan sistemde elde edilmek istenen bilgiye göre farklılık gösterecektir<sup>87</sup>.

Birden çok stok kaleminin tedariğinin yapıldığı tek bir tedarikçi için birden fazla satın alma talep formu oluşabilir. Tüm bu satın alma talep formlarının tek bir satın alma sipariş formuna dönüştürülmesi gerekir<sup>88</sup>.

Denetçi etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmede satın alma talebine ilişkin işlemler için aşağıda belirtilen sorulara cevap aramaktadır<sup>89</sup>.

- Ekonomik sipariş miktarları ile sipariş verme noktaları önceden belirleniyor mu?
- Üretim, kullanım, stok veya satış amacıyla ham madde, malzeme ve ticari mal satın alınması ihtiyacını belirleyen personelin talebi bir üst yöneticisi tarafından satın alma onaylanıyor mu?
- Satın alma taleplerinin etkinliğinin sağlanması ve gerekli bilgileri belirlemek ve belgelemek amacıyla satın alma istek fişleri kullanılıyor mu?
- Satın alma istek fişlerindeki onaylar satın alınacak malzemenin kullanılmasından sorumlu olan yönetici tarafından gerçekleşiyor mu?
- Satın alma istek fişlerinin iletilebileceği ayrı bir satın alma birimi ya da departmanı mevcut mu?
- Satın alma istek fişinin onaylanması durumunda bir nüshasının fişi düzenleyen birimde kalması, diğer nüshasının ise satın alma bölümüne gönderimi sağlanıyor mu?

Bu sorulara verilen cevaplar denetçiye işletmenin maliyet sisteminin güçlü ve zayıf yönleri hakkında fikir vermektedir. Maliyet sisteminin zayıf olduğu kanısına varan denetçi, satın alma talebinden itibaren başlayan süreç içerisinde hile olasılığının olup olmadığına yönelik daha kapsamlı çalışmalar başlatır.

---

<sup>87</sup> Elitaş ve Kiracı, s.47.

<sup>88</sup> James A.Hall, “**Accounting Information Systems**”, Cengage Learning, ABD : South Western, 2011, s.218.

<sup>89</sup> Küçük, 2010, s.59.

#### 4.2.2 Uygun Talebin Seçilmesi

İşletmeler, birden fazla üretim tesislerini tek bir merkez üzerinden yönetmek ve kontrol etmek adına ERP sistemlerinden yararlanmaktadır. Stokların yönetilmesinde de etkin rol oynayan bu sistem, ilgili kişi ya da departmandan gelen satın alma talebinin seçiminde kullanıcıya kolaylık sağlamaktadır.

Fortune 500 şirketleri üzerinde yapılan bir araştırma sonucunda, ERP sisteminden, bu sisteme sahip işletmelerde stok ve personel maliyetlerini azaltması, üretim ve sipariş yönetimlerini etkin hale getirmesi, müşterinin ihtiyaçlarını daha kısa sürede karşılayabilme, bilgi ve iş akış süreçlerini iyileştirmesini bekledikleri sonucu ortaya çıkmıştır<sup>90</sup>.

Stoklara ilişkin uygun satın alma talebinin seçiminde fiyata ve zamana bağlı olarak bazı farklılıklar yaşanmaktadır. İşletmeler tarafından öncelikli olan aynı cinsteki stokların en uygun fiyat ile en kısa sürede temin edilmesidir. Ancak bu satıcı firmanın işletmeye vereceği temin süresine göre farklılık gösterebilir. Aynı cinsteki stokun “X” firması tarafından yüksek fiyatla daha kısa sürede temin edilip işletmeye sevkini sağlanması, “Y” firmasının daha düşük fiyatla daha uzun sürede temin edip işletmeye sevk etmesinden daha cazip hale gelebilir. Bu mevcut durum işletmenin sipariş durumunun gözetilerek değerlendirilmesine göre farklılık gösterecektir. ERP sistemleri kullanıcıyla bu konuda hızlı kombinasyonlar geliştirerek uygun talebi seçmesinde yardımcı olur.

Denetçi bu aşamada iç kontrol sisteminin yeterliliğinden faydalanarak yetkili kişinin stoklara ilişkin satın alma talebinde uygunluğu göz önünde bulundurup bulundurmadığını gözlemleyebilir. İşletmeler açısından bu konu stokların üretim döngüsüne katılarak siparişin tamamlanması adına önem arz eder. Burada yaşanacak herhangi bir sıkıntı maliyetlerin artmasına ve üretimde yaşanacak aksamalara sebebiyet vermektedir.

---

<sup>90</sup> Robin Poston and Severin Grabski, “Financial Impacts Of Enterprise Resource Planning Implementations”, **International Journal Of Accounting Information Systems**, Vol : 2, 2001, s.273.

### 4.2.3 Sipariş Verme

Sipariş formunun düzenlenmesi ve satın almanın gerçekleşmesi işlemleri satın alma bölümü tarafından yürütülmektedir. Satın alma birimi, talep edilen mal veya hizmetler için tedarikçilerle görüşmelerde bulunur<sup>91</sup>.

Satın alma bölümü, depodan gelen satın alma taleplerini değerlendirerek ilgili tedarikçilerden fiyat teklifleri alır ve alımın yapılacağı tedarikçiyi belirler. Alım yapılan tedarikçinin belirlenmesi işlemi için; onaylı tedarikçi listeleri belirlenmiş olabileceği gibi her alımda tekrardan fiyat teklifleri alınarak satın alım da gerçekleştiriliyor olabilir. Daha sonra alım yapılacak tedarikçiye satın alma siparişi verilir. Her bir tedarikçi için ayrı satın alma sipariş formu hazırlanır. Sipariş formundan dört örnek hazırlanarak bir örneği tedarikçiye, bir örneği muhasebe bölümüne ve bir kopyası da malları teslim alacak birime gönderilir. Bir örneği ise satın alma bölümünde dosyalanır<sup>92</sup>.

Denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğiyle sipariş verme aşamasında satın alma biriminin yeterli dikkat ve özenle hareket edip etmediğini denetler. Bu doğrultuda işletmenin satın alma sürecinin iç bünyesinde oluşturulan; fiyat, kalite ve vade şartlarına uygun “Teklif Değerlendirme Formu”na yer verilip verilmediği, uygun şartlar gözetilerek “Satın Alma Sipariş Formu”nun düzenlenip düzenlenmediği ve bu konuda satın alma yöneticisinin onayının alınıp alınmadığı, depo ve muhasebe gibi birimlerin sipariş aşamasında ilgili formların kopyaları ile bilgilendirilip bilgilendirilmediği konuları üzerinde durulur.

### 4.2.4 Gelen Siparişi Teslim Alma

Satıcı tarafından gönderimi sağlanan malın teslim alınması işletme açısından önem gösteren bir noktadır. Çünkü malın işletmeye girmesi ile birlikte işletmenin borç yükümlülüğü doğmaya başlamaktadır. Gelen malın satın alınması ile ilgili politika ve organizasyonu işletmenin büyüklük yapısı ve bakış açısına göre şekillenmektedir. Gelen mallar, satın alma bölümü tarafından alınabileceği gibi bağımsız bir teslim alma bölümü tarafından da alınabilir. Ancak ayrı bir birimin malı teslim alması daha doğru bir yoldur. Gelen mal teslim alma bölümü

<sup>91</sup> Steven M.Bragg, “Accounting Best Practices”, John Wiley & Sons, Sixth Edition, ABD, 2010, S.68.

<sup>92</sup> Nejat Bozkurt, “İşletmelerin Kara Deliği : Hile – Çalışan Hileleri”, Alfa Basım, İstanbul, 2011, s.243.

tarafından alınarak, miktar ve malın niteliği açısından sipariş formu ile karşılaştırılacaktır. Ayrıca teslim alma bölümü gelen malın kalite açısından kontrole tabi tutacaktır. Hasarlı mal olup olmadığına ilişkin kontrolleri gerçekleştirecektir<sup>93</sup>.

Yukarıda yer alan açıklamalardan anlaşılacağı üzere denetçi, gelen siparişin teslim alınma sürecini denetlerken görevlerin ayrılığı ilkesi gereği bu sürecin farklı bir bölüm tarafından yönetilmesini ister. Bu bölüm, işletme içerisinde yer alan teslim alma bölümüdür. Teslim alınan malın verilen sipariş ile cins, miktar ve kalite olarak benzerlik taşıyıp taşımadığına ilişkin unsurların kimler tarafından kontrol edildiği, teslim alınan ürünlerin ilgili tarih ve satıcı firma gözetilerek raporlanıp raporlanmadığı ilgili raporların ambar, satın alma ve teslim alma bölümü tarafından muhafaza edilip edilmediğinin denetimini gerçekleştirir. Tüm bu sürecin etkin takip ediliyor olması denetçiyi iç kontrol hakkında olumlu düşünmeye sevk edecektir.

#### **4.2.5 Depolama**

Siparişin uygun nitelikleri barındırması ile birlikte gelen aşama malların depolanması sürecidir. Depolama; depolara stokların alınması, yerleştirilmesi, istiflenmesi, taşınması ve boşaltılması ile ilgili bütün işlemleri kapsamaktadır<sup>94</sup>.

Denetçi, malların depolanması süreciyle ilgili teslim alınan malları göz önünde bulundurarak, ambar tesellüm fişinin olup olmadığı, stok ihtiyacı duyan bölümler arasında ambar istek ve çıkış fişlerinin düzenlenip düzenlenmediği, depolanan ürünlerin stok kartlarına sahip olup olmadığı, stoklara ilişkin güvenlik önlemlerinin alınıp alınmadığı, stokların hangi seviyeye geldiğinde satın alma birimiyle iletişime geçildiği, hangi stokların ilk olarak eritmeye başlandığı, stokların sigortalanıp sigortalanmadığı, hangi aralıklarla fiziki stok sayımlarının yapılıp yapılmadığı sorularına cevaplar aramaktadır.

---

<sup>93</sup> Bozkurt, 2015, s.285.

<sup>94</sup> Küçük, 2014, s.243.

#### 4.2.6 Kaydetme

Teslimatın gerçekleşmesinden veya hizmetin yerine getirilmesinden sonra, alış belgelerinin kayıt altına alınması gerekmektedir. Alışların kaydedilmesi sonucunda, teslim alınan malların varlık, hizmetlerin ise gider olarak kaydedilmesi satıcı işletmeye bir borcu doğurmaktadır. Kısaca satın alma ve ödeme döngüsünde, alışların kayıtlara alınması işlemi, alındı raporu ile faturada yer alan miktar, fiyat ve diğer bilgilerin karşılaştırılarak kaydedilmesi işlemidir<sup>95</sup>.

Denetçi bu aşamada defter kayıtlarına yansıyan tutarları, ilgili işlemlerin belgeleri ile eşleştirir ve teyit eder. Doğru tutarların doğru hesaplarda yer alması denetçinin işlerini kolaylaştıracaktır. Aynı zamanda defter kayıtlarına yansıyan faturaların kayıt aşamasına gelme işlemi ilgili bölümlerin gerekli onaylarına bağlıdır. Denetçi tüm bu zincirin halkalarını oluşturan aşamaları dikkatli bir şekilde incelemeli ve üzerinde durulması gereken kısımlar için ayrıntılı bir çalışma başlatmalıdır. İşletmelerin en fazla hata ve hileye müsait olduğu kayıt süreci denetçinin üzerinde durduğu ve belgeler ile desteklemesi gereken çalışma alanı olarak bilinmektedir.

#### 4.3 Stoklara İlişkin Uygunluk Denetimi

Muhasebe sistemleri işletmelerde stok maliyetlerinin ve satılan malın maliyetinin doğru olarak hesaplanabilmesini sağlamalıdır. Stokların uygunluk denetiminde iki yöntem söz konusudur<sup>96</sup>.

- Satın alma, ham madde – malzeme istek, üretim ve üretime sevk ile ilgili ayrıntılı stok kayıtları incelenmelidir.
- Büyük defter hesapları olağandışı kayıtlamaların bulunup bulunmadığını saptamak açısından gözden geçirilmelidir. Olağandışı izlenimi veren kayıtlar titizlikle irdelenmelidir.

---

<sup>95</sup> William F.Messier, Steven M.Glover and Douglas F.Prawitt, “**Auditing & Assurance Services A Systematic Approach**”, McGraw – Hill, Sixth Edition, ABD : New York, 2008, s.418.

<sup>96</sup> Fuat Günay, “Stokların Denetimi”, İSMMM Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :60, Temmuz-Eylül, 2002, s.246.

Denetçi uygunluk testleri ve yeterli kanıtlar sayesinde işletmelerde satın alınan ve satılan stoklara ilişkin kayıtları ilgili prosedürlere uygun bir şekilde denetler. Bu sayede elde ettiği bilgileri yorumlayarak eksik veya fazla atılan maliyetlerin bulunup bulunmadığını, var ise firelere ilişkin kayıtların doğru hesap kodları üzerinden işlem görüp görmediğini tespit eder. Buradan hareketle, stokların fiziki miktar ve tutarları ile muhasebe kayıtlarına doğru yer alıp almadığını tespit etmiş olacaktır.

#### **4.4 Stoklara İlişkin Maddilik Testleri**

Stoklara ilişkin uygunluk testlerinin yapılmasının ardından denetçi, maddilik testlerini uygulamaya koymalıdır. Maddilik testleri, finansal tablolaradaki tutarların ve açıklamaların doğruluğuna ilişkin kanıt toplamak için uygulanan denetim teknikleri olarak ifade edilmektedir<sup>97</sup>.

Maddilik testlerinin denetiminde denetçi, işletmede yer alması gereken stokların fiili olarak mevcut olup olmadıklarının kontrolünü gerçekleştirmektedir. Üretimin devam etmesi ya da sürekli mal giriş çıkışının bulunması durumunda denetimin dönem sonunda yapılması gerekmez. Çoğunlukla dönem sonlarında işletmelerin dönem sonu işlemleri vb. sebeplerle iş yükü artacağı için işletmeye bir miktar güvenlik stoğu bırakılarak kalan mal tespit edilmek amacıyla denetime tabi tutulur. Sonrasında işletmenin normal faaliyetini devam ettirebilmesi için bırakılan güvenlik stoğunun da kayıtları ve fiili giriş-çıkışları kontrol edilmektedir. Böylelikle işletmedeki tüm kayıtlar incelenerek fiili durumla karşılaştırılması yapılmış olmaktadır<sup>98</sup>.

Fiili durum sonrasında stoklar üzerinde çıkacak farklılıkların nedenleri araştırılarak tespit edilmeye çalışılır. Depo içerisinde bu doğrultuda denetimin sağlanması çalışanları da stoklar üzerinde daha dikkatli ve titiz çalışmaya sevk eder. Olası hırsızlık, çalınma ve kayıplara karşın kısa sürede tespit ve sonuca ulaşma imkanı sağlar. Stoklar üzerinde yapılacak bu işlemler

---

<sup>97</sup> Fatih Saraç, “Kuyumculuk Sektörü ve Kuyumcu İşletmelerde Stok Hesaplarının Denetimi”, Trakya Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Edirne, 2009, s.123.

<sup>98</sup> İdris Karşoğlu, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklar ve Denetimi”, Marmara Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2011, s.77.

tüm yetkililerin imzalarının bulunduğu bir tutanak ile kayıt altına alınır. Son aşamada tespit edilen farklılıklar ise muhasebe kayıtları üzerinden de düzeltilerek işlem yapılır.

Denetçinin satın alımı yapılan stoklar için uygulayacağı maddilik testlerindeki özel denetim amaçları şunlardır<sup>99</sup>:

- Bilançoda stoklar hesabı grubunda gözüken tutarlar kadar stok gerçekten işletmede mevcut olmalı (Var olma),
- Stoklara ilişkin tüm alış işlemleri kayıtlara miktarsal ve tutarsal olarak tam aktarılmış olmalı (Tamlık),
- Dönem sonunda işletmede sayımı alınan stoklara ilişkin değerlendirme işlemleri gerçekleşmiş olmalı. Özellikle stok değerlendirme yöntemlerinin seçimi ve bu yöntemlerin uygulamalarında eksiklikler veya hesaplama hataları bulunmamalı, işletmenin stokları için demode olma gibi sebeplerden dolayı değer kayıpları söz konusu ise karşılıklar ayrılmalı, stoklar için hesaplanan birim maliyetler ve bu maliyetlerin mamul maliyetlerine yüklenişinde belirlenen esaslar netleştirilmeli (Değerleme ve Dağıtım),
- Stoklar hesabı grubu ilgili mali tablonun ilgili ana grubunda ve içerik olarak doğru sunulmalı, stoklara ilişkin önemli bilgiler dipnotlarda açıklanmalı (stok değerlendirme yöntemi gibi) (Sunum ve Açıklama).

Denetçinin satışı gerçekleşen stoklar için uygulayacağı maddilik testlerindeki özel denetim amaçları şunlardır<sup>100</sup>:

- Büyük defterlerde (Gelir tablosunda) görülen bütün satış tutarları içinde bulunan dönemde gerçekleşmiş olmalı (Gerçekleşme),
- Tüm satışa ait işlemler eksiksiz olarak kayıtlara aktarılmış ve kayıt dışı hiçbir işlemin olmaması gerekir (Tamlık),

---

<sup>99</sup> Seval Kardeş Selimoğlu ve Diğerleri, “**Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, Eskişehir, 2004, s.107.

<sup>100</sup> Selimoğlu ve Diğerleri, s.107.

- Stokların satışı ile elde edilen hasılat ve katlanılan giderler ilgili mali tabloda ilgili bölümde yer almalı ve gerekiyorsa dipnotlarda da açıklamalara yer verilmeli (Sunum ve Açıklama).

Denetçi bu amaçlar doğrultusunda uygulanan maddilik testleri ile satın alınan ve satılan stoklarla ilgili gerekli kanıtları elde ederek işletmenin stokları hakkında genel bir görüşe ulaşır. Ulaşılan bu görüş sayesinde stokların hesaplar üzerindeki doğruluğu, değerlemesi ve finansal tablolara yansımaları teyit edilmiş olur.

Stoklara ilişkin maddilik testleri şu aşamalardan oluşmaktadır<sup>101</sup>:

- ✓ İşletmenin sayım planının gözden geçirilmesi,
- ✓ Stok sayımının gözlemlenmesi,
- ✓ Sayım sonrası denetim çalışmaları,
- ✓ Stokların değerlemesinin denetimi,
- ✓ Konsinye stoklar, alım ve satım taahhütleri.

#### **4.4.1 Sayım Planının Gözden Geçirilmesi**

Denetçi, müşteri işletmenin stok sayımını uygun bir biçimde planladığını araştırmalıdır. Bu inceleme sayım sonucunun güvenilirliği açısından çok önemlidir. Stokların denetimini yürüten denetçi başlangıçta stoklar ile ilgili yönetmelikleri gözden geçirmeli, stok sayım yönergelerini incelemelidir. Stoklarla ilgili yönetmelik ve yönergelerde genel olarak şu hususlar yer almaktadır<sup>102</sup>:

- Yönetmelik ve yönergeleri hazırlayan ve onaylayan kişilerin isimleri.
- Stok sayımının yılda kaç kez yapılacağı ve sayım tarihleri. Çoğu işletme eksiksiz bir stok sayımını faaliyet dönemi sonunda yapar. Stok kontrolü güvenilir ise, fiziki sayımın dönem sonundan önceki bir tarihte yapılması kabul edilebilir. Etkin bir

---

<sup>101</sup> Günay, s.246.

<sup>102</sup> Güredin, s.436-437.

kontrolün varlığına bağılı olan bu uygulama işletmeye bazı kolaylıklar sağlar. Dönem sonu işlemlerinin yapılmasında rahatlık ve zaman kazanılmış olur.

- Stokların fiziki sayımından sorumlu olan görevlilerin isimleri.
- Stok türlerinin sınıflandırılması ve yarı mamul stoklarının hangi tamamlanma dereceleri itibariyle dikkate alınıp sayılacağı. Sayım ekibinin sayım işini kolaylıkla tamamlayabilmesi için stokların uygun biçimde sınıflandırılıp gruplara ayrılmış olması gerekir. Farklı stok kalemleri birbirleri içine geçmiş olursa veya bunlar dağınık bir biçimde erişilemeyecek yerlerde karışık olarak depolanmışlarsa; bu stok kalemlerinin birden fazla defa sayılması veya atlanarak hiç sayılmaması söz konusu olabilir. Bunun engellenmesi gerekir.
- Fiziki sayım sırasında zorunlu olarak tesellümü ve gönderimi yapılan stokların kontrolü için izlenecek yol. Aynı şekilde faaliyetlerin durdurulmaması halinde üretim amacıyla işletme içi stok hareketleri konusunda önlem ve hazırlıklar her zaman için mümkün olmamakla birlikte, en uygun yol teslim alma ve yollama bölümlerinin sayım sırasında işlem yapmamaları ve ellerinde hiç stok madde bulundurmamalarıdır. Bölümler arasında bir aktarma zorunlu ise, bu stok kalemlerinin yalnızca bir defa sayılmalarını sağlayacak önlemler alınmış olmalıdır.
- Sayım sırasında kullanılacak sayım etiketleri veya cetvelleri ile ilgili kullanım talimatı. Bunların dağıtımı, toplanması ve kontrolü için izlenmesi öngörülen yol. Genellikle sayımda basılı sıra numaralı sayım etiketleri kullanılır ve sayım tamamlandıktan sonra etiketler ile ilgili hesaplaşma yapılır.
- Stok kalemlerini açıkça tanımlayan ve stok miktarlarının ölçümlemesinde sayma, tartma veya diğer ölçme yöntemlerinin ne şekilde uygulanacağını açıklayan açık ve anlaşılır bir talimat bulunmalıdır.
- Bozulan, modası geçen ve sürümü yavaş olan stok kalemlerinin belirlenmesine ilişkin talimatlar.
- İşletme dışında depolanan stok kalemleri ile ilgili sayım planı.

- İlk sayım çizelgelerinin nihai stok sayım çizelgelerine aktarılması veya icmallerin çıkarılması için izlenecek yollar ve kullanılacak çizelgeler.
- Stokları fiyatlamada kullanılacak çizelgeler, çizelgeler üzerinde çarpım ve toplamların aritmetik doğruluğun kontrolü ile ilgili talimat.
- Stokların bölüm başkanları veya diğer yönetici personel tarafından gözden geçirilip onaylanması ile ilgili talimat.

Bu sayede işletme içerisinde bulunan stokların sorumluluğu tüm çalışanlara görevleri doğrultusunda pay edilir. Düzenli bir şekilde takibi yapılan stoklar, hesaplara zamanında ve doğru olarak yansiyacaktır. Bu durum işletmenin stok sayım planlamasının düzgün bir şekilde ilerlemesini ve denetçinin stoklara iş akış sürecinde daha kısa süreli yer vermesini sağlayacaktır.

#### **4.4.2 Stok Sayımına İlişkin Gözlem**

Dönem sonunda stoklarda bulunduğu işletme tarafından iddia edilen ilk madde malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari malların, gerçekten var olup olmadığının denetçi tarafından anlaşılmasının iki yolu bulunmaktadır<sup>103</sup>.

- ✓ Stokların denetçi tarafından fiziki olarak sayılması,
- ✓ Denetçinin işletme tarafından yapılan stok sayımlarına gözlemci olarak katılması.

Denetçi stok sayımını gözlemlemeye başlamadan önce bu işlemi çok iyi bir şekilde planlamalı ve fiziki sayımla ilgili talimatları önceden gözden geçirmelidir. Denetçinin stok sayımının gözlemlenmesi ile ilgili zamanlamayı da gözden geçirmesi ve denetlenen işletmenin stokları hakkında önceden bilgi sahibi olması gereklidir. Bilinmesi gereken diğer bir husus da denetçinin sayımı bizzat yapmayacağı, sayıma yön veremeyeceği, sayımı kararlaştıramayacağı ve sayımı yönetemeyeceği konusudur. Her ne kadar fiziki stok sayımı denetçinin görev alanına girmese de denetçinin hiç olmazsa sistematik, sağlıklı ve yeterli bir biçimde stok sayımı için gerekli iş ve yöntemler hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Denetçi sadece yapılan fiziki stok

---

<sup>103</sup> Bozkurt, 2015, s.323-324.

sayımında hazır bulunmakta, sayım faaliyetini gözlemlemektedir. Ancak sayım sırasında görülen aksaklıklar varsa sorumluları uyarabilecek ve durumu denetim raporunda belirtecektir. Denetçi fiziki stok sayımı sırasında<sup>104</sup>:

- İşletmenin stok sayımına uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını,
- Stok kalem ve stok hesap gruplarının uygun biçimde yeniden düzenlenip düzenlenmediğini,
- Tesellüm ve gönderim işlemlerinin stok sayımına uygun duruma getirilip getirilmediğini ve stok hareketlerinin minimum düzeyde tutulduğunu,
- Sayımı yürüten görevlilerin işlerini iyi bildiklerini ve çalışmayı ciddi şekilde yürüttüklerini, sayımın iyi yönetildiği ve iyi nezaret edildiğini,
- Sayım ekibinin stok sayım talimatlarına uygun biçimde davranıp davranmadıklarını,
- Denetçinin gözlemlemekle sorumlu olduğu bölümlerde görev yapan sayım ekiplerinin uygulamakta oldukları yordamları gözlemler.

Denetçi, fiziki stok sayımını gözlemleyerek, stok kalemlerinin sayımını test etmek ve sonuçları stok kartlarıyla karşılaştırmak suretiyle var olan stoklarının tamamının kaydedilip kaydedilmediğini saptamaktadır. Satın alma, alış ve satış iadesi işlemlerine ilişkin hesap kesimi ile stokların dönem sonunda bilançoda gösterilmesi gereken miktarının tam olarak beyan edilip edilmediğini test ederek “120 Alıcılar” ve “320 Satıcılar” hesaplarının dönem sonu kalanlarıyla karşılaştırma yapılarak kanıtlar toplanmaktadır. Denetçi, mevcut olan stokların işletmenin sahipliğinde olup olmadığı, konsinye stoklara olup olmadığını saptamakta, stokların mülkiyeti konusunda işletme yönetiminden bilgiler almaktadır. Stokların stok hesaplarına doğru tutarlarla kaydedilip kaydedilmediğini belirleyerek, Tek Düzen Hesap Planı sınıflamasına uygun olarak kayıtlı olup olmadığını ve bilançoda bu sınıflamaya uygun olarak gösterilip gösterilmediğini

---

<sup>104</sup> Yunus Ceran ve Muhammet Bezirci, “Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi”, Selçuk Üniversitesi, **İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı : 22, 2011, s.522-523.

araştırmaktadır. Stokların kalitesine ilişkin verileri gözden geçirerek stokların satış, kullanım veya tüketime durumunu saptamaktadır<sup>105</sup>.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere denetçi, stok sayımını gözlemlerken bu duruma dışardan iştirak etmekte, fiili olarak stok sayımını gerçekleştirmemektedir. Denetçi, işlemlerin düzgün yürütölüp yürütölmediği konusunda kendisine birtakım notlar almaktadır. Mevcut süreç içerisinde hata veya eksikli gözlemlenmesi durumunda ise bunu yetkililerle paylaşarak sürecin düzeltilmesi hususunda bilgilendirmeler yapmaktadır. Buradaki amaç; stoklara ilişkin mevcut iş akışının istenilen prosedürler doğrultusunda ilerlemesini sağlamaktır.

Denetçinin stok sayımını gözlemlerken dikkat etmesi gereken hususlar şöyledir<sup>106</sup>:

- Denetçi, stok kalemlerinin mükerrer sayılabilmek ihtimalini akıldan çıkarmamalıdır. Sayım etiketlerinin kullanılması tekrarlanmış sayımın önlenmesine yardımcı olur.
- Denetçi bazı kalemlerin hiç sayılmamış olma olasılığını da dikkate almalıdır. Bunu önlemek için her sayım yerindeki her stok kalemine bir sayım etiketi veya izelgesi yapıştırılmalıdır.
- Denetçi sandık veya kutuların tamamen veya kısmen boş bulunabileceğini de düşünmelidir. Sandıkların arasında boş yer bırakılarak sandık varmış izlenimi yaratılmış olabilir. Bunu önlemek için sandık veya kutuları rastgele açtırarak ilerini kontrol etmeli, sandıkların veya kutuların yerleşimini gözden geçirmelidir.
- Denetçinin satılmaz, bozuk, hasarlı ve sürümü az ya da modası geçmiş olan stok kalemlerinin bulunup bulunmadığını araştırmalı ve stoklardan sorumlu olan kişilerden bilgi almalıdır.
- Stok sayımında hazır bulunan denetçi, stok sayımı sırasında uygulanan sayım yöntemlerinin etkinliğini de test etmelidir. Örneğin, görevlilerin yaptıkları sayım sonucu kontrol edilmelidir. Yüksek değerdeki stok kalemlerine ayrı bir özen gösterilmelidir.

---

<sup>105</sup> Ceran ve Bezirci, s.523.

<sup>106</sup> Güredin, s.440-441.

- Sayım sonuçlarında önemsiz hatalar bulunduğu saptanırsa durum, hataları yerinde ve anında düzeltmekle yetkili olan kişinin dikkatine sunulmalıdır. Önemsiz hatalar hemen düzeltilmelidir. Önemsiz hataları sayım sorumlularına götürmek gerekmez. Sayım sırasında önemli hata ve yanlışlıkların yapıldığı saptanırsa, denetçi derhal sorumlu yöneticiyi uyarmalı ve önlem alınmasını sağlamalıdır.
- 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.
- Stok kalemi hakkında açıklayıcı bilgi verirken, denetçi müşteri işletme tarafından kullanılan tanımları kullanmalıdır. Mümkünse parça numarası ve diğer gerekli görülen bilgiler de çalışma kağıdında listelenmelidir.
- Denetçi stok sayımı sırasında teslim alma ve yollama ile ilgili bilgileri not almalıdır. Bu bilgiler ilerideki bir tarihte işletmenin muhasebe kayıtlarında yeniden izlenmelidir. Bu incelemenin amaçları;
  - ✓ Belirli bir tarihe kadar teslim alınan tüm stokların fiziki sayıma dahil edildiğini ve mal alış veya stoklar hesabına uygun şekilde borç kaydedildiğini (teslim alımların ait oldukları döneme kaydı) saptamak,
  - ✓ Belirli bir tarihe kadar gönderimi yapılan tüm stokların fiziki sayıma dahil edilmediğini ve stoklar hesabına alacak kaydedildiğini (gönderimlerin ait oldukları döneme kaydı) ve satışlar ile satılan malın maliyeti hesaplarına dahil edildiklerini saptamaktır.

Denetçi, gözlem aşamasında stok satımında yer alırken her türlü hata ve hileyi göz önünde bulundurmak zorundadır. Bu nedenle gözlemlendiği hususları çalışma kağıtlarına not almalı, düzeltilmesi hususunda çalışmalar başlatmalıdır. İşletmenin stokları için önemsiz olarak kabul edilebilecek tutarda ve stokları ciddi derecede etkilemeyecek tespitleri dikkate almamalıdır.

Denetçi bazı özel durumlarda stok sayımına gözlemci olarak katılamamaktadır. İşletmenin stoklarına ilişkin işletmeden aldığı stok doğruluğu beyanı denetçiye stokların doğruluğu hakkında kesin olarak bilgi vermez. Sadece denetçinin olası bir durumda kendisini savunabileceği bir belge niteliği taşır.

#### **4.4.3 Stok Sayımı Sonrası Denetim Süreci**

Stokların fiziki olarak sayımı gerçekleştirildikten sonraki aşamada sıra stok kalemlerinin kuruluşlandırılması yani stokların fiyatlandırılmasına gelir. Stok miktarı ile fiyat çarpılır ve çarpımların toplamı alınarak, stoklar için toplam bir değer hesaplanır. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra denetçi sayım sonuçlarının, ilgili döneme ait olup olmadığını, yazım hatalarının bulunup bulunmadığını inceleyerek stokların özenli ve doğru olarak değerlendirilme durumunu araştırır<sup>107</sup>.

Stok miktarlarının uygun biçimde sınıflandırılması, uygun maliyetlere kaydedilmesi, maliyetlerin sağlıklı yürütülmesinin koşullarıdır. Stokların maliyet denetiminde, denetim hedefleri aşağıdaki unsurlara göre belirlenmektedir<sup>108</sup>.

- **Mekanik Doğruluk** : Envanter listesinde yer alan kalemlerin, sayım sonuçları ile uyum içinde olması ve tutarların ve toplamaların doğrulanmasıdır.
- **Geçerlilik** : Envanter listesinde yer alan kalemler işletmede fiilen bulunmaktadır.
- **Bütünlük** : İşletmede bulunan stok kalemleri envanter listesinde yer almaktadır.
- **Sahiplik** : Envanter listesinde yer alan kalemler işletmeye aittir.
- **Sınıflandırma** : Envanter listesinde yer alan stok kalemleri uygun biçimde sınıflandırılmıştır.
- **Değerleme** : Envanter listesinde yer alan stok kalemleri uygun biçimde değerlendirilmiştir.

Stok sayımı ve değerlemenin bilanço gününden önceki bir tarihte yapılması halinde, denetçi sayım tarihi itibarıyla gerekli düzeltme kayıtlarının yapıldığına dikkat etmelidir. Aynı şekilde, fiziki sayımın yapıldığı günden bilanço gününe kadar geçen süre içerisinde meydana

---

<sup>107</sup> Güredin, s.442.

<sup>108</sup> Gürçay, s.64-65.

gelen stok hareketleri de denetçi tarafından incelenmelidir. Dönem içi kıymet hareketlerinin incelenmesinde aşağıdaki denetim işlemleri uygulanır<sup>109</sup>.

- Stoklar ana hesabına yapılmış kayıtlar; alış yevmiyesi, işçilik dağıtımları, genel üretim maliyeti yüklemeleri veya diğer gerekli kayıtlarla ilişkilendirilerek incelenmelidir. Faturalaması yapılmış tüm malların uygun maliyet ile stoklar hesabından çıkarılmış buldukları araştırılmalıdır.
- Cari dönemin brüt kâr oranı önceki dönemlere ait oranlarla kıyaslanmalıdır. Normal gözükmeyen sapmalar denetçi tarafından dikkatlice incelenmeli ve bu konuda çalışma kağıtlarına gerekli açıklamalar yapılmalıdır.

Kısaca denetçi, stoklardaki tutarların finansal tablolar üzerindeki karşılığını iyi denetlemelidir. Bu doğrultuda faturalar eşliğinde muhasebe kayıtlarına geçen maliyetlerin mamul satışlarında da doğru olarak çıkışlarının yapılıp yapılmadığını gözlemlemeli, önceki dönemlerde yer alan brüt kârlılıklar üzerinde yüksek tutarlarda farklılıkların bulunup bulunmadığı konusunda çalışmalar yapmalıdır. Modası geçen, hurda niteliğindeki stokların ise muhasebe kayıtlarına yer alıp almadığını tespit etmelidir.

#### **4.4.4 Stokların Değerlemesinin Denetimi**

Denetçilerin firmalara uyguladığı stok fiyatlama temelinin uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi içinde bulunduğunu ve bu konuda devamlılık ilkesine uyulduğunu araştırması gerekmektedir. Denetçi, bu noktaları incelemek amacıyla aşağıdaki çalışmaları yapmaktadır<sup>110</sup>.

- 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.

---

<sup>109</sup> Güredin, s.443-444.

<sup>110</sup> Gürçay, s.88.

- İkinci aşama olarak mamul maliyetleri incelenmektedir. Mamulün maliyetini, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri oluşturur. İlk madde ve malzeme incelemesi, depodan üretime sevk ile başlar. Üretime sevk yapılırken, üretime gönderilen ilk madde ve malzemelerin, stok kartlarından maliyeti hesaplanarak çıkış yapılmaktadır. Denetçi, işletmenin izlediği değerlendirme yöntemine göre maliyetlerin hesaplamasını yeniden yapar. Özellikle sürekli envanter yöntemi bu hesaplamaları çok kolaylaştırmaktadır. İşçilik giderleri ise kullanılan işçilik saatleri ile işçilik saat ücretinden oluşmaktadır. Denetçi, işçilik giderlerini, ücret bordrosu ve sözleşmeler sayesinde inceler. Mamule yüklenmesi gereken işçilik saatleri ise yapılmış teknik hesaplamalardan izlenebilmektedir. Genel üretim giderlerinde ise mamul ve yarı mamullere yapılan dağıtım politikası önem taşımaktadır. Denetçi, dağıtımlarda kullanılan dağıtım anahtarlarını uyum ve mantıklılık açısından inceler.

Buna göre denetçi, stok kalemleri üzerinde değerlendirilen her bir işlemi büyük dikkat ve titizlikle yürütmelidir. Özellikle seçilen maliyet yöntemlerinin devamlılığının olup olmadığını, sürekli envanter yöntemi ile atılan maliyet kayıtlarının doğru tutarları yansıtmayı yansıtmadığını, mamule yüklemesi yapılan işçiliklerin direkt ve endirekt ayrımlarının doğru yapıldığını yapılmadığının denetimini gerçekleştirmelidir. İşletme varlıklarında yer alan stok grubu önemli bir yapıya sahiptir. Bu nedendir ki stoklar, oluşacak kâr ve zarar tablosuna etki ettiği gibi dönem sonlarında da stok maliyetleri üzerinden yapılacak finansal analizlere yön vermektedir.

Denetçi, sürümü yavaş, modası geçmiş vb. nitelikli stok kalemlerini incelerken aşağıdaki yöntemlere başvurmalıdır<sup>111</sup>:

- İşletmedeki yetkililerle konuşarak bu stok kalemlerinin miktarının saptanmasında uygulanan yöntemler öğrenilmelidir. Denetçi bu stok kalemlerinin maliyet değerlerinde nasıl bir düzeltme yapıldığını ve uygunluğunu irdelemelidir.
- Stok sayımını gözlemlerken bu tür stok kalemlerinin varlığını saptamalı ve sayım sonrası işletmenin de bu kalemleri gerçekten bu şekilde tanımlamış olduğunu tespit etmelidir.

---

<sup>111</sup> Gürçay, s.89.

- 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.
- Önceki yılın stoklarından çıkartılıp cari yılın stoklarına dahil edilmiş stok kalemlerinin bulunup bulunmadığı incelenmelidir.
- Stok kayıtlarını inceleyerek hiç hareket görmeyen stok kalemlerinin bulunup bulunmadığını tespit etmelidir.

Kısaca denetçi, ticari amaçlı kullanılan stoklar ile yıpranmış ve modası geçmiş stokların ayrımını verilen bilgiler ışığında iyi analiz etmelidir. Bu yapıdaki stokların ilgili hesap kalemlerinde yer aldığının ve doğru değerlemelerin yapıldığını incelemelidir. İşletme tarafından fiziki ve ekonomik değerlerinde düşüş yaşanan stoklara karşılık ayrılıp ayrılmadığını denetlemelidir.

#### **4.4.5 Konsinye Stoklar, Alım ve Satım Taahhütleri**

Pazar payının daraldığı ve rekabetin arttığı günümüz dünyasında satıcı işletmeler, ürünlerini karşı işletmenin rafında bulundurmamak, ürünü piyasada tutundurmamak gibi çeşitli sebeplerle tahsilatını satış yapıldıkça elde edebildiği konsinye ürünlü satışlar yapmaktadır.

Denetçi, denetimini sağladığını müşteri işletmenin konsinye alım veya satım ile ilişkili bir işleminin var olup olmadığını denetlemelidir. Böyle bir durumda denetçi, işletmenin alım ya da satım sözleşmelerinin bu doğrultuda düzenlenip düzenlenmediğinin denetimini sağlamalıdır. Denetçi ayrıca, depo içerisinde işlem gören konsinye ürünlerin giriş ve çıkış işlemlerinin kontrolünü sağlarken bu ürünlerin sevk irsaliyesi ile yapılıp yapılmadığının ve üzerinde “konsinye satış” ibaresinin bulunup bulunmadığını denetlemelidir. Denetçiden diğer tespiti beklenen ise konsinye alınan veya satılan ürünlerin, işletmenin stoklarına dahil edilip edilmediği hususudur.

İşletmedeki ilgililerle görüşülerek normalin üzerindeki miktarlarda ve piyasa fiyatının üzerindeki fiyatlarla satın alma yükümlülüklerin 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<sup>112</sup>.

Denetçi yapılan her işleme şüphecilikle yaklaşmalı ve oluşabilecek riskler karşısında hazırlıklı olmalıdır. Sektör genelinde araştırmalar yaparak alım ve satım taahhütlerinin yüksek tutarlar içerip içermediğine bakmalı, ayrıca konsiye gönderilen ürünlerin ne kadar süre içerisinde faturaya bağlandığının denetimini yapmalıdır.

#### **4.5 Fiili ve Kaydi Envanter Tespitleri**

Kaydi envanter, işletmenin defter kayıt ve belgeleri üzerinden işletmenin stok hareketleri ve dönem sonu stoklarının tespit edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Fiili envanter ise, kaydi envantere göre tespiti gerçekleşen miktar hareketlerinin bilfiil tespit edilerek, dönem sonu stoklarının sayılması, tartılması, ölçülmesi vb. yöntemlerle gerçek olup olmadığının denetlenmesidir. Fiili envanter ile kaydi envanter arasında dönem sonu stokları açısından farklar olabilecektir. Önemli olan bu farkların gerçekçi nedenlerle açıklanabilir olmasıdır. Örneğin; yasal fire oranları, işletmede çıkan yangın veya dönem içerisindeki sel, deprem vb. doğal afet gibi<sup>113</sup>.

Kaydi envanter çalışması defter kayıtları ve belgelerden hareketle belirli bir başlangıç tarihinden itibaren bu tarih genellikle 1 Ocak tarihi olur, önceki dönemden devreden stoklar baz alınarak stoklar üzerinde dönem içindeki stok hareketleri izlenerek belirli bir tarihteki stok kayıtlarına ulaşmak amacıyla yapılan çalışmadır. Bu çalışmanın tüm yılı kapsayacak şekilde yapılması gerekli değildir. Belirli bir dönem için de yapılabilir. İşletmenin aylık olarak emtia hareketleri izlendiğinde dönemler arasında aşırı dalgalanmalar görünmez. Mevsim veya belirli olaylara bağlı olarak ortaya çıkan dalgalanmalar hariç olmak üzere belirli bir dönemdeki aşırı dalgalanma belirli bir hata veya bir hilenin habercisi de olabilir. Örneğin; denetçi stoklara yönelik olarak yaptığı çalışmalar sırasında aralık ayındaki emtia alışlarının diğer aylar

---

<sup>112</sup> Güredin, s.446.

<sup>113</sup> Mevlüt Özer, “Denetim”, Özkan Matbaacılık, Cilt -1 ve 2, Ankara, 1997, s.936.

ortalamasına nazaran aşırı şekilde yüksek olduğunu tespit etmiştir. İşletmenin aralık ayı emtia hareketleri aşağıdaki şekildedir<sup>114</sup>:

<b>Stok Hareketleri</b>	<b>(A) Malı</b>	<b>(B) Malı</b>	<b>(D) Malı</b>	<b>Toplam</b>
Kasım 2015 ayından devreden stoklar	150	200	50	400
Emtia alımları (+)	8.500	4.500	2.500	15.500
Alış iadeleri (+)	-	-	-	-
Net alımlar	8.500	4.500	2.500	15.500
Emtia satışları (-)	50	100	250	400
Satış iadeleri (+)	40	60	20	120
Net satışlar	10	40	230	280
Sarfıyat (-)	5	10	100	115
Zayı (-)	50	50	50	150
<b>Dönem sonu kalan</b>	<b>8.585</b>	<b>4.600</b>	<b>2.170</b>	<b>15.355</b>

Diğer aylardaki ortalama emtia alımları 1000 birim civarında iken Aralık ayında bu miktarların dikkat çekici bir şekilde yükselmesi nedeniyle denetçi Aralık ayı içinde kaydi envanter çalışması yapmaya karar vermiştir. Yapılan kaydi envanter çalışmasında önemli bir tutarsızlık tespit edilememiş olmakla birlikte Aralık ayındaki fazla emtia alımlarının (A), (B), (D) işletmesinden alınan 15 adet faturadan kaynaklandığı tespit edilmiştir. Diğer taraftan Aralık ayı kaydi envanter çalışması sonucunda dönem sonu stoğu yukarıdaki şekilde olmakla birlikte mizandaki sonuçlarla tutarlı olmadığı tespit edilmiştir. Kasım ve önceki aylarda yaptığı çalışmalar sonucunda Aralık ayına devreden tutar itibariyle (A) ve (B) malı stok hesaplarının önceki dönemdeki kayıt dışı satışları nedeniyle alacak bakiyesi verdiği bunun Kasım ayında fark edilemediği için Aralık ayında fatura alındığı bu nedenle Aralık ayında yüksek gözüktüğü tespit edilmiştir. Önceden satılan bir mal için alınan faturanın gerçekliği konusunda şüpheye düşen denetçi her üç işletmeden de teyit isteminde bulunmuştur. Teyit istemine verilen cevaplar olumlu olmakla birlikte denetçinin ilgili mükelleflerin vergi daireleri ile yaptığı yazışmada (A) mükellefinin hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemekten dolayı Maliye Bakanlığı inceleme elemanları tarafından rapor düzenlediği tespit edilmiştir. Denetçi söz konusu faturalardan (A) işletmesi tarafından düzenlenen faturaların sahte olduğunu tespit

<sup>114</sup> Özer, s.937.

etmiş ve gerekli denetim düzeltmelerini hazırlayarak işletmeden düzeltmelerin yapılmasını talep etmiştir<sup>115</sup>.

Bu ve buna benzer örnekler üzerinden yola çıkıldığında işletmelerin fiili ve kaydi envanterlerinde farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Kimi zaman işletmeler faturalı satın aldıkları bir ürünü faturasız olarak stok hileli bir satış yöntemine başvurmakta ve stok şişkinliğine sebep vermekte, kimi zaman ise faturasız satış yaparak eksilen stoklarına muhteviyatı yanıltıcı belge kullanarak açığı kapatmaktadır. Denetçi böyle durumlar karşısında gözlem yeteneğini çok iyi kullanmalı, stok sayım ekibi oluşturarak işletmenin defter kayıtlarının yanı sıra fiziki stok sayım sayımlarında da yer almalıdır.

#### **4.6 Stok Kontrol Yönteminin Denetimi**

Stok kontrolü için kullanılan tekniklerin ortak yönlerine bakıldığında, her biri ihtiyaç duyulan stoğu en iyi şekilde planlamayı, istenilen zamanda ve en düşük maliyetle elde etmeyi amaçlamaktadır. Kimi yöntem kendi içinde yüksek hata olasılığını barındırırken kimi yöntem ise en düşük hata ile kontrolü hedeflemektedir.

Stok kontrolü amacıyla kullanılan çeşitli teknikler aşağıdaki gibidir:

##### **4.6.1 Gözle Kontrol**

Stokların işletmeler içinde periyodik sürelerle, yeterli deneyime sahip bir ambar memuru veya depo memuru tarafından gözden geçirilmesi ve belirli bir düzeyin altında yer alan stokların saptanması ve sipariş edilmesi şeklinde gerçekleştirilir. Gözle kontrol yöntemi basit bir yöntem olmasına karşın deneyime dayalı ve kişisel yargılara bağlı olması sebebiyle hataya oldukça açık bir yöntemdir<sup>116</sup>.

Bu kontrol özellikle işletmelerde uzun süreli çalışan, depoya hakim uzman kişilerce yapılmaktadır. Stokların miktarca fazla oluşu uygulamada bu kontrol yönteminin işlerini zorlaştırmaktadır. Kendi bünyesinde bireysel kontrolü barındırdığından kişisel hata riskini de artırmaktadır. Denetçi bu yöntem ile yapılan kontrollerde stokların belli bir sistematik

---

<sup>115</sup> Özer, s.938.

<sup>116</sup> Osman Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, Türkmen Yayınları, 12.Baskı, İstanbul, 1999, s.153.

doğrultusunda yerleştirildiğini ve sayıma ilişkin hata ve hileye yönelik bir durumun olmadığını gözlemlemiştir.

#### **4.6.2 Çift Kutu Metodu**

İki bölmeli bir kutuda herhangi bir cins stok depolanır. Birinci kutu tamamen tükendiğinde yeni sipariş verilmektedir. İkinci kutudaki miktarın, sipariş teslim alınıncaya kadar ihtiyacı karşılayabilmesi amaçlanmaktadır. Pratiklik ve sakıncaları açısından gözle kontrol yöntemine benzemektedir. Gözle kontrol ve çift kutu yöntemleri birim değeri düşük, küçük hacimli ve fazla sayıda yer alan stok kalemlerinin kontrolünde kullanılmaktadır<sup>117</sup>.

Bu metodun uygulanmasında olağan şartlar altında bir sakınca görülmezken olağandışı durumlarda sakıncalar görülmektedir. Verilen siparişin zamanında teslim alınamaması, stok takibinin iyi yapılamaması gibi nedenler bu metodun uygulanmasını güçleştirebilir. Denetçi stoklar hakkında bu metod üzerinde çalışmalarını yürütürken depoda çalışan sayısının yeterli olduğunun ve herhangi bir aksaklığın yaşanmadığının gözlemini yapabilmelidir.

#### **4.6.3 Sabit Sipariş Süresi Metodu**

Stoklarda yer alan kalemlerin her biri için stok düzeyi belirlenerek bu stokların sipariş edilebilmesi için sabit bir süre belirlenmektedir. Azalan stok seviyelerini maksimum stok seviyesine yükseltecek miktarda sipariş verilmektedir. Sipariş süresi sabit olmakla birlikte kullanım miktarı sabit değilse buna bağlı olarak her bir siparişin miktarı diğerlerinden farklı olarak gerçekleşmektedir. Bu sebeple sipariş sürelerinin her bir stok için ayrı hesaplanması gerekmektedir<sup>118</sup>.

Bu metod bünyesinde düz bir mantığı içermektedir. İşletmenin ihtiyaç duyacağı stok kalemleri maksimum düzeyde ve belli bir süre dahilinde depolanmaktadır. Denetçi uygulanan bu yöntemde stokların sabit kullanımları içerip içermediğine bakarak doğrulamasını yapmalı ve işletme yönetimine yönelik bir stok metodu olup olmadığını denetimini sağlamalıdır.

---

<sup>117</sup> Altuğ, s.153-154.

<sup>118</sup> C.Yaşar Özmen, “Stokların Envanter Değerlemesi ve Denetimi”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2008, s.28.

#### 4.6.4 Sabit Sipariş Miktarı Metodu

Sabit sipariş miktarı metodu; sabit sipariş süresi yönteminin tersine; stokların belirli bir düzeye düşmesi halinde önceden belirlenmiş ve stok maliyetlerini en alt düzeyde tutacak bir miktarın sipariş edilmesi esasına dayanmaktadır. Yöntemde her bir stok kalemi için emniyet düzeyleri ve ekonomik sipariş miktarının bilinmesi gerekir. Yöntem basit bir miktarın siparişine dayalı olarak çalıştırıldığından sabit sipariş süresi yönteminden farklı olarak sipariş miktarı sabit olup, sipariş süresi her bir sipariş için değişiklik göstermektedir<sup>119</sup>.

Denetçi bu metotta stokların sabit miktar analizleri üzerinde çalışmalarını yapmalı ve gerekli raporlarını oluşturmalıdır.

#### 4.6.5 ABC Metodu

Stok kategorilerinin ve bunların üzerindeki kontrol derecesinin bulunmasında ABC analizinden faydalanılır. Bu yöntemde stoklar; yıllık stok değerlerinin oransal önemlerine göre A, B ve C şeklinde kategorize edilmektedir. Bu kategorizasyonu oluşturmak için, işletmenin faaliyet dönemi içerisinde kullandığı malzemeler cins, miktar ve fiyat bazında saptanarak her bir stok için tüketim tutarlarının ve tüketim yüzdelerinin hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanan yüzdeler ise kendi içerisinde anlamlı bir şekilde A, B ve C olarak gruplanmaktadır<sup>120</sup>:

- **A Kategorili Stoklar** : Yatırım oranı ve parasal hacmi en yüksek olan stoklardan oluşmaktadır. Bu kategoride yer alan çok düşük sayıdaki stok kalemleri parasal stok yatırımının en büyük payını alır. Bu kategorideki parçalar toplamı parçaların sayısı olarak %15 ini oluşturmakla beraber stok yatırımının % 75'ini oluşturur. A kategorili stok kalemleri günlük veya haftalık olarak çok sıkı kontrol edilmelidir.
- **B Kategorili Stoklar** : Orta değerli parasal hacme sahip, otomatik olarak satın alma sürecine girip girmeyeceği üst yönetim yetkisinde olan malzemelerden oluşmaktadır. Bu kategoride yer alan stok kalemleri toplam stok kalemlerinin %30 - %35'ini kapsar

---

<sup>119</sup> Altuğ, s.154.

<sup>120</sup> Necmettin Erdoğan, “Maliyet Muhasebesi”, Barış Yayınları Fakülteler Kitapları, 2.Baskı, İzmir, 2002. s.126.

ve toplam stok yatırımının yaklaşık % 20'sini oluşturur. B kategorili stokların 15 günde veya ayda bir kontrolü yeterlidir.

- **C Kategorili Stoklar** : Bu grupta yer alan stoklar en düşük parasal hacme sahiptir. Ve stok hacmi içerisindeki oranı en yüksek ve yatırım değeri en düşük olan stok grubundan oluşmaktadır. Bu stoklar otomatik olarak satın alma siparişlerinin sistemce verildiği malzemelerdir. Bu stoklar toplam stok kalemlerinin % 50 - % 55'ini oluşturur. C kategorisinde bulunan stok kalemlerinin kontrolüne gerek duyulmayabilir, kontrol edilseler de 2-3 ayda bir kontrol edilmeleri yeterlidir.

ABC yönteminin uygulamak için şu adımların takip edilmesi gereklidir<sup>121</sup>:

- ✓ Stok kalemlerinin listelenmesi, birim maliyetler ve yıllık kullanım değerlerinin belirlenmesi,
- ✓ Kullanılan her bi kalemin miktarı ile birim fiyatların çarpılarak toptan fiyatın hesaplanması,
- ✓ Mamullerin toptan fiyatlarına göre azalan sıraya göre listelenmesi,
- ✓ Listelerdeki sütunların kümülatif olarak ilerlemesi nedeniyle en son hareketin toptan fiyatı içermesi gerekmektedir.
- ✓ Stoklardaki bazı malzemelerin ihraçları olmadığından çarpımları sıfır olmaktadır. Bu malzemeler listenin en sonunda sınıflandırılmalıdır.

Bu metodu uygulayan işletmelerde denetçinin yapması gereken ilk çalışma işletmenin ağırlıklı yatırımının sergilendiği A kategorisindeki stokların denetimine yönelik olmalıdır. Çünkü bu kategorideki stoklar miktarca düşük olmasına karşın değer olarak yüksek tutarları içermektedir. Ayrıca denetçi denetim riskini en aza indirmek için de ana kütle üzerinden yapacağı örnekleme parasal değeri yüksek ve finansal tablolar üzerinde etki edebilecek kalemleri dikkate alır. Bu nedenle A kategorisindeki stoklar denetçi için önem taşımaktadır.

---

<sup>121</sup> Tony Wild, “**Improving Inventory Record Accuracy**”, Elsevier Science, First Edition, September, 2004, s.101.

Ancak tüm bu durumlar B ve C kategorisindeki stokların denetlenmeyeceği anlamına gelmemelidir.

#### **4.6.6 Stoksuz Malzeme Yönetim (JIT) Metodu**

Tam zamanında üretim metodu (JIT) adı verilen bu yöntem ile mamul, yarı-mamul malzemedен oluşan gereksiz stoklar ortadan kalkar. Tam zamanında üretim ile ulaşılmak istenen hedef “sıfır stok ve stok hata”dır. Böylece tüm üretim kaynaklarının optimum kullanımı sağlanmış olmaktadır<sup>122</sup>.

Envanter kontrol tekniğinin bir başka etkili yolu “Tam Zamanlı” sistemdir. Bu sistem, envanteri en aza indirecek şekilde tasarlanan envanter kontrol yöntemi olarak açıklanmakta ve ihtiyaç duyulduğunda gerekli olan stoğu tam olarak kullanım alanına taşınmaktadır. Bu sistemle ilgili temel ilke, fazla envanteri ortadan kaldırmaktır<sup>123</sup>.

Bahse konu olan bu metotta tüm şartların olağan olduğu kabul edilmektedir. Çünkü işleme almış olduğu siparişi zamanında üretebilmek için zamanında gerekli malzemeyi temin edebilmelidir. Başlı başına üretim maliyetlerini düşürmesine ve verimliliği artırmasına karşın sistemin işlenebilir olması gerekmektedir. Sıfır stokla hareket edildiğinden herhangi bir stok denetimi gerektirmemektedir. Ülkemizde bu yöntemi kullanan işletmeler ağırlıklı olarak otomotiv işletmeleridir. Bunun esas nedeni otomotiv üretimini gerçekleştirmeden önce otomobil için gerekli yardımcı malzemeleri sağlayacak fabrikaların da kurulması ya da buna yönelik üretimi aksatmayacak şekilde diğer tedarikçiler ile yıllık anlaşmaların yapılmasıdır.

---

<sup>122</sup> A.R. Firuzan ve Y.Y. Ayvaz, “Yeni Bir Felsefe Işığında Yan Sanayilerden Beklenenler ve Tam Zamanında Üretim, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı : 11, 2004, s.20.

<sup>123</sup> Nicholas Ewiene Addy-Tayie, “Improving Warehouse and Inventory Management : Operational Efficiency and Transport Safety”, Jamk University Of Applied Sciences, **Bachelor’s Thesis**, October, 2012, s.29.

#### 4.6.7 Malzeme İhtiyaç Planlaması (MRP) Metodu

Malzeme ihtiyaç planlaması metodunun amacı; işletmelerde üretim için gerekli olan malzeme ihtiyaçlarının doğru bir şekilde belirlenmesi ve stok yönetimi için gerçekçi bilgilerin üretilmesidir. Metotta bu amaç için geliştirilmiş bilgisayar programlarından yararlanılmaktadır. Söz konusu metot herhangi bir stok kalemi için duyulan ihtiyaç miktarının ve zamanının önceden belirlenmesi esasına dayanmaktadır.<sup>124</sup>

Bu metot, işletmelerin hangi stokları neyi, ne kadar, ne zaman ve hangi kalitede stoklayacağını gösteren bilgisayarlı bir sistemdir. MRP bağımlı talebe sahip stok kalemlerinin yönetilmesi için planlanmıştır. Bağımlı talep sistemleri üretim odaklı olup, mamulü oluşturan parça, malzeme ve bileşenlere olan talepler bağımlılık özelliği taşımaktadır. Bağımlı envanter kontrolünün amacı ana üretim programını desteklemektir<sup>125</sup>.

Dönemler itibariyle stok kalemlerinin gerekli analizleri yapılarak bilgisayar programları vasıtasıyla ilgili stok ihtiyacının gelecek dönem için işletmede ne kadar miktarda ve ne parasal değerde gerçekleşeceğine yönelik bir simülasyon oluşturmaktadır. Üretim ve maliyetlerin yıllar itibari ile farklılık göstermesine karşın işletmenin mevcut kapasitesi doğrultusunda malzeme ihtiyaç planlamasını ve zamanlamasını sağlamaktadır.

Denetçi bilgisayar programları vasıtasıyla kullanılan bu metodu kendisine ilgili stok kalemi için bir iç denetim unsuru sayabilmektedir. Dolayısıyla stok grubu içerisinde yapısal riski minimum seviyelerine çekebilmektedir. Ancak bunun için denetçi, yapılan stok simülasyon tahminlerinin işletme ihtiyacına yönelik fayda sağladığının ve bu kurgu sayesinde üretim ve stok maliyetlerinin düşürdüğü analizlerini iyi yapmalıdır.

---

<sup>124</sup> Sinan Berkdemir, "Kurumsal Kaynak Planlaması Uygulamasında Başarısız Olan Bir İşletmedeki Sorunların Analizi", Dicle Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt : 2, Sayı : 4, 2013, s.41 .

<sup>125</sup> Max Muller, "**Essentials Of Inventory Management**", Amacom Yayınları, First Edition, ABD: New York, 2003, s.130.

## 5. RANDIMAN ANALİZİ

“Randıman” kelimesi dilimize Fransızca’dan geçen bir kelime olup, Fransızca’da “rendement” olarak ifade edilmektedir. Ayrıca Türk Dil Kurumu’nda randıman kelimesi verim olarak adlandırılmaktadır<sup>126</sup>.

Aşağıda yer alan başlıklarda randıman ve randıman analizine ilişkin açıklamalara yer verilmekte, fire tanımı yapılarak randıman ile olan ilişkisi anlatılmaktadır. Bunların haricinde Türk Hukuk Sistemi’nde randıman analizinin yeri ve randıman analizinde kullanılan araçlar ile hesaplama yöntemlerinden bahsedilmektedir.

### 5.1 Randıman Analizi

Randıman, üretilen mamuller ile bu mamuller için kullanılan direkt ilk madde, yardımcı madde arasındaki ilişki ve miktar dengesi olarak ifade edilmektedir. Diğer bir deyişle üretime gönderilen belli miktar ve nitelikteki ham maddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilebilmesi olarak tanımlanabilir. Ham madde ve malzemelerin üretime verilmiş anından son ürünün üretimine kadar süren üretim aşamalarında, kullanılan ham madde ve malzeme özellikleri, teknoloji, işçilik özellikleri ve çevre koşulları randıman oranını etkilemektedir<sup>127</sup>.

Randıman incelemesi, işletmenin verimliliğini ortaya koyarak yarattığı katma değeri, fiziki ve parasal yönden ölçen, olması gereken ile olan arasında sebep-sonuç ilişkisi kurmaya çalışan vergi incelemelerinde de vergi elemanlarına işletmenin verimliliğini analiz etmede yarar sağlayan bir tekniktir. Dolayısıyla üretilen mamul ile kullanılan ham madde, yarı mamul ve yardımcı maddeler arasındaki ilişkiye dayanır. Bu suretle üretim miktarı ile üretimde kullanılan ham madde miktarı denetlenmiş, hasılat ve gider kalemlerinin gerçek tutarı ile gerçek üretim

---

<sup>126</sup> TDK, “Büyük Türkçe Sözlük”,

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5bfb246c983535.63204010](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5bfb246c983535.63204010)  
(Erişim Tarihi : 21.03.2018).

<sup>127</sup> Özgür Biyan, “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı : 255, Aralık, 2009, s.152.

miktarı belirlenmiş olur. Bunun için de ya üretilen mamul miktarından ya da mamulün üretiminde kullanılan ham madde ve yardımcı madde miktarından hareket edilir<sup>128</sup>.

Randıman incelemeleri sonucu bulunan farklar ve buna bağlı olarak kayıt dışı hasılat belgesiz satış, vergi incelemeleri sırasında en çok karşılaşılan hata ve hileler arasında sayılmaktadır<sup>129</sup>. Bu durum, ilgili firmanın randıman analizinde, üretim miktarını ve satış hasılatını mevcut durumundan daha düşük göstermesi ile ortaya çıkmaktadır. Bu tarz işletmeler aradaki fark kadar mamulü belgesiz satış ile stoklarından çıkartmakta ve bu sayede kayıt dışı hasılat ile vergi kaybına sebebiyet vermektedirler. Yine aynı tarz işletmeler tam tersi durum ile de karşına çıkmaktadır. Yani üretim miktarlarını mevcut durumdan daha fazla göstererek muhteviyatı yanıltıcı sahte belgeler ile çıkış yapıp, kanun dışı yollara başvurmaktadır. Bu nedenle üretim çıktılarındaki anormal farklar vergi incelemelerinde üzerinde durulan ve kayıt dışılığın önlenmesinde hareket edilen unsurların başında gelmektedir.

## 5.2 Fireye İlişkin Tanımlar

Fire, stoklarda meydana gelen miktar ve değer azalışları olarak tanımlanmaktadır. Ortaya çıkan bu azalışlar farklı sebeplerle oluşabilir. Meydana gelen miktar azalması; ilgili stoğun fiziki olarak tamamen ortadan yok olması şeklinde gerçekleşebilir. Bunun dışında kuruma, uçma, buharlaşma gibi veya asıl maddeden özellik itibariyle farklı bir maddeye dönüşüm şeklinde de olabilir. Kırılma, akma, çürüme, sızıntı, ufalanma, çekme, çatlama, yırtılma gibi. Fireler stokların depo ve ambarlarda kalarak meydana geleceği gibi, alış ve satışlar sırasında da ortaya çıkabilir. Fireler meydana gelme nedenlerine, ortaya çıkış şekli veya fire sonucu oluşan maddenin ekonomik değer taşıyıp taşıyamamasına göre sınıflandırılarak ifade edilmektedir. Bu şekilde yapılan tanımlamalara göre<sup>130</sup>;

- ***Normal Fire***; miktar azalmasının meydana geldiği stok türünün doğal yapısı nedeniyle ortaya çıkan firelerdir.

---

<sup>128</sup> Ali Çelikkaya, “Türk Vergi Hukuku Açısından Randıman İncelemesi ve Hukuki Sonuçları”, İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı : 78, Kasım-Aralık , 2006, s.81.

<sup>129</sup> Mehmet Altındağ, “Vergi ve Revizyon Rehberi”, **Yaklaşım Yayıncılık**, 1.Baskı, Eylül, 2001, s.703.

<sup>130</sup> Cengiz Sazak, “Vergi Uygulamasında Olağan Fire Kavramı”, İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı : 73, Eylül-Ekim, 2007, s.159-160.

- **Anormal Fire**; miktar azalmasının stok türünün doğal yapısı nedeniyle değil arızı sebeplerle ortaya çıkmış olmasıdır.
- **Kalıcı Fire**; meydana gelen fireler fiziksel olarak tamamen yok olmamış ve saptanabiliyor ise kalıcı fire olarak adlandırılır.
- **Uçucu Fire**; fiziksel olarak tespit edilen fire tamamen yok olmuş ise uçucu fire olarak ifade edilir.

Vergi uygulaması bakımından fireler normal ve anormal olarak ikiye ayrılır. Normal fireler işin gereği olarak ortaya çıkan, önceden miktarı öngörülebilir, bilinen ve beklenen firelerdir. Çoğu zaman bu fireleri tamamen önlemek imkansızdır. Anormal fireler ise, işin normal gereklerinden olmayan, önceden öngörülemeyen ve beklenmeyen olayların oluşturduğu firelerdir. Vergi mevzuatımız açısından “olağan fire” (normal fire) kabul edilen miktar azalmalarında aranacak özellikler ve fire uygulamasında göz önünde bulundurulacak hususları şöyle sıralayabiliriz<sup>131</sup>;

- Fire, işin gereği olarak ve önceden öngörülebilir olmalıdır.
- Fire sonucu ortaya çıkan değerler ekonomik bir değer taşımamalıdır.
- Uygulanacak fire oranının tespitinde V.U.K 3.maddesi çerçevesinde değerlendirme yapılmalıdır.
- Fire oranı satışa veya üretime sevk edilen stok tutarına uygulanmalıdır.
- Fireler için belge düzenlenip düzenlenmediğidir.

Buna göre; üretim aşamasında veya sonrasında oluşabilecek fireler vergi mevzuatı bakımından öngörülebilir olmalı ve mükerrer olmaması adına cari yıl içerisinde satışı yapılan stoklara uygulanmalıdır. Anormal yaşanacak her türlü fire ise bir maliyet unsuru oluşturacağından işletme tarafından mantıklı bir izaha ve belgeye dayandırılmalıdır.

---

<sup>131</sup> Sazak, s.161-163

### 5.3 Randıman Analizi ve Fire İlişkileri

Randıman incelemelerinin en önemli konularından birisi baz alınması gereken fire oranının tespit edilmesidir. Bu açıdan fire, randıman sözcüğüyle de yakından ilişkilidir; çünkü randıman hesaplamaları yapılmadan gerçekçi fire oranlarına ulaşılması mümkün değildir<sup>132</sup>. Bu konu vergi incelemeleri kapsamında da epey tartışma yaratılan konuların başında gelmektedir. Fire, üretim safhasında meydana geldiği gibi üretim sonrasında da kısaca depolama veya sevkiyat aşamalarında da meydana gelebilmektedir.

Fire randıman açısından değerlendirildiğinde, randıman oranı olarak tanımlanabilir. Üretim işletmelerinde normal üretim miktarı kapasite raporunda ifade edilmektedir. Kapasite raporu teşebbüsün bağlı olduğu sanayi odaları tarafından ya da Ticaret ve Sanayi Odalarının belirlenen meslek komitelerini oluşturan (teknik) bilirkişilerce hazırlanmaktadır. Kapasite raporlarında teşebbüsün sahip olduğu makine ve teçhizat ile kullanabilecekleri ham maddeler ve bu ham maddelerden üretilecek mamul miktarlarına ait bilgiler yer alır. Böylece de teşebbüsün miktar dengesi kontrol edilmektedir. Çünkü 1 birim (x) mamulü için kullanılması gereken ham madde miktarı bu bilgilerden faydalanılarak kolayca belirlenmekte ve randıman incelemeleri yapılabilmektedir. Özellikle anormal firelerin oluşması durumunda fire randıman oranları incelenerek fazla uygulanan oranlar vergi cezalarının doğmasına neden olmaktadır<sup>133</sup>.

Özetle belirtmek gerekirse, randıman ve fire arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. İşletmelerin anormal fire oranlarının yükselmesi üretim randımanının azalmasını, tam tersi durum ise üretim randımanının artmasını sağlamaktadır. Uzman bilir kişiler tarafından hazırlanan kapasite raporları randıman hesaplamalarında diğer kişi ve kurumlara yön vermektedir. Yapılan hesaplamalar neticesinde anormal fire oranlarının varlığı, ilgili işletmede hata ve hilelerin çokça olduğu kanısını güçlendirmektedir.

---

<sup>132</sup> Ercan Alptürk, "Fireler ve Maliyetlere Etkileri", İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı : 65, Ekim-Aralık, 2003, s.34.

<sup>133</sup> Mehmet Özkan, "Mamul Maliyetlerinin Saptanmasında Fire ve Özürlü Mamullere İlişkin Sorunlar ve Çözümlenmeleri", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/15MaliCozum/06-MehmetOzken17.doc>, (Erişim Tarihi : 05.04.2018)

#### 5.4 Türk Hukuk Sisteminde Randıman Analizinin Yeri

Türk vergi kanunlarında randıman incelemesi doğrudan doğruya düzenlenmemiş olmakla birlikte yürürlükteki vergi kanunlarında, daha çok yorum yoluyla randıman incelemesi yoluna gidilmektedir<sup>134</sup>.

Türk vergi mevzuatında randıman incelemesinin hukuki dayanağını Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi oluşturmaktadır. Kanunun 3'üncü maddesinde belirtilen delil serbestisi ilkesi gereğince, "Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ortaya konulabilecektir. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir"<sup>135</sup> hükmü randıman analizi ve vergi incelemelerinde yasal dayanak olarak kullanılmaktadır.

Randıman incelemesi yapılırken, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü incelemeler işletmelerin vergilendirme dönemleri esas alınarak yapıldığından, her vergilendirme döneminin randıman hesaplamalarının ayrı ayrı yapılması, dönem başı ve dönem sonu emtia miktarlarının, fire ve zayi olan mal miktarlarının bilinmesi gerekir. Ayrıca incelenen vergi türüne ilişkine olarak ilgili vergi kanunu hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir<sup>136</sup>.

Türk vergi mevzuatında randımana ilişkin bir kanun dayanağının bulunmaması üretim işletmelerine bu konuda serbestlik getirmemektedir. Aksine yapılan incelemeler doğrultusunda randıman hesaplamalarının hileli ve işletme defter kayıtlarına uygunsuzluğunun tespiti halinde vergi memurlarınca re'sen tarh işlemine başvurulmaktadır. Bu nedenle randıman hesaplamalarından doğacak risk işletmelerin ispat yükümlülüğüne bırakılmaktadır.

---

<sup>134</sup> Rüstem Hacırüstemoğlu ve Volkan Demir, "Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım", İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :61, Ekim-Aralık, 2002, s.18.

<sup>135</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 3, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> , (Erişim Tarihi : 05.05.2018).

<sup>136</sup> Ersan Öz ve Mehmet Yolcu, "**Bir Vergi İncelemesi Yöntemi : Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması**", 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Antalya, Mayıs, 2014, s.69.

#### 5.4.1 Yeminli Mali Müşavir Raporları

YMM'ler işletmeler ile imzalamış oldukları tam tasdik sözleşmesi kapsamında ya da uygun gördükleri diğer konularda randıman analizini kullanmaktadır.

3568 Sayılı Kanunun 12'nci maddesine dayanılarak çıkartılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "Denetim Teknikleri" başlıklı 15'inci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları maddede sayılan ve benzeri tekniklerle toplayacakları belirtilmiştir. Yönetmeliğin 15'inci maddesinin (f) bendinde randıman analizini de kapsayan analitik inceleme tekniği tanımlanmıştır. Yönetmelikte analitik inceleme; "İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan; önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir". şeklinde tanımlanmıştır. Maddenin son fıkrasında, "Sözü edilen bu teknikler, sürekli denetimlerde, hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri göz önünde bulundurularak yeminli mali müşavirin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanır. Diğer denetimlerde ise denetimin her safhasında uygulanabilir" denilmiştir<sup>137</sup>.

YMM'ler işletmelerin vergi dairesinden nakit olarak talepte bulunduğu KDV iadesi işlemlerine ilişkin raporlarında da randıman analizini kullanmaktadır. 1 Sıra Nu'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nde, "Yeminli mali müşavirin yapmış olduğu incelemenin amacı iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle, yeminli mali müşavir, gerçek durumu tespit etmek için, her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır". Ve bu yükümlülüğün yerine getirebilmesi için; "İmalatçılarda, malın miktarı yönünden, kapasite raporu ve harcanan

---

<sup>137</sup> T.C Resmi Gazete, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esas Hakkında Yönetmelik", Sayı :20390, 2 Ocak 1990, s.17.  
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20390.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20390.pdf>, (Erişim Tarihi : 14.06.2018).

enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, üretim kapasitesi ile üretim, analitik inceleme yöntemleriyle karşılaştırılacaktır.” hükmüne yer verilmiştir<sup>138</sup>.

Görüleceği üzere YMM’ler de vergiyi doğuran işlemlerde randıman analizinden yararlanmakta ve adeta bir vergi memuru gibi çalışarak bu doğrultuda raporlar oluşturmaktadır.

#### **5.4.2 Danıştay Kararları**

Danıştay, diğer dava konularında olduğu gibi randıman işlemlerine konu olan verginin re’sen tarhi konusunda da son kararı veren yetkili hukuk merciidir. Randıman incelemelerine ilişkin Danıştay Kararları incelendiğinde verilen kararların daha çok idare lehine olduğu görülmektedir. Aşağıda vergi dairesi ve özel işletmeleri karşı karşıya getiren randımana konu olmuş dava örnekleri yer almaktadır.

#### **DANIŞTAY 7. DAİRESİ<sup>139</sup>**

*Tarih: 20.02.2003 – Esas Yıl / No: 2000/7876 – Karar Yıl / No: 2003/488*

*Hızarcılık faaliyetle uğraşan davacı Şirketin, 1996 yılı işlemlerinin randıman yönünden incelenmesi sonucu, bir kısım hasılatın kayıt dışı bırakıldığından saptandığından hareketle, inceleme raporuna dayanılarak re’sen katma değer vergisi hesaplanmasına ve kusur cezası kesilmesine ilişkin işleme, sadece randıman esasına göre matrah farkı saptanarak re’sen tarhiyat yapılamayacağı gerekçesiyle iptal eden Vergi Mahkemesinin kararının, inceleme raporuna dayanılarak tesis edilen işlemin yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.*

Randıman veya verimlilik esaslı adı verilen yöntem; üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki ham maddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilebileceği gerçeğine dayanır. Bu gerçek ise, vergi ile ilgili muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında kanıt olarak kullanılmaya elverişli bir teknik icaptır.

---

<sup>138</sup> 1 No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği, <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/18-02-1990-tarihli-Serbest-Muhasebecilik-Serbest-Muhasebeci-Mali-Musavirlik-ve-Yeminli-Mali-Musavirlik-Kanunu-Genel-Tebliği-Sira-No-1--825>, (Erişim Tarihi : 15.07.2018).

<sup>139</sup> Esenlik Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti, Yargı Kararları, <http://www.vergi.tc/yargi-karar/488-7876/812bbd06-6392-4ab5-95be-f7e6860443a0> (Erişim Tarihi : 21.07.2018)

*Dolayısıyla; randıman incelemesi sonucunda, mükellefin beyanına göre fark bulunması, defter ve beyanların gerçeği yansıtmadığını gösterir ve aksi ispatlanmadıkça, re'sen takdiri gerektiren bir nedendir. Danıştay da vermiş olduğu bu kararında vergilendirmeye esas olan işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında kullanılmaya elverişli teknik bir icap olduğunu ve aksi ispatlanamadığı için re'sen takdirin yerinde olduğuna karar vermiştir.*

### **DANIŞTAY 7. DAİRESİ**<sup>140</sup>

*Tarih: 03.03.2004 – Esas Yıl / No: 2001/350 – Karar Yıl / No: 2004/572*

*Tuğla imali ve satışıyla uğraşan davacı Şirketin, 1999 yılına ilişkin hesaplarının randıman yönünden incelenmesi sonucu, bir kısım hasılatının kayıt dışı bırakıldığından bahisle, inceleme raporuna dayanılarak re'sen katma değer vergisi hesaplanmasına ve vergi ziyai kesilmesine ilişkin işlemi, olayda yalnızca elektrik tüketiminden hareketle re'sen matrah takdir edilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden mahkeme kararının bozulması istenilmiştir.*

Davacı Şirkete ait işletmede üretim ve diğer ihtiyaçlar için kullanılan bir elektrik sayacı bulunmaktadır. Belli miktardaki ürün için harcanması gereken elektrik enerjisi miktarı da, yine işletmede, davacı Şirketin yetkilisinin de bulunduğu ortamda yapılan fiili üretim ile saptanmıştır. Yani; bir birim ürün için gerekli elektrik enerjisi miktarı, işletmenin kendi teknolojik özelliklerine uygundur. Durum böyle olunca; işletmenin tüm üretiminin kayıtlı üretim kadar olduğunun söylenebilmesi, üretim için harcanan elektrik enerjisi miktarının kayıtlı üretimin gerektirdiği elektrik enerjisi miktarına eşit olmasına bağlıdır. Oysa; elektrik sayacından okunan elektrik enerjisi miktarının kayıtlı üretim için gerekli olduğu fiili üretimle saptanan ve olabilecek tüm enerji kayıpları da dikkate alınarak hesaplanan elektrik enerjisi miktarından çok yüksek olduğu, inceleme tutanakları ve elektrik faturaları ile sabittir. Aradaki bu farkın haklı nedenlere dayandığı da, davacı Şirket tarafından hukuken geçerli belgelerle kanıtlanabilmiş değildir. Yukarıda belirtildiği üzere; bu durum, davacı Şirketin işletmesinde kayıt dışı ham madde ile kayıt dışı üretim yapıldığını ve hasılatının gizlendiğini

---

<sup>140</sup> Esenlik Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti, Yargı Kararları, <http://www.vergi.tc/yargi-karar/572-350/da2decfb-421b-46d7-ad76-b42381335648>, (Erişim Tarihi : 21.07.2018).

göstereceğinden; defter kayıtlarına ihticaca salih olarak bakılması, muhasebe kurallarına, normal ve mutata olana aykırıdır.

*Danıştay bu bakımdan; davada ileri sürülen söz konusu iddiaya ve mahkeme kararında bu yolda yer alan gerekçeye itibar edilmesinin olanaklı olmadığını ve Şirketin geçerli delillerle kullanılan elektriği üretimde kullandığını kanıtlayamaması sebebiyle re'sen matrah tespitinin yerinde olduğuna karar vermiştir..*

### **DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU**<sup>141</sup>

*Tarih: 14.10.2005 – Esas Yıl / No: 2005/102 – Karar Yıl / No: 2005/218*

*Randıman incelemesi yoluyla matrah farkı bulunmasının defter kayıtlarının ihticaca salih (bir konuyu hüküm vermeye elverişli şekilde delillendirmek) olmadığını göstereceği, matrah farkının bulunmasında izlenen yöntemin hukuka uygun olup olmadığının bilirkişi incelemesi ile tespiti gerektiği hakkında istemde bulunulmuştur.*

İmalatçı işletmeler yönünden randıman (verimlilik) esası, üretime sevk edilen ham madde, yarı mamul ve yardımcı madde miktarından yola çıkarak üretilmesi gereken mamul miktarının saptanmasını ifade etmektedir. İşletmenin dönem başı ve sonu stokları, yıl içi ham madde, yarı mamul ve yardımcı madde alışları ile üretim teknolojisi ve diğer üretim araçları gözönüne alındığında, hasılatın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sonucuna ulaşılması, aynı zamanda defter kayıtlarının ve belgelerin, vergi matrahının doğru olarak saptanmasına elverişli olmadığını kabulünü de gerektirecektir. İnceleme elemanınca, hazır beton üretimi yapan yükümlünün emtia dengesine göre, üretime verilmesi gereken agrega ve su tutarı, yükümlü şirket yetkilisince bildirilen tutarlar ve Türkiye Hazır Beton Birliğince bildirilen oranlar dikkate alınarak mamul miktarı hesaplanmıştır.

---

<sup>141</sup> Danıştay Kararları, s.78-80. [https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12\\_03\\_2014\\_104125.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104125.pdf), (Erişim Tarihi : 22.07.2018).

*Olayda, hazır beton üretiminde kullanılan çimento, su, agrefa gibi temel girdilerden hareketle yapılacak randıman incelemesi sonucunda kayıt dışı üretim bulunup bulunmadığının tespiti özel ve teknik bilgi gerektirdiğinden bilirkişi incelemesi yaptırılmaması uygun görülmemiştir.*

### **DANIŞTAY 11.DAİRE<sup>142</sup>**

*Tarih: 18.02.1998 – Esas Yıl / No: 1996/7146 – Karar Yıl / No:1998/617*

Vergilendirme ile ilgili muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya konulmasını sağlamak amacıyla başvuru ve teknik bir yöntem olan randıman esasına dayalı inceleme metodunda, işletmenin sahip olduğu teknolojiye göre, üretime verilen girdi miktarları ile üretim süreci sonucunda elde edilmesi gereken emtia miktarı hesaplanarak, defter kayıtlarının gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı saptanabilmektedir. Bu itibarla randıman esaslı bilimsel bir üretim hesaplama yöntemidir. Bu durumda, vergi inceleme raporu ekindeki tutanağın hiç bir itirazı kayıt konmadan imzalandığı, üretime verilen un, maya, tuz miktarları ile rutubet oranı, fire oranı, ekmek fiyat ve gramajları konusunda da taraflar arasında bir ihtilaf bulunmadığı gözönüne alındığında, yükümlünün tutanakta belirtmediği halde dava dilekçesinde ileri sürdüğü hamurdan ekmek elde edilmesi sırasında meydana gelen su kaybının ve "elenti" diye tabir edilen ekmek üretimine dahil olmayan un miktarının fire olarak dikkate alınmadığı yolundaki iddialarına itibar edilemez. Tutanağın 7. maddesinde, ekmek üretiminde pazarlama aşamasına kadar meydana gelen fire oranları açıkça sorulmuş, yükümlünün belirttiği oranlar uygulanmak suretiyle inceleme yapılmıştır. Dolayısıyla, bu maddede belirtilen rutubet ve fire oranlarının dava dilekçesinde iddia edilen fireleri de kapsadığının kabul edilmesi gerekir.

*Danıştay bu kararında randıman analizinin bilimsel bir üretim hesaplama yöntemi olduğunu ve mükellef tarafından inceleme tutanağında kabul edilen fire oranlarının dikkate alınması gerektiği yönünde karar vermiştir.*

---

<sup>142</sup> Danıştay Kararları, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet> , (Erişim Tarihi : 22.07.2018).

## 5.5 Randıman Analizinde Kullanılan Araçlar

Randıman analizinde kullanılan birtakım araçlar mevcuttur. Bu araçlar, üretim girdisinde kullanılan ham madde ve yardımcı malzemeleri işletme kayıtlarına alan resmi defter ve belgeler, Ticaret ve Sanayi Odalarının uzman bilirkişileri tarafından hazırlanan kapasite raporları ve üretim aşamasında sar edilen enerji sarfiyatları ile diğer belgelerdir. Aşağıda bu başlıklara ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir.

### 5.5.1 Defter ve Belgeler

Randıman analizi öncelikli olarak mükellefin resmi defter ve belgelerinin analizi ile başlar. Bu analiz denetçiye, üretim öncesinde satın alınan ham madde, yardımcı malzeme ve ambalaj malzemeleri ile ilgili miktar ve tutar bilgisi sağlar. İşletmeler, üretim faaliyetine ve depolama hacmine bağlı olarak stok alımını gerçekleştirir ve bu doğrultuda üretim akışını planlar. Kimi işletmeler faaliyet durumuna göre yoğun stoklu çalışmayı tercih ederken kimi işletmeler sipariş üzerinde çalıştığından az stoklama yapmayı tercih edebilir. Ancak her ne şekilde olursa olsun işletmelerin üretim reçetesine bağlı olarak ürettiği her mamulün dayandığı bir belge ve bu belgenin kayıt altına alındığı resmi defterin bulunması zorunludur.

İşletmelerin stok takibini yapabildiği ve ayrıca stok denetiminin de yapılmasına imkan sağlayan yardımcı deftere imalat defteri denir. İmalat defteri, sürekli imalat işiyle uğraşan birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulmaktadır. İmalat defterine satın alınan veya müşteri tarafından tevdi olunan her nevi ham madde ve başlıca yardımcı maddenin ve bu maddelerin imalata sarf olunan ya da aynen satılan, imal edilen maddelerin, teslim edilen mamul maddelerin giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılır. İmalat artıkları ve tali maddelerde imalat defterine kaydedilir<sup>143</sup>. Bu sayede kayıt dışı yapılacak her işlem resmi defterler sayesinde kolaylıkla tespit edilebilmektedir.

### 5.5.2 Kapasite Raporları

Üretim işletmelerinin kurmuş oldukları üretim tesisinin alanı, sahip olduğu tesis, makine ve cihazların sayısı, bu makine ve cihazların çalışma süreleri, kullanmış oldukları

---

<sup>143</sup> Onur Özdoğan, “Vergi Hukukunda Defter ve Belgelerin Kaybının Hukuki Sonuçları”, [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_508.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_508.htm), (Erişim Tarihi : 23.07.2018).

teknoloji ve sahip olduğu iş gücü gibi etkenler bu işletmelerin kapasitesi hakkında uzman kişilere bilgi verir. Bu bilgiler ışığında ve matematiksel hesaplamalar sonucunda o işletmenin yıl içerisinde ne kadar üretim yapabileceği sonucuna kolayca ulaşılabilir. Bu tür işletmelerin kapasite hesaplamalarının yazılı hala getirilmesi ise resmi kuruluşların hazırladıkları ve onayladıkları kapasite raporları ile mümkündür.

Sanayi kuruluşu niteliğindeki işletmelerin üretim konularını ve yıllık üretim kapasitelerini, teknolojilerini, makine parkını, kullandıkları ham maddeleri, sermaye ve istihdam bilgilerini vb. konuları kapsayan, kapasite raporları, randıman analizlerinde faydalanılan başlıca belgelerdendir. 6948 Sayılı Sanayi Sicil Kanunu, 5174 Sayılı T.O.B.B Kanunu, T.O.B.B Muamelat Yönetmeliği, İthalat ve İhracat Yönetmelikleri, Yatırım Teşvikleri İle İlgili Tebliğler, 560 Sayılı Gıdaların Üretimi ve Tüketimi ve Denetlenmesine Dair Kanun Hükmünde Kararname ve Yönetmelikleri gibi birçok kanun, üretim faaliyetleri ile uğraşan işletmelerin kapasite raporu almalarını zorunlu kılmıştır. Kapasite raporları sanayi ve ticaret odaları tarafından hazırlanmakta ve T.O.B.B tarafından onaylanmaktadır. Randıman analizi yapılırken kapasite raporlarında yer alan bilgilerden yararlanılmaktadır<sup>144</sup>. Bu sayede üretim hesaplamalarındaki sapmalar, vergiye bağlı kayıplar, resmi olmayan işlemlerin varlığı tespit edilebilmektedir.

### **5.5.3 Enerji Sarfiyatları**

Enerji; üretim faaliyetinin olmazsa olmaz unsurudur. Diğer bir ifadeyle; enerji kullanılmadan üretim yapılması düşünülemez. Enerjinin üretimin gerektirdiği asgari ölçülerde sarf edilmesi ve fazlasının israf edilmemesi esastır. İşletmenin gerekli olan miktardan daha fazla enerji kullanması durumunda, teknik icaplara aykırı olan tüketim miktarının haklı nedenlere dayandığının kanıtlanması mükellefe ait bir yükümlülük olmaktadır<sup>145</sup>. Ülkemizde üretim işletmeleri sahip oldukları kapasite raporları, sanayi sicil belgesi gibi belgeler sayesinde enerjiyi mevcut tüketicilerden daha düşük tutarlar ile temin etmektedir. Enerjinin değerli olduğu günümüz dünyasında işletmelerin bu sarfiyat ile maksimum faydayı elde etmeleri gerekmektedir.

---

<sup>144</sup> Öz ve Yolcu, s.74.

<sup>145</sup> Veysi Seviğ, "Vergi Hukukunda Randıman", **Dünya Gazetesi**, 8 Kasım, 2004.

Randıman analizlerinde sarf edilen enerji ile elde edilen mamul kıyaslanmaktadır. Örneğin, 100 birim mamul üretimi için 2.000 Kw/H elektrik enerjisi harcandığı fiilen tespit edilmiş ise ve toplam mamul maliyetleri içerisindeki elektrik sarfiyatı 200.000 Kw/H ise buradan hareketle üretilmiş olması gerekli ürün miktarının 10.000 birim olması gerektiği hesaplanacaktır<sup>146</sup>.

Üretim işletmelerinde, üretimde sarf edilen enerjinin tespiti amacıyla üretim yapıldığı alanlara ayrı sayaçlar bağlanmaktadır. Bu sayaçlar sayesinde direkt ve endirekt enerji sarfiyatlarına ilişkin ayırım yapılabilmekte, üretim maliyetleri doğru hesaplanabilmektedir. Randıman analizine ilişkin vergi incelemelerinde üretimde kullanılan enerji sarfiyatları üzerinde çok fazla durulmaktadır. Kapasite raporlarında bir birim mamul için sarf edilecek enerji miktarı belli olduğundan üretimde sarf edilen enerji bu tablo ile karşılaştırılmaktadır. Ciddi farklılıkların tespiti halinde ise resmi dışı üretimin yapıldığı ve buna bağlı hasılat elde edildiği ve vergilendirilmediği kanısına varılmaktadır.

#### **5.5.4 Diğer Belgeler**

Randıman analizinde kullanılan diğer araçlar ise aşağıda belirtilmektedir<sup>147</sup>:

- Mükellefin üretime ilişkin vereceği bilgi, özellikle üretimin kapasite raporlarında belirtilenlerin aksine bir şekilde fazla veya eksik gerçekleştiği durumlarda bu hususun nedenlerinin anlaşılmasında faydalı olacaktır,
- Aynı üretim konusunda faaliyet gösyeren işletmelerin üretim hesaplarının incelenmesi veya bu işletmelerden alınacak bilgi,
- İşletmede yapılacak fiili tespitler, (Randıman incelemesine konu üretim sürecinin yerinde bizzat görülmesi, ne kadar ham maddeden ne kadar ürün üretildiğinin iş yerinde tespit edilmesi (VUK Madde 139; vergi incelemelerinin incelemeye tabi

---

<sup>146</sup> Biyan, s.156.

<sup>147</sup> Tuğçe Uzun Kocamış, “Üretim Yapan İşletmelerde Randıman Analizi Yoluyla Denetim”, **Business & Management Studies : An International Journal**, Vol :3, Issue :2, 2015, s.210-211.

olanın işyerinde yapılacağı belirtilmiş olup bu tespitlerin yapılmasına olanak sağlamaktadır.)<sup>148</sup>

- Randıman sonucunda fark bulunması halinde, yani üretilmiş gözüken üründen daha fazla ürün üretildiği, fazla olan bu ürünün belgesiz olarak satıldığı kabul edilmesi halinde; kayıtlara bu yöntemle intikal etmeyen nakit girişini tespit etmek için işletmenin veya gerekirse işletme çalışanlarının banka hesap hareketlerinin incelenmesi randıman analizinde diğer yararlanılabilecek araçlar arasında sayılabilir.

## 5.6 Randıman Hesaplama Yöntemleri

Randıman hesaplaması yapabilmek için öncelikle işletmenin ve üretimin teknik özellikleri hakkında bilgi edinmek gerekmektedir. Randıman incelemesinin sıhhati açısından bu konu önemli bir husustur. Yeterli bilgi sahibi olmayan denetçi tarafından yapılacak fire analizleri tutarlı olmayacaktır. Örneğin; üretimde kullanılan ham maddenin depolanması ve dönem sonu ham madde stok tutarının belirlenmesi bir değerlendirme işlemi olup, değer hareketlerinin sonucudur. Ancak gerek üretimde kullanılan gerekse dönem sonunda stok olarak kalan ham madde miktarları bilinmeksizin değerlendirme yapılabilmesi mümkün değildir. Çünkü önce “değerleme ne için ya da kimin için yapılacaktır?” sorusunun yanıtlanması gerekir. Daha sonra netin değerlendirileceği, değerlendirme yapılacak miktarın ne alacağı sorunlarına yanıt bulunmalıdır. Şu halde miktara hakim olmaksızın tutarlandırma – fiyatlandırma yapılması mümkün değildir<sup>149</sup>.

---

<sup>148</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 139, <http://www.turkhukuk sitesi.com/mevzuat.php?mid=6767> , (Erişim Tarihi : 27.08.2018).

<sup>149</sup> Biyan, s.156-157.

Randıman incelemelerinde başlıca iki yöntem uygulanır. Bunlardan ilki mamul ve miktar dengesi, ikincisi ise ham madde ve miktar dengesidir. Bu yöntemlerin detayına aşağıda yer verilmektedir<sup>150</sup>:

### **5.6.1 Mamul Miktar Dengesi**

Mamul ve miktar dengesi; üretilen mamul miktarından hareket edilerek kullanılması gereken ham madde miktarının bulunması olarak ifade edilmektedir. Özellikle üretim sektöründe (bu sektörde defterlere kayıtlı ham maddenin işlenmesi suretiyle elde edilen ürünün miktarı yüksek fire zayıat oranları ise daha az gösterilmektedir) yapılan randıman analizlerinde öncelikli olarak mamul miktar dengesi (kaydi envanter çalışması) daha sonra ise ham madde miktar dengesi oluşturulmaktadır<sup>151</sup>.

Kayıt ve belgelerde gözüken verimliliğin daha açık, anlaşılır ve olduğu gibi ortaya konulması amacıyla önce mamulün miktar dengesi sonrasında ise direkt ilk madde ve malzemenin (ham maddenin) miktar dengesinin kurulması gerekmektedir. Randıman incelemesi için öncelikle işletmenin ve üretim teknik özellikleri hakkında bilgi sahibi olunması önem arz etmektedir. Sonrasında mamul miktar dengesi oluşturularak dönem içerisinde alınıp satılan, imal edilip satılan miktar test edilmeli ve imal edilen miktarların doğruluğu incelenmelidir<sup>152</sup>.

### **5.6.2 Ham madde Miktar Dengesi**

Randıman incelemesinde yapılması gereken diğer işlem ham madde miktar dengesinin kurulmasıdır. İmalat işletmeleri edimlerini üç aşamada gerçekleştirmektedir. İlk aşamada direkt ilk madde ve malzeme yani ham madde satın alınmaktadır. İkinci aşamada, işgücü ve makineler yardımı ile bu maddeler işlenerek üretim sürecinde yer almaktadır. Sonuncu aşamada ise üretilen mamulün satışa sunulması söz konusu olmaktadır. Belirtilen bu üç aşama arasında girdi

---

<sup>150</sup> Çelikkaya, s.82.

<sup>151</sup> Çelikkaya, s.82.

<sup>152</sup> Özer, s.987.

ve çıktılar açısından bağlantı bulunmaktadır. Ve bu dengenin bozulması üretim aşamasında meydana gelen kayıplar sebebiyle oluşmaktadır<sup>153</sup>.

Başka bir ifadeyle; ham madde ve miktar dengesi kullanılan ham madde miktarına fire oranlarını uygulamak suretiyle üretilmesi gereken mamul miktarının hesaplanması işlemidir. Bu aşamada fiili olarak üretilen mamul miktarı ile üretilmesi gereken mamul miktarı kıyaslanarak verimlilik test edilmektedir. Ölçü biriminin aynı olarak alınması randıman incelemesinin sıhhati ve güvenilir sonuçlar vermesi açısından büyük öneme sahiptir<sup>154</sup>.

Aşağıda mamul miktar dengesi ve ham madde miktar dengesinden hareketle yapılan bir randıman analizi örneğine yer verilmektedir<sup>155</sup>:

**Örnek:** Bir endüstri işletmesinde D ve E Direkt İlk Madde ile F malzemesi kullanılarak X mamulü üretilmektedir. 1 birim X mamulü üretebilmek için normal standartlara göre 3 kg. D Direkt İlk Maddesi, 1,5 kg. E Direkt İlk Maddesi ve 1,2 kg. F Malzemesi gereklidir. X mamulüne ait miktar hareketleri şöyledir:

*Dönem Başı Mamul Stoku* : 15.000 Birim  
*Dönem İçi Satılan Mamul* : 55.000 Birim  
*Dönem Sonu Mamul Stoku* : 10.000 Birim

İşletmenin envanter ve imalat defteri kayıtlarından hareketle; D ve E Direkt İlk Maddesi ve F malzemesi miktar hareketleri sonuçları aşağıdaki gibidir:

<b>Maddeler</b>	<b>Dönem Başı Stok</b>	<b>Dönem İçi Alınan</b>	<b>Dönem Sonu Stok</b>	<b>Ortalama Maliyet</b>
D	30.000 kg.	255.000 kg.	120.000 kg.	0,75 TL
E	15.000 kg.	120.000 kg.	48.000 kg.	0,90 TL
F	24.000 kg.	96.000 kg.	52.500 kg.	0,45 TL

<sup>153</sup> Özer, s.988.

<sup>154</sup> Çelikkaya, s.82.

<sup>155</sup> Rüstem Hacirüstemoğlu, “**Maliyet Muhasebesi**”, Türkmen Kitabevi, 2.Baskı, İstanbul, 1997, s.82-83.

İşletmenin normal fire oranı % 6'dır. Aşağıda yer alan bilgilerden miktara ait olanlar imalat ve envanter defterlerinden, tutarsal bilgiler ise finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi kayıtlarından elde edilmiştir.

**Mamul Miktar Dengesi Tablosu;**

<b>Miktar Dengesi</b>	<b>Mamul X (Br.)</b>
Dönemde Satılan Mamul (+)	55.000
Satıştan İadeler (-)	-
Net Satış Miktarı	55.000
Dönem Sonu Mamul Stoku (+)	10.000
<b>Toplam</b>	<b>65.000</b>
Dönem Başı Mamul Stoku (-)	15.000
<b>Üretilen Mamul Miktarı (=)</b>	<b>50.000</b>

Buna bağlı olarak düzenlenecek olan;

**DİMM Miktar Dengesi Tablosu;**

***Direkt İlk Madde ve Malzemeler***

<b>Miktar Dengesi</b>	<b>D (kg.)</b>	<b>E (kg.)</b>	<b>F (kg.)</b>
Dönem Başı Stok (+)	30.000	15.000	24.000
Dönemde Alınan (+)	255.000	120.000	96.000
Toplam (=)	285.000	135.000	120.000
DİMM Alım İade (-)	0	0	0
Kullanılabilir DİMM (=)	285.000	135.000	120.000
Üretimden İade (+)	0	0	0
Dönem Sonu DİMM (-)	120.000	48.000	52.500
Kullanılan DİMM	165.000	87.000	67.500
Standart Kullanım (-)	150.000	75.000	60.000
<b>Fark</b>	<b>15.000</b>	<b>12.000</b>	<b>7.500</b>
<b>Normal Fire (% 6)</b>	<b>9.900</b>	<b>5.220</b>	<b>4.050</b>
<b>Net Fark</b>	<b>5.100</b>	<b>6.780</b>	<b>3.450</b>

D	DiMM 5100 kg. X 0,75 TL	3.825,00
E	DiMM 6780 kg. X 0,90 TL	6.102,00
F	DiMM 3450 kg. X 0,45 TL	1.552,50
<b>Toplam</b>		<b>11.479,50</b>

İşletmenin miktar dengesindeki tutarsızlığı nedeniyle ortaya çıkan farklar, fazla kullanım sonu elde edilen mamulün faturasız satıldığı izlenimi yaratmaktadır. Ya da oluşan fark kadar DiMM faturasız satılmış ve bunu gizlemek adına fazla DiMM kullanılmış gösteriliyor olabilir. Hasılatın gizlendiği izlenimine varılabilir. İşletmenin bu dönem içerisinde imal ettiği mamullerin maliyetini 11.479,50 TL tutarı kadar şişirdiği söylenebilir. Çünkü üretimde kullanılması gereken DiMM'den daha fazla bir miktarın kayıtlarda DiMM kullanımı olarak gösterildiği tespit edilmiştir.

## **6. UYGULAMA**

Konuya ilişkin örnek uygulamada, bir üretim işletmesi üzerinde stok denetimi ve randıman analizi yapılarak belli sonuçlar elde edilmiş ve ulaşılan bu sonuçlar yorumlanarak, değerlendirilmesi sağlanmıştır. Uygulamanın kapsamını oluşturan detaylara ise alt başlıklarda yer verilmiştir.

### **6.1 Uygulamanın Amacı ve Önemi**

Uygulamanın amacı, üretim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin stoklarından hareketle yapılan randıman hesaplamalarının doğruluğunun incelenmesidir.

Randımanın hatalı veya hileli hesaplanması hem işletmeler hem de vergi kurumları bakımından belli öneme sahiptir. Yapılan stok denetimleri sonucunda olumsuz bulguların ortaya çıkması, oluşan vergi kayıpları sebebiyle re'sen tarh işlemlerine sebebiyet vermekte ve vergi davalarına konu edilmektedir. Bu nedenle işletmelerin stoklar yönünden denetimi ve randıman analizi önem arz etmektedir.

### **6.2 Uygulamada Kullanılan Veriler ve Sınırlılıklar**

Uygulamada kullanılan veriler, işletmenin defter kayıtları, kapasite raporu, enerji sarfiyatları, fire oranı ve işletmenin yayımladığı 2015 – 2016 – 2017 yılları finansal tabloları ile işletme tarafından verilen diğer belge ve bilgilerden oluşmaktadır.

Uygulamada işletmenin üretim sürecindeki tüm bilgilerine ayrıntılı olarak erişilememesi, analiz yönünden paylaştığı verilerin kısıtlılığı ve halka kapalı olması, ticari unvan bilgisinin paylaşımına açık olmaması bu uygulamanın sınırlılıklarını oluşturmaktadır. Ayrıca benzer üretim faaliyetinde bulunan sektördeki diğer işletmelerin de randıman yönünden analiz edilememesi bu uygulamayı sınırlandırmaktadır.

### 6.3 Uygulamanın Yöntemi

Uygulamaya ilişkin randıman analizinde, işletmenin son 3 yıla ait finansal tablolarından hareketle stoklar hesabı ve buna bağlı hesaplar denetlenmiş, mamul miktar dengesi ve ham madde miktar dengesi yöntemleri kullanılarak aynı zamanda enerji sarfiyatları ile kapasite raporundan hareketle analiz gerçekleştirilmiştir.

### 6.4 İşletmeye İlişkin Genel Durum

İşletmenin ana faaliyet konusu, Avrupa Standartlarına uygun 1.sınıf paslanmaz çelik ham maddesi üzerinden çatal, kaşık, bıçak, çelik tencere, çaydanlık, tava gibi mutfak ürünlerinin üretimini sağlamak ve satışını gerçekleştirmektir. Bunun yanı sıra işletme diğer mutfak gereçleri olan porselen ürünlerin de ithalatını ve satışını yapmaktadır. İşletmenin üretim tesisi 32.000 metrekarelik alana kurulmuş olup, Eskişehir Organize Sanayi Bölgesi'nde bulunmaktadır. İşletmenin merkezi ise İzmir'dedir. İşletme, "Alpu Paslanmaz Mutfak Eşyaları San. ve Tic. A.Ş." unvanı ile 1960 yılında kurulmuş olup sektörün öncü markalarından olan "Alpu" şemsiyesi altında ve "Alpu" markalı ürünlerle pazarda yer almaktadır.

İşletme üretmekte olduğu ürünlerin yurtiçi satışının yaklaşık % 95'ini Şirket'in iştiraki olan Alpu Perakende Mağazacılık Sanayi ve Ticaret A.Ş'ye, yurtdışı satış ve dağıtımının tamamını ise şirketlerinden Alpu Dış Ticaret A.Ş'ye yapmaktadır.

İşletmenin toplam 27.000.000,00.-TL lik sermayesine tekabül eden 27.000.000 adet hissesi mevcuttur. Bu sermayenin tamamı ödenmiştir. İşletmenin ortaklık bilgileri ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 5 : İşletme Sermayesine Sahip Gerçek ve Tüzel Kişilerin Pay Bilgileri**

ORTAĞIN TİCARET UNVANI/ADI SOYADI	SERMAYEDEKİ PAY TUTARI	SERMAYEDEKİ PAY ORANI
	(TL)	(%)
ENGİN TALHA	9.750.000,00	36
MERAL TALHA	9.500.000,00	35
ERCAN OKUYAN	4.000.000,00	15
ECE BİLGİN	3.750.000,00	14
<b>TOPLAM</b>	<b>27.000.000,00</b>	<b>100</b>

İşletmenin yönetimi, bir yönetim kurulu başkanı, bir yönetim kurulu başkan vekili ve iki yönetim kurulu üyesi tarafından yürütülmektedir. Ayrıca yönetimde söz sahibi olan bir genel müdür, bir mali işler ve bütçe kontrol direktörü, bir fabrika direktörü bulunmaktadır.

İşletmenin toplam personel sayısı 390 kişidir. Personel dağılımı ise 7 mühendis, 9 teknisyen, 14 usta, 300 işçi ve 60 idari personelden oluşmaktadır.

İşletmenin kapasite raporu doğrultusunda elde edilen makine parkı, üretim kapasitesi ve tüketim kapasitesine ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

**Tablo 6 : Makine Parkına Ait Bilgiler**

<b>CİNSİ VE TEKNİK ÖZELLİKLER</b>	<b>ADET</b>
Ambalaj makinası	4
Ara temizleme tezgahı	1
Bant zımpara makinası	5
Bantlı konveyör	5
Bıçak sap kaynak makinası	3
Bıçak taşlama tezgahı	1
Caraskal	3
CNC Freze tezgahı	1
Çapak alma makinası	1
Daire makası	1
Desen makinası	1
Diş açma makinası	3
Dizel jeneratör	4
Doğrultma tezgahı (çatal-kaşık)	1
Eksantrik pres (50 t)	1
Eksantrik pres (60 t)	3
Eksantrik pres (80 t)	3
Elektrik kaynak jeneratörü	1
Elektrikli el matkabı	7
Ezme silindiri	4
Forklift	4
Friksiyon presi (1000 t)	3
Friksiyon presi (600 t)	1
Friksiyon presi (200 t)	1

Friksiyon presi (150 t)	3
Giyotin makas	1
Hava kompresörü	3
Hidrolik pres (100 t)	5
Kaynak makinası	3
Kumlama makinası	3
Kurutma fırını	3
Lazerli markalama makinası	1
Matkap tezgahı	3
Monoray vinç	1
Otomatik polisaj makinası	1
Otomatik yıkama makinası	1
Rulo sac açma ve doğrultma tezgahı	3
Spiral taş motoru	4
Taban tornası (tencere)	5
Taban zımpara makinası	1
Takım bileme tezgahı	3
Taşlama makinası	1
Taşlama tezgahı	3
Tav fırını	4
Tel doğrultma, boy kesme makinası	1
Temizleme banyosu	1
Tencere ağız traşlama makinası	3
Termoblok ısıtıcı	4
Torna tezgahı	1
Transpalet	3
Uç kesme presi (çatal)	1
Ultrasonik yıkama makinası	1
Zımpara makinası	1
Zımpara taş motoru	1

**Tablo 7 : Üretim Kapasitesine Ait Bilgiler**

<b>CİNSİ VE TEKNİK ÖZELLİKLER</b>	<b>MİKTAR</b>	<b>BİRİM</b>
Paslanmaz çelik mutfak eşyası (Tava, çaydanlık, tencere vb.)	1.100.000	Adet
Sofra servis takımı (Çatal, kaşık, bıçak vb.)	1.300.000	Adet

**Tablo 8 : Tüketim Kapasitesine Ait Bilgiler**

<b>CİNSİ VE TEKNİK ÖZELLİKLER</b>	<b>MİKTAR</b>	<b>BİRİM</b>
Aktif kömür	42	Kilogram
Alüminyum disk	280	Ton
Ambalaj filmi	4	Ton
Amonyak	75	Ton
Azot gazı	25	Ton
Bağlantı elemanları (cıvata, somun, vida vb.)	500	Kilogram
Bakalit sap	2.800.000	Adet
Bakır elektrot	800	Kilogram
Bant zımpara	65.000	Metre
Çapak sıvısı	630	Litre
Çeşitli madeni yağlar	1.300	Kilogram
Deterjan	8	Ton
Donyağı	600	Kilogram
Karton koli	1.000.000	Adet
Karton kutu	4.000.000	Adet
Kaynak elektrodu	5.000	Adet
Lak-vernük	550	Litre
Motorin	642	Ton
Paslanmaz çelik levha	2.000	Ton
Paslanmaz çelik vida	1.950.000	Adet
Polisaj	7	Ton
Polisaj cilası	600	Ton
Polisaj fırça bezi	40.000	Adet
Polisaj keçesi	70.000	Adet
Sıcaklık göstergesi (tencere kapağı için)	35.000	Adet
Stearin	700	Kilogram
Tel erozyon teli	2	Ton
Tiner	800	Litre
Yüzey temizleme müstahzarı	250	Kilogram
Zımpara taşı	4.200	Adet
Zımpara tozu	12	Ton

## 6.5 İşletmenin Randıman Analizi ve Yorumlama

İşletmenin randıman analizi yapılan finansal tabloları 2015 – 2016 – 2017 yıllarını kapsamaktadır. İşletme stoklarını aralıklı envanter yöntemine göre izlemekte ve maliyetlerini de ortalama maliyet yöntemiyle takip etmektedir. Randıman analizine konu edilen mamul adları ise sırasıyla; *çatal, kaşık, bıçak, çelik tencere, çaydanlık ve tava* şeklindedir.

İşletmenin randıman analizi öncesi ilgili dönemlere ait satışların maliyeti ve gelir tablosu ise aşağıdaki gibidir:



**Tablo 9 : Alpu Paslanmaz Mutfak Eşyaları San. ve Tic. A.Ş'nin 2015 – 2017 Yıllarına Ait Satışların Maliyeti Tabloları**

		<b>01.01.2015</b>	<b>01.01.2016</b>	<b>01.01.2017</b>
		<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2016</b>	<b>31.12.2017</b>
<b>ÜRETİM MALİYETİ</b>				
<b>A- Direk İlk Madde ve Malzeme Giderleri</b>		<b>36.051.631</b>	<b>46.470.649</b>	<b>61.030.900</b>
Dönem Başı Ham madde Stoku	+	21.058.337	17.992.713	13.297.542
Dönem İçi Ham madde Alışları	+	32.986.007	41.775.478	55.184.136
İadeler	-	--	--	--
Satılan Ham madde Maliyeti (153 hs a)	-	--	--	--
Hurdaya ayrılanların maliyeti	-	--	--	--
Kullanılabilir Ham madde		54.044.344	59.768.191	68.481.678
Dönem Sonu Ham madde Stoku	-	17.992.713	13.297.542	7.450.778
Kullanılan Ham madde		36.051.631	46.470.649	61.030.900
<b>B- Direk İşçilik Giderleri</b>		<b>10.154.299</b>	<b>12.321.088</b>	<b>15.954.279</b>
720 Hs dan	+	10.154.299	12.321.088	15.954.279
<b>C- Genel Üretim Giderleri</b>		<b>9.370.870</b>	<b>11.369.643</b>	<b>14.856.514</b>
730 Hs dan	+	9.370.870	11.369.643	14.856.514
<b>D- Yarı Mamül Kullanımı</b>		<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
1- Dönem Başı Stok (+)	+	--	--	--
2- Dönem Sonu Stok (-)	-	--	--	--
<b>ÜRETİLEN MALIN MALİYETİ</b>		<b>55.576.800</b>	<b>70.161.380</b>	<b>91.841.693</b>
<b>E- Mamül Stoklarında Değişim</b>		<b>3.770.186</b>	<b>7.327.974</b>	<b>5.467.420</b>
1- Dönem Başı Stok (+)	+	31.765.366	27.995.180	20.667.206
2- Dönem Sonu Stok (-)	-	27.995.180	20.667.206	15.199.786
<b>I- SATILAN MALIN MALİYETİ</b>		<b>59.346.986</b>	<b>77.489.354</b>	<b>97.309.113</b>
<b>TİCARİ FAALİYET</b>				
<b>A- Dönem Başı Ticari Mallar Stoku</b>	+	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
<b>B- Dönem Net Alışlar</b>		<b>503.768</b>	<b>620.105</b>	<b>454.396</b>
Dönem içi Alışlar	+	503.768	620.105	454.396
Satılan Ham madde Maliyeti (150 Hs dan)	+	--	--	--
Üretime sevk edilenler (150 Hs a)	-	--	--	--
İadeler (-)	-	--	--	--
Satılabilir Ticari Mallar		503.768	620.105	454.396
<b>C- Dönem Sonu Ticari Mal Stoku</b>	-	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
<b>D- İç Tüketim (-)</b>	-	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
<b>II- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ</b>		<b>503.768</b>	<b>620.105</b>	<b>454.396</b>
<b>III- SATILAN HİZMET MALİYETİ</b>	+	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
<b>IV- DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ</b>	+	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)</b>		<b>59.850.754</b>	<b>78.109.459</b>	<b>97.763.509</b>

**Tablo 10 : Alpu Paslanmaz Mutfak Eşyaları San. ve Tic. A.Ş'nin 2015 – 2017 Yıllarına****Ait Gelir Tabloları**

<b>GELİR TABLOSU</b>	<b>01.01.2015 31.12.2015</b>	<b>01.01.2016 31.12.2016</b>	<b>01.01.2017 31.12.2017</b>
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>84.248.374</b>	<b>104.562.914</b>	<b>123.510.613</b>
1-Yurt içi Satışlar	81.733.752	102.903.186	121.767.634
2-Yurt dışı Satışlar	2.514.622	1.659.728	1.742.979
3-Diğer Gelirler	--	--	--
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)</b>	<b>(1.265.300)</b>	<b>(739.962)</b>	<b>(980.852)</b>
1-Satıştan İadeler(-)	--	--	--
2-Satış İskontoları(-)	(1.265.300)	(739.962)	(980.852)
3-Diğer İndirimler(-)	--	--	--
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>82.983.074</b>	<b>103.822.952</b>	<b>122.529.761</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)</b>	<b>(59.850.754)</b>	<b>(78.109.459)</b>	<b>(97.763.509)</b>
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)	(59.346.986)	(77.489.354)	(97.309.113)
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	(503.768)	(620.105)	(454.396)
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)	--	--	--
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)	--	--	--
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>23.132.320</b>	<b>25.713.493</b>	<b>24.766.252</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ(-)</b>	<b>(10.940.376)</b>	<b>(11.939.771)</b>	<b>(11.553.020)</b>
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	--	--	--
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	(6.984.714)	(7.043.160)	(8.020.647)
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	(3.955.662)	(4.896.611)	(3.532.373)
<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>12.191.944</b>	<b>13.773.722</b>	<b>13.213.232</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR</b>	<b>8.117.769</b>	<b>6.836.815</b>	<b>5.224.778</b>
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	--	--	--
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	--	--	--
3-Faiz Gelirleri	2.790.303	2.967.957	3.047.171
4-Komisyon Gelirleri	--	--	--
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	1.576.469	--	--
6-Menkul Kıymet Satış Kârı	--	--	--
7-Kambiyo Kârları	3.750.997	3.868.858	2.177.607
8-Reeskont Faiz Gelirleri	--	--	--
9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	--	--	--
<b>G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	<b>(6.879.727)</b>	<b>(8.151.303)</b>	<b>(10.799.587)</b>
1-Komisyon Giderleri(-)	--	--	--
2-Karşılık Giderleri(-)	--	--	--
3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-)	--	--	--
4-Kambiyo Zararları(-)	(1.044.153)	(1.262.815)	(1.743.391)
5-Reeskont Faiz Giderleri(-)	--	--	--
6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	(5.835.574)	(6.888.488)	(9.056.196)
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)</b>	<b>(9.356.584)</b>	<b>(10.252.473)</b>	<b>(6.118.276)</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	(7.559.013)	(8.832.610)	(6.118.276)
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	(1.797.571)	(1.419.863)	--
<b>OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR</b>	<b>4.073.402</b>	<b>2.206.761</b>	<b>1.520.147</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR</b>	<b>1.066.303</b>	<b>2.153.641</b>	<b>2.556.495</b>
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	--	--	--
2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	1.066.303	2.153.641	2.556.495
<b>J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	<b>(699.324)</b>	<b>(762.393)</b>	<b>(862.865)</b>
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	--	--	--
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	--	--	--
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(-)	(699.324)	(762.393)	(862.865)
<b>DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>4.440.381</b>	<b>3.598.009</b>	<b>3.213.777</b>
<b>K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞILIKLARI(-)</b>	<b>(888.076)</b>	<b>(719.602)</b>	<b>(642.755)</b>
<b>DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>3.552.305</b>	<b>2.878.407</b>	<b>2.571.022</b>

İşletmenin üretimini yaptığı paslanmaz çelik mutfak eşyası (tava, çaydanlık, tencere) ve sofra servis takımı (çatal, kaşık, bıçak) işlemleri için aşağıdaki ham madde ve malzemeleri kullanmaktadır.

- Ham madde; paslanmaz sac plaka 206, paslanmaz sac rulo 206, paslanmaz sac rulo 620, paslanmaz çubuk 106, paslanmaz çubuk 206, paslanmaz çubuk 610, alüminyum disk.
- Yardımcı malzemeler; tepe, yan kulp, cam kapak, küre emzik, deri, topuz, cila, civata, somun,
- Sarf malzemeler; ürüne doğrudan etki etmeyen kırtasiye, kimyasal, temizlik ve yapı malzemeleridir.
- Ambalaj malzemeleri, garanti belgesi, kutu, poşet ve karton koli
- Üretim araç ve gereçleri; kesici takımlar ve ölçü aletleri.
- Hizmet; yükleme, taşıma, boşaltma ve diğer hizmetlerden oluşmaktadır.

İşletmenin stok denetimi kapsamında incelenen satın alma süreci ise şu şekildedir:

Satın alma ile ilgili talepte bulunan kişi veya bölümler “Satın alma Talep Formu” düzenleyerek satın alma bölümüne iletir. Satın alma bölümü bu talep doğrultusunda teklif almak üzere satıcılara “Teklif İsteme Formu” düzenleyip, gönderir. Teklif isteme formuna ham madde ve malzemelerin cinsi, miktarı gibi bilgiler ayrıntılı olarak yazılır. Teklifler satın alma bölümüne ulaştıktan sonra yetkili kişi “Teklif Değerlendirme Formu” düzenleyerek, talepte bulunan kişi veya bölüme gönderir. Değerlendirmede bulunacak kişi veya bölümler bu formu doldurarak satın alma bölümüne geri gönderir. Satın alma bölümü, teklif veren firmaların koşullarını satın alma sözleşmesindeki koşullarla karşılaştırır ve en uygun fiyatı veren firmayı tespit eder. “Teklif Değerlendirme Formu”nun sonuç bölümünü doldurarak imzalar. Bu işlem ile birlikte sipariş sonuçlandırılmış olur. Satıcı firma ile karşılıklı sözleşme imzalanarak süreç tamamlanır.

İşletmenin stok denetimi kapsamında incelenen ham madde ve malzemelerin depoya alınması ve üretime sevk edilmesi süreci ise şu şekildedir:

Satın alma bölümü alınan her stoğun cins ve miktar değerlemesini yaptıktan sonra sevk irsaliyesi ile birlikte kontrol edilmek üzere kalite kontrol bölümüne gönderir. Bu bölüm gerekli incelemek sonrasında sağlam gördüğü stoklar için “Ambar Giriş Formu” düzenleyerek depoya girişini sağlar. Hasarlı, kusurlu veya istenilen kaliteye sahip olmayan stoklar için ise “İade Formu” düzenleyerek satıcı firmaya geri gönderimi sağlar. Satın alma bölümü yetkilisi bu bilgiler doğrultusunda satıcı firma tarafından gönderilen faturayı inceleyerek kabul veya red eder. Kabul edilen faturalar onaylanıp ödeme koşulları da belirtilerek diğer evraklar ile birlikte muhasebe bölümüne gönderilir. Üretim planlaması doğrultusunda stok ihtiyacı duyan bölüm ise “Ambar İstek ve Çıkış Fişi” ile bu stokların teminini sağlar.

İşletmenin ürettiği “*çatal, kaşık, bıçak, çelik tencere, çaydanlık ve tava*” mamullerinin üretim safhaları ve yıllar itibariyle birim maliyetlerine aşağıda yer verilmektedir.

✓ **Üretilen Mamul Adı : Çatak – Kaşık**

**Üretim Safhaları** : Rulo halindeki paslanmaz çelik üretim ihtiyacı doğrultusunda açma, doğrultma, itme yöntemi ve giyotin makas yardımıyla plaka halinde belli parçalara ayrılır. Bunun sonrasında plaka ana kesme hattı üzerine getirilip çeşitli desenlere sahip kalıplardan birine yerleştirilerek kesimi sağlanır. Makinalar yardımıyla çatallar içine aralarını açma işlemi sağlanır ve üretim sonrası her iki ürünün çapakları alınarak yıkama hattına gönderilir. Yıkama işlemi tamamlandıktan sonra ürün üzerine marka basılı ve zımpara, partlatma işlemleri sonrasında tekrar yıkanarak ambalajı sağlanır. Bunun sonrasında ise ürün sevkiyata hazır hale gelir.

İşletmenin ürettiği çatal ve kaşık mamullerinin birim maliyet tabloları aşağıdaki gibidir:

**Tablo 11 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Çatal Birim Maliyet Tablosu**

2015 - 2017 YILLARI "ÇATAL" ÜRETİM MALİYET REÇETESİ									
Üretim Girdisi	Stok Adı	Birim	Kullanılan Miktar	ÜRETİM					
				Birim Fiyat (TL)			Üretim Maliyeti (TL)		
				2015	2016	2017	2015	2016	2017
Ham madde	Rulo 206 x 3,00 MM 2D	Kg	0,155	16,36	17,06	19,76	2,54	2,64	3,06
Ambalaj	Kutu	Adet	0,083	1,20	1,25	1,39	0,10	0,10	0,12
Ambalaj	Poşet	Kg	0,001	15,80	16,48	18,30	0,02	0,02	0,02
Ambalaj	Garanti Belgesi	Adet	0,083	1,05	1,10	1,22	0,09	0,09	0,10
				Malzeme			2,75	2,85	3,30
				İşçilik			2,90	3,02	3,50
				GÜG			1,35	1,41	1,63
				Fason İşçilik			0,90	0,94	1,09
				TOPLAM BİRİM MALİYET			7,90	8,22	9,52

**Tablo 12 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Kaşık Birim Maliyet Tablosu**

2015 - 2017 YILLARI "KAŞIK" ÜRETİM MALİYET REÇETESİ									
Üretim Girdisi	Stok Adı	Birim	Kullanılan Miktar	ÜRETİM					
				Birim Fiyat (TL)			Üretim Maliyeti (TL)		
				2015	2016	2017	2015	2016	2017
Ham madde	Rulo 206 x 3,00 MM 2D	Kg	0,155	16,36	17,06	19,76	2,54	2,64	3,06
Ambalaj	Kutu	Adet	0,083	1,20	1,25	1,39	0,10	0,10	0,12
Ambalaj	Poşet	Kg	0,001	15,80	16,48	18,30	0,02	0,02	0,02
Ambalaj	Garanti Belgesi	Adet	0,083	1,05	1,10	1,22	0,09	0,09	0,10
				Malzeme			2,75	2,85	3,30
				İşçilik			2,73	2,84	3,29
				GÜG			1,23	1,28	1,48
				Fason İşçilik			0,90	0,94	1,09
				TOPLAM BİRİM MALİYET			7,61	7,91	9,16

✓ **Üretilen Mamul Adı : Bıçak**

Üretim Safhası : Rulo halindeki paslanmaz çelik çubuk üretim ihtiyacı doğrultusunda açılarak belli parçalara ayrılır. Bunun sonrasında makinalar yardımıyla ısıtma işlemi uygulanır ve çeşitli desenlere sahip kalıplardan birine yerleştirilerek model verilir. Silindirler yardımıyla alınarak traşlama hattına çekilir. Burada traşlanarak bıçağın dişleri açılır. Yıkama hattına gönderilerek ürün çeşitli deterjanlar ile temizlenir. Sonrasında sertleşmesi için yüksek dereceli

fırınlarda bekletilir. Fırından alınan bıçağın dişlerinin taşlama işlemi yapılır. Makinalar yardımıyla polisaj işlemi sonrasında tekrar yıkama işlemine geçilir. Buradan alınan ürün lazerli makinalara gönderilerek marka basımı sağlanır ve ambalajlanır. Bunun sonrasında ise ürün sevkiyata hazır hale gelir.

İşletmenin ürettiği bıçak mamulünün birim maliyet tablosu aşağıdaki gibidir:

**Tablo 13 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Bıçak Birim Maliyet Tablosu**

2015 - 2017 YILLARI "BIÇAK" ÜRETİM MALİYET REÇETESİ									
Üretim Girdisi	Stok Adı	Birim	Kullanılan Miktar	ÜRETİM			Üretim Maliyeti (TL)		
				Birim Fiyat (TL)					
				2015	2016	2017	2015	2016	2017
Ham madde	610 Çubuk Ø22	Kg	0,205	15,20	15,85	18,36	3,12	3,25	3,76
Ambalaj	Kutu	Adet	0,083	1,20	1,25	1,45	0,10	0,10	0,12
Ambalaj	Poşet	Kg	0,001	15,80	16,48	19,09	0,02	0,02	0,02
Ambalaj	Garanti Belgesi	Adet	0,083	1,05	1,10	1,27	0,09	0,09	0,11
				Malzeme			3,33	3,46	4,01
				İşçilik			3,01	3,14	3,64
				GÜG			1,32	1,38	1,60
				Fason İşçilik			1,13	1,18	1,37
				<b>TOPLAM BİRİM MALİYET</b>			<b>8,79</b>	<b>9,16</b>	<b>10,62</b>

✓ **Üretilen Mamul Adı : Çelik Tencere**

Üretim Safhası : Rulo halindeki paslanmaz çelik üretim ihtiyacı doğrultusunda açma, doğrultma, itme yöntemi ve giyotin makas yardımıyla plaka halinde belli parçalara ayrılır. Bunun sonrasında plakanın ana kesme hattı üzerine getirilip dairesel kesimleri sağlanır. Eksantrik pres makinaları yardımıyla çeliğe pres uygulanarak tencere haline getirilmesi sağlanır. Buradan alınarak traşlama, ağız çapak alma ve taban zımparalama işlemleri yapılır. Bu işlemin ardından yeni makinalar yardımıyla alüminyum disk ve markası üzerine basılı özel kapsül taban monte edilir. Taban zımparalama işleminin ardından tencere ağzına polisaj ve zımparalama işlemi uygulanır ve yıkama hattına gönderilir. Yıkama işlemi tamamlandıktan sonra ürünün yanlarına kulplar monte edilir. Aynı şekilde üzerine yerleştirilecek cam kapağında tepe bağlantısı yapılır. Silme işlemlerinin ardından ambalajı sağlanır. Bunun sonrasında ise ürün sevkiyata hazır hale gelir.

İşletmenin ürettiği çelik tencere mamulünün birim maliyet tablosu aşağıdaki gibidir:

**Tablo 14 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Çelik Tencere Birim Maliyet Tablosu**

2015 - 2017 YILLARI "ÇELİK TENCERE" ÜRETİM MALİYET REÇETESİ									
			ÜRETİM						
Üretim Girdisi	Stok Adı	Birim	Kullanılan Miktar	Birim Fiyat (TL)			Üretim Maliyeti (TL)		
				2015	2016	2017	2015	2016	2017
Ham madde	0,6 mm 206 Malzeme	Kg	1,304	16,40	17,11	19,82	21,39	22,31	25,85
Ham madde	0,3 mm 620 Malzeme	Kg	0,374	12,09	12,61	14,60	4,52	4,72	5,46
Ham madde	240x7mm Alüminyum	Kg	0,625	19,70	20,55	23,80	12,31	12,84	14,88
Yardımcı Malz.	Cam Kapak	Adet	1	8,40	8,76	10,15	8,40	8,76	10,15
Yardımcı Malz.	Yan Kulp Çubuk	Adet	2	2,11	2,20	2,55	4,22	4,40	5,10
Yardımcı Malz.	Tepe Çubuk	Adet	1	3,77	3,93	4,55	3,77	3,93	4,55
Yardımcı Malz.	Somun	Adet	1	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Ambalaj	Poşet Pe 40x40	Kg	0,009	15,30	15,96	18,48	0,14	0,14	0,17
Ambalaj	Poşet Pe 50x70	Kg	0,020	15,30	15,96	18,48	0,31	0,32	0,37
Ambalaj	Garanti Belgesi	Adet	1	0,18	0,19	0,22	0,18	0,19	0,22
Ambalaj	Kutu	Adet	1	6,30	6,57	7,61	6,30	6,57	7,61
				Malzeme			61,55	64,19	74,37
				İşçilik			10,28	10,72	12,42
				GÜG			10,13	10,57	12,24
				<b>TOPLAM BİRİM MALİYET</b>			<b>81,96</b>	<b>85,48</b>	<b>99,03</b>

✓ **Üretilen Mamul Adı : Çaydanlık**

*Üretim Safhası* : Rulo halindeki paslanmaz çelik üretim ihtiyacı doğrultusunda açma, doğrultma, itme yöntemi ve giyotin makas yardımıyla plaka halinde belli parçalara ayrılır. Bunun sonrasında plakanın ana kesme hattı üzerine getirilip küçük dairesel kesimleri sağlanır. Eksantrik pres makinaları yardımıyla çeliğe pres uygulanarak alt ve üst çaydanlık haline getirilmesi sağlanır. Buradan alınarak makinalar ile alt ve üst çaydanlığın yan kısımlarına birer boşluk açılır. Traşlama, ağız çapak alma ve taban zımparalama işlemleri yapılır. Bunun sonrasında kaynak makinası yardımıyla küre emziklerin çaydanlığa bağlantısı sağlanır. Bu işlemin ardından yine makinalar yardımıyla alüminyum disk ve markası üzerine basılı özel kapsül taban monte edilir. Taban zımparalama işleminin ardından alt ve üst çaydanlık ağızına polisaj ve zımparalama işlemi uygulanır ve yıkama hattına gönderilir. Yıkama işlemi tamamlandıktan sonra ürünün yanlarına kulpar monte edilir. Aynı şekilde üzerine

yerleştirilecek iki ayrı cam kapağında tepe bağlantısı yapılır. Silme işlemlerinin ardından ambalajı sağlanır. Bunun sonrasında ise ürün sevkiyata hazır hale gelir.

İşletmenin ürettiği çaydanlık mamulünün birim maliyet tablosu aşağıdaki gibidir:

**Tablo 15 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Çaydanlık Birim Maliyet Tablosu**

2015 - 2017 YILLARI "ÇAYDANLIK" ÜRETİM MALİYET REÇETESİ									
Üretim Girdisi	Stok Adı	Birim	Kullanılan Miktar	ÜRETİM			Üretim Maliyeti (TL)		
				Birim Fiyat (TL)					
				2015	2016	2017	2015	2016	2017
Ham madde	0,6 mm 206 Malzeme	Kg	1,684	16,40	17,11	19,82	27,62	28,81	33,38
Ham madde	0,3 mm 620 Malzeme	Kg	0,320	12,09	12,61	14,6	3,87	4,04	4,67
Ham madde	240x7mm Alüminyum	Kg	0,320	19,7	20,55	23,8	6,30	6,58	7,62
Yardımcı Malz.	Kulp	Adet	2	2,3	2,4	2,78	4,60	4,80	5,56
Yardımcı Malz.	Küre Emzik	Adet	2	2,1	2,19	2,54	4,20	4,38	5,08
Yardımcı Malz.	Cam Kapak	Adet	2	0,8	0,83	0,96	1,60	1,66	1,92
Yardımcı Malz.	Tepe Çubuk	Adet	2	3,77	3,93	4,55	7,54	7,86	9,10
Yardımcı Malz.	Cıvata	Adet	2	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02	0,02
Ambalaj	Poşet Pe 40x40	Kg	0,006	15,3	15,96	18,48	0,09	0,10	0,11
Ambalaj	Poşet Pe 50x70	Kg	0,004	15,3	15,96	18,48	0,06	0,06	0,07
Ambalaj	Garanti Belgesi	Adet	1	0,18	0,19	0,22	0,18	0,19	0,22
Ambalaj	Kutu	Adet	1	6,1	6,36	7,37	6,10	6,36	7,37
				Malzeme			62,18	64,86	75,12
				İşçilik			10,21	10,65	12,33
				GÜG			10,06	10,49	12,15
				<b>TOPLAM BİRİM MALİYET</b>			<b>82,45</b>	<b>86,00</b>	<b>99,60</b>

✓ **Üretilen Mamul Adı : Tava**

Üretim Safhası : Paslanmaz çelik giyotin makas yardımıyla plaka halinde belli parçalara ayrılır. Bunun sonrasında çeliğe belli kalıp taslakları doğrultusunda ve eksantrik pres makinaları yardımıyla pres uygulanır ve tava haline getirilmesi sağlanır. Buradan alınarak traşlama, ağız çapak alma ve zımparalama işlemleri yapılarak yıkama hattına gönderilir. Yıkama işlemi tamamlandıktan sonra ürünün makinalar yardımıyla içi spreylenebilir ve yüksek dereceli fırınlarda kurutma işlemi sağlanır. Bunun sonrasında polisaj işlemi uygulanır. Ürünün yan kısmına kulp monte edilir ve silme işleminin ardından ambalajı sağlanır. Bunun sonrasında ise ürün sevkiyata hazır gele gelir.

İşletmenin ürettiği tava mamulünün birim maliyet tablosu aşağıdaki gibidir:

**Tablo 16 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Tava Birim Maliyet Tablosu**

2015 - 2017 YILLARI "TAVA" ÜRETİM MALİYET REÇETESİ									
			ÜRETİM						
Üretim Girdisi	Stok Adı	Birim	Kullanılan Miktar	Birim Fiyat (TL)			Üretim Maliyeti (TL)		
				2015	2016	2017	2015	2016	2017
Ham madde	0,3 mm 620 Malzeme	Kg	0,430	12,09	12,61	14,60	5,20	5,42	6,28
Yardımcı Malz.	Kulp	Adet	1	2,60	2,71	3,14	2,60	2,71	3,14
Yardımcı Malz.	Cıvata	Adet	2	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02	0,02
Ambalaj	Poşet Pe 50x70	Kg	0,007	15,30	15,96	18,48	0,11	0,11	0,13
Ambalaj	Garanti Belgesi	Adet	1	0,18	0,19	0,22	0,18	0,19	0,22
Ambalaj	Kutu	Adet	1	6,00	6,26	7,25	6,00	6,26	7,25
				Malzeme			14,11	14,71	17,04
				İşçilik			9,60	10,01	11,59
				GÜG			9,22	9,62	11,14
				<b>TOPLAM BİRİM MALİYET</b>			<b>32,93</b>	<b>34,34</b>	<b>39,77</b>

İşletmenin 2015 – 2017 yıllarındaki ürettiği ve sattığı mamullerin miktar bilgileri tablosu aşağıdaki gibidir:

**Tablo 17 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Üretim ve Satış Miktarları**

MAMUL ADI	BİRİM	2015			2016			2017		
		D.BAŞI	D.İÇİ	SATIŞ	D.BAŞI	D.İÇİ	SATIŞ	D.BAŞI	D.İÇİ	SATIŞ
		STOK	ÜRETİM	MİKTARI	STOK	ÜRETİM	MİKTARI	STOK	ÜRETİM	MİKTARI
Çatal	Adet	121.164	454.968	443.052	133.080	541.476	544.144	130.412	512.976	362.188
Kaşık	Adet	126.612	323.532	350.036	100.108	387.648	405.612	82.144	371.820	400.132
Bıçak	Adet	132.720	190.896	212.028	111.588	239.424	286.420	64.592	198.732	232.972
Çelik Tencere	Adet	142.618	147.532	176.540	113.610	211.202	253.414	71.398	211.020	265.521
Çaydanlık	Adet	138.217	265.303	285.140	118.380	306.620	330.874	94.126	380.270	453.819
Tava	Adet	226.345	328.300	368.515	186.130	330.023	395.132	121.021	423.002	343.255
<b>TOPLAM</b>		<b>887.676</b>	<b>1.710.531</b>	<b>1.835.311</b>	<b>762.896</b>	<b>2.016.393</b>	<b>2.215.596</b>	<b>563.693</b>	<b>2.097.820</b>	<b>2.057.887</b>

İşletmenin paslanmaz çelik mutfak eşyası ve sofraservis takımı için toplamda yıllık üretim kapasitesinin 2.400.000 adet olduğu bilinmektedir.

Bu bilgilere göre kapasite kullanım oranı Fiili Üretim Miktarı / Yıllık Kapasite formülünden hareketle;

2015 Yılı için ; 1.710.531 Adet / 2.400.000 Adet = 0,71

2016 Yılı için ; 2.016.393 Adet / 2.400.000 Adet = 0,84

2017 Yılı için ; 2.097.820 Adet / 2.400.000 Adet = 0,87

olarak hesaplanmıştır. Bu verilere göre işletme kapasitesinin altında bir üretim gerçekleştirmektedir.

İşletmenin ürettiği ürünlerin çoğunluğu çelik ham maddesinden elde edilmektedir. Bu ham maddenin her kesiminde belli fireler ortaya çıkmaktadır. Bu firelerin ilki talaş firesi olup, oranı % 5 olarak kabul edilmektedir. Ayrıca ham madde üzerinde düzgün yüzey elde edilmesi amacıyla düzeltme kesimi yapıldığından burada çıkan fire oranı da % 6 dır. Toplamda % 11 oranında bir kayıp oluşmaktadır. Fiili oranlar dikkate alındığında önemli bir sapmanın olmadığı gözlenmiştir.

İşletmenin 2015 – 2017 yıllarına ait enerji sarfiyatları birim mamul başına Kw / H olarak aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

**Tablo 18 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Üretim Miktarları İle Mamul Başına Enerji Sarfiyatları**

Mamul Adı	Birim	2015		2016		2017	
		Üretim Miktarı	Kw/h	Üretim Miktarı	Kw/h	Üretim Miktarı	Kw/h
Çatal	Adet	454.968	4,76	541.476	4,80	512.976	4,88
Kaşık	Adet	323.532	3,38	387.648	3,42	371.820	3,47
Bıçak	Adet	190.896	2,00	239.424	2,02	198.732	2,05
Çelik Tencere	Adet	147.532	1,54	211.202	1,56	211.020	1,58
Çaydanlık	Adet	265.303	2,77	306.620	2,80	380.270	2,84
Tava	Adet	328.300	3,43	330.023	3,47	423.002	3,52
<b>Toplam</b>		<b>1.710.531</b>		<b>2.016.393</b>		<b>2.097.820</b>	

**Tablo 19 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Üretimde Harcanan Enerji Sarfiyatları ve Enerji Sarfiyatlarından Hareketle Hesaplanan Üretim Miktarları**

MAMUL	TOPLAM HARCANAN ELEKTRİK (KW/H) (*)			KW / H			HESAPLANAN ÜRETİM MİKTARI (Adet)		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Çatal	2.516.255	3.158.030	2.848.539	4,76	4,80	4,88	528.625	657.923	583.717
Kaşık	1.270.579	1.610.864	1.468.140	3,38	3,42	3,47	375.911	471.013	423.095
Bıçak	445.200	590.802	489.442	2,00	2,02	2,05	222.600	292.476	238.752
Çelik Tencere	239.598	348.584	338.273	1,54	1,56	1,58	155.583	223.451	214.097
Çaydanlık	760.980	895.866	1.094.096	2,77	2,80	2,84	274.722	319.952	385.245
Tava	1.160.794	1.181.032	1.513.329	3,43	3,47	3,52	338.424	340.355	429.923
<b>Toplam</b>	<b>6.393.406</b>	<b>7.785.178</b>	<b>7.751.819</b>				<b>1.895.865</b>	<b>2.305.170</b>	<b>2.274.829</b>

(\*) Elektrik harcamalarının tespiti teknik bir uzman tarafından gerçekleştirilmiş olup, bu tespitler teknisyen tarafından tutanak altına alınmış, işletme yönetimi tarafından da gözlemlenerek imzalanmıştır. Elektrik harcamalarına ilişkin oluşan tutarların tamamının ödendiği faturalardan görülmüştür.

Mamuller için toplam harcanan elektrik, birim başına enerji sarfiyatlarına oranlandığında; **Örneğin**, Çatal mamulü için 2015 yılında harcanan toplam enerji 2.516.255 Kw / h'dir. 1 birim çatal üretmek için gerekli olan enerji 4,76 Kw/h olduğundan, 2015 yılında gerçekleşen çatal üretiminin 528.625 adet olması gerektiği tespit edilmiştir.

Bu hesaplamalardan hareketle; İşletmenin defter ve belgelerinde yer alan üretim miktarları ile hesaplanan üretim miktarları karşılaştırıldığında;

2015 Yılı için; 185.334 Adet,

2016 Yılı için; 288.777 Adet,

2017 Yılı için; 177.009 Adet,

mamulün kayıtlarda yer almadığı tespit edilmiştir.

**Tablo 20 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Enerji Sarfiyatlarından Hareketle Hesaplanan Üretim Farkları Tablosu**

MAMUL	ÜRETİM MİKTARI (Adet) (*)			HESAPLANAN ÜRETİM MİKTARI (Adet)			ÜRETİM FARKI (Adet)		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Çatal	454.968	541.476	512.976	528.625	657.923	583.717	(73.657)	(116.447)	(70.741)
Kaşık	323.532	387.648	371.820	375.911	471.013	423.095	(52.379)	(83.365)	(51.275)
Bıçak	190.896	239.424	198.732	222.600	292.476	238.752	(31.704)	(53.052)	(40.020)
Çelik Tencere	147.532	211.202	211.020	155.583	223.451	214.097	(8.051)	(12.249)	(3.077)
Çaydanlık	265.303	306.620	380.270	274.722	319.952	385.245	(9.419)	(13.332)	(4.975)
Tava	328.300	330.023	423.002	338.424	340.355	429.923	(10.124)	(10.332)	(6.921)
<b>TOPLAM</b>	<b>1.710.531</b>	<b>2.016.393</b>	<b>2.097.820</b>	<b>1.895.865</b>	<b>2.305.170</b>	<b>2.274.829</b>	<b>(185.334)</b>	<b>(288.777)</b>	<b>(177.009)</b>

(\*) İşletmenin defter ve muhasebe kayıtlarında gözüken yıl içerisindeki üretim miktarlarıdır.

Enerji sarfiyatları randıman analizinde kullanılan araçlardan sadece bir tanesidir. Tek başına enerji sarfiyatları esas alınarak analiz gerçekleştirilmesi randımanın sonuçları açısından yeterli değildir. Ancak enerji sarfiyatlarının randıman analizinde incelenmesinin başlıca nedeni elektrik sarfiyatlarının yazılı olması ve dönem içerisinde faturalardan ve elektrik kurumlarından gerçekleşen elektrik sarfiyatı ile ilgili gerçek miktar ve tutarlarının tespiti ile ilgili bilgiye ulaşabilmesinin mümkün olmasıdır.

Enerji sarfiyatları ile ilgili yapılan analiz sonucunda oluşan üretim farkları kayıtlara intikal ettirilmeyen üretim ve satışlardan kaynaklı olabilir. Bunun analiz edilmesi amacıyla işletmenin envanter ve imalat defteri kayıtlarında yer alan ham madde miktar hareketleri incelenmiştir. Mamul miktar dengesi ve ham madde miktar dengesi tablosu oluşturularak üretim farkı tespit edilmeye çalışılmıştır.

İşletmenin envanter ve imalat defteri kayıtlarından saptanan ham maddelerine ilişkin miktar hareketleri aşağıdaki gibidir:

**Tablo 21 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Ham madde Miktar Hareketleri**

HAM MADDELER	BİRİM	DÖNEM BAŞI STOK			DÖNEM İÇİ ALIMLAR			DÖNEM SONU STOK		
		2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Rulo 206 x 3,00 mm 2D	Kg	78.126	52.348	42.155	116.840	168.620	142.660	52.348	42.155	26.422
610 Çubuk Ø22	Kg	40.722	36.322	36.040	42.036	61.020	33.520	36.322	36.040	19.602
0,6 mm 206 Malzeme	Kg	97.106	68.055	56.092	620.138	804.860	890.230	68.055	56.092	19.535
0,3 mm 620 Malzeme	Kg	88.624	60.297	60.467	262.660	330.410	360.220	60.297	60.467	31.157
240x70 mm Alüminyum	Kg	41.328	38.130	23.041	204.444	250.240	288.940	38.130	23.041	52.384
<b>TOPLAM</b>		<b>345.906</b>	<b>255.152</b>	<b>217.795</b>	<b>1.246.118</b>	<b>1.615.150</b>	<b>1.715.570</b>	<b>255.152</b>	<b>217.795</b>	<b>149.100</b>

İşletmenin üretim aşamaları tamamlandıktan sonra ortaya çıkan mamullere ilişkin miktar dengesi tablosu aşağıdaki gibidir:

**Tablo 22 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Mamul – Miktar Dengesi Tablosu**

MAMUL - MİKTAR DENGESİ TABLOSU											
		BİRİM	ÇATAL			KAŞIK			BIÇAK		
			2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
+	Dönemiçi Mamul Satışı	Adet	443.052	544.144	362.188	350.036	405.612	400.132	212.028	286.420	232.972
-	Satış İadeleri	Adet	-	-	-	-	-	-	-	-	-
=	Net Satış Miktarı	Adet	443.052	544.144	362.188	350.036	405.612	400.132	212.028	286.420	232.972
+	Dönemsonu Mamul Stoku	Adet	133.080	130.412	281.200	100.108	82.144	53.832	111.588	64.592	30.352
-	Dönembaşı Mamul Stoku	Adet	121.164	133.080	130.412	126.612	100.108	82.144	132.720	111.588	64.592
=	<b><u>ÜRETİLEN MAMUL MİKTARI</u></b>		<b>454.968</b>	<b>541.476</b>	<b>512.976</b>	<b>323.532</b>	<b>387.648</b>	<b>371.820</b>	<b>190.896</b>	<b>239.424</b>	<b>198.732</b>

MAMUL - MİKTAR DENGESİ TABLOSU											
		BİRİM	ÇELİK TENCERE			ÇAYDANLIK			TAVA		
			2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
+	Dönemiçi Mamul Satışı	Adet	176.540	253.414	265.521	285.140	330.874	453.819	368.515	395.132	343.255
-	Satış İadeleri	Adet	-	-	-	-	-	-	-	-	-
=	Net Satış Miktarı	Adet	176.540	253.414	265.521	285.140	330.874	453.819	368.515	395.132	343.255
+	Dönemsonu Mamul Stoku	Adet	113.610	71.398	16.897	118.380	94.126	20.577	186.130	121.021	200.768
-	Dönembaşı Mamul Stoku	Adet	142.618	113.610	71.398	138.217	118.380	94.126	226.345	186.130	121.021
=	<b><u>ÜRETİLEN MAMUL MİKTARI</u></b>		<b>147.532</b>	<b>211.202</b>	<b>211.020</b>	<b>265.303</b>	<b>306.620</b>	<b>380.270</b>	<b>328.300</b>	<b>330.023</b>	<b>423.002</b>

Mamul – miktar dengesi tablosunda bozuk mamul bulunmamaktadır. Ayrıca işletmenin incelenen dönemler içerisinde üretimi tamamlanmayan (yarı mamul) stoğu bulunmamaktadır. Bu tablodan hareketle işletmenin ham madde – miktar dengesi tablosu ise aşağıdaki gibidir:

**Tablo 23 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Ham madde – Miktar Dengesi Tablosu**

HAM MADDE - MİKTAR DENGESİ TABLOSU										
	BİRİM	RULO 206 x 3,00 MM 2D			610 CUBUK Ø22			0,6 mm 206 MALZEME		
		2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Dönembaşı Ham madde (+)	Kg	78.126	52.348	42.155	40.722	36.322	36.040	97.106	68.055	56.092
Dönemiçi Ham madde Alımları (+)	Kg	116.840	168.620	142.660	42.036	61.020	33.520	620.138	804.860	890.230
Ham madde Alım İadeleri (-)	Kg	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b><u>KULLANILABİLİR H.MADDE</u></b>		<b>194.966</b>	<b>220.968</b>	<b>184.815</b>	<b>82.758</b>	<b>97.342</b>	<b>69.560</b>	<b>717.244</b>	<b>872.915</b>	<b>946.322</b>
Üretimden İade Ham madde (+)	Kg	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Dönemsonu Ham madde (-)	Kg	52.348	42.155	26.422	36.322	36.040	19.602	68.055	56.092	19.535
<b><u>ÜRETİME VERİLEN H.MADDE</u></b>		<b>142.618</b>	<b>178.813</b>	<b>158.393</b>	<b>46.436</b>	<b>61.302</b>	<b>49.958</b>	<b>649.189</b>	<b>816.823</b>	<b>926.787</b>
Üretimde Gerekli Ham madde (-)	Kg	120.668	144.014	137.143	39.134	49.082	40.740	639.152	791.755	915.545
<b><u>ÜRETİMDEKİ H.MADDE FARKI</u></b>		<b>21.950</b>	<b>34.799</b>	<b>21.250</b>	<b>7.303</b>	<b>12.220</b>	<b>9.218</b>	<b>10.037</b>	<b>25.067</b>	<b>11.242</b>
Fire Miktarı % 11 (-)	Kg	2.415	3.828	2.338	803	1.344	1.014	1.104	2.757	1.237
<b><u>ÜRETİMDEKİ NET H.M. FARKI</u></b>		<b>19.536</b>	<b>30.971</b>	<b>18.912</b>	<b>6.499</b>	<b>10.876</b>	<b>8.204</b>	<b>8.933</b>	<b>22.310</b>	<b>10.006</b>

HAM MADDE - MİKTAR DENGESİ TABLOSU							
	BİRİM	0,3 mm 620 MALZEME			240x7mm ALÜMİNYUM		
		2015	2016	2017	2015	2016	2017
Dönembaşı Ham madde (+)	Kg	88.624	60.297	60.467	41.328	38.130	23.041
Dönemiçi Ham madde Alımları (+)	Kg	262.660	330.410	360.220	204.444	250.240	288.940
Ham madde Alım İadeleri (-)	Kg	-	-	-	-	-	-
<b><u>KULLANILABİLİR H.MADDE</u></b>		<b>351.284</b>	<b>390.707</b>	<b>420.687</b>	<b>245.772</b>	<b>288.370</b>	<b>311.981</b>
Üretimden İade Ham madde (+)	Kg	-	-	-	-	-	-
Dönemsonu Ham madde (-)	Kg	60.297	60.467	31.157	38.130	23.041	52.384
<b><u>ÜRETİME VERİLEN H.MADDE</u></b>		<b>290.987</b>	<b>330.240</b>	<b>389.530</b>	<b>207.642</b>	<b>265.329</b>	<b>259.597</b>
Üretimde Gerekli Ham madde (-)	Kg	281.243	319.018	382.499	177.104	230.120	253.574
<b><u>ÜRETİMDEKİ H.MADDE FARKI</u></b>		<b>9.744</b>	<b>11.222</b>	<b>7.032</b>	<b>30.538</b>	<b>35.209</b>	<b>6.023</b>
Fire Miktarı % 11 (-)	Kg	1.072	1.234	773	3.359	3.873	663
<b><u>ÜRETİMDEKİ NET H.M. FARKI</u></b>		<b>8.673</b>	<b>9.987</b>	<b>6.258</b>	<b>27.178</b>	<b>31.336</b>	<b>5.361</b>

İşletmenin üretim maliyet reçetelerinden hareketle ürettiği mamullere ilişkin sarf etmesi gereken ham madde miktarları “Üretimde Gerekli Ham madde” satırında yazılmıştır. Bu tabloya göre örneğin; 2015 – 2016 - 2017 yıllarında üretimi gerçekleştiren “bıçak” mamulü için sarf edilmesi gereken “610 Çubuk Ø22” ham madde miktarları şu şekilde hesaplanmıştır:

1 Adet bıçak üretimi için gerekli “610 Çubuk Ø22” ham madde miktarı 0,205 kilogramdır. Buna göre;

- 2015 yılında gerçekleşen bıçak üretimi 190.896 adet olduğuna göre  $0,205 \text{ kg} * 190.896$  adet üzerinden ihtiyaç duyulan ham madde miktarı 39.134 kilogramdır.
- 2016 yılında gerçekleşen bıçak üretimi 239.424 adet olduğuna göre  $0,205 \text{ kg} * 239.424$  adet üzerinden ihtiyaç duyulan ham madde miktarı 49.082 kilogramdır.
- 2017 yılında gerçekleşen bıçak üretimi 198.732 adet olduğuna göre  $0,205 \text{ kg} * 198.732$  adet üzerinden ihtiyaç duyulan ham madde miktarı 40.740 kilogramdır.

Ancak işletme bıçak üretiminde “610 Çubuk Ø22” ham maddesinden 2015 yılında 46.436 kg., 2016 yılında 61.302 kg. ve 2017 yılında 49.958 kg. sarfiyat yapmıştır. Benzer durumlar üretimi gerçekleştirmiş diğer mamuller için de söz konusudur.

Bu durumu açıklayacak iki sebepten bahsedilebilir. Bunlardan ilki, işletme mevcut ham maddelerini belgesiz olarak satmış ancak bunu gizlemek için fazla ham madde sarfiyatı yaptığını göstermiştir. Diğer bir sebep ise üretim işletmelerinde sıkça rastlanılan bir durum olan fazla sarfiyat yapılan ham maddeler üzerinden o oranda mamuller elde edilmiş ancak bu mamuller piyasaya faturalı değil açıktan ya da diğer bir ifadeyle belgesiz olarak satılmıştır.

Üretimde kullanılan ham madde ve üretim miktarlarından hareketle gizlenen hasılatın tespitine ilişkin çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

**Tablo 24 : İşletmenin 2015 – 2017 Yılları Üretiminde Gerekli Ham madde Miktarları ve Yüzdesele Dağılımları**

ÜRETİMDE GEREKLİ HAM MADDE MİKTAR TABLOSU (FİRE DAHİL)													
ÜRÜN	ÜRETİM (ADET)			HAM MADDE	HAM MADDE BİRİM (KG)			GEREKEN HAM MADDE ( ADET x KG )					
	2015	2016	2017		2015	2016	2017	2015	%	2016	%	2017	%
ÇATAL	454.968	541.476	512.976	RULO	0,155	0,155	0,155	70.520	<b>58,44%</b>	83.929	<b>58,28%</b>	79.511	<b>57,98%</b>
KAŞIK	323.532	387.648	371.820	RULO	0,155	0,155	0,155	50.148	<b>41,56%</b>	60.085	<b>41,72%</b>	57.632	<b>42,02%</b>
BIÇAK	190.896	239.424	198.732	610 CBK	0,205	0,205	0,205	39.134	<b>100,00%</b>	49.082	<b>100,00%</b>	40.740	<b>100,00%</b>
ÇELİK TENCERE	147.532	211.202	211.020	0,6 MM	1,304	1,304	1,304	192.382	<b>30,10%</b>	275.407	<b>34,78%</b>	275.170	<b>30,06%</b>
				0,3 MM	0,374	0,374	0,374	55.177	<b>19,62%</b>	78.990	<b>24,76%</b>	78.922	<b>20,63%</b>
				240x7	0,625	0,625	0,625	92.207	<b>52,06%</b>	132.002	<b>57,36%</b>	131.888	<b>52,01%</b>
ÇAYDANLIK	265.303	306.620	380.270	0,6 MM	1,684	1,684	1,684	446.770	<b>69,90%</b>	516.348	<b>65,22%</b>	640.375	<b>69,94%</b>
				0,3 MM	0,32	0,32	0,32	84.897	<b>30,19%</b>	98.118	<b>30,76%</b>	121.686	<b>31,82%</b>
				240x7	0,32	0,32	0,32	84.897	<b>47,94%</b>	98.118	<b>42,64%</b>	121.686	<b>47,99%</b>
TAVA	328.300	330.023	423.002	0,3 MM	0,43	0,43	0,43	141.169	<b>50,19%</b>	141.910	<b>44,48%</b>	181.891	<b>47,55%</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>1.710.531</b>	<b>2.016.393</b>	<b>2.097.820</b>					<b>1.257.301</b>		<b>1.533.989</b>		<b>1.729.501</b>	

İşletmenin yıllar itibariyle gerçekleştirmiş olduğu üretim miktarı ve bu üretim için sarf edilen toplam ham madde miktarı tabloda gösterilmiştir. Buna göre 2015 yılında 454.968 adet çatal ve 323.532 adet kaşık üretimi için gerekli olan toplam rulo çelik ham maddesi 120.668 kg'dır. Bu ham madde dağılımının yüzdesi ise 2015 yılında çatal için %58,44, kaşık için %41,56 oranındadır. Ham madde yüzdesele dağılımının bıçak üretimi için gerçekleşmeme nedeni ise 610 çubuk ham maddesinin sadece bıçak üretiminde kullanılıyor olmasındandır. Diğer ürün grupları içerisinde bulunan 0,6 mm 206 malzeme ve 240x7 mm alüminyum malzeme hem çelik tencere hem çaydanlık üretiminde 0,3 mm 620 malzeme ise çelik tencere, çaydanlık ve tava üretiminde ayrı ayrı kullanılmıştır.

**Tablo 25 : İşletmenin 2015 – 2017 Yılları Üretiminde Kullanılan Ham madde Miktarları**

ÜRETİMDE KULLANILAN HAM MADDE MİKTAR TABLOSU (FİRE DAHİL)			
HAM MADDE	KULLANILAN HAM MADDE (KG)		
	2015	2016	2017
RULO	142.618	178.813	158.393
610 CBK	46.436	61.302	49.958
0,6 MM	649.189	816.823	926.787
0,3 MM	290.987	330.240	389.530
240x7	207.642	265.329	259.597
<b>TOPLAM</b>	<b>1.336.872</b>	<b>1.652.507</b>	<b>1.784.265</b>

Yukarıda belirtildiği üzere işletmenin yıllar itibariyle üretiminde sarf edilen ham madde miktarlarında belirli sapmalar dikkat çekmektedir. Buna göre 2015 yılında üretimi gerçekleşen çatak ve kaşık ürünü için sarf edilmesi gereken rulo çelik ham maddesi 120.668 kg. iken 142.618 kg.'ın sarf edildiği gözlenmiştir. 2016 yılında bu ürünler için sarf edilmesi gereken miktar 144.014 kg. iken 178.813 kg. olduğu, 2017 yılında bu ürünler için sarf edilmesi gereken miktarın 137.143 kg. iken 158.393 kg. olduğu tespit edilmiştir. Diğer ürün grupları için sarf edilen ham madde miktarlarında da farklılık bulunmaktadır.

**Tablo 26 : İşletmenin 2015 – 2017 Yılları Üretiminden Hareketle Ham madde Miktar Farkı Tablosu**

ÜRETİMDEKİ HAM MADDE FARKI MİKTAR TABLOSU														
HM	NET HAM MADDE FARKI (KG)			NET HAM MADDE FARKI DAĞILIMI (KG * %)						ÜRÜN	HM CİNSİ	ÜRETİM FARKI (ADET)		
	2015	2016	2017	2015	%	2016	%	2017	%			2015	2016	2017
RULO	19.536	30.971	18.912	11.417	58,44%	18.049	58,28%	10.965	57,98%	ÇATAL	RULO	73.657	116.447	70.741
				8.119	41,56%	12.922	41,72%	7.948	42,02%	KAŞIK	RULO	52.379	83.365	51.275
610 CBK	6.499	10.876	8.204	6.499	100,00%	10.876	100,00%	8.204	100,00%	BIÇAK	610 CBK	31.704	53.052	40.020
0,6 MM	8.933	22.310	10.006	2.689	30,10%	7.760	34,78%	3.007	30,06%	ÇELİK TENCERE	0,6 MM	8.051	12.249	3.077
				6.244	69,90%	14.550	65,22%	6.998	69,94%		0,3 MM			
0,3 MM	8.673	9.987	6.258	1.701	19,62%	2.473	24,76%	1.291	20,63%		240x7			
				2.618	30,19%	3.072	30,76%	1.991	31,82%	0,3 MM				
240x7	27.178	31.336	5.361	14.150	52,06%	17.975	57,36%	2.789	52,01%	ÇAYDANLIK	240x7	10.124	10.332	6.921
				13.029	47,94%	13.360	42,64%	2.572	47,99%		TAVA			
<b>TOPLAM</b>	<b>70.819</b>	<b>105.480</b>	<b>48.741</b>	<b>70.819</b>		<b>105.480</b>		<b>48.741</b>				<b>185.334</b>	<b>288.777</b>	<b>177.009</b>

Üretimdeki ham madde miktarında gerçekleşen % 11 oranındaki fire sonrasında elde edilen net ham madde farkları tabloda gösterilmiştir. Buna göre reel üretimdeki oranlar net ham madde farkı dağılımına oranlandığında gizlenen üretim adetleri yıllar itibarıyla belirtilmiştir. Üretim farklarını adet cinsinden hesaplamada net ham madde farkları (kg) , bir adet üretim için gerekli olan ham madde kg miktarına oranlanarak tespiti yapılmıştır. Örneğin; bıçak üretiminde kullanılan 610 CBK net ham madde farkı 6.499 kg'dır. Bir adet bıçak üretebilmek için gerekli olan 610 CBK ham madde birim kg ise 0,205 kg'dır. Buradan hareketle  $6.499 / 0,205$  oranlaması yapıldığında 31.704 adet 2015 yılı için üretim adeti hesaplanmaktadır. Aynı hesaplamalar diğer ham madde farkları için de gerçekleştirilerek yıllar itibarıyla üretim adeti farkları oluşturulmuştur. Üretim adeti farklarına istinaden hesaplanan hasılat kaybı ise aşağıdaki gibidir:

**Tablo 27 : İşletmenin 2015 – 2017 Yılları Üretimindeki Ham madde Farkından Hareketle Oluşan Hasılat Kayıpları Tablosu**

MAMUL	ÜRETİM FARKI (ADET)			BİRİM MALİYET FİYATI			HASILAT KAYBI		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Çatal	73.657	116.447	70.741	7,90	8,22	9,52	581.894	957.192	673.454
Kaşık	52.379	83.365	51.275	7,61	7,91	9,16	398.601	659.420	469.680
Bıçak	31.704	53.052	40.020	8,79	9,16	10,62	278.678	485.956	425.012
Tencere	8.051	12.249	3.077	81,96	85,48	99,03	659.860	1.047.045	304.715
Çaydanlık	9.419	13.332	4.975	82,45	86,00	99,60	776.597	1.146.552	495.510
Tava	10.124	10.332	6.921	32,93	34,34	39,77	333.383	354.801	275.248
<b>TOPLAM</b>	<b>185.334</b>	<b>288.777</b>	<b>177.009</b>				<b>3.029.013</b>	<b>4.650.966</b>	<b>2.643.619</b>

İşletmenin yıllar itibarıyla üretiminde gerekli ham madde miktarları ile üretiminde fiili olarak kullandığı ham madde miktarları karşılaştırıldığında oluşan farklardan hareketle mamul bazında üretim adetleri tespit edilmiştir. Bu üretim adetleri üretim reçetelerindeki ortalama birim maliyetler ile çarpılarak hasılat kayıpları belirlenmiştir. Buna göre; işletmenin sırasıyla 2015, 2016 ve 2017 yıllarında oluşan hasılat kayıpları 3.029.013 TL, 4.650.966 TL ve 2.643.619 TL'dir.

Bu bilgiler doğrultusunda işletmenin gerçek kapasite kullanım oranları yıllar itibariyle aşağıdaki gibidir:

- ✓ 2015 Yılı için;  $(1.710.531 + 185.334) \text{ (Adet)} / 2.400.000 \text{ (Adet)} = 0,79$
- ✓ 2016 Yılı için;  $(2.016.393 + 288.777) \text{ (Adet)} / 2.400.000 \text{ (Adet)} = 0,96$
- ✓ 2017 Yılı için;  $(2.097.820 + 177.009) \text{ (Adet)} / 2.400.000 \text{ (Adet)} = 0,95$

İşletmenin üretim miktarını ve satış hasılatını olması gerekenden daha düşük gösterdiği, mamulleri belgesiz satış ile stoklarından çıkarttığı, kayıt dışı hasılat ile vergi kaybına sebebiyet verdiği tespit edilmiştir.

Belgesiz satışlardan elde edilen Katma Değer Vergisi (KDV) hariç satış bedelinin kurumlar vergisi açısından VUK'un 30/4. bendine göre matrah farkı olarak dikkate alınması gerekmekte olup, aynı zamanda bu tutarların geçici vergi ve katma değer vergisi açısından da matrah farkı olarak ele alınması gerekmektedir.

“Belgesiz satışlar dolayısıyla VUK'un 353/1.bendi gereğince KDV dahil belgesiz satış tutarının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmektedir<sup>156</sup>. Re'sen tarh edilecek vergiler için 213 Sayılı VUK'un 341 ve 344.maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir”<sup>157</sup>.

---

<sup>156</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, “Madde 353 : Özel Usulsüzlük ve Cezaları”, <http://www.gib.gov.tr/node/83111>, (Erişim Tarihi : 24.09.2018).

<sup>157</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, “Madde 344 : Vergi Ziyai Cezası”, <http://www.gib.gov.tr/node/86064>, (Erişim Tarihi: 24.09.2018).

Randıman incelemesi ile yapılan tespitler neticesinde işletmenin vergi riski ve muhasebe defterlerinde yer alması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olmalıdır:

**Tablo 28 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Vergi Riski Tablosu**

<b>Vergi Riski (*)</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
<b>Kurumlar Vergisi Matrah Farkı</b>	<b>3.029.013</b>	<b>4.650.966</b>	<b>2.643.619</b>
Kurumlar Vergisi (%20)	605.803	930.193	528.724
Vergi Ziyası Cezası	605.803	930.193	528.724
Özel Usulsüzlük Cezası (%10)	357.423	548.814	311.947
<b>KDV Matrah Farkı</b>	<b>3.029.013</b>	<b>4.650.966</b>	<b>2.643.619</b>
KDV (%18)	545.222	837.174	475.851
Vergi Ziyası Cezası	545.222	837.174	475.851

(\*) Gecikme zammı ve gecikme faizi hesaplamada ayrıca belirtilmemiş olup, eksik beyan edilen vergilere ilişkin 6183 Sayılı AATUHK gereğince gecikme zammı oranında gecikme faizinin de hesaplanması gerekmektedir<sup>158</sup>.

**Muhasebe Kayıtları:**

	<b>31.12.2015</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR		3.574.235	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		1.508.448	
<i>*Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler</i>			
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			2.423.210
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			2.659.473
*Kurumlar Vergisi	605.803		
*KDV	545.222		
*Vergi Ziyası	1.151.025		
*Özel Usulsüzlük	357.423		

<sup>158</sup> 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (Erişim Tarihi : 09.11.2018).

<b>31.12.2016</b>		<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR		5.488.140	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		2.316.181	
<i>*Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler</i>			
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			3.720.773
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			4.083.548
<i>*Kurumlar Vergisi</i>	930.193		
<i>*KDV</i>	837.174		
<i>*Vergi Ziyatı</i>	1.767.367		
<i>*Özel Usulsüzlük</i>	548.814		

<b>31.12.2017</b>		<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR		3.119.470	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		1.316.522	
<i>*Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler</i>			
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			2.114.895
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			2.321.097
<i>*Kurumlar Vergisi</i>	528.724		
<i>*KDV</i>	475.851		
<i>*Vergi Ziyatı</i>	1.004.575		
<i>*Özel Usulsüzlük</i>	311.947		

Ayrıca kayıt dışı hasılatın şirket ortaklarının hileli işlemlerinden kaynaklı olması sebebiyle vergi ceza ve faizlerinin şirketin aktifinden karşılanması yerine, ortaklardan alacaklar hesabından da karşılanabilmesi uygun görülebilir.

Randıman incelemeleri sonucunda işletmenin vergi riskleri hesaplanarak muhasebe kayıtları oluşturulmuştur. İşletmenin randıman analizi öncesinde gelir tablosunda belirtilen hasılat ve vergi tutarlarının gerçek durumu yansıtmaması sebebiyle ilgili dönemlerin gelir tabloları yeniden düzenlenmiştir. Bu durumu yansıtan ilgili yıllara ilişkin gelir tabloları aşağıdaki gibidir:

**Tablo 29 : Alpu Paslanmaz Mutfak Eşyaları San. ve Tic. A.Ş'nin Randıman Analizi Sonucu**  
**Yeniden Düzenlenen 2015 – 2017 Yıllarına Ait Gelir Tabloları**

	01.01.2015 31.12.2015	01.01.2016 31.12.2016	01.01.2017 31.12.2017
<b>GELİR TABLOSU</b>			
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>87.277.387</b>	<b>109.213.880</b>	<b>126.154.232</b>
1-Yurt içi Satışlar	84.762.765	107.554.152	124.411.253
2-Yurt dışı Satışlar	2.514.622	1.659.728	1.742.979
3-Diğer Gelirler	--	--	--
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)</b>	<b>(1.265.300)</b>	<b>(739.962)</b>	<b>(980.852)</b>
1-Satıştan İadeler(-)	--	--	--
2-Satış İskontoları(-)	(1.265.300)	(739.962)	(980.852)
3-Diğer İndirimler(-)	--	--	--
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>86.012.087</b>	<b>108.473.918</b>	<b>125.173.380</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)</b>	<b>(59.850.754)</b>	<b>(78.109.459)</b>	<b>(97.763.509)</b>
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)	(59.346.986)	(77.489.354)	(97.309.113)
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	(503.768)	(620.105)	(454.396)
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)	--	--	--
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)	--	--	--
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>26.161.333</b>	<b>30.364.459</b>	<b>27.409.871</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ(-)</b>	<b>(10.940.376)</b>	<b>(11.939.771)</b>	<b>(11.553.020)</b>
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	--	--	--
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	(6.984.714)	(7.043.160)	(8.020.647)
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	(3.955.662)	(4.896.611)	(3.532.373)
<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>15.220.957</b>	<b>18.424.688</b>	<b>15.856.851</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR</b>	<b>8.117.769</b>	<b>6.836.815</b>	<b>5.224.778</b>
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	--	--	--
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	--	--	--
3-Faiz Gelirleri	2.790.303	2.967.957	3.047.171
4-Komisyon Gelirleri	--	--	--
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	1.576.469	--	--
6-Menkul Kıymet Satış Kârı	--	--	--
7-Kambiyo Kârları	3.750.997	3.868.858	2.177.607
8-Reeskont Faiz Gelirleri	--	--	--
9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	--	--	--
<b>G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	<b>(6.879.727)</b>	<b>(8.151.303)</b>	<b>(10.799.587)</b>
1-Komisyon Giderleri(-)	--	--	--
2-Karşılık Giderleri(-)	--	--	--
3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-)	--	--	--
4-Kambiyo Zararları(-)	(1.044.153)	(1.262.815)	(1.743.391)
5-Reeskont Faiz Giderleri(-)	--	--	--
6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	(5.835.574)	(6.888.488)	(9.056.196)
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)</b>	<b>(9.356.584)</b>	<b>(10.252.473)</b>	<b>(6.118.276)</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	(7.559.013)	(8.832.610)	(6.118.276)
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	(1.797.571)	(1.419.863)	--
<b>OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR</b>	<b>7.102.415</b>	<b>6.857.727</b>	<b>4.163.766</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR</b>	<b>1.066.303</b>	<b>2.153.641</b>	<b>2.556.495</b>
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	--	--	--
2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	1.066.303	2.153.641	2.556.495
<b>J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	<b>(2.207.772)</b>	<b>(3.078.574)</b>	<b>(2.179.387)</b>
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	--	--	--
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	--	--	--
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(-)	(2.207.772)	(3.078.574)	(2.179.387)
<b>DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>5.960.946</b>	<b>5.932.794</b>	<b>4.540.874</b>
<b>K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞILIKLARI(-)</b>	<b>(1.493.879)</b>	<b>(1.649.795)</b>	<b>(1.171.479)</b>
<b>DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>4.467.067</b>	<b>4.282.999</b>	<b>3.369.395</b>

*\*İşletmenin randıman analizi sonucunda tespit edilen hasılat kaybı bu hesabın içerisine dahil edilmiştir.*

*\*\*İşletmenin belgesiz satışları sebebiyle oluşan vergi cezaları (vergi ziyayı ve özel usulsüzlük) bu hesabın içerisine dahil edilmiştir.*

**Tablo 30 : İşletmenin 2015 – 2017 Yıllarına İlişkin Kurumlar Vergisi Hesaplama Tablosu**

<b>Kurumlar Vergisi Hesabı</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Ticari Kar	5.960.946	5.932.794	4.540.874
KKEG (Belgesiz Satışlar)	1.508.448	2.316.181	1.316.522
İstisna ve İndirimler(-)	--	--	--
Geçmiş Yıllar Zararları (-)	--	--	--
Kurumlar Vergisi Matrahı	7.469.394	8.248.975	5.857.396
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	1.493.879	1.649.795	1.171.479
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı	--	--	--
Yıl İçinde Ödenen Geçici Vergiler (*)	--	--	--
<b>Ödenecek Kurumlar Vergisi</b>	<b>1.493.879</b>	<b>1.649.795</b>	<b>1.171.479</b>

*(\*) Yıl içerisinde hesaplanan geçici vergiler dikkate alınmamıştır.*

İşletmenin Gelir Tablosu ve Kurumlar Vergisi hesaplamasından hareketle randıman analizi sonucunda oluşan yıllık vergi kayıpları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir:

	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	(1.493.879)	(1.649.795)	(1.171.479)
Ödenen Kurumlar Vergisi	888.076	719.602	642.755
<b>Vergi Kaybı</b>	<b>(605.803)</b>	<b>(930.193)</b>	<b>(528.724)</b>

## 6.6 Uygulama Sonuçlarının Genel Değerlendirmesi

Alpu Paslanmaz Mutfak Eşyaları San. ve Tic. A.Ş'nin 2015 – 2016 – 2017 yıllarına ait finansal tablolarından hareketle stok hesap gruplarının denetimi gerçekleştirilmiştir. Stok denetimi kapsamında öncelikle satın alma süreci ve ham madde ve malzemelerin depoya alınması ile üretime sevk edilmesi süreçleri analiz edilmiştir. Satın alma sürecinde işletmenin prosedürlerine uygun olarak “Satın Alma Talep Formu”, “Teklif İsteme Formu”, “Teklif Değerlendirme Formu” gibi belgelerin yetkili kişiler tarafından düzenlenerek onaylandığı görülmüştür. Depoya girişi yapılan ham madde ve malzemelerin “Ambar Giriş Formu” ile kayıt edildikleri belirlenmiş ancak üretime sevk halinde düzenlenmesi gereken “Ambar İstek ve Çıkış Fişi” formlarının eksik olarak düzenlendiği tespit edilmiştir.

İşletmenin üretim departmanından üretim süreçleri hakkında bilgi edinilerek üretim reçeteleri temin edilmiştir. İlgili yıllara ait kapasite raporu bilgilerinden hareketle işletmenin belirtilen yıllarda gerçekleştirdiği fiili üretim miktarları ile kapasite raporunda belirtilen miktar karşılaştırılarak mevcut kapasitenin oldukça altında üretim gerçekleştirdiği görülmüştür. (2015: %71 , 2016: %84, 2017: %87)

İşletmenin enerji sarfiyatlarından hareketle yapılan randıman analizinde gerçekleşen enerji sarfiyatı ile hesaplanan üretim miktarının defter ve kayıtlarda yer alan üretim miktarından daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

Enerji sarfiyatları ile analiz neticesinde oluşan üretim farklarını destekleyecek diğer yardımcı araç ve belgelerden yararlanılarak analiz derinleştirilmeye çalışılmıştır. İmalat defterindeki bilgilere istinaden öncelikle mamul - miktar dengesi ve sonrasında ham madde - miktar dengesi tabloları oluşturularak üretime verilen ve üretimde kullanılan ham madde miktarları incelenmiştir. Ham madde farklarından hareketle 2015 yılı için 185.334 adet, 2016 yılı için 288.777 adet, 2017 yılı için ise 177.009 adet üretim miktar farkı hesaplanmıştır.

Oluşan üretim farkları dikkate alınarak işletmenin kapasite durumu tekrar incelenmiş ve üretim farkları sonucunda mevcut kapasiteye oldukça yakın üretim gerçekleştirdiği hesaplanmıştır. (2015: %79 , 2016: %96, 2017: %95)

Yararlanılan bu araçlar sayesinde oluşan üretim miktar farklarının aynı olduğu gözlenmiştir. Bu açıdan bakıldığında; İşletmenin üretim miktarını ve satış hasılatını olması gerekenden daha düşük gösterdiği, mamulleri belgesiz satış ile stoklarından çıkarttığı, kayıt dışı hasılat ile vergi kaybına sebebiyet verdiği düşünülmektedir.

Alpu Paslanmaz Mutfak Eşyaları San. ve Tic. A.Ş'nin 2015 – 2016 – 2017 yıllarına ait vergi incelemesinde;

- 2015 yılı için 3.029.013 TL, 2016 yılı için 4.640.966 TL, 2017 yılı için ise 2.643.619 TL tespit edilen matrah farkı üzerinden VUK'nun 30/4. bendine göre %20 Kurumlar Vergisi hesaplanması,
- Hesaplanan matrah farklarının aynı zamanda Katma Değer Vergisi açısından da matrah farkı olarak ele alınıp bu tutarlar üzerinden % 18 KDV hesaplanması,
- Re'sen tarh edilen vergiler için VUK'nun 341 ve 344. Maddelerine göre bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi,
- Belgesiz satışlar sebebiyle VUK 353/1.bendi gereğince KDV dahil tutar üzerinden belgesiz satış tutarının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi,

sonucuna varılmıştır.

## 7. SONUÇ

Günümüzde yaşanan ekonomik gelişmeler neticesinde işletmelerin faaliyetleri ile ilgilenen tarafların sayısı oldukça artmaktadır. Bu taraflar işletme sahipleri, ortaklar, yöneticiler, kredi sağlayan kuruluşlar, çalışanlar, devlet, yatırımcılar olarak belirtilebilir. Taraflar ihtiyaçları doğrultusundaki bilgileri işletmenin finansal tablolarından okuyarak edinebilmektedir. Bu durum finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtır yansıtmadığı konusunu ön plana çıkarmaktadır. Finansal tablolar hata ve hileler sebebiyle farklı gösterilmiş olabilir. Bunu tespit etmenin yolu da finansal tabloların analizi ve raporlama denetimi ile mümkün olabilmektedir.

Üretim işletmelerinin en önemli varlık kalemi olan stoklar, üretim işletmelerinin kârlılığının tespitinde en önemli etkidir. Stok hesap grubunun karmaşık bir yapıda olması yönetimi kadar denetiminin de zor bir süreç olması, stokları işletmenin hata ve hileye en açık varlık kalemi haline getirmektedir. Bu nedenle iyi bir stok yönetimi yanında stokların denetimi de önem arz etmektedir.

Stok denetimi; işletmede yer alan stokların fiziki olarak var olduklarını, bu stokların işletmenin sahipliğinde bulunduğunu, kullanılabilir veya satılabilir olduklarını ve fiyatlamalarının doğru şekilde yapıldığının tespiti amacıyla gerçekleştirilmektedir.

Randıman analizi ise işletmenin verimliliğini ve yarattığı katma değeri, fiziki ve parasal yönden ölçen, mevcut durum ile olması gereken arasındaki ilişkiyi kurmayı sağlayan vergi inceleme elemanlarına işletmenin verimliliğini analiz etmede yardımcı olan bir teknik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu teknik sayesinde vergi inceleme elemanları işletmenin üretimde kullandığı ham madde miktarları ile üretim miktarlarını denetleyerek işletmenin gerçek üretim miktarlarının belirlenmesi ve hasılat , maliyet kalemlerinin gerçek tutarlarının tespit edilmesini sağlamaktadır. Bu sayede işletmenin üretim faaliyetleri ve sonuçlarının kayıt ve beyanlara doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı denetlenmiş olmaktadır.

Randıman analizi yönteminin uygulanması için; işletmenin üretim süreçleri hakkında teknik bilgi, işletmenin sahip olduğu stoklarına ilişkin (ham madde, yardımcı madde, ambalaj malzemesi vs.) miktar bilgileri, üretim süreçleri, fire nispetleri, kapasite raporları, enerji sarfiyatları vs. bilgi ve belgeler gerekmektedir. İmalat işletmelerinin üretim proseslerinin

birbirinden çok farklı ve kompleks yapılarda olması, fire oranlarının sektörel ve mesleki olarak farklılık göstermesi, işletmenin üretim süreçleri ile ilgili teknik bilgilere kolay erişilememesi veya teknik bilgi içeren konuların herkesçe kolay anlaşılabilmesi, işletmenin kayıtlarında yer alan stokların dönem başı ve dönem sonu stok bilgilerinin muhasebe kayıtlarında gerçek durumu yansıtmaması gibi sebepler randıman analizinin uygulanmasını zor hale getirmektedir.

Randıman analizinde ham madde miktar dengesi oluşturularak üretilmesi gereken mamul miktarlarının tespiti için ölçü birimlerinin aynı olmasına dikkat edilmelidir. Randıman analizinin sonuçları bakımından bu durum önem arz etmektedir.

Randıman incelemeleri genel olarak re'sen tarhiyat sonucunda ortaya çıkmakta, aksi mükellef tarafından ispatlanıncaya kadar defter ve belgelerdeki bilgilerin doğru olmadığına yönelik delil oluşturmaktadır. Bu sebeple randıman analizi sonuçlarını kuvvetlendirebilmek için işletmenin üretim süreci hakkında yeterli bilgi, imalat defteri, kapasite raporları, enerji sarfiyatları gibi bilgilerden hareketle analiz sonuçları desteklenmelidir.

Randıman analizi kayıt dışı hasılatın belirlenmesinde önemli bir inceleme tekniği olduğundan, üretim işletmelerinde randıman analizinin daha yaygın hale getirilmesi kayıt dışı hasılatın önlenmesine yardımcı olacaktır. Aynı zamanda üretim işletmelerinde gerçekleştirilen bu incelemeler; işletmelerce denetlendiğine yönelik bir algı oluşturularak stokların gerçeğe uygun olarak tutulmasına yönelik bilinç oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.

Uygulamaya esas alınan işletmenin randıman analizi sonucunda, işletmenin üretim süreçleri ile ilgili teknik bilgiler, imalat defteri, kapasite raporu, enerji sarfiyatı bilgileri, fire oranları ile satın alım ve üretime sevk süreçlerinin incelenmesi neticesinde işletmenin üretim ve satış miktarını eksik göstermek sureti ile vergi matrahını azaltma yoluna gittiği tespit edilmiştir. Oluşan hasılat kayıpları nedeniyle vergi kaybına sebebiyet verildiği ve bu doğrultuda yetkililerce işletme üzerinde re'sen tarhiyat işlemi yapılmasına karar verildiği görülmüştür.

## KAYNAKÇA

### **Kitaplar**

Alexander, David. Britton, Anne and Jorissen, Ann. **International Financial Reporting and Analysis**, Fourth Edition, South – Western Cengage Learning, Australia, 2009.

Akdoğan, Nalan ve Diğerleri. **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 3.Baskı, Eskişehir, 2014.

Altındağ, Mehmet. **Vergi ve Revizyon Rehberi**, Yaklaşım Yayıncılık, 1.Baskı, 2001.

Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Yayınları, 12.Baskı, İstanbul, 1999.

Benligiray, Yılmaz ve Diğerleri. **Genel Muhasebe**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 5.Baskı, Eskişehir, 2006.

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınevi, 7.Baskı, İstanbul, 2015.

Bozkurt, Nejat. **İşletmelerin Kara Deliği : Hile – Çalışan Hileleleri**, Alfa Basım, İstanbul, 2011.

Bragg, Steven M. **Accounting Best Practices**, John Wiley & Sons, Sixth Edition, ABD, 2010.

Chase, Richard B. Aquilano, Nicholas J. and Jacobs, F. Robert. **Production and Operations Management : Manufacturing and Services**, Eighth Edition, Boston : Irwin / McGraw – Hill Series, 1998.

Epstein, Barry J. and Mirza, Abbas Ali. **IFRS : Interpretation and Application Of International Accounting and Financial Reporting Standards**, John Wiley&Sons, ABD, New Jersey, 2006.

Necmettin Erdoğan, “**Maliyet Muhasebesi**”, Barış Yayınları Fakülteler Kitapları, 2.Baskı, İzmir, 2002.

Erkan, Mehmet. **Türk Ticaret Kanunu’nda Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma ve İç Denetim**, Ekin Yayınevi, 1.Baskı, Bursa, 2012.

Gelinas, Ulric J. and Dull, Richard B. **Accounting Information Systems**, Seventh Edition, Thomson South – Western, ABD, 2008.

Gökçen, Gürbüz. **Genel Muhasebe**, Beta Yayınları, 4.Baskı, İstanbul, 2013.

Gökçen, Gürbüz. Ataman, Başak ve Çakıcı, Cemal. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

Gücenme, Ümit. **Muhasebe Denetimi**, Aktüel Yayınları, Alfa Akademi, 1.Baskı, İstanbul, 2004.

Güçlü, Faruk. **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, Detay Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 4.Baskı, Ankara, 2013.

Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 4.Baskı, İstanbul, 1995.

Gürçay, Gültekin. **Yöneticiler İçin Temel Stok Kontrolü**, Çatı Kitapları, 1.Baskı, İstanbul, 2012.

Güredin, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, Türkmen Kitabevi, 14.Baskı, İstanbul, 2014.

Hacırüstemoğlu, Rüstem. **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, 2.Baskı, İstanbul, 1997.

Haftacı, Vasfi. **Muhasebe Denetimi**, Umuttepe Yayınları, Gözden Geçirilmiş 4.Baskı, Kocaeli, 2016.

Hall, James A. **Accounting Information Systems**, South – Western Cengage Learning, ABD, 2011.

Harrison, Walter T. And Horngren, Charles T.. **Financial Accounting**, Prentice Hall, Fourth Edition, ABD, New Jersey, 2001.

Ildır, Ali. **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Nobel Akademik Yayınları, 3.Baskı, Ankara, 2004.

Karacan, Sami ve Uygun, Rahmi. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama**, Umuttepe Yayınları, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Kocaeli, 2016.

Kartal, Ali ve Diğerleri. **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2.Baskı, Eskişehir, 2004.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul, 2004.

Kobu, Bülent. **Üretim Yönetimi**, Beta Yayınları, 12.Baskı, İstanbul, 2005.

Küçük, Orhan. **Stok Yönetimi Amprik Bir Yaklaşım**, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş Güncellenmiş 3.Baskı, Ankara, 2014.

Lazol, İbrahim ve Diğerleri. **Genel Muhasebe**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, Eskişehir, 2012.

Marshall, David H. And Mcmanus, Wayne W.. **Accounting : What The Numbers Mean**, Fourth Edition, 1999.

Muller, Max. **Essentials Of Inventory Management**, Amacom Yayınları, First Edition, ABD, New York, 2003.

Öğredik, Güray. **Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, 2006.

Özer, Mevlüt. **Denetim**, Özkan Matbaacılık, Cilt 1 ve 2, Ankara, 1997.

Revsine, Lawrence. Colling, Daniel W. And Johnson, Bruce. **Financial Reporting and Analysis**, Prentice Hall – Pearson, Thirth Edition, 2005.

Selimoğlu, Seval Kardeş ve Diğerleri. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, Eskişehir, 2004.

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 10.Baskı, Ankara, 2001.

Shim, Jae K. and Siegel, Joel G. **Financial Accounting**, Schaums's Outlines Series, Second Edition, New York, 1999.

Wild, Tony. **Improving Inventory Management**, Elsevier Science, First Edition, September, 2004.

Wild, Tony. **Best Practice in Inventory Management**, Elsevier Science, Second Edition, 2002.

Yılanıcı, Münevver ve Diğerleri. **Türkiye Bağımsız Denetim Standartları İle Uyumlu Muhasebe Denetimi**, Detay Yayıncılık, Güncellenmiş 2.Baskı, Ankara, 2013.

Yıldız, Gülsevil. **Genel Muhasebe 1**, Detay Yayıncılık, 4.Baskı, Ankara, 2013.

Messier, William F. Glover, Steven M. And Prawitt, Douglas F. **Auditing & Assurance Services A Systematic Approach**, McGraw – Hill, Sixth Edition, New York, ABD, 2008.

### **Sürekli Yayınlar**

Akın, Hale ve Kurşunel, Fahri. “TMS – 2’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi**, Cilt : 13, Sayı : 1-2, 2010.

Akindipe, Olusakin S.. “The Role Of Raw Material Management In Production Operations”, İgbajo Polytechnic, **International Journal Of Managing Value and Supply Chains**, Vol : 5, Thirth Edition, Osun State, Nigeria, September, 2014.

Akyol, M. Emin, “Emtia Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 316, Aralık, 2007.

Alptürk, Ercan. “Fireler ve Maliyetlere Etkileri”, İSMMMOMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı : 65, Ekim – Aralık, 2003.

Bahadır, Oğuzhan. “UFRS / TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından Stoklarda Değerleme”, İSMMMOMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :109, 2012.

Berkdemir, Sinan. “Kurumsal Kaynak Planlaması Uygulamasında Başarısız Olan Bir İşletmedeki Sorunların Analizi”, Dicle Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt : 2, Sayı : 4, 2013.

Bıyan, Özgür. “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı :255, Aralık, 2009.

Ceran, Yunus ve Bezirci, Muhammet. “Stok hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi”, Selçuk Üniversitesi, **İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı :22, 2011.

Çelikkaya, Ali. “Türk Vergi Hukuku Açısından Randıman İncelemesi ve Hukuki Sonuçları”, İSMMMOMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :78, Kasım – Aralık, 2006.

Elitaş, Cemal ve Kiracı, Murat. “Satın alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örnekleme Uygulaması”, İSMMMOMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :100, Temmuz – Ağustos, 2010.

Elitaş, Cemal. “NIFO Stok Değerleme Yönteminin Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Eylül, 2007.

Firuzan, A.R. ve Ayvaz, Y.Y. “Yeni Bir Felsefe Işığında Yan Sanayilerden Beklenenler ve Tam Zamanında Üretim, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı : 11, 2004.

Giannoccaro, Ilaria. Pontrandolfo, Pierpaolo and Scozzi, Barbara. “A Fuzzy Echelon Approach For Inventory Management In Supply Chains”, **European Journal Of Operational Research**, Vol :149, 2003.

Günay, Fuat. “Stokların Denetimi”, İSMMMOMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :60, Temmuz – Eylül, 2002.

Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Demir, Volkan. “Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım”, İSMMMOMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :61, Ekim – Aralık, 2002.

Harris, Peter. “Should Last In First Out Inventory Valuation Methods Be Eliminated?”, New York Institute Of Technology, **Global Journal Of Business Research**, Vol :5, Fourth Edition, 2011.

Kutlan, Serhat “Stok Değerlemede HIFO ve LOFO Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz - Eylül, 2003.

Kocamış, Tuğçe Uzun. “Üretim Yapan İşletmelerde Randıman Analizi Yoluyla Denetim”, **Business & Management Studied : An International Journal**, Vol :3, Issue :2, 2015.

Poston, Robin and Grabski, Severin. “Financial Impacts Of Enterprise Resource Planning Implementations”, **International Journal Of Accounting Information Systems**, Vol :2, 2001.

Samur, Muharrem. “Ticari Mal Stokları Üzerindeki Enflasyon Etkisinin Değerlendirilmesi ve Muhasebe İşlemleri”, İSMMMOMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :53, 2000.

Sayın, Şevket Kudret. “İşletme Malzemeleri ve Muhasebeleştirilmesi”, İSMMMOMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :54, Ocak, 2001.

Sazak, Cengiz. “Vergi Uygulamasında Olağan Fire Kavramı”, İSMMMÖ Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :73, Eylül – Ekim, 2007.

Seviğ, Veysi. “Vergi Hukukunda Randıman”, **Dünya Gazetesi**, Kasım, 2004.

Tokay, Semih Hüseyin ve Deran, Ali. “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”, İSMMMÖ Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı : 90, 2008.



## **Diğer Yayınlar**

Acar, Duruşen. “İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi, Muhasebe ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi”, Gazi Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2007.

Addy-Tayie, Nicholas Ewiene. “Improving Warehouse and Inventory Management : Operational Efficiency and Transport Safety”, Jamk University Of Applied Sciences, **Bachelor’s Thesis**, October, 2012.

Ayrancı, Kadir. “Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması”, Sakarya Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya, Ocak, 2010.

Hong Mo Yeh, Denny. “Inventory Management”, University Of Toronto, Seventh Chapter, 2009.

Houghton, Keith A. “Auditor Independence : Regulation and Market Competition Enhancing Transparency and Objectivity In Independence Decisions”, Melbourne University, Parkville – Victoria, Australia, April, 2002.

Karşlıoğlu, İdris. “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklar ve Denetimi”, Marmara Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2011.

Küçük, Yonca. “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi”, İstanbul Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010.

Öz, Ersan ve Yolcu, Mehmet. “Bir Vergi İncelemesi Yöntemi : Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu , Sakarya Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 16 – 20 Mayıs, 2014.

Özdoğan, Onur. “Vergi Hukukunda Defter be Belgelerin Kaybının Hukuki Sonuçları”, [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_508.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_508.htm) , (Erişim Tarihi : 23.07.2018).

Özkan, Mehmet. “Mamul Maliyetlerinin Saptanmasında Fire ve Özürlü Mamullere İlişkin Sorunlar ve Çözümlenmeleri, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/15MaliCozum/06-MehmetOzken17.doc>, (Erişim Tarihi : 05.04.2018).

Özmen, C.Yaşar. “Stokların Envanter Değerlemesi ve Denetimi”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2008.

Saraç, Fatih. “Kuyumculuk Sektörü ve Kuyumcu İşletmelerde Stok Hesaplarının Denetimi”, Trakya Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Edirne, 2009.

Sulak, Harun. “Stok Kontrolü ve Ekonomik Sipariş Miktarı Modellerinde Yeni Açılımlar: Ödemelerde Gecikmeye İzin Verilmesi Durumu ve Bir Model Önerisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi, **Doktora Tezi**, Isparta, 2008.

Taştan, Ozan. “Stoklarda Değer Düşüklüğü'nün Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi ve Mali Tablolara Yansıtılması”, Marmara Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2013.

TDK, “Büyük Türkçe Sözlük”,

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5bfb246c983535.63204010](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5bfb246c983535.63204010), (Erişim Tarihi : 21.03.2018).

Yıldız, Ömer. “Perakendecilik Sektöründe İç Denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması”, Dokuz Eylül Üniversitesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İzmir, 2008.

## **Kanun, Tebliğ ve Yasal Kaynaklar**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,

“Madde 3”, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

(Erişim Tarihi: 05.05.2018)

“Madde 139”, <http://www.turkhukuk sitesi.com/mevzuat.php?mid=6767>

(Erişim Tarihi: 27.08.2018).

“Madde 262”, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

(Erişim Tarihi: 22.08.2017).

“Madde 274”, <https://www.verginet.net/dtt/1/213-sayili-vergi-usul-kanunu.aspx>

(Erişim Tarihi: 21.08.2017).

“Madde 278”, <http://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/84792>

(Erişim Tarihi: 22.08.2017).

“Madde 353: Özel Usulsüzlük ve Cezaları”, <http://www.gib.gov.tr/node/83111>

(Erişim Tarihi: 24.09.2018).

“Madde 344: Vergi Ziyat Cezası”, <http://www.gib.gov.tr/node/86064>

(Erişim Tarihi: 24.09.2018).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu,

<https://www.verginet.net/dtt/1/6102SayiliTurkTicaretKanunu.aspx> (Erişim Tarihi: 12.06.2017).

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Uulü Hakkındaki Kanun,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (Erişim Tarihi : 09.11.2018).

Esenlik Yeminli Mali Müşavirlik Ltd Şti, Yargı Kararları, <http://www.vergi.tc/yargi-karar/488-7876/812bbd06-6392-4ab5-95be-f7e6860443a0> (Erişim Tarihi : 21.07.2018).

Esenlik Yeminli Mali Müşavirlik Ltd.Şti, Yargı Kararları, <http://www.vergi.tc/yargi-karar/572-350/da2decbf-421b-46d7-ad76-b42381335648>, (Erişim Tarihi : 21.07.2018).

Danıştay Kararları, [https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12\\_03\\_2014\\_104125.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104125.pdf),  
(Erişim Tarihi : 22.07.2018).

Danıştay Kararları,  
<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>,  
(Erişim Tarihi : 22.07.2018).

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri X , Sıra : 22, “Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”.

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No:3,  
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050115-8.htm>, (Erişim Tarihi : 20.08.2017).

T.C Resmi Gazete, “Sermaye Piyasası Kurulunca Yayımlanmış Tebliğ Hükümlerine İlişkin Ek Tebliğ”, Seri : VII, No: 16,  
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20064.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20064.pdf> , (Erişim Tarihi : 13.09.2017).

T.C Resmi Gazete, “1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”,  
[http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447\\_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447\\_1.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf), (Erişim Tarihi : 18.05.2017).

T.C Resmi Gazete, “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, Tarih : 02.01.1990, Sayı : 20390,  
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20390.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20390.pdf>, (Erişim Tarihi : 14.06.2018).

1 No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği,  
<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/18-02-1990-tarihli-Serbest-Muhasebecilik-Serbest-Muhasebeci-Mali-Musavirlik-ve-Yeminli-Mali-Musavirlik-Kanunu-Genel-Tebliği-Sira-No-1-825>, (Erişim Tarihi : 15.07.2018).