



**KTO KARATAY
ÜNİVERSİTESİ**

T.C.
KTO Karatay Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı

**MALİYET MUHASEBESİNDE 7/A - 7/B UYGULAMALARI VE İÇ
DENETİM İLİŞKİSİ İÇİN BİR MODEL ÖRNEĞİ**

Sabit Tayfun DOĞRU

Yüksek Lisans Tezi

KONYA
Aralık, 2016

MALİYET MUHASEBESİNDE 7/A – 7/B UYGULAMALARI VE İÇ
DENETİM İLİŞKİSİ İÇİN BİR MODEL ÖRNEĞİ

SABİT TAYFUN DOĞRU

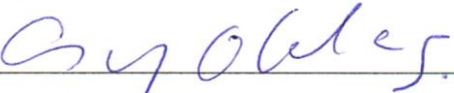
KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı

Yüksek Lisans Tezi

KONYA
Aralık, 2016

KABUL VE ONAY

Sabit Tayfun DOĞRU tarafından hazırlanan “Maliyet Muhasebesinde 7/A- 7/B Uygulamaları ve İç Denetim İlişkisi, Bir Model Örneği” başlıklı bu çalışma, 29.12.2016 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

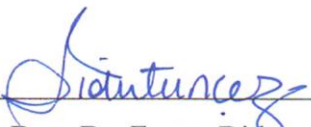


Prof. Dr. Osman OKKA (Danışman)

Yrd. Doç. Dr. İbrahim Erem ŞAHİN

Yrd. Doç. Dr. Hasan GEDİK

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

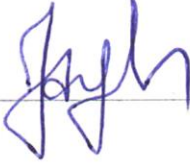


Yrd. Doç. Dr. Fatma Didem TUNÇEZ
Enstitü Müdürü V.

ETİK BEYAN

KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez/Proje Hazırlama ve Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

29/12/2016



Sabit Tayfun DOĞRU

TEŞEKKÜR

Tez çalışmasının bütün aşamalarında değerli bilgi ve deneyimleriyle bana yardımcı olan değerli hocam Prof. Dr. Osman OKKA'ya, çalışmanın yapılmasında yardımları ve yönlendirmeleri için Yrd. Doç. Dr. Aynur AKPINAR'a, tezimin her aşamasında bana destek olan ve moral veren Ahmet Ercan MERCAN'a, büyük bir hoőgörü ve sabır göstererek bana destek olan aileme sonsuz teőekkürlerimi sunarım.



ÖZET

MALİYET MUHASEBESİNDE 7/A – 7/B UYGULAMALARI VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ İÇİN BİR MODEL ÖRNEĞİ

DOĞRU, Sabit Tayfun
Yüksek Lisans, İşletme Bölümü
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Osman OKKA
Haziran 2016

İmalat sektöründeki firmalarda üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyet fiyatlarının belirlenmesi, işletmenin giderlerinin denetimi, fiyat incelemeleri ve satış fiyatlarının belirlenmesi gibi konuları sistematik bir biçimde inceleyen muhasebe dalı olarak uygulanan Maliyet Muhasebesi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları çerçevesinde 7/A ve 7/B olmak üzere iki farklı hesap planı ile işlem görmektedir. Firmalar hesap planını seçerken, iş yoğunluğu, işlem yükü ve üretim bandının teferruatlarını dikkate almaktadır.

Denetim, bir idarenin üzerine yüklenen görevleri zamanında, usulüne ve mevzuata uygun olarak etkili ve verimli bir şekilde yapılıp yapılmadığının izlenmesi, gözlemlenmesi ve kontrol edilmesidir. Bu kontrol firma dışından bağımsız görevliler ve ekipler tarafından yapılıyorsa “Dış Denetim”, firma bünyesinde oluşturulan ve bağımsız olarak çalışan ayrıcalıklı kişi ya da kişilerle yapılıyorsa “İç Denetim” olarak adlandırılır.

Bu tezin amacı; Üretim firmalarında uygulanan maliyet muhasebesi sisteminin tek düzen hesap planı çerçevelerine göre irdelenmesi, maliyet muhasebesi sisteminin firma bünyesindeki iç denetim ile ilişkisinin ölçülmesi ve sistemle ilgili olarak uygulamaların iç denetim ile ilişkisinin muhtemel etkilerinin belirlenerek, bu etkilerin maliyet sistemi ve mamul tüketimi adına oluşturabileceği verimliliğe katkılarını bir öneri ile ortaya koymaya çalışmaktır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Muhasebesi, İç Denetim, Verimlilik

ABSTRACT

A MODEL OF RECOMMENDATION FOR THE 7/A AND 7/B IMPLEMENTATION AT THE COST ACCOUNTING AND INTERNAL AUDIT RELATION

DOĞRU, Sabit Tayfun
Master Of Business Administration
Supervisor: Prof. Dr. Osman OKKA
June 2016

There are two different account plans, 7/A and 7/B, within the framework of Cost Accounting, Generalized Accounting Standards, which are applied as accounting duties systematically examining the issues such as determining the cost prices of the products or services produced in the manufacturing sector, controlling the expenses of the business, price examinations and determining the sales prices. When choosing an account plan, the firm considers details of work intensity, process load and production band.

Inspection is monitoring, observing and controlling whether a business carries out the duties undertaken effectively and efficiently in accordance with the law and procedure. If this control is carried out by independent officers and teams from outside the company, it is called "External Audit" and if it is done with a privileged person or persons created within the firm and working independently, it is called "Internal Audit".

In this thesis, it is aimed to examine the cost accounting system applied to the aimed production companies according to the uniform order account plan frameworks, to measure the relation of the cost accounting system with the internal audit within the firm and to determine the probable effects of the applications related to the internal audit related to the system and to try to put forward its contributions with a suggestion.

Keywords: Cost Accounting, Internal Audit, Productivity

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
KABUL VE ONAY	i
ETİK BEYAN.....	ii
TEŞEKKÜR	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİNİN AMAÇLARI VE 7/A – 7/B SİSTEMİ

1.1. MUHASEBE SİSTEMLERİ.....	6
1.1.1. Yönetim Muhasebesi ve Finansal Muhasebe.....	7
1.1.2. Maliyet Muhasebesi.....	8
1.1.3. Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi İlişkisi.....	8
1.1.4. Maliyet Muhasebesi ve Genel Muhasebe İlişkisi.....	9
1.2. MALİYET MUHASEBESİNİN ALT SİSTEMLERİ.....	12
1.3. MALİYET MUHASEBESİNİN AMAÇLARI.....	12
1.4. MALİYETLERİN BÖLÜMLENMESİ.....	15
1.4.1. Muhasebe Maliyeti.....	15
1.4.2. Fırsat Maliyeti.....	15
1.4.3. Ek Maliyet.....	15
1.4.4. Batmış Maliyetler.....	16
1.5. GİDER, MALİYET, HARCAMA ve ZARAR KAVRAMLARI.....	16
1.5.1. Gider Kavramı.....	16
1.5.2. Giderlerin Finansal Tablolarda Gösterilmesi.....	17
1.5.3. Harcama Kavramı.....	18
1.5.4. Maliyet Kavramı.....	18
1.5.5. Zarar Kavramı.....	19

1.6. GİDER, MALİYET, HARCAMA ve ZARAR İLİŞKİSİ.....	19
1.6.1. Giderlerin Sınıflandırılması.....	22
1.6.1.1.Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması.....	22
1.6.1.2.Ürünlere Yüklenmeleri Açısından Sınıflandırılması.....	24
1.6.1.3.İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması.....	27
1.6.1.4.Üretim Hacmiyle Olan İlişkilerine Göre Sınıflandırılması....	30
1.6.1.5.Geçmiş ve ya Geleceğe Yönelik Sınıflandırılması.....	34
1.6.1.6.Giderlerin Kontrol Edilebilirlik Açısından Sınıflandırılması.	34
1.6.2. Giderlerin Saptanması.....	36
1.6.2.1.İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Saptanması.....	36
1.6.2.2.İlk Madde ve Malzemenin Maliyet Değerinin Saptanması....	37
1.6.2.3.İşçi Ücret ve Giderlerinin Saptanması.....	40
1.6.2.4.Genel Üretim Giderlerinin Saptanması.....	43
1.6.3. Gider Yerleri.....	46
1.6.4. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı.....	48
1.7. MALİYET MUHASEBESİNDE 7/A – 7/B HESAP SİSTEMİ.....	49
1.7.1. 7/A Hesap Grubu ve İşleyişi.....	52
1.7.2. 7/A Hesap Grubunun Mali Tablolarla İlişkilendirilmesi.....	54
1.7.3. 7/B Hesap Grubu ve İşleyişi.....	55
1.7.4. 7/B Hesap Grubunun Mali Tablolarla İlişkilendirilmesi.....	56
1.8. MALİYET YÖNTEMLERİ.....	57
1.8.1. Maliyetlerin Kapsamını Belirleyen Yöntemler.....	57
1.8.1.1.Tam Maliyet Yöntemi.....	58
1.8.1.2.Normal Maliyet Yöntemi.....	58
1.8.1.3.Değişken Maliyet Yöntemi.....	59
1.8.2. Maliyet Yöntemlerine Göre Gelir Tabloları.....	59
1.8.3. Maliyetlerin Zamanını Belirleyen Yöntemler.....	62
1.8.3.1.Fiili Maliyet Yöntemi.....	63
1.8.3.2.Tahmini Maliyet Yöntemi.....	63
1.8.3.3.Standart Maliyet Yöntemi.....	65
1.8.4. Maliyetlerin Şeklini Belirleyen Yöntemler.....	65
1.8.4.1.Sipariş Maliyet Yöntemi.....	65
1.8.4.2.Safha Maliyet Yöntemi.....	66

İKİNCİ BÖLÜM
İÇ DENETİM İLE MALİYET MUHASEBESİ İLİŞKİSİ
ve İÇ DENETİM YÖNTEMLERİ

2.1. İÇ DENETİM.....	68
2.1.1. İç Denetim Kavramı.....	68
2.1.2. İç Denetimin Yararları.....	70
2.1.3. İç Denetim Unsurları.....	71
2.1.4. İç Denetimin Amaçları.....	72
2.1.5. İç Denetimin Kapsamı.....	73
2.1.6. İç Denetimin Uygulanma Nedenleri.....	75
2.1.7. İç Denetimin Etkinliği.....	76
2.1.8. İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi.....	78
2.1.9. Bağımsız Denetçi – İç Denetçi İşbirliği ve Bağımsız Denetçinin İç Denetçiyi Değerlendirmesi.....	79
2.1.9.1.Pasif İşbirliği.....	79
2.1.9.2.Aktif İşbirliği.....	79
2.1.9.3.Denetim Çalışmalarında İşbirliğinin Yararları.....	81
2.2. İÇ DENETÇİ KAVRAMI.....	83
2.2.1. İç Denetçilik Mesleği ve İç Denetçi.....	83
2.2.2. İç Denetçi Nitelikleri.....	83
2.2.3. İç Denetçinin Görev ve Sorumlulukları.....	84
2.2.4. Uluslararası İç Denetim Mesleki Standartları.....	86
2.3. İÇ DENETİM ve MALİYET MUHASEBESİ İLİŞKİSİ.....	87
2.3.1. Risk Yönetimi ve İşletme Yapısında İç Denetimin Yeri.....	88
2.3.2. TMS II Stoklar Standardına Göre Mamullerin Maliyetini Oluşturan Unsurlar.....	91
2.3.3. İç Denetim Programında Mamul Maliyetleri.....	92
2.4. STOK HESAPLARINDA İÇ DENETİM.....	94
2.4.1. Stok Hesapları.....	94
2.4.2. Stok Hesaplarının Denetimi.....	95
2.4.3. Stok Hesaplarının Denetlenme Amacı ve Süreci.....	95
2.4.4. Stok Hesaplarının Denetiminde Uygunluk Denetim.....	96
2.4.5. Stok Hesaplarının Denetiminde Maddi Doğruluk Denetimleri.....	97

2.5. DENETÇİNİN FİZİKİ STOK SAYIMINI GÖZLEMLEMESİ.....	97
2.6. GÖZLEM SONRASI DENETİM İŞLEMLERİ.....	100

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
MALİYET MUHASEBESİNDE İÇ DENETİM İÇİN BİR
UYGULAMA: KONTEK LTD.ŞTİ.

3.1. MAKİNE İMALAT SÖKTÖRÜNDE BİR FİRMA: KONTEK LTD.....	103
3.1.1. Kontek Ltd. Firmasının Genel Bilgileri.....	103
3.1.2. Kontek Ltd. Firmasının Maliyet Sistemi.....	105
3.1.3. Önceki İç Denetim Bulguları.....	106
3.2. UYGULAMALAR.....	107
3.2.1. Hammadde Giderleri İçin İç Denetim Uygulamaları.....	108
3.2.2. İşçilik Giderleri İçin İç Denetim Uygulamaları.....	111
3.2.3. Genel Üretim Giderleri İçin İç Denetim Uygulamaları.....	115
3.2.4. Diğer Giderler İçin İç Denetim Uygulamaları.....	118
3.3. BULGULAR VE YÖNTEM ANALİZİ.....	119
3.4. TARTIŞMA.....	122

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
SONUÇ VE ÖNERİLER

KAYNAKÇA.....	134
ÖZGEÇMİŞ.....	143

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1.	Özelliklerine Göre Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi Karşılaştırması.....	10
Tablo 2.	Giderlerin Dağıtım Tablosu.....	49
Tablo 3.	Tekdüzen Hesap Planında 7/A Gider Yansıtma ve Fark Hesapları.....	53
Tablo 4.	Tekdüzen Hesap Planında 7/B Gider Yansıtma ve Fark Hesapları.....	55
Tablo 5.	Tam Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu.....	60
Tablo 6.	Normal Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu.....	61
Tablo 7.	Değişken Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu.....	62
Tablo 8.	Fiili Maliyet Yöntemine Göre Hesapların İşleyişi.....	63
Tablo 9.	Tahmini Maliyet Yöntemine Göre Hesapların İşleyişi Tablosu.....	64

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.	Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi Akış Şeması.....	11
Şekil 2.	Gider, Maliyet, Harcama ve Zarar İlişkisi Şeması.....	21
Şekil 3.	İşçi Ücret Giderleri Şeması.....	41
Şekil 4.	Maliyetlendirme Yöntemleri Şeması.....	57
Şekil 5.	Dış Denetçinin İç Denetçiyi Değerlendirmesi.....	80
Şekil 6.	İç Denetçinin Sorumlulukları.....	85
Şekil 7.	Örgüt Hedeflerinde İç Denetim Faaliyetlerinin Konumu.....	90

SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

Ar-Ge: Araştırma ve Geliştirme

BDS: Bağımsız Denetim Standartları

DİG: Direkt İşçilik Giderleri

DİMMG: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

FG: Finansman Giderleri

FIFO: (First in First Out) İlk Giren İlk Çıkar

GKGDS: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

GÜG: Genel Üretim Giderleri

GYG: Genel Yönetim Giderleri

HÜG: Hizmet Üretim Giderleri

IIA: (The Institute Of Internal Auditors) Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü

KKEG: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

LIFO: (Last in First Out) Son Giren İlk Çıkar

PSDG: Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

SGK: Sosyal Güvenlik Kurumu

TDHP: Tek Düzen Hesap Planı

TİDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TTK: Türk Ticaret Kanunu

VUK: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Maliyet muhasebesi, muhasebe eğitiminin önemli bir alanını oluşturmaktadır. Özellikle son yıllarda ekonomi ve üretim teknolojisi alanlarında meydana gelen gelişmeler bu önemi daha da arttırmıştır. Küresel dünya ekonomisinin kurum ve kuruluşlarının dünya ticareti konusunda yaptığı müdahaleler, ülkeler arasındaki ikili ve çoklu anlaşmalar dünya ticaretinin olabildiğince serbestleşme sürecine girmesine neden olmaktadır. Bu gelişmeler günümüz işletmelerinin rekabet alanlarını dünya ölçeğinde genişletmektedir. Küresel rekabetin artması üretilen ürünlerde kalitenin artmasını zorunlu hale getirirken maliyetlerin de düşürülmesini gerektirmiştir. Bu durum da işletmelerin maliyetler konusunda her zamankinden daha fazla önemli çalışmalar yapmalarına sebep olmuştur.

Maliyet muhasebesi üretim işletmelerinin ana faaliyetlerinde gerekli üretim maliyet bilgilerini irdeleyen bir muhasebe sistemidir. Bu bilgiler üretim faaliyetlerinin planlanmasından kontrolüne kadar yönetim fonksiyonunun bütün bölümlerinde kullanılan bilgilerdir. Bu bilgilerin güvenilir ve fonksiyonel biçimde üretilebilmesi de işletmelerin maliyet muhasebesinde üç ana kavramda hareket etmeleriyle mümkündür. Bunlar, hesaplama, kayıt ve yönetim sistemleridir. Bu kavramların sistematik olarak uygulanması hem eğitimde hem de uygulamada birçok fayda ve kolaylık sağlamaktadır. Muhasebe sistemi, işletmenin finansal varlıklarının, kaynaklarının ve işletme bilgilerinin belirli prensip ve kurallar nezaretinde üretilmesi ve ihtiyaç duyanlara sistematik olarak bilgi sağlayan bir mekanizmadır. Bu bağlamda, muhasebenin temel işlevi görevi bilgi üretmektir. Böylelikle, maliyet muhasebesi yönetim muhasebesinin alt sistemidir. Bir başka deyişle, maliyet muhasebesi yönetim muhasebesini oluşturan önemli bir konu başlığıdır. Aynı zamanda maliyet muhasebesi sistemi bir firmanın rekabet gücünü belirleyen en önemli faktörlerdendir. Öyle ki, maliyetlerin en iyi şekilde saptanması firma karlılığını ve ürün satış miktarını doğrudan ilgilendirmekte, bu durum da direkt olarak rekabet avantajı sağlamaktadır.

Bu çalışmanın konusu maliyet muhasebesinde 7/A – 7/B uygulamalarında yapılan iç denetim faaliyetlerinin maliyet muhasebesi üzerindeki faydalarıdır. Çalışmanın amacı üretim firmalarında kullanılan maliyet muhasebesi sisteminin iyileştirilmesinde ve üretimde etkinliğin sağlanarak verimliliğin en yüksek seviyeye çıkartılabilmesi için iç denetimin en etkin şekilde kullanılabilmesinin sağlanmasıdır.

İç denetimin en önemli amacı olan verimliliğin artırılması konusu çalışma safhalarında çok farklı yollar ve metotlar izlenmesini öngörmektedir. Firmaların üretim sistemi, bu sistemin bileşenlerinin ve çalışma prensiplerinin farklı farklı oluşu iç denetim bölümünü çoğu zaman firmaya özel, değişik ve etkili metotlar bulmaya zorlamaktadır. Bu metotlar kimi zaman sadece üretim maliyetleri adına maliyet muhasebesi sistemine kimi zaman da firmanın tüm genel muhasebe sistemine göre uyarlanmaktadır. Bu çalışmada iç denetim faaliyetleri ile maliyet muhasebesi alanında üretimde verimliliğin artırılmasına yönelik bulgular elde edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde maliyet muhasebesinin amaçları ve çalışma prensibinden, ikinci bölümünde iç denetim ve maliyet muhasebesi ilişkisi ile iç denetim yöntemlerinden bahsedilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise Konya ilinin endüstriyel makine üretimi firmalarından olan Kontek Petrol Ürünleri ve Makine İmalatı San. Tic. Ltd. Şti.'nin maliyet muhasebesi sisteminde iç denetim faaliyetlerini uygulamalı bir şekilde ortaya koyan örnek bir olay, olayın sonuç değerlendirmeleri ve çözüm önerileri ele alınmıştır.

A. Problem Tanımı

İşletmelerin bünyelerinde bulunması gereken iç kontrol sisteminde fonksiyonel çalışan bir iç denetim biriminin çalışmaları, işletmelerin faaliyetlerindeki hata, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında karşılaşılan olumsuzlukların yaratabileceği negatif etkilerin ortadan kaldırılmaya çalışılmasında önemli bir olgudur. Maliyet muhasebesi kapsamında bakıldığında ise hem iş yükünün fazlalığı hem de işlem karmaşasının meydana getirdiği zorlayıcı bir çalışma zemini ile karşılaşılmaktadır. Firmaların geleceğe yönelik vereceği stratejik kararlarda, iç denetim bulguları ve bu bulgulara yönelik yapılan çalışmalar oldukça önem arz etmektedir.

Özellikle günümüz şartlarında, mamul çeşitliliğinin artması ve üretim kapasitelerinin gelişmesi, iç denetim faaliyetlerinin daha özenli ve titiz yapılmasına sebep olmaktadır. Firmalarda uygulanan iç denetim standartları da her firmaya eşit bir etki sağlayamamakta, firmaların çalışma şartlarına göre değişen ve kendi içinde

şekillenen iç denetim faaliyetleri geliştirilmektedir. Özellikle maliyet muhasebesi sisteminde tatmin edici bulgular üreten bir iç denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır.

B. Araştırmanın Amacı

Yapılan araştırmanın amacı, üretim firmalarının maliyet muhasebesi sisteminde şimdiye kadar yapılan iç denetim uygulamalarını geliştirerek çok daha fonksiyonel bir model oluşturmaktır. Maliyet, üretim firmalarının rekabet gücünü belirleyen en önemli faktörlerden biri olduğu için üretim maliyetlerindeki olumsuzlukların minimize edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda üretim maliyetlerinin her aşamasında, üretim giderlerinin her alanına ulaşabilecek bir takım yönergeler belirlemek ve bu yönelere işlevsellik kazandırmak gerekmektedir.

C. Araştırmanın Önemi

Üretim firmaları sadece alım ve satım yapan ticaret firmalarına göre daha düşük kar marjı ile çalışmaktadır. Satışlardan sağlanan kâr marjının düşüklüğü üretim firmalarını, hem üretim miktarlarını arttırmaya hem de satış kârını sürümden kazanmaya zorlamaktadır. Maliyet harcamalarının ve harcama kayıplarının en aza indirilmesi açısından iç denetim uygulamalarının rolü gün geçtikçe önem arz etmeye başlamıştır. Günümüz şartlarında ise, işletme faaliyetlerde hata, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde iç denetim faaliyetlerinin rolü oldukça etkili olmaktadır. İşletme birimlerine uygulanan iç denetim çalışmalarının iyi anlaşılması ve uygulamaların etraflıca incelenmesi gerekmektedir.

D. Varsayımlar ve Sınırlılıklar

Araştırmada üretim firmalarında iç denetim etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için yapılması gereken uygulamaların tespiti amaçlanmıştır. Bu amaçla aşağıdaki sorulara cevap aranacaktır.

1. Üretim firmalarının maliyet muhasebesi sistemlerinde üretim verimliliğini arttırmaya yönelik nasıl bir çalışma yapılmalıdır?
2. Maliyetlerin belirlenmesinde karşılaşılabilecek muhtemel olumsuzluklar nasıl tespit edilmelidir?
3. Üretim harcamalarında tespit edilen sapmaların giderilmesi için ne tür prosedürler izlenmelidir?
4. Üretim giderlerinin denetiminde en fazla üzerinde durulması gereken alanlar nasıl belirlenmelidir?

Araştırmanın konusu, üretim sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın cari dönemde yapmış olduğu iç denetim faaliyetleri ile elde ettiği bulguları incelemek ve bu dönemi yeni uygulama modeli kapsamında ele alarak, yeni bulgular ile eski bulgular arasındaki farklılıkları karşılaştırmaktır.

Araştırmada sadece, firmanın genel muhasebe sistemi içindeki maliyet muhasebesi sistemi üzerinde durulacaktır. İç denetim faaliyetleri firmaların tüm bölümlerine uygulanan faaliyetler olsa da, çalışma modeli özel olarak sadece maliyet muhasebesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu durumun iki sebebi bulunmaktadır: Birincisi, maliyet muhasebesinde iç denetiminin ne kadar önemli ve gerekli olduğunu vurgulamak ve şimdiye kadar yapılan çalışmalardan daha verimli faydalar elde etmeye çalışmaktır. İkincisi ise, uygulamaya ayrılan bütçe ve zamana göre, maliyet muhasebesi üzerinde özel bir alana odaklanarak hem finansal hem de süre bazında tasarruf sağlamaktır.

E. Araştırmada Kullanılan Yöntem

Araştırmada, “Döküman Analizi” ve “Örnek Olay İncelemesi” yöntemleri beraberce kullanılmıştır. Söz konusu firmanın cari dönemdeki finansal olayları incelenirken, firmadan ilgili belge ve kayıtlar istenmiştir. Ayrıca, dönemde çalışma yapmış iç denetçinin ve bağımsız denetçinin de çalışmalarına dair bilgiler temin edilmiştir.

F. Araştırmada Kullanılan Veriler

Araştırmada kullanılan veriler, araştırmaya konu edilen üretim firmasının 2016 döneminde uyguladığı iç denetim prosedürleri ve denetim bulgularının tutulduğu dosyalar, düzenlenen raporlar, ilgili dönemin mali verileri, muhasebe kayıtları, fatura ve fatura yerine geçen belgeleri, finansal tabloları ve firma ile ilişkili olan (müşteriler ve tedarikçiler) kişilerle aralarında geçen mutabakat mektuplarıdır.



BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİNİN AMAÇLARI VE 7/A – 7/B SİSTEMİ

1.1 MUHASEBE SİSTEMLERİ

Muhasebe, sözlük kavramında karşılıklı olarak hesaplaşma ve hesap görme anlamındadır (Şimşek, 2001:8). Terim anlamı olarak bakıldığında ise muhasebe, işletme faaliyetlerinin kontrolü, gelecek için yapılan planlar, işletme içi ve dışı ile ilişkili kişilere yönelik kararlar ve mali olaylar hakkında bilgi toplanabilmesi için kurulan sistemdir (Ataman, 2004:1). Başka bir deyişle, mali nitelikli sonuç meydana getiren fiil ve işlemlerin belirlenmesi, ölçülüp kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenerek yorumlanması sistemidir (Peker, 1988:3).

Ülkemizde çoğu zaman genel muhasebe adıyla ifade edilen finansal muhasebe, daha çok işletme haricindeki üçüncü kişilere, kurum ve kuruluşlara bilgiler sağlar. Bu yönüyle finansal muhasebe, işletme dışına yönelik bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe sisteminin amacı işletmelerin ya da kuruluşların finansal faaliyetlerinde elde edilmesi gereken bilgilerin ve belgelerin kaydedilmesi, düzenlenmesi ve kullanıma hazır bir şekilde raporlanmasıdır. Muhasebe işlevleri arasında öne çıkan başlıca durumlar şunlardır:

- İşletmenin bünyesindeki maddi değerlerin göz önünde bulunması,
- İşletmenin çalışma dönemi süresince vukuu bulan dönemsel faaliyetlerle dönem sonu neticelerin irdelenmesinin sağlanması,
- İşletme ile ilişkide bulunan üçüncü şahıs ve firmaların sosyolojik ve ekonomik durumları hakkında bilgiye sahip olunması,
- Üçüncü şahıs ve firmalarla olan hukuksal sorunlarda delil teşkil eden bilgilerin sağlanması,
- İşletme çalışanları ve yöneticilerin suiistimallerine karşın işletme varlıklarının koruma altına alınması ve işletme sahibinin vergisel konularda hesap kontrollerinin yapılabilmesinde bilgi kaynağı teşkil edebilmesidir (Wikipedia, Accounting, 2009).

İşletmelerin iç ve dış piyasada rekabet edebilmeleri ve sürekliliklerini sağlayabilmeleri açısından, maliyetlerini en kısa sürede ve doğru bir biçimde belirlemeleri gerekmektedir. İşletmeler, ürettikleri ürünün maliyetini tam olarak hesaplayamazlarsa, satış fiyatlarını tahmini rakamlarla belirleyeceklerdir. Böyle bir yönetim muhasebesi anlayışı ile ürüne olması gerektiğinden daha fazla kâr marjı koyulduğunda, ürünün fiyatı piyasa fiyatının üzerinde kalacak ve ürünün satış miktarını düşürecektir. Satış miktarının düşmesi sabit maliyetlerin ürüne yüklenme oranını artıracaktır. Sonuçta tahmini olarak belirlenen satış fiyatı, üretilen ürünün maliyetini arttırıcı bir etki yaratacaktır (Karakaya, 2004:5).

Tersi durumda bu yönetim anlayışına sahip işletmeler, günümüz rekabet koşulları içinde fiili kârlarını, gelecekteki kârlılık ve bütçelerini hesaplayamayacak, sağlıklı kararlar alamayacak, uzun vadede zarar edecek belki de faaliyetlerini sürdüremez hale geleceklerdir. İşletmelerin ana faaliyetlerinin konusunu oluşturan ürün ve hizmetleri elde ederken oluşan maliyetlerin belirlenip takip edilebilmesi; ancak işletme bünyesinde bulunan etkin bir maliyet muhasebesi sistemi ile mümkündür (Karakaya, 2004:5).

1.1.1. Yönetim Muhasebesi ve Finansal Muhasebe

Ülkemizde çoğu zaman genel muhasebe adıyla ifade edilen finansal muhasebe, daha çok üçüncü şahıslar olarak adlandırdığımız firma dışında bulunan ve firma ile alakalı verilere ihtiyaç duyan şahıslara, tüzel kişilere ve kurumlara bilgi sağlar. Finansal muhasebe bu yönüyle, dışa yönelik bir muhasebe alt sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Yönetim muhasebesi ise bu bağlamda, İşletme yönetim mekanizmasının sürekli değişen ve yenilenen çevresinde yönetim faaliyetlerini rasyonel bir biçimde gerçekleştirebilmesine imkân sağlayan önemli bir enstrümandır. Bu nedenle, yüksek rekabet koşullarında var olma ve faaliyete devam edebilme çabası gösteren yöneticiler sadece muhasebenin sunduğu finansal bilgilerden sağlanan verilerle etkili bir yönetim politikası ve koordinasyonu gerçekleştirebilirler. Firma yönetimi için gerekli bilgilerin üretilmesi ve anlatılması işlemlerini sağlayan muhasebenin bu alt sistemi, yönetim muhasebesi olarak adlandırılır (Karakaya, 2004:6).

1.1.2. Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi denildiğinde öncelikle; işletmenin üretim maliyetlerinin hesaplanması, kaydedilmesi, sonuçların raporlanması ve analiz edilmesi süreci düşünülmektedir. Maliyet muhasebesi yönetim muhasebesinin en önemli alt sistemlerindedir. Öyle ki, yönetim muhasebesinin içinde yer almakla birlikte onu oluşturan bir parçadır. En geniş anlamıyla maliyet; amaçlanmış bir hedefe ulaşmada yapılan tüm fedakarlıkların tümüdür (Lazol, 2002:3).

Aslında maliyet muhasebe sistemi, sadece üretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan maliyetlerden oluşmazlar. Üretim maliyetleri ile birlikte pazarlama, satış ve dağıtım maliyetlerini de kapsar. Bu kapsamda, maliyet muhasebesi; “Bir işletmede üretilen mal veya hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaçlayan işlemler bütünüdür” (Akdoğan, 2004:6).

Maliyet muhasebesinin ilkelerinde herhangi bir harcamanın maliyetten sayılabilmesi için o harcamanın işletmenin faaliyet konusu doğrultusunda bulunan mal ya da hizmeti üretmek için yapılmış olması ve finansal olarak ölçülebilecek bir değerinin bulunması gerekmektedir.

1.1.3. Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi İlişkisi

Yönetim muhasebesi; işletmenin yöneticilerinin verecekleri kararlarda ihtiyaç duyabilecekleri bilgi ve raporları düzenleyen, bu raporların neticelerini analiz eden ve yorumlayan, yıllık bütçe tutarı ve diğer raporlarla yönetime kontrol imkânı sunabilen bir muhasebe sistemidir. Diğer bir ifade ile, yönetim birimi ile muhasebe bilgi sistemi arasında bir köprü vazifesi görerek, yönetimin muhasebe bilgi sisteminden aldığı veriler ışığında işletmenin devamlılığı için yerinde kararlar verilmesine yardım eder (Karakaya, 2004:8).

Maliyet muhasebesi ise, işletmede üretilen ürün veya hizmetin işletmeye giriş değerinin belirlenmesi, işletme giderlerinin izlenmesi ve kontrolü, satış fiyatlarının saptanmasıyla ilgilenen bir muhasebe sistemidir. Her iki muhasebe türünün de kapsadığı konular daha çok işletmenin temel yapısını konu edindiğinden bu iki tür muhasebe sistemine içe dönük muhasebe denilmektedir (Yükçü, 1999:4).

1.1.4. Maliyet Muhasebesi ve Genel Muhasebe İlişkisi

Genel muhasebe kapsamında verilerin kayıt altına alınmasının temel nedeni, işletmelerin belirli bir anda genel olarak finansal durumunu görmek, kaynaklarını ortaya koymak ve belli bir zaman dilimine ait faaliyet sonuçlarını rapor niteliğinde açıklamaktır (Yükçü, 1999:4). Genel muhasebe, bu verileri belirli dönemlerde düzenlediği finansal tablolar (bilanço, gelir tablosu) aracılığı ile ortaya koyar. Maliyet muhasebesinde de hesapların belirli dönemler halinde düzenlenmesine karşın, maliyet muhasebesinde önemli olan zaman değil işletmenin ürettiği ürünlerin maliyetinin belirlenmesi, maliyet giderlerinin ortaya çıktıkları yerlere ve ürünlerin türlerine göre izlenmesidir.

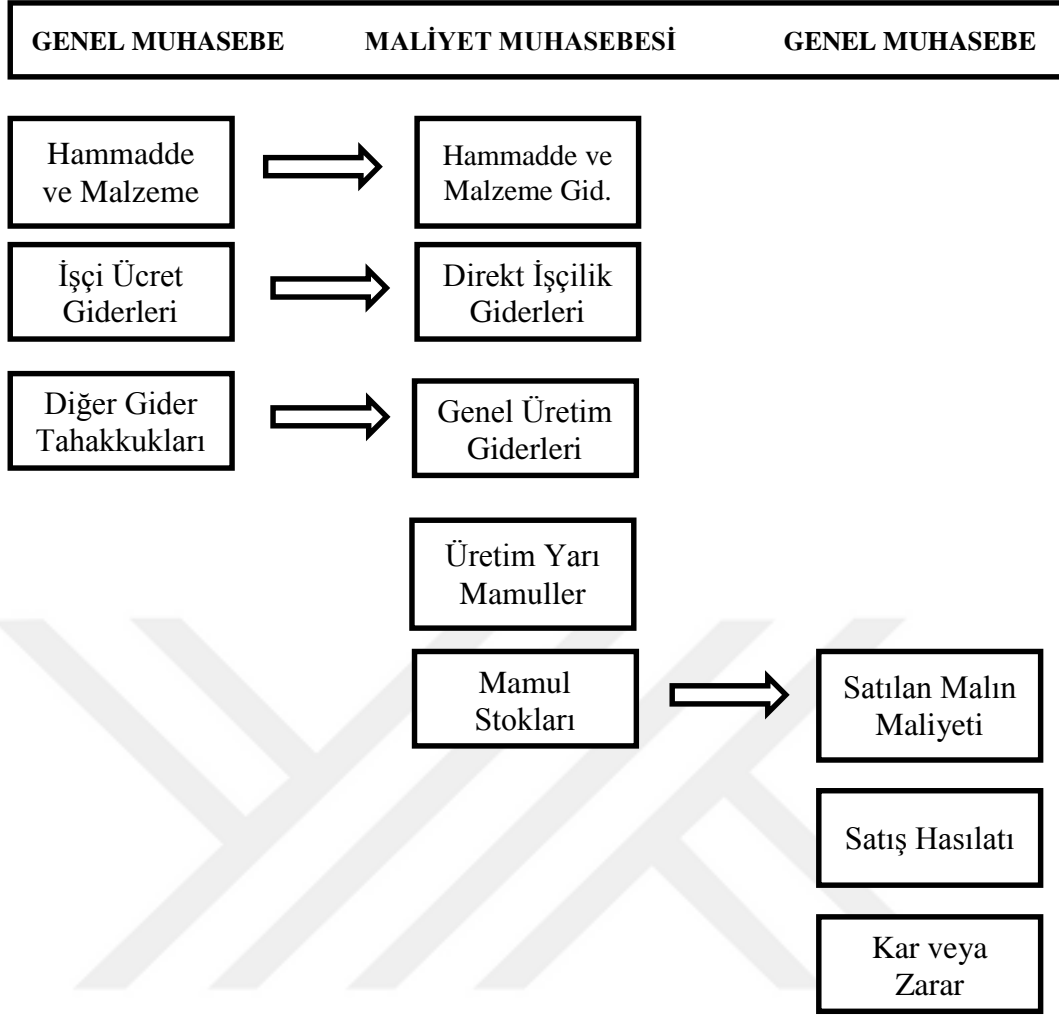
Genel muhasebe de kullanılacak yöntem ve belgeler birincil ve ikincil mevzuatla belirlenmeye çalışılmıştır. İlgili muhasebe dönemi sonucunda oluşturulan mali tablolar, başta devlet olmak üzere diğer üçüncü şahıslara da bilgi sunar. Ancak maliyet muhasebesinde işletme, kullanılan yöntem ve belgelerin belirlenmesinde de kısmen mevzuat olmasına rağmen, kendi yapısına en uygun olanı seçmekte serbesttir. Bu anlamda genel muhasebe dışı dönük bir maliyet türüken, maliyet muhasebesi içe dönük bir muhasebe türüdür (Uslu, 1985:21). Maliyet Muhasebesi ile Genel Muhasebe arasında kullandıkları bilginin niteliği açısından da farklılıklar vardır (Savcı, 2000:7).

Tablo 1. Özelliklerine Göre Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesinin Karşılaştırması

Genel Muhasebe	Maliyet Muhasebesi
Tutarlar kesindir ve belgelere dayanır.	Tutarlar tahmini de olabilir. (standart maliyet sistemi)
Kayıtlar cari ve geçmiş olayları yansıtır.	Kayıtlar beklenti ağırlıktadır.
Kayıtlar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre tutulur.	Tutulmuş kayıtlarda yönetim için yararlılık ve etkinlik esastır
Kayıtlarda raporlama ve dönemsellik esastır.	Dönemsellik yanında, üretim birimleri ile ilgili kayıt ve hesaplar da önem taşır.

Genel muhasebe ve maliyet muhasebesinin özellikleri arasındaki bu farklılıklara rağmen birbirleriyle sürekli etkileşim halindedirler ve birbirlerini tamamlayıcı bir nitelik taşırlar. Özellikle, maliyet muhasebesinde fiili maliyet yöntemini kullanan işletmelerde ürün maliyetlerinin hesaplanabilmesi için gerekli veriler genel muhasebe kayıtlarından temin edilir. Genel muhasebede; işçilik, hammadde ve yarı mamul kullanımı, genel üretim gideri hesaplarına devamlı kayıtlar yapılır. Maliyet muhasebesi sisteminde, genel muhasebeden elde edilen bu bilgiler kendi sisteminde üretim hesaplarına aktarılır. Maliyet muhasebesi sisteminde, maliyet tutarlarını detaylı bir şekilde analiz edilip incelenerek tamamlanmış ürün maliyetleri üzerinden ilgili mamul stok hesaplarına aktarılır (Karakaya, 2004:16).

Genel muhasebe işlemlerinin tamamlanabilmesi için maliyet muhasebesinden bir takım verilerin alınması gerekmektedir. Mamulün satışıyla ortaya çıkan finansal değişiklikler tekrar genel muhasebe kayıtlarında incelenmeye devam edilir. Genel muhasebede, satılan malın maliyetinin hesaplanması için üretilen ürünlerin birim maliyet ve mamul stokları tutarı, maliyet muhasebesinden alınır. Satılan malın maliyeti işletmenin kâr zarar hesabını etkilemekte ve dönem sonu mamul stokları da bilançoda yer almaktadır.



Şekil 1. Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi Akış Şeması

Şekilden de görüldüğü gibi, hammadde, işçilik ve genel üretim giderleri ile ilgili bilgiler genel muhasebeden alınmakta, üretim ile ilgili hesaplara kaydedilmekte ve üretim hesabı oluşturulmaktadır. Üretimi tamamlanan birimler üretim yarı mamul hesabından çıkarılıp, mamul stok hesabına aktarılmaktadır.

Satılan mallar, mamul stoku hesabından satılan malın maliyeti hesabına devredilir. Satılan malların maliyeti ve satış tutarları karşılaştırılarak bürüt satış kârı veya zararı belirlenir. Satılmayan ve stok hesabında kalan mamul ve yarı mamuller direk olarak bilançoya aktarılır.

1.2. MALİYET MUHASEBESİNİN ALT SİSTEMLERİ

Önceki konu başlıklarında değinildiği gibi, maliyet muhasebesi yönetim muhasebesinin alt sistemi olarak kendi içinde de üç ana başlıkta incelenebilmektedir.

- Maliyet Hesaplama Sistemi
- Kayıt Sistemi
- Maliyet Yönetim Sistemi

Maliyet hesaplama sistemi, ürün ve hizmet üretiminde maliyetleri oluşturan giderlerin hesaplanmasından birim maliyetlerin hesaplanmasına kadar olan süreçte kullanılan yöntem ve tekniklerin oluşturduğu sistemdir. Birim maliyetlerin hesaplanması sürecinde maliyeti oluşturan unsurların kaydedilmesi, izlenmesi ve üretilen maliyet bilgilerinin raporlanması konusundaki yöntem ve esaslar ise maliyet muhasebesi kayıt sistemini oluşturur (Karakaya, 2004:7).

Mamulün birim maliyetini oluşturan unsurların kontrol edilmesi, planlanması ve analizi gibi konularda kullanılan esaslar maliyet yönetim sistemini meydana getirir. Maliyetlerin azaltılması, verimliliğin artırılması ve etkinliğin sağlanması gibi hususlarda maliyet yönetim sistemi çok önemli bir karar destek mekanizmasıdır.

Günümüzde rekabet ortamlarının oluşturduğu zorluklar maliyet yönetim sisteminin önemini arttırmıştır. Maliyet muhasebe sisteminin bu üç alt sistemi, birbirleri ile sürekli iletişim ve karşılıklı olarak etkileşim halindedir. Bir alt sistem diğer alt sistemlere hem veri sağlar hem de gerektiğinde veri alır. Maliyet muhasebesi sisteminin bir bütün olarak amacı, maliyet bilgilerinin üretilmesi ve bilgi kullanıcılarına sunulmasıdır.

1.3. MALİYET MUHASEBESİNİN AMAÇLARI

Maliyet muhasebesi, işletme yönetiminin belirli ürünlerin maliyetlerini saptamak istemesi ve bu maliyetler hakkında detaylı bilgilere gereksinim duymaları sonucunda ortaya çıkmıştır (Üstün, 1996:2). Maliyet muhasebesi sistemi, üretilen mamullerin değerlendirilmesi ve bu mamullerden gelir elde edilmesi amacıyla, fiili maliyetlerin

toplanarak ilgili mamul birimlerine dağıtılmasına yöntemlerden oluşur (Horngren, 1982:4). Maliyet muhasebesi, üretilen her bir mamulün bünyesine katılan maliyet unsurlarını günlük olarak toplayarak analiz etme sürecidir (Chace, 1964:1). Son yıllarda maliyet muhasebe sisteminin işletme içindeki yeri giderek önem arz etmektedir. Bunun en temel sebepleri, üretim teknolojileri ve ekonomik yapıda meydana gelen gelişimlerle üretim faaliyetlerini etkileyen faktörlerin çeşitlerinin artması ve üretim safhalarının artması ve ürün yelpazesinin genişlemesidir. İmalat firmaları, maliyet muhasebesi sisteminden üretimle ilgili doğru ve güvenilir bilgiler elde etme beklentisi içerisindeyler. İşletmenin amaçlarına ulaşmasında uygun bir maliyetlendirme politikası geliştirilebildiğinde maliyet muhasebesi şu hedeflere ulaşabilir.

1. Ürünlerin birim veya parti maliyetlerini belirlemek.
2. Maliyet kontrolü ve maliyetlerin azaltılmasına yardımcı olmak.
3. Planlamaya yardımcı olmak.
4. İşletme kararlarının alınmasına yardımcı olmak.

Ürünlerin birim veya parti maliyetlerinin belirlenmesi; Maliyet muhasebesi sisteminin kuruluş amacı, işletmelerde üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetini hesaplamak ve izlemek olduğu göz önünde bulundurulduğunda, ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesi, sözü edilen muhasebe türünün temel amacıdır. Maliyet hesaplamalarında, çok sayıda hesaplama tekniği ve gider dağıtım anahtarı bulunduğu için maliyet muhasebesinin hesapladığı birim maliyetlerin %100 doğru maliyetler olduğunu söylemek mümkün değildir. Ancak hesaplanan bu maliyetler doğruya en yakın maliyetler olarak kabul edilir (Yükçü, 1999:27).

Maliyet kontrolüne ve maliyetlerin azaltılmasına yardımcı olmak; Firmaların zorlu rekabet şartlarında faaliyet göstermeleri, hedefledikleri fiyatı piyasaya kabul ettirme imkânlarını fazlaca kısıtlamıştır. Fiyatlarını yükselterek kâr oranlarını artırma imkânı kalmayan işletmelerin kâr oranlarını artırmaları için en önemli etken, maliyetleri azaltmalarıdır. Bu da ancak etkin bir maliyet kontrolü ile mümkündür (Uslu, 1985:19).

Maliyet kontrolü: var olan üretim yöntemini dikkate alıp, maliyetleri olması gereken aralıkta tutmak için gösterilen çabaları kapsar. Maliyetlerin azaltılması ise aynı mamulü daha az maliyetle üretebilme yollarının keşfedilmesiyle ortaya çıkar. Bir ürünün daha az işlemle ya da daha az safhada yapılabilmesi için yöntem ve taktik

geliştirilmesi ya da üretimde daha düşük maliyetli ikame malzeme kullanılması gereklidir.

Maliyet azaltma ve kontrol çalışması, özellikle hedeflenen maliyet meblağına ulaşmak için oldukça önemlidir. Hedeflenmiş maliyet, belirli bir satış fiyatında öngörülen kâra ulaşılabilme imkânı sağlayan maliyet seviyesidir. Maliyet azaltma ve kontrol süreci öngörülen fiyatlarla (alıcının belirlediği fiyat) faaliyet gösteren firmalar için son derece önemlidir.

Planlamaya yardımcı olmak; Planlama, ileriye dönük tahminlerde bulunmaktır. Planlama gelecekle ilgilidir ve gelecekte izlenecek yolu, varılacak sonuçları belirlerler. Planlarda işletmenin gelecek dönemdeki faaliyetleri, bu faaliyetlerin gerektireceği giderler, bu faaliyetler sonucu oluşacak olan kâr önceden tahmin edilir, gelecek döneme ait bütçeler oluşturulur. Bütçe, belirlenmiş bir dönemde işletmelerin kazanacağı fonların kaynaklarını ve bu kaynakların kullanılacağı alanları gösteren sayısal bir plandır. İşletme yönetimi bütçe yardımıyla fark hesaplamaları yaparak düzeltici ve önleyici bir takım önlemler alabilirler. Bütçeler yardımıyla yöneticinin alacağı zamanında ve doğru kararlarla, işletme riskleri belli oranda azaltılarak planlanan kâra ulaşılması sağlanabilir.

Maliyet muhasebesi, bütçelerin hazırlanması için gerekli bilgilerin sağlandığı kaynaklardan biridir. Maliyet muhasebesinden elde edilen bilgiler direkt olarak bütçelerde kullanılmaz; ancak bu bilgilerden yararlanılarak ileriye dönük tahminler yapılabilir. Geçmiş yıllardaki maliyet verilerinden yola çıkılarak, giderlerin ileriki yıllarda nasıl bir seyir izleyeceği, satış hacminin ne olacağı tahmin edilir.

İşletme kararlarının alınmasına yardımcı olmak; Modern işletmecilik anlayışında, yöneticilerin karar alma işlemi, üzerinde önemle durulan konulardan biridir. İşletmelerin teknik ve organizasyon açısından gittikçe daha karışık bir hal almaları, toplam maliyetler içerisinde sabit maliyetlerinin payının artması ve pazardaki rekabet koşullarının her geçen gün zorlaşması, işletmeleri çeşitli seçenekler arasında doğru ve zamanında seçimler yapmaya zorlamaktadır. Bu seçimler, yeni yatırımlarda bulunmak, farklı ve yüksek hacimli bir cihazın satın alınmasını kararlaştırmak, yeni bir mamulü piyasaya sürmek, mamul karışımını değiştirmek ya da normal fiyatlardan daha düşük fiyatlara büyük bir sipariş almak veya reddetmek olabilir. Yönetim, sağlıklı karar almak için maliyet muhasebe sisteminden zamanında ve doğru veriler elde edebilmelidir.

1.4. MALİYETLERİN BÖLÜMLENMESİ

1.4.1. Muhasebe Maliyeti

Belirlenen sonuca ulaşmak için yapılması gereken harcamaların tümüne muhasebe maliyeti denilmektedir. Maliyetlerin bölümlenmesine etki eden muhasebe maliyetine ek olarak; fırsat maliyeti, ek maliyet ve batmış maliyetler gibi maliyet faktörlerinden de söz edilmesi gerekmektedir.

1.4.2. Fırsat Maliyeti

Herhangi bir ürünün üretimini bir birim arttırmak için vazgeçilmesi gereken mal veya kazanç miktarına fırsat maliyeti (alternatif maliyet-vazgeçme maliyeti) denilmektedir. Diğer bir ifadeyle, ekonomik bir karar verilirken vazgeçilmek zorunda kalınan en iyi ikinci sıradaki alternatif olarak adlandırılabilir (Wikipedia, Fırsat Maliyeti).

Muhasebe maliyeti yapılan veya yapılacak olan işlemler ve bu işlemlerden kaynaklanan giderlerden oluşur (Büyükmirza, 2000:53). Fırsat maliyeti ise yapılmayan veya yapılmayacak olan işlemlerden oluşur. Muhasebe maliyetini objektif olarak belirleyip, kayda geçirmek fırsat maliyetine oranla oldukça kolaydır. Fırsat maliyetinde, yapılan her işlem yerine yapılabilecek diğer işlemlerin ve bu işlemlerin kazanç miktarlarının belirlenmesi ve en yüksek kazanç miktarının belirlenip kayda geçirilmesi gerekir. İşletmede uygulanan çok sayıda işlemin her biri için ayrı ayrı alternatiflerin belirlenmesi ve incelenmesi mümkün değildir. Bu sebepten fırsat maliyeti ancak yönetim tarafından bazı önemli kararların alınmasında kullanılmaktadır.

1.4.3. Ek Maliyet

Ek maliyet, üretim hacmindeki bir değişimin maliyetlendirmede meydana getirdiği finansal farklılıktır. Başka bir ifadeyle, mevcut seçenekler arasından birinin seçilmesi durumunda toplam maliyet meblağında ortaya çıkan farktır. Üretim hacmindeki artış ek

maliyetlerden fazlaysa veya toplam maliyet tutarında meydana gelen azalış, gelirden meydana gelen azalıştan fazla ise alınan karar sağlıklıdır (Akdoğan, 2004:15).

1.4.4. Batmış Maliyetler

Yöneticinin mevcut alternatiflerden yaptığı seçime ilişkin karardan herhangi bir şekilde etkilenmeyen maliyetlere batmış maliyetler denmektedir. Bu maliyetler genel olarak, geçmiş dönemlerde alınan kararlarla alakalıdır ve içinde bulunulan dönemde alınan kararlarla pek bir alakası yoktur. Önceki dönemlerde satın alınmış bir sabit kıymet ve bu kıymetin sabit maliyetine yönelik amortismanlar batmış bir maliyettir.

1.5. GİDER, MALİYET, HARCAMA ve ZARAR KAVRAMLARI

Kelime olarak gündelik hayatta çokça karşılaşılan gider, maliyet, harcama ve zarar gibi ekonomik terimler çoğu kez birbirlerinin yerine sehven kullanılabilirler. Ancak; maliyet hesaplamada önemli olan ve çok sık kullanılan bu kavramların her birinin ne anlama geldiğinin bilinmesi ve aralarındaki ilişkilerin ortaya konması önem arz etmesi nedeniyle, bu kavramlar aşağıda açıklanmıştır (Bursal, 1986).

1.5.1. Gider Kavramı

İşletmelerin varlığını devam ettirebilmeleri ve faaliyetlerini sürdürebilmeleri, belirli bir gelir elde edebilmeleri için belirli bir dönemde tükettiği mamul ve hizmetlerin faydasının tükenmiş maliyetlerinin gelirinden çıkartılan kısmıdır. Başka bir ifadeyle gider, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mal teslimi, üretim, hizmet veya sürekli ana iş konusuyla ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır (Akdoğan, 2004:7).

Giderden söz edebilmek için, faydası tükenmiş maliyetler, işletme faaliyet ve varlığının sürmesiyle ilgili olmak zorundadır. İşletme faaliyetlerinin ve varlığını sürdürülmesi ile ilgili olmayan kaynak harcamaları gider sayılmaz. Varlıklardaki azalışın veya yükümlülüklerdeki artışın gider sayılabilmesi için işletme faaliyeti için

meydana gelmesi gerekmektedir. İşletme sahibi ya da sahiplerinin kişisel harcamaları için çekmiş oldukları paralar gider olarak sınıflandırılmamaktadır. Bir harcamanın veya mamul ya da hizmet tüketiminin işletmeye mali fayda sağlaması, işletmenin kuruluş amacına doğrudan veya dolaylı olarak katkıda bulunması gerekir.

Maliyetlerinin yararının belirli bir dönemde tükenmiş olması gerekmektedir. Maliyet yararlarından sadece içinde bulunulan cari dönemde harcanan kısımlar gider olarak gösterilebilir. Öz sermayedeki azalış ve yükümlülüklerdeki artış cari dönemle alakalı olmalıdır. İlgili dönemle alakası olmayan peşin ödemeler, aktifte peşin ödenen giderler olarak ‘Gelecek Aylara / Yıllara Ait Giderler Hesabı’nda izlenmelidir. Bu tip giderlerin her dönemde yararı tükenmiş kısımları ‘Amortisman Giderleri’ ve ‘Tükenme Payları’ olarak o dönemle ilgili giderler arasında izlenir.

1.5.2. Giderlerin Finansal Tablolarda Gösterilmesi

Gerçekleşen bir giderden gelecek hesap dönemlerinde ekonomik yarar sağlanacaksa söz konusu gider bilançoda; sadece içerisinde bulunulan dönemde yarar sağlanacaksa gelir-gider tablosunda gösterilir (Büyükmirza, 2000:56).

Satın alınan varlık veya hizmetlerden, ilgili döneme ait olmayanlar aktif bilanço hesaplarında ertelenmiş giderler olarak (gelecek aylara/yıllara ait giderler) gelecek hesap dönemlerine aktarılır. Daha sonraki dönemlerde ertelenmiş giderlerin, yararı tükenen kısımları o dönemde giderleştirilir.

Satın alınan mamul ve hizmet kullanılarak yeni mamullerin üretilmesi durumunda alış maliyetlerini meydana getiren giderin yararı mamule yüklenmiş olur. Söz konusu giderler, alış maliyetinden düşülerek, üretim maliyetine ilave edilir. Ancak üretilen mamullerden gelecek hesap döneminde fayda sağlaması bekleniyor ise tekrardan aktif bilanço hesaplarında ileriki dönemlere aktarılır. İlgili dönemde üretilip de satılmayan mamullerin üretim maliyetleri, mamul stoklarında bilanço aktifinde izlenir. İşletme fonksiyonlarının yürütülmesi için ilgili dönemde kullanılan mal ve hizmetlere ait alış ve üretim maliyetleri “faydası tükenmiş verimli giderler” olarak ilgili dönem gelirinden düşülür. Satın alınan veya üretilen bir mamul ya da hizmetten beklenen finansal fayda gerçekleşmeden ilgili mamul ya da hizmet tüketilmiş ise, bu mamul ya da hizmetin

maliyetini oluşturan giderler “yararı tüklenmiş verimsiz giderler” şeklinde gelir-gider tablosunda izlenir.

1.5.3. Harcama Kavramı

Bu kavramı birbirinden farklı birçok şekilde tanımlayabilmek mümkündür. Harcama, işletme tarafından herhangi bir nedenle para ve para benzeri araçlarla yapılan ödemedir ya da bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlölük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmadır (Sevilengöl, 1980:89).

Birinci tanımda temel unsur ödemedir. Ödemede kullanılan araç, paradan başka çek ve benzerlerini kapsamaktadır. İkinci tanımda ise, ödemenin yanında tüm varlık ve hak devirleri, borçlanmalar ve yükümlölükler de harcama olarak kabul edilmektedir.

Harcama kavramı; maliyet terimlerinden çok daha geniş bir kapsama sahiptir. İşletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için yaptığı direkt ya da dolaylı olarak bütün gider ve maliyet çıktılarını içine almaktadır (Küçük, 2009:330). Harcama kavramı, dar anlamda ödeme kavramı ile aynı anlama gelmektedir ki bu da doğru olmayacaktır. Çünkü ödeme ile harcama farklı kavramlardır.

1.5.4. Maliyet Kavramı

Maliyet, işletmelerde bir mal veya hizmet üretilmesi amacıyla katlanılan tüm fedakârlıkların parasal olarak ifadesidir (Büyükmirza, 2000:46). İşletmeler ekonomik bir iş bölümü sonucu oluşur ve toplumun ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlarlar. Bu amaçla işletmeler üretim faktörlerini birleştirerek mal ve hizmet üretirler. Mal ve hizmet üretimi için doğrudan veya dolaylı bir şekilde yapılan tüm değer kullanımına maliyet denir. Ancak, bu değerlerin kullanımları mamul ve hizmet üretimiyle ilgili olmalı ve para ile ifade edilebilmelidir.

Son yıllardaki ekonomik gelişmeler, işletmelerin finansal olarak büyümesi, üretilen mamul ve hizmetlerin çeşitlerinin artması, işletmelerin üretim maliyetlerine

daha fazla önem vermelerine neden olmaktadır. Günümüzde maliyetle alakası olmayan bir ünite düşünülmemektedir. Ekonomik bir değeri olan her türlü varlığın bir maliyeti bulunmaktadır. Bu sebepten bir malın üretiminden satışına kadar bütün işletme faaliyetlerinde maliyetlerin bilinmesine ihtiyaç vardır (Yılmaz, 2003:14).

1.5.5. Zarar Kavramı

Zarar kavramı çok farklı biçimlerde tanımlanabilmektedir. Gelir ve giderlerin arasında bulunan olumsuz farklar ya da belirli dönemlerde işletme faaliyetlerinin sonucunda, kazançlarda meydana gelmiş azalmalar biçiminde kısaca özetlenebilir.

Yukarıdaki yaklaşımda zarar tanımı sonuca yönelik yapılmıştır. Maliyet muhasebesi amaçları açısından bakılacak olursa, dar kapsamlı bir tanımlama ile zararın gider ve maliyet tanımlarından farkının ortaya çıkarılması açısından yarar vardır. Zarar, işletmelerin faaliyetlerini yerine getirmeleri esnasında yapılan, gereksiz, verimsiz ve yersiz tüketimlerdir. Bu tüketimler ekonomik bir getiri sağlamadığı gibi boşu boşuna bir değer kaybına da neden olurlar. Örnek vermek gerekirse; hammadde deposunda bulunan bir hammaddenin normal şartlarda kabul edilemeyen nedenlerle kullanılamaz hale gelmesi ya da yok olmasıdır.

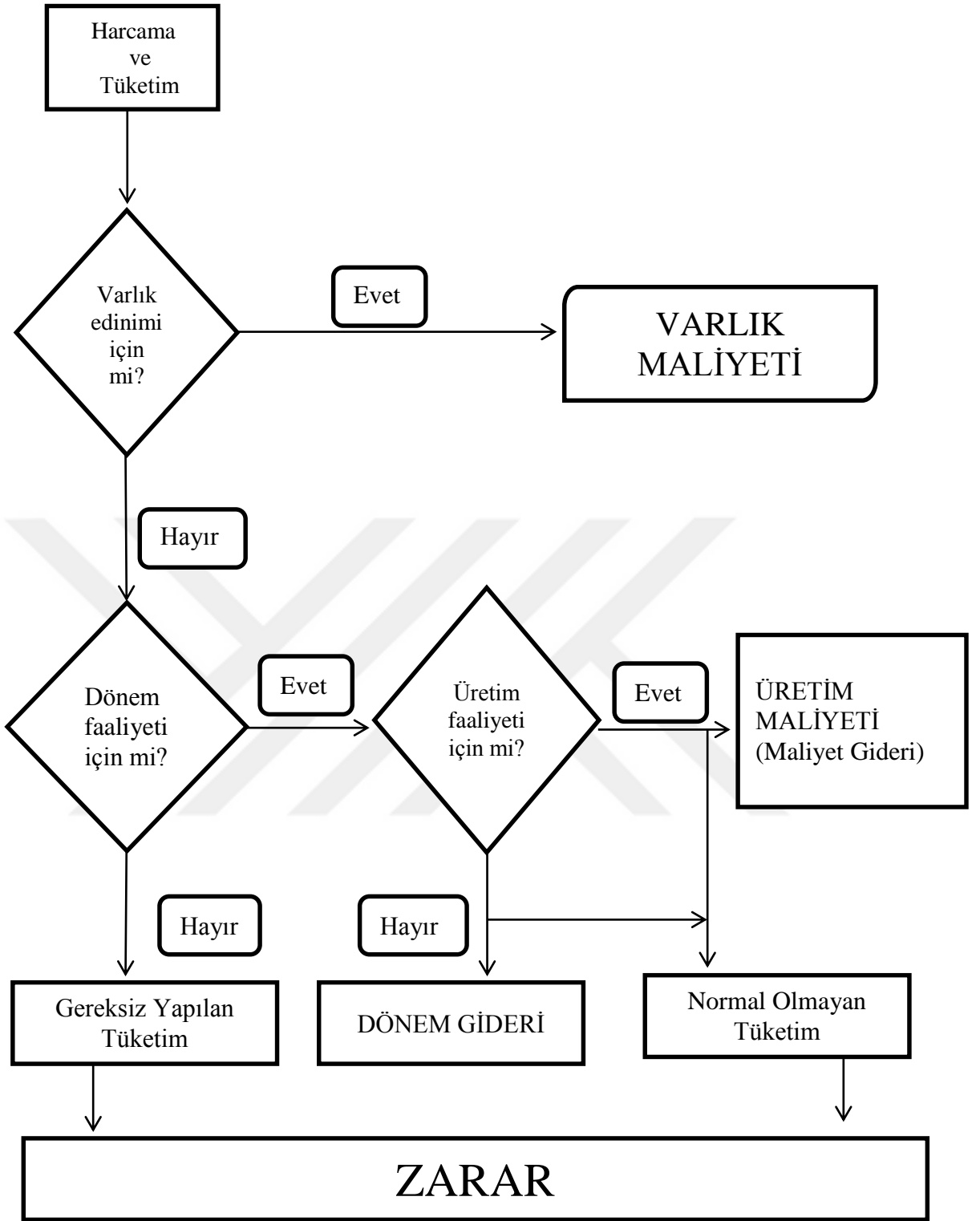
1.6. GİDER, MALİYET, HARCAMA ve ZARAR İLİŞKİSİ

Gider, harcama, maliyet ve zarar kavramlarının anlamlarında farklılıklar olmakla birlikte, bu kavramlar arasında aşağıdaki ilişkiler de söz konusudur.

Firmaların faaliyetleri esnasında yaptıkları maddi tüketimlerin sınıflandırılmasında, yapılan tüketimin hangi ölçülerde gider, hangi ölçülerde maliyet ve hangi ölçülerde harcama ya da zarar olarak tanımlanacağı bazı durumlara bağlıdır. Bu durum para akışının nereden başladığından ziyade nerede son bulduğu ile ilgilidir. Sistematik olarak baz aldığımızda para akışı her durumda birbirine paralel bir seyir izliyor gibi görünse de aslında yapılan tüketimin firmanın verimli bir iş döngüsünde olup olmadığı konusunda direkt olarak fikir vermektedir.

Belirli bir amaca ulaşabilmek için yapılacak her türlü fedakarlığın parasal tutarı o amacın maliyetini oluşturmaktadır. Amaç, hammadde temin etmek ise bunun için ödenen elde etme bedeli ve yapılan satın alma gideri o hammaddenin maliyetini oluşturmaktadır. Alış bedeli ve satın alma gideri için yapılmış ödemeler ve borçlanmalar ise harcamadır. Elde edilmiş hammadde maliyetinin bedeli ile bilanço da yer almalıdır. Hammadde, mamulün üretimi için tüketilmiştir. Bu durumda, tüketilmiş hammadde bedeli, üretilen mamul maliyetine dönüşmektedir. Söz konusu hammaddenin bir kısmının depoda gerekli önlemlerin alınmayarak stoklanmasıyla bozulmaya uğraması ve çürümesi onu zarara dönüştürecektir. Gider, maliyet ve zarar ayrımını şu şema ile ifade edilmiştir:





Şekil 2. Gider, Maliyet, Harcama ve Zarar İlişkisi Şeması

1.6.1. Giderlerin Sınıflandırılması

Maliyetleri sınıflandırırken, yapılan sınıflandırmanın maliyet muhasebesinin amaçlarını kolaylaştırması beklenmektedir. Yapılacak olan sınıflandırma;

- Maliye giderlerinin gider yerlerine ve ürünlere hızlı ve kolay yüklenebilmesine yardımcı olmalıdır.
- İşletmede etkin bir kontrole olanak sağlamalıdır. Maliyet sınıflandırması işletmenin maliyet yapısını ve bu yapıda ortaya çıkabilecek olan değişiklikleri en iyi şekilde yansıtılabilmelidir.
- Maliyetlerin mümkün olduğunca ayrıntılı ve analitik bir şekilde sınıflandırılması işletmede karşılaşılan sorunların çözümlenmesine ve iç kontrolün sağlanmasına büyük ölçüde katkı sağlamalıdır.
- Planlama ve karar verme konusunda yönetimin ihtiyaçlarını hızlı ve doğru bir şekilde karşılamalıdır (Bursal, 1980:48).

1.6.1.1. Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması

Giderlerin ortaya çıkış şekillerine göre bölümlenmesini hedef alan bu sınıflandırmaya göre maliyetler, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde belirlenen başlıklar altında incelenebilir. “İlk Madde ve Malzeme Gideri: Mal ve Hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla kullanılan ve tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve dışarıya yaptırılan işleri kapsar” (Akdoğan, 2004:22). Üretilen ürünlerin temel yapısını oluşturan ilk maddeler, ilk maddelere eklenerek onların ürüne dönüşmesini sağlayan yardımcı maddeler, üretimin düzenli bir biçimde yürütülmesi için tüketilen ancak ürünün bünyesinde yer almayan işletme malzemeleri, ambalaj malzemeleri, kırtasiye ve büro malzemeleri bu gider grubunda izlenir (Büyükmirza, 2000:67).

İşçi Ücret ve Giderleri: İşletmelerin faaliyetlerinin yürütülebilmesi, mamul üretimi ve diğer hizmet üretimi faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi amacıyla, İş Kanunu ile

belirlenen ve istihdam edilen işçiler için tahakkuk edilen her çeşit işçilik giderlerini kapsamaktadır. Bu işçilik giderleri, brüt ücret, fazla mesai ücreti, ikramiye, yıllık izin ücreti, tazminat, SGK işveren primi ve her türlü sosyal yardımlardır (Akdoğan, 2004:22).

Memur Ücret ve Giderleri: İlgili mevzuata göre çalıştırılan yönetici, teknik eleman, memur, büro elemanı vb. personel için tahakkuk eden ücretler ile memurlara ait diğer giderleri kapsar.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Giderler: İşletmelerin faaliyetlerini yürütebilmesi, mamul ve hizmet üretimlerini gerçekleştirebilmesi için işletme dışındaki kurum ve kuruluşlardan sağlanmakta olan her türlü fayda ve hizmetler için yapılan giderlerdir. Dışarıdan sağlanan elektrik, doğalgaz, su, tamir bakım, iletişim, ulaştırma gibi giderlerdir.

Çeşitli Giderler: Kira, aidat, sigorta, mahkeme, noter, yolluk, ilan reklam, iştirak payı, sergi ve reklam gibi işletmenin devamlılığı için gerekli ancak diğer gider gruplarına girmeyen giderleri kapsar.

Vergi Resim ve Harç Giderleri: ilgili mevzuat çerçevesinde tahakkuk ettirilen, işletme için bir gider niteliği taşıyan emlak vergisi, motorlu taşıt vergisi, indirilemeyen katma değer vergisi gibi vergi resim ve harçları kapsar (Uslu, 1985:38). Kâr üzerinden ödenen kurumlar vergisi ve indirim konusu olan katma değer vergisi gibi vergiler gider niteliği taşımadığı için bu kapsamda yer almaz (Büyükmirza, 2000:68).

Amortismanlar ve Tükenme Payları: işletmelerin bünyelerinde bulunan, bilançolarının aktifinde kayıtlı her türlü maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yıpranma paylarını dikkate alarak ayrılan amortisman ve tükenme payı karşılıklarıdır.

Finansman Giderleri: Yabancı kaynak kullanımından doğan faiz, komisyon, kur farkı gibi banka giderlerini kapsar.

1.6.1.2. Ürönlere Yöklenmeleri Açısından Sınıflandırılması

Ürünlerle direkt olarak ilişki kurabilen, hangi mamul için ne miktarda olduğu tespit edilip izlenebilen giderler, direkt giderlerdir. Bu tür giderler mamul ya da direkt mamul giderleri olarak adlandırılırlar. Mamulle doğrudan ilişkisi olmayan, yani hangi mamul için ne miktarda oldukları doğrudan doğruya tespit edilemeyen giderler ise endirekt mamul giderleri olarak adlandırılırlar. Endirekt giderlerin ürönlere yüklenilebilmesi, dağıtım esasları aracılığıyla yapılır.

Bir giderin ürün açısından direkt olarak aktarılabilmesi için giderle mamul arasında doğrudan kurulmuş bir ilişki bulunması gereklidir. Ancak, bu durum tek başına yeterli olmamakla birlikte, bir giderin, ona direkt gider niteliğini veren husus onun ürün maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilmesinin sağlanmasıyla mümkündür. Örnek olarak; depodan üretime sevk edilen kumaşların hangi elbise için ne kadar kullanıldıkları kayıt edilmediğinde, bu tip giderleri dönemde üretilen farklı model elbiselere doğrudan yükleyebilmek mümkün değildir. Bu sebeple, bir giderin mamule doğrudan yüklenebilmesi için gerekli kayıt ortamının ve belge düzeninin de kurulması olmazsa olmaz bir şarttır. Giderler, mamul üretim maliyetine doğrudan, direkt olarak yüklenip yüklenilememelerine göre ya direkt ya da endirekt olarak sınıflandırılmaktadır.

a. Direkt (Dolaysız) Giderler:

Ürünlerin üretilmesi sürecinde bazı giderlerin üretimi gerçekleşen ürün veya üretimin gerçekleştiğı üretim bölümü ile ilişkilendirilmesi kolaydır. Direkt giderler, ürünün maliyetine dağıtım anahtarı kullanılmadan direkt olarak yüklenen giderlerdir. Direkt ilk madde malzeme ile direkt işçilik giderleri ürünün üretilmesi için tüketilen ve direkt olarak ürünün bünyesine giren hammadde ve emeğin parasal değeridir. Bu nedenle direkt ilk madde malzeme ile direkt işçilik giderleri bu tür gider tipine örnek olarak gösterilebilmektedir. Direkt giderlerin bu temel özelliğı, oluşmuş giderin hangi üretim birimine ne kadar sarf edildiğı ile hesaplanabilmesidir.

b. Endirekt (Dolaylı) Giderler:

Endirekt giderler ile üretilen mamul veya mamulün üretildiği gider yeri arasındaki ilişkiyi belirlemek, direkt giderlere oranla daha zordur. Bu nedenle endirekt giderler, mamul maliyetlerine doğrudan yüklenemeyip, bir dizi dağıtım anahtarları yardımıyla ürün maliyetine yüklenebilen giderlerdir. Endirekt giderleri iki grupta inceleyebiliriz.

- Oluştukları gider yeri açısından endirekt sayılan giderler
- Nitelik veya hesaplanmalarındaki zorluk nedeniyle endirekt sayılan giderler.

Bazı giderler üretimin yapıldığı safhalarda veya yerlerde ortaya çıkarken bazı giderler ise üretim faaliyetiyle doğrudan doğruya ilişkili olmayan yerlerde ortaya çıkabilirler. Örnek olarak, hizmet gider yerinde oluşmuş her çeşit gider, oluştuğu gider yeri açısından endirekt gider çeşidi olarak kabul edilmelidir.

Bazı giderler ise üretimin yapıldığı safhalarda veya yerlerde ortaya çıkmalarına ve üretimle doğrudan doğruya ilişkili olmalarına rağmen nitelikleri veya hesaplanmalarındaki zorluklar nedeniyle endirekt gider sayılmaktadır. Örneğin bir ustabaşı ücretinin ne kadarının hangi ürünle ilgili olduğunu saptamak oldukça zordur veya ürünün bünyesine giren bazı malzemelerin değer olarak önemsiz olması bu malzemelerin hesaplanmasını teknik olarak olanaksız kılmıştır. Bu sebepten bu tür giderler endirekt gider olarak kabul edilir ve dağıtım anahtarları yardımıyla ürüne yüklenirler.

c. Direkt ve Endirekt Gider Ayırımında Dikkate Alınması Gereken Kriterler:

- Maliyet – gider taşıyıcı ilişkisinin direkt olması gerekir. Endirekt özellikteki giderler ile ürün arasında doğrudan bir ilişki kurmak mümkün değildir.
- Üretimi doğrudan etkilemesi gerekir. Direkt özellikteki giderler üretim miktarını doğrudan etkilerken endirekt giderler üretimi dolaylı olarak etkilemektedir. Örneğin ne kadar çok direkt malzeme kullanılırsa üretilen ürün miktarı o kadar çok artmaktadır. Ancak makinelerin tamir bakımı için kullanılan makine yağları üretim miktarını direkt olarak etkilememektedir.

- Ürünün üretilmesi için kullanılan malzeme ve işçiliğin toplam gider içerisindeki payının önemli bir ekonomik büyüklükte olması o giderin direkt veya endirekt gider olarak nitelendirilmesini etkilemektedir. Aksi takdirde toplam gider içerisinde çok düşük bir ekonomik büyüklüğe sahip bir giderin hesaplanması için katılan gider işletmenin o gider için katlandığı harcamadan daha yüksek olabilir.
- Bir giderin sağlıklı ve doğru bir biçimde izlenebilme imkanının bulunup bulunmaması da o giderin direkt ve endirekt gider olarak sınıflandırılmasını etkilemektedir. Detaylı bir belge düzeni ve gelişmiş bir sistemle istenildiği takdirde işletme içerisindeki her malzeme ve işçilik kalemi ürüne direkt olarak yüklenebilir ancak bu giderleri çok detaylı bir şekilde analiz etmek ve izlemek için ortaya çıkan maliyet yapılan çalışmadan sağlanacak olan faydadan daha fazla olabilir. Bu yüzden geliştirilen sistemin işletme için pratik ve uygulanabilir olması önemlidir.
- Direkt-Endirekt gider ayrımında en önemli unsurlardan biri de yönetimin tutum ve beklentisidir. Eğer yönetim, maliyet muhasebesinden detaylı bilgiler istiyorsa birçok gider kaleminin direkt gider olarak hesaplarda izlenmesi gerekmektedir (Yükçü, 1999:62).

Direkt ilk madde malzeme gideri, üretilen ürünün özünü oluşturan, üretilen ürünle direkt olarak bağlantı kurulabilen yani hangi ürün için ne miktarda kullanıldığı doğrudan izlenebilen hammadde ve malzeme maliyetidir. İlk madde ve malzeme hangi mamulün üretimi esnasında kullanılmış ise, direkt ilk madde ve malzeme gideri de doğrudan o mamulün maliyetine yüklenir. Ürünün özünü oluşturmayan ancak üretimin gerçekleşmesine katkıda bulunan malzemeler, ilk madde ve malzeme sayılmayıp endirekt malzeme veya yardımcı madde olarak genel üretim giderleri içerisinde değerlendirilirler.

Direkt İşçilik Gideri, üretim bölümlerinde fiilen çalışan işçilerin ücret tahakkuklarından, üretilen ürünlerle doğrudan bağlantısı kurulabilen, yani hangi ürün için ne kadar işçilik harcandığı doğrudan izlenebilen işçiliklerden oluşur. Bu işçilik giderleri ile üretilen ürünler arasında doğrudan ilişki kurmak mümkündür ve bu giderler direkt olarak o ürünün maliyetine yüklenir. Üretilmiş mamullerle doğrudan ilişki kurulamayan diğer üretim ile ilgili ücretlerin tahakkukları endirekt işçilik gideri olarak

genel üretim gideri hesabında izlenir. (bakım – onarım bölümünde çalışanların ücretleri gibi)

Genel Üretim Gideri, direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan üretimle ilgili diğer giderlerin tümünü kapsar. Bu giderlerle üretilen ürünler arasında doğrudan bir ilişki kurmak mümkün değildir. Bu sebepten genel üretim giderlerinin üretilen ürünlere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım yöntemleri ve dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Genel Üretim giderleri aşağıda belirtilen kalemlerde izlenebilir.

- Endirekt Malzeme Gideri
- Endirekt İşçilik Gideri
- Yönetim ve Teknik Personel Gideri
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Giderler
- Çeşitli Giderler
- Vergi, Resim ve Harç Giderleri
- Amortismanlar ve Tükenme Payları

Ancak bu kalemlerin genel üretim gideri olarak kabul edilebilmesi için üretim fonksiyonuyla ilişkili olması gerekir.

1.6.1.3. İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması

Giderler bu sınıflandırmada temel işletme fonksiyonuna göre veya giderlerin yapıldığı yerlerle olan ilişkilerine göre yönlendirilmektedirler. İşletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için yönetimin yerine getirmesi gereken fonksiyonlar ve bu fonksiyonlar sonucu ortaya çıkan giderler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

a. Tedarik (Satın Alma) Fonksiyonu:

İşletme faaliyetlerinde kullanmak ya da satılmak için alınan ham madde ve malzeme ve ticari malların alımı ve işletme sınırlarına nakliyesi için yapılan giderleri kapsar. İşletmenin satın alma işleviyle ilgili olarak yapılan harcamaların gidere

dönüşebilmesi için ilgili dönemde faydasının tükenmiş olması gerekir. Faydası tükenmeyen harcamalar maliyet bedeli üzerinden varlık hesaplarında bilançoda izlenir. İşletme fonksiyonlarının yerine getirilmesiyle faydası tükenen maliyetler hangi işletme işlevinde tüketilirse o işleyle ilgili gidere dönüşürler.

b. Üretim Fonksiyonu:

İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan ürünün ortaya çıkartılabilmesi amacıyla, amardan çekilen hammaddenin üretime alınmasından başlayıp, satışa sunulabilecek bir ürüne dönüşene kadar uzanan süreçte yapılan harcamaların tümünü kapsar. Üretim giderleri, üretilen ürünün maliyetine yüklenerek bilançoda mamul ve yarı mamul stoklarını, gelir-gider tablosunda satılan mamul maliyetini oluştururlar (Büyükmirza, 2000:63). Üretim maliyetleri, direkt ilk madde malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve genel yönetim gideri olarak bölümlere ayrılır.

c. Araştırma-Geliştirme Fonksiyonu:

Yeni bir ürün veya yöntem geliştirmek, üretimine devam edilen ürünlerin maliyetini düşürmek, satışları arttırmak, mevcut ürün veya yöntemi iyileştirmek amacıyla yapılan araştırmaların giderlerinden oluşur. Araştırma-Geliştirme giderleri, Ar-Ge bölümünde çalışanların ücretlerini, seyahat giderlerini, kullandıkları kırtasiye malzemelerini, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan araç ve gereçleri, sabit varlık amortismanlarının tümünü kapsar. Bu giderler diğer dönem giderleriyle birlikte, gerçekleştikleri dönemin gelir-gider tablosunda izlenir (Kışhalı, Işıklar, 1999:25). Ancak, önemli bir Ar-Ge projesinin büyük tutarlara ulaşan giderlerinin, bilançoda maddi olmayan duran varlıklar kalemine aktarılarak amortisman ayrılması ve gelecek dönem içerisinde izlenmesi gerekir (Büyükmirza, 2000:65).

d. Pazarlama Satış ve Dağıtım Fonksiyonu:

Üretilen ürünlerin, stoklanmasından alıcıya teslimine kadar ortaya çıkan tüm giderleri kapsar. Başka bir ifadeyle, üretilen ürünlere karşı talep yaratılması, üretimi

tamamlanan ürünlerin stoklanması, satışı ve alıcılara teslimi, satış sonrası hizmetlerin yerine getirilebilmesi için yapılan tüm harcamalar pazarlama-satış ve dağıtım giderlerini oluşturur. Pazarlama satış ve dağıtım departmanlarında görev alan çalışanların ücretleri, seyahat harcamaları, kullandıkları sabit varlıkların amortismanları, pazar araştırması, reklam-satış geliştirme giderleri, satış komisyonları, nakliye giderleri, garanti kapsamındaki ürünlere ilişkin bakım giderleri, satış mağazasının kirası vb. giderler pazarlama satış ve dağıtım giderlerinde izlenir. Pazarlama giderlerinin kısmen alıcıya yüklenmesi mümkün olmakla birlikte tamamının alıcıya yüklenmesi söz konusu değildir (Yükçü, 1999:43).

e. Yönetim Fonksiyonu:

İşletmenin daha çok yönetici personelinin görev yaptığı bölümlerde ortaya çıkan giderler ile işletmenin devamlılığı için gerekli olan ancak diğer fonksiyonel giderlerde yer almayan tüm giderleri kapsar. Genel Yönetim Giderlerine örnek olarak, yönetim bölümü çalışanlarının ücretleri, bu bölümde çalışanların kullandığı kırtasiye malzemeleri, seyahat, haberleşme, kira, sigorta giderleri, vergi-resim harçlar, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, kullanılan sabit varlıklara ilişkin amortismanlar verilebilir. Genel Yönetim Giderlerinin sağlıklı bir biçimde saptanabilmesi için, işletmenin yönetim biriminin hangi alt departmanlardan oluştuğunun net bir şekilde tanımlanması gerekir. Genellikle büyük şirketlerde fabrika ve merkez ayrı yerlerde veya binalarda bulunur. Bu durum Genel Yönetim Giderleri ile Üretim Giderlerinin birbirinden ayrılmasını kolaylaştırır. Yönetim fonksiyonu, işletmenin yönetim kurulu, mali işler, finansman, idari işler, insan kaynakları, santral, güvenlik, bilgi işlem, planlama vb. gibi departmanları ile ilgilidir (Kishalı, Işıklar, 1999:24).

f. Finansman Fonksiyonu:

İşletmenin faaliyetini sürdürebilmesi ve diğer fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için gerekli olan dış kaynak kullanımına ilişkin faiz, komisyon, kur farkı gibi giderlerden oluşur. İşletmede yatırım, malzeme temini ve üretim faaliyetleri için kaynak kullanımı söz konusu olduğunda, kullanılan kredinin maliyeti, kullanım amacına göre malzeme maliyetine veya genel üretim gideri olarak ürün maliyetine yüklenebilir.

Ancak işletmenin üretim faaliyetinden bağımsız olarak oluşan faiz, komisyon ve kur farkı gibi giderlerinin tümü finansman giderlerinde izlenir. Finans departmanında çalışanlara ait tüm giderler ise Genel Yönetim Giderleri hesabında izlenir (Yükçü, 1999:45). Finansman giderleri, oluştukları dönemin gelir-gider tablosuna yansıtılır ancak diğer dönem giderlerinden farklı olarak gelir-gider tablosunun ‘faaliyet karı’ bölümünde değil, ‘olağan kar’ bölümünde yer alır (Büyükmirza, 2000:65).

1.6.1.4. Üretim Hacmiyle Olan İlişkilerine Göre Sınıflandırılması

Üretim hacmiyle ilişkisi yönünden giderler; sabit giderler, değişken giderler, yarı değişken giderler ve yarı sabit giderler olarak sınıflandırılır. Bu tür bir sınıflandırmada giderlerin üretim miktarıyla değişiklik gösterip göstermediği önem kazanmaktadır. Bu sınıflandırma, yönetimin alacağı kararlarda, maliyet-hacim-kar analizlerinde, esnek bütçelerin hazırlanmasında ve gider kontrolünde büyük rol oynar. Örneğin, üst yönetimin düşük bir fiyatla büyük bir parti malı üretip üretmeme konusunda alacağı karar için, bu siparişin neden olacağı değişken ve marjinal maliyetleri önceden tahmin etmeye ihtiyacı vardır.

a. Sabit Giderler:

Belli bir faaliyet dönemi içerisinde üretim hacmindeki artış veya azalışa rağmen, toplam olarak değişmeyen sabit kalan giderlerdir. Bu giderler kısa dönemde üretim hacmindeki değişikliklerden etkilenmezler. Sabit giderlerin iki temel ögesi bulunur. Birincisi belirli bir faaliyet dönemi, ikincisi ise üretim hacmidir. Temel alınan faaliyet dönemi kısaldıkça giderlerin büyük bir bölümünün sabit kalmasına karşın, faaliyet dönemi uzadıkça daha önce sabit sayılan bazı giderler değişken duruma gelebilir. Uzun dönemde yaşanan teknolojik gelişmeler, yeni yatırımların yapılması veya yapılan pazarlama çalışmaları sonucu müşteri portföyünün genişlemesi gibi nedenlerle üretim kapasitesinin genişlemesi söz konusu olabilir. Bu durumda kısa dönemde sabit sayılan amortisman giderleri, yapılan yeni yatırımlar nedeniyle artış gösterebilir. Bu nedenle sabit giderlerden söz edilirken, bu giderin değişikliğe uğramayacağını kabul edildiği ‘belli bir faaliyet döneminde’ sabit olduğu belirtilmelidir. Sabit giderler, ‘belli bir üretim hacmi’nde sabittir. Üretim miktarının değişikliğe uğraması durumunda sabit

giderlerde yine değişiklik meydana gelecektir. Örneğin belli bir üretim miktarına kadar, mevcut çalışanla üretim faaliyeti sürdürülebiliyorken, bu üretim miktarı aşıldığında üretimde çalışan işçi sayısını, gerekli üretim miktarını karşılayacak düzeyde artırmak gerekebilir. Bu da işçi ücretlerinin artmasına neden olacaktır. Bu nedenle, sabit giderlerin hangi üretim hacmi aralığında sabit olduğunun saptanması gereklidir (Yılmaz, 2003:18).

Sabit giderler, belli bir döneminde ve belli bir üretim hacminde toplam olarak değişmeyen, ancak birim başına değişken niteliklidir. Sabit maliyetlerde ürün başına düşen pay üretim miktarı arttıkça azalır. Bu durum, büyük sermaye yatırımları ile çalışan işletmeleri kitle üretimine zorlamaktadır. Sabit gideri yüksek olan işletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri ve birim maliyetlerini düşürebilmeleri, tam kapasiteyle çalışarak üretim miktarlarını artırmalarıyla mümkündür (Bursal, 1980:53). Sabit giderler, yapısal giderler ve programlanmış giderler olarak ikiye ayrılır.

Yapısal giderler;

İşletmelerin yapılarına göre meydana gelen, yönetimin kısa vadeli kararlarından etkilenmeyen, yöneticilerin kısa dönemde alacakları kararlardan etkilenmeyen ve işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için gerekli olan giderlerdir (Akdoğan, 2004:26). Yapısal giderler, işletmenin temel yapısına, uzun dönem satış ve üretim politikalarına göre oluşukları için işletme yöneticilerinin kısa dönemde alacakları kararlardan etkilenmezler ancak uzun dönemde işletme politikalarının değişmesi sonucu bu giderlerde değişiklik görülebilir. Yapısal giderlere örnek olarak, maddi duran varlıkların amortismanları, bina ve arazi vergileri, yöneticilerin ücretleri, kiralar verilebilir (Maliye.net).

Programlanmış giderler;

Belli bir faaliyet dönemi içerisinde, üst kademe yöneticileri tarafından harcanacakları en yüksek tutarı saptanan ve bütçede ödenekler şeklinde belirlenen giderlerdir. Bu giderler genellikle önceden planlanıp belirlenmişlerdir. Ancak yöneticiler tarafından değiştirilebildikleri için dönemden döneme büyük farklılıklar gösterebilirler. Planlanmış giderler, olağandışı durumlarda azaltılabilir veya tamamen

ortadan kaldırılabilirler (Yılmaz, 2003:19).

Planlanmış giderleri, yapısal giderlerden ayıran en önemli farklılıklar bunlardır. Programlanmış giderlere örnek olarak; reklâm giderleri, araştırma geliştirme giderleri, bağış ve yardımlar, çeşitli eğitim giderleri verilebilir (Maliye.net).

b. Değişken Giderler:

Üretim hacmine bağımlı olarak artış ya da azalış gösteren giderlerdir. Değişken giderler, üretim miktarının artması karşısında artış, azalması karşısında da azalış eğilimi göstermektedirler. Üretim miktarı sıfıra düştüğünde bu giderler de tamamen ortadan kalkar. Değişken giderler genellikle üretim hacmiyle aynı oranda artış ya da azalış gösterirler. Ancak bazı durumlarda üretim miktarıyla aynı oranda değişim göstermeyen giderler de söz konusu olabilir. Bu giderler üretim miktarından daha yüksek veya daha düşük oranda artış gösterebilirler (Yükçü, 1999:55). Üretim miktarından daha az oranda değişiklik gösteren giderlere 'degresif giderler' denir. Degresif giderlere örnek olarak büyük partiler halinde yapılan ilk madde malzeme alımları sonucu elde edilen miktar iskontoları verilebilir.

Normal koşullarda ilk madde ve malzeme giderinin üretim miktarı ile doğru orantılı olarak değişiklik göstermesine karşın, hammadde alımlarında miktar indiriminden yararlanıldığında ilk madde ve malzeme gideri üretim miktarından daha az oranda artış gösterir.

Değişken giderlerin üretim hacminden daha hızlı artış göstermesi durumunda bu giderlere 'prograsif giderler' adı verilir. Prograsif giderlere örnek olarak, fazla mesai yapılması nedeniyle ödenen mesai ücretlerini, elektrik tüketim miktarının belli sınırları aşması durumunda ödenen zamlı tarife uygulamasını verebiliriz. Toplam değişken giderlerin üretim miktarıyla orantılı olarak değişiklik göstermesine karşın, üretim miktarının değişmesi halinde bile birim başına düşen değişken gider payı sabit kalmaktadır. Birim başına ürün maliyeti içerisindeki değişken giderler incelendiğinde, hammadde fiyatı sabit kaldığı sürece, üretim miktarının artması veya azalmasına bağlı olmaksızın sabit kaldıkları gözlenmektedir.

c. Yarı Değişken Giderler:

Üretim miktarı sıfıra düştüğünde bile tamamen ortadan kalkmayan ancak üretim miktarına bağlı olarak artan veya azalan giderlerdir (Akdoğan, 2004:26). Yarı değişken giderlerin bir kısmı sabit bir kısmı ise değişken nitelik taşımaktadır. Bu giderlerin üretim miktarıyla ilişkisini net bir şekilde belirlemek sabit ve değişken giderlerdeki kadar kolay değildir. Yarı değişken giderlerin sağlıklı bir şekilde analiz edilmesi, sabit ve değişken kısımlarının birbirinden net bir şekilde ayrılması gerekir. Yarı değişken giderlerin içinde yer alan sabit kısımdan kaçınmak üretim durması halinde bile mümkün değildir. Bu maliyetlerin değişen kısmı ise üretim miktarı arttıkça artış gösterir (Yükçü, 1999:58). Yarı değişken giderlere örnek olarak bakım-onarım giderlerini verebiliriz. Makineler belli bir dönemde çalıştırılmasa bile dış etkenlere ve paslanmalara karşı korunmaları için düzenli olarak bakımlarının yapılması gerekir.

İşletmenin bu periyodik bakımlar için katlandığı tutar yarı değişken giderlerin sabit kısmını oluşturur. Ancak üretim süreci içerisinde makinelerin arızalanması ve buna bağlı olarak tamir bakım giderlerinin artması olağandır. Bu tür giderler yarı değişken giderlerin değişken kısmını oluşturur ve üretim miktarının artmasıyla birlikte artış gösterir (Yükçü, 1999:58).

d. Yarı Sabit Giderler:

Sabit giderler, kısa dönemde üretim hacmindeki değişikliklerden etkilenmeyen giderler olarak tanımlanmaktadır. Bu giderler sonsuza kadar sabit kalma özelliklerini koruyamazlar ve uzun dönemde işletmenin içinde bulunduğu koşulların değişmesiyle sabit kalma özelliklerini kaybederler. Ayrıca sabit giderler ancak belirli bir üretim aralığında sabit kalırlar. Bu üretim aralığının altında veya üstünde bir üretim seviyesine ulaşıldığında, bu giderler de artma veya azalma eğilimi gösterirler. Yarı sabit giderler, üretim hacminin belli aralıklarında değişiklik göstermeyen sabit maliyetlerin üretim hacminin söz konusu sınırları aşmasıyla sabit kalma özelliklerini yitirerek sıçrama yapmaları ve yeni bir seviyede tekrar sabit kalmaları şeklinde ortaya çıkan bir gider türüdür. Üretim hacmindeki artışla birlikte basamaklı bir şekilde artış gösterdikleri için bu giderler 'basamaklı giderler' olarak da adlandırılırlar.

1.6.1.5. Geçmişe veya Geleceğe Yönelik Olarak Sınıflandırılması

Giderleri, işletmelerde uygulanmakta olan maliyet muhasebesi sitemine göre fiili giderler ya da standart giderler olarak sınıflandırmak mümkündür.

a. Fiili Giderler:

Tahakkuk etmiş, gerçekleşmiş giderlerdir. Fiili maliyet yöntemini esas alan işletmelerde maliyetler, üretim işlemleri tamamlandıktan sonra giderlerin gider yerlerine dağıtılmasıyla hesaplandığı için bu yöntem geçmişe yöneliktir. Fiili maliyetlerin hesaplanması zaman aldığı için fiili maliyet yöntemi işletme yöneticilerinin alacakları kararlar ve işletmenin kontrolü açısından beklenen faydayı sağlayamaz. Fiili maliyet yöntemi, maliyetlerin ne olduğunu belirlememizi sağlar ancak maliyetlerin ne olacağı konusunda işletme yöneticilerine bilgi veremez.

b. Standart Giderler:

Üretim işlemleri gerçekleşmeden evvel, bir takım bilimsel yöntemlere göre belli bir gelişme düzeyinde, belirli koşullara göre gerçekleşmesi beklenen standart verilere göre hesaplanan giderlerdir. Bu yöntemde, giderler oluşmadan hesaplama yapıldığı için standart-tahmini giderler işletme yöneticilerine geleceğe yönelik alacakları kararlarda yol gösterirler, işletmede verimin artırılması, hurda ve firelerin azaltılması ve üretimin çeşitli safhalarında zaman kaybının giderilmesi gibi konularda önlem alınmasını kolaylaştırırlar. Ancak standart maliyet yöntemini kullanan işletmelerin kesin sonuca ulaşabilmesi için, fiili ve tahmini sonuçları karşılaştırıp, sapmaları belirlemesi ve bu sapmaların nedenlerini araştırması gerekmektedir. Standart maliyet yöntemini kullanan işletmelerin hem gider kontrolü hem de gerçek durumun belirlenebilmesi için standart ve fiili giderleri ayrı ayrı incelemesi gerekir.

1.6.1.6. Giderlerin Kontrol Edilebilirlik Açısından Sınıflandırılması

Giderlerin kontrol edilebilirliklerine göre sınıflandırılması sorumluluk muhasebesi

anlayışının bir sonucudur. Sorumluluk muhasebesi anlayışıyla örgütlenmiş işletmeler çeşitli maliyet merkezlerine bölünür ve her maliyet merkezine bir yönetici atanır. Etkin bir gider kontrolü yapılabilmesi için giderler, sorumluluk merkezi yöneticilerinin kontrolünde olup olmamasına göre sınıflandırılırlar.

Giderlerin kontrol edilebilirlik durumlarına göre sınıflandırılmasında, giderlerin ‘belli bir sorumluluk merkezi’ için değerlendirilmesi önemlidir. Bir sorumluluk merkezi için kontrol edilemeyen giderler arasında yer alan bazı gider kalemleri, diğer bir sorumluluk merkezi için kontrol edilebilen giderler arasında yer alabilir (Uslu, 1985:18).

a. Kontrol Edilebilen Giderler:

Eğer bir gider kalemi sorumluluk merkezi yöneticisinin almış olduğu kararlardan önemli ölçüde etkileniyorsa yani ilgili birimin yöneticisi kendi sorumluluk alanına giren faaliyetleri sürdürebilmek için gerekli olan kaynakların kullanılması, satın alınması konusunda yetkilendirilmiş ise ortaya çıkan bu giderler o sorumluluk merkezi için kontrol edilebilir gider niteliğindedir. Örneğin montaj bölümü yöneticisi için bu bölümde çalışan işçilerinin ücretleri, montaj faaliyetinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan yardımcı malzeme maliyetleri kontrol edilebilen giderlerdir.

b. Kontrol Edilemeyen Giderler:

Sorumluluk merkezi yöneticisinin almış olduğu kararlardan etkilenmeyen, yöneticinin inisiyatifinde bulunmayan gider kalemleri ilgili sorumluluk merkezi için kontrol edilemeyen giderlerdir. Montaj bölümü yöneticisi için, diğer departmanlarda çalışanların ücretleri, yeni bir yatırım yapılması için katlanılan harcamalar gibi gider kalemleri kontrol edilemeyen giderlerdir. Sorumluluk merkezi yöneticisi bu gider kalemleri için yetkili değildir.

1.6.2. Giderlerin Saptanması

1.6.2.1. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Saptanması

İlk madde ve malzeme giderleri, işletmenin üretimdeki faaliyetlerini devam ettirebilmeleri ve üretimi gerçekleştirebilmesi için tüketilen her türlü hammadde ve malzemenin alış maliyetini kapsar. İlk madde ve malzemenin alış maliyeti, alış bedeli ile o malzemenin alış için yapılan tüm giderlerin toplamından oluşur (Büyükmirza, 2000:140).

İlk madde ve malzeme giderleri; mamul üretim, Ar-ge, pazarlama-satış-dağıtım ve genel yönetim fonksiyonlarında ortaya çıkabilirler. Ancak üretimin gerçekleştirilmesi amacıyla tüketilmiş her tür ilk madde ve malzemenin finansal değeri üretim maliyeti arası yer alır. Sözü edilen bu giderler, ilk madde ve malzemenin çeşidine, mamul ile ilişkilendirilebilmesi açısından, direkt ya da endirekt ilk madde ve malzeme gideri olarak iki sınıfta toplanabilir.

a. Direkt İlk Madde Malzeme Gideri:

Üretilen ürünün özünü etkileyen, direkt olarak mamulün bünyesine katılan, hangi mamul ya da mamul grubu için ne kadar kullanıldığı kesin olarak net bir şekilde bilinen, herhangi bir dağıtım anahtarı gerektirmeden direkt olarak ürün maliyetine yüklenebilen ilk madde ve malzeme giderleridir. Direkt ilk madde ve malzemelerin üretimde kullanılmak amacıyla ambardan çekilmesi durumunda '710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı' borçlanmakta, '150 İlk Madde ve Malzeme Stok' hesabı ise alacaklı olmaktadır.

b. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Gideri:

Üretilmiş mamulün bünyesine giren, o mamulün üretilmesine yardımcı olan ancak miktar ve parasal değer olarak direkt ilk madde ve malzeme giderlerine göre

önemsiz sayılabilecek ‘yardımcı ham madde giderleri’ ile mamulün üretim işlemi sırasında mamulün bünyesine girmemekle birlikte üretimin kesintisiz akışını sağlayan, ürünün oluşumuna yardımcı olan işletme malzemesi giderlerini kapsamaktadır.

Endirekt ilk madde ve malzeme giderlerini meydana getiren, yardımcı madde ve malzeme giderlerinin hangi mamul ve ya hangi mamul grubu için ne kadar kullanıldığının net olarak saptanması mümkün değildir. Bu sebepten söz konusu giderlerin üretilen ürünlerin maliyetlerine yüklenmesinde bir takım dağıtım anahtarlarından yararlanılmaktadır. Üretimle ilgili endirekt malzeme giderleri Genel Üretim Giderleri hesabında izlenmektedir. Endirekt ilk madde ve malzemelerin üretimde kullanılmasıyla 730 GÜG hesabı borçlandırılır, 150 İMM Stok hesabı içerisinde yer alan yardımcı madde stok ve işletme malzemesi stok hesapları ise alacaklandırılır (Akdoğan, 2004:200).

1.6.2.2. İlk Madde ve Malzemenin Maliyet Değerinin Saptanması

Satın alınmış ilk madde ve malzemeler üretime gönderildikçe, alım maliyetleri üzerinden stok kartlarında çıkış işlemleri yapılmaktadır. Satın alım maliyeti, sipariş giderleri, malın sevkiyatıyla alakalı giderleri, üretim ve satış hazırlığı ile ilgili giderleri, makine hazırlama giderleri ve depolama işlemine kadar ödenmiş sigorta giderlerini kapsamaktadır (Ayhan, 2007:20). Ancak, hammadde tedarik tarihleri birbirinden farklı olduğundan üretime gönderilen hammaddenin hangi alım fiyatları üzerinden hesaplama yapılacağı konusunda karar verilmelidir. Bunun için de çeşitli maliyet yöntemlerinden yararlanılır.

Üretime sevk edilen ilk madde malzemenin çıkış değerlerinin saptanması veya dönem sonu stoklarındaki hammadde miktar ve tutarının belirlenmesinde uygulanan maliyet değerlendirme yöntemlerini; Fiili Maliyet Yöntemi, Ortalama Maliyet Yöntemi, İlk Giren İlk Çıkar Maliyet Yöntemi (FIFO) ve Son Giren İlk Çıkar Maliyet Yöntemi (LIFO) olarak sıralayabiliriz (Devrez, 1966:206).

a. Gerçek (Fiili) Maliyet Yöntemi:

Bu maliyet yönteminde üretime gönderilen ilk madde ve malzeme hangi partiden alınmış ise o partinin maliyet bedeli ile ürüne yüklenir. Dönem sonlarında stokta bulunan ilk madde ve malzemeler de ait oldukları partinin birim fiyatlarıyla değerlendirilirler (Akdoğan, 2004:237).

b. Ortalama Maliyet Yöntemi:

Üretime sevk edilen veya dönem sonlarında stokta kalmış ilk madde ve malzemelerin hangi partiye ait oldukları ve hangi fiyatla satın alındıkları her zaman sağlıklı bir şekilde tespit edilemeyebilir. Bu durumda değerlendirme, işletmede mevcut bulunan ilk madde ve malzemelerin ortalamasının alınması ile elde edilen bir maliyet bedeli esas alınarak yapılır.

c. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi:

Bu yöntemde ortalama maliyet, belli bir dönemde satın alınan ilk madde ve malzeme miktarı ile birim fiyatının çarpımı olan alış değeri toplamının satın alınan toplam mal miktarına bölünmesiyle hesaplanır. Basit ortalama yönteminde yalnızca birim maliyetler dikkate alınırken ağırlıklı ortalama yönteminde miktar ve tutarlar dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla daha duyarlı ve doğru ortalama maliyetler hesaplanabilmektedir. Bu yöntem, fiyat dalgalanmaları olan ekonomilerde uygulanarak çok yüksek ve düşük fiyattan satın alınan ilk madde ve malzemelerin sağlıklı bir şekilde ortalama fiyattan değerlendirilebilmesini sağlar.

d. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi:

Bu yöntemde de ortalama maliyetler, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemindeki gibi miktar ve tutarlar dikkate alınarak hesaplanır. Ancak bu yöntemde ortalama maliyetler dönem sonlarında değil her ilk madde giriş ve çıkış durumunda yeniden hesaplanır.

Böylece her yeni işlemde mevcut mal stoklarının maliyet değeri ve her satış işleminde satılan malın ortalama birim ve toplam maliyet değerleri hesaplanır. Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi, diğer ortalama maliyet yöntemlerine göre daha hızlı ve doğru sonuçlar verir.

e. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO):

Bu değerlendirme yönteminde, stoktaki ilk madde ve malzemelerin üretime sevk edilmesi aşamasında, stoka giriş sırasına göre ambardan çıkış yapıldığı varsayılmaktadır. Başka bir ifadeyle ilk alınan parti ilk önce üretime verilir. Bu nedenle çıkışların maliyeti hesaplanırken, ilk önce satın alınan ilk madde ve malzemelerin maliyetlerinden başlanarak değerlendirilir. Dönem sonlarında stokta kalan ilk madde ve malzemeler ise, önce satın alınan ilk madde ve malzemeler önce üretime verildiği için, en son giren partilerin birim fiyatları ile değerlendirilirler (Akdoğan 2004:237).

FIFO yöntemi daha çok zaman içinde bozulan, çürüyen ilk madde ve malzeme kullanan işletmeler için uygundur. Muhasebe açısından ise, fiyatların genel seviyesinin azalış gösterdiği ekonomilerde uygulanması çok daha doğru olan bir yöntemdir. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde, bu yöntem bir yandan daha önce alınmış düşük fiyatlı partilerin ilk madde ve malzeme giderine dönüşerek maliyetlerin düşük, kârın yüksek çıkmasına diğer yandan bilançodaki ilk madde ve malzeme stoklarının son zamanlarda alınmış daha yüksek fiyatlı partilerin birim maliyetleri ile değerlendirilerek stokların piyasa fiyatına yakın bir şekilde yüksek görünmesine sebebiyet vermektedir. Bu da işletmenin, gerçekten daha yüksek kâr sağladığı görüntüsünü vererek, kurmaca kârların doğmasına ve işletmenin fazladan vergi veya kar payı ödemesine yol açacaktır (Yükçü, 1999:84).

f. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO):

Bu yöntemde, girişi en yeni tarihte yapılmış ilk madde ve malzemenin üretime alındığı ya da satıldığı; girişi en eski tarihte yapılmış ya da üretime sevk edilmiş ilk madde ve malzemenin ise ilgili dönemde, stokta bırakıldığı kabul edilir. Fiyatlar genel seviyesinin artış gösterdiği dönemlerde kâr bu yöntemde düşük, fiyatlar genel

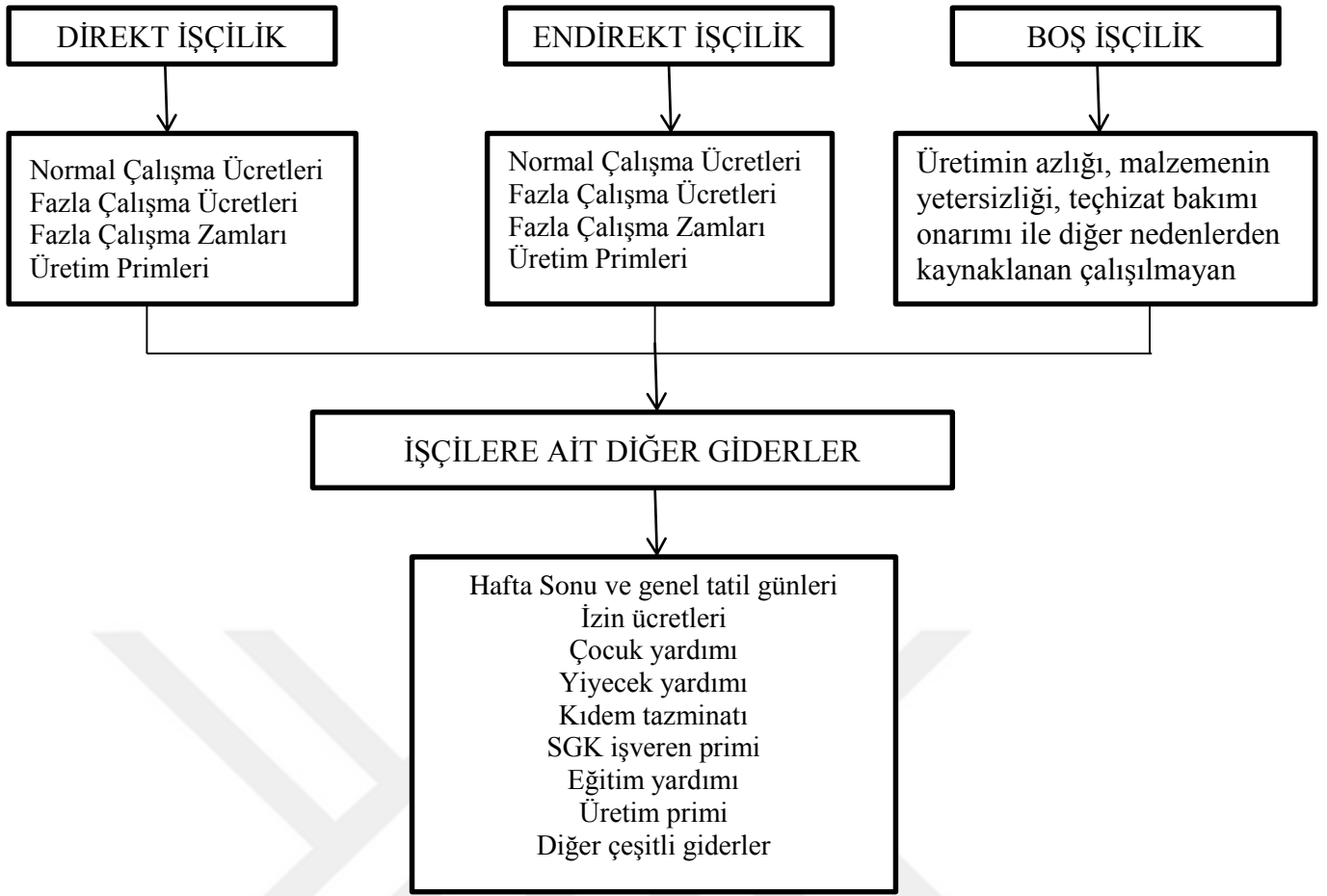
seviyesinin azalış gösterdiği dönemlerde ise yüksek çıkmaktadır. LIFO yönteminin amacı, enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde yüksek oranda karların ortaya çıkmasını önleyerek işletmenin öz varlıklarını daha az vergi ödemek suretiyle korumak, işletme yöneticilerinin daha rasyonel kararlar almasına yardımcı olmaktır. Ancak bilançodaki ilk madde malzeme stokları daha önce satın alınmış düşük fiyatlı partilerin birim maliyetleri ile değerlendirildiği için piyasa fiyatlarının altında kalmaktadır. Yöntemin birden fazla hesap döneminde etkili olarak kullanılabilmesi, dönemler itibariyle fiyat artışlarının paralel olmasına ve stok seviyesinin azalmasına bağlıdır.

g. Standart Maliyet Yöntemi:

Bu maliyet yönteminde, işletme depo ve ambarlarında bulunan ve değerlendirilmesi yapılacak olan her ilk madde ve malzeme kaleminin giriş-çıkışları, önceden belirlenmiş olan standart bir birim fiyat cetveli ile fiyatlandırılmaktadır. Üretime sevk edilen tüm ilk madde ve malzemeler tek bir fiyatla değerlemeye tabi tutulduğundan, stok kayıtlarında giriş ve çıkışlar için yalnızca miktar hareketleri izlenecektir. Bu yöntem, değer hareketlerini dikkate almadığından uygulanması son derece kolay ve masrafsızdır (Uragun, 1993:104). Dönem sonlarında standart ve gerçek birim fiyatlar arasında karşılaştırma yapılarak, bu karşılaştırma sonucu ortaya çıkan farklar, 712- Direkt İlk Madde Malzeme Fiyat Farkı hesabına aktarılır. Dönem içerisindeki gerçek alış fiyatları, belirlenen standart fiyatlardan fazla ise aradaki fark ilgili döneme gider olarak, düşük ise gelir olarak kaydedilecektir.

1.6.2.3. İşçi Ücret ve Giderlerinin Saptanması

Teknolojik gelişmeler ne kadar ileri düzeye ulaşırsa ulaşsın üretimin gerçekleştirilmesinde işgücü faktörü önemli bir rol oynamaktadır (Atamanalp, Karcıoğlu, Orhan, 2001:139). İşçilik giderleri, işletme fonksiyonlarının yerine getirilmesi, üretimin gerçekleştirilmesi amacıyla işletmede çalıştırılmakta olan işçiler için tahakkuk ettirilmiş her türlü gideri kapsamaktadır.



Şekil 3. İşçi Ücret Giderleri Şeması (Uragun, 1993:107).

a. Direkt, Endirekt ve Boş İşçilikler:

Direkt işçilikler, üretimi bizzat yapan işçilerin üretim sırasında tahakkuk eden ücretleridir. Direkt işçilik maliyetleri, hangi mamul ya da mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım ölçüsüne ihtiyaç duyulmadan direkt olarak mamul üretim maliyetine yüklenebilen, işçi başına düşen çalışma süreleri ile kolaylıkla ölçülebilen işçilik giderlerini kapsamaktadır.

Endirekt işçilikler, işletmelerin üretim süreçlerinde faaliyetlerini devam ettirebilmeleri ve tamamlayabilmeleri için tüketildikleri ancak, üretilmiş mamul ile direkt olarak ilişki kurulamayan, mamul maliyetine belli bir dağıtım anahtarı yardımıyla yansıtılabilen işçilik giderleridir. Mesela; Bakım onarım bölümünde istihdam edilen personelin ücretleri, belirli bir mamul ya da mamul grubuyla doğrudan doğruya ilişkilendirilemeyen şeflerin maaşları endirekt işçilik giderlerindedir.

Boşa geçen işçilik maliyeti, üretimin azlığı, ilk madde ve malzemenin stok olarak yetersizliği, teçhizat, tesis ve makinelerin bakımları ve onarımları ile diğer sebeplerden kaynaklanan, işçilerin işletmede üretim yapmadan geçirdikleri zamanlar ile bu sürelerle karşılık gelmiş ve tahakkuk etmiş ücretleri kapsar. İşletmede boşa geçmiş çalışma sürelerine ilişkin maliyetlerin direkt işçilik maliyetlerinden ayrımının yapılması gerekmektedir. Hatta boşa geçmiş sürelerin işçilik giderleri, normal sayılabilen üretim koşullarında gerçekleşmiş dahi olsa, endirekt işçilik gideri olarak genel üretim giderleri hesap grubunda izlenmelidir. Ancak boşa geçen zaman, doğal üretim koşulları dışında kalan doğal afetler, enerji kısıntısı gibi sebeplerden kaynaklanıyorsa, dönem gideri olarak kaydedilir (Yükçü, 1999:121).

b. İşçilere Ait Diğer Giderler:

Hafta Sonu ve Genel Tatil Ücretleri, iş kanununda belirtilen genel tatil günlerinde ve hafta sonu tatillerinde, işletmeler çalışmadıkları halde, çalışanlara bu günlere ait ücretleri öderler. Ancak hafta sonu tatili ücretine hak kazanabilmek için, işçinin tatil gününden önceki iş günlerinde tam olarak çalışmış olması gerekmektedir. Zaman zaman işçiler devamsızlık yapabilmektedir. Bu durumda, mazeretsiz olarak işe gelmeyen işçilere, ilgili haftanın tatil ücretleri ödenmemektedir.

İşçinin tatil günü ücreti çalıştığı günlere göre bir günlük normal (çıplak) ücretidir. Parça başına veya yüzde yöntemine göre ücret ödenen işletmelerde, işçilerin tatil ücreti bir ödeme dönemi içerisinde hak ettiği ücretin aynı dönem içerisinde çalıştığı günlere bölünmesiyle hesaplanır.

c. Ücret Sistemleri:

İşletmelerin ücret ve ücret sistemlerini, iyi belirlenmiş stratejiler içerisinde ele alması ve detaylarını ayrıntılı olarak planlaması gerekmektedir. Bir işletmede bir ücret sisteminin kurulması için önce işletmenin ücret politikasının belirlenmesi gerekir. Belirlenen bu ücret politikasına göre ücret sistemleri belirlenir. İşletmelerin ücret yönetimi politikasının belirlenmesinde, maddi karşılığı hesaplanabilen unsurların yanı sıra, iş yaşamı kalitesi, gelişim fırsatları ve aidiyet duygusu gibi maddi olmayan ancak

bazen çok daha önemli hale gelen unsurlar kritik önem taşımaktadır. İşletmeler, ücret ve ödüllendirme stratejilerinden, nitelikli personelin işletmeye çekilmesi ve devamlılığının sağlanmasını, belirlenen ücret stratejisinin maliyeti yönetilebilen ve kontrol edilebilen bir yapıya sahip olmasını ve çalışanların daha iyi performans sergilemeleri konusunda isteklendirme unsuru oluşturmasını beklerler. Ücret, bir yandan işletmede üretkenlik ve verimi arttıran bir araç rolü oynarken, diğer yandan da çalışanı işletmeye bağlayan ekonomik bir isteklendirme aracıdır (Ergül, 2006:18). Ücret politikaları işletmeden işletmeye değişmektedir. Buna rağmen ücret politikasında evrensel ilkeler vardır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;

- Verilmiş bir görev için yapılmış ücret ödemesi, benzer işletmelerde de aynı nitelikteki görevler için yapılan ödemelerden az olmamalıdır.
- Bir işletmede verilmiş bir görev karşılığı yapılmış ödeme benzer nitelikte bulunan başka tür görevler adına yapılan ödemelere denk olmalıdır.
- Ücretler, çalışanlar ve işçilerce adil dağıtılmalıdır.
- Normal şartlarda bir işçi bir üst mevkiye terfi ederse, yeni görevinde aldığı ücret eski işini yaparken aldığı ücretten fazla olmak zorundadır.
- Ücretler, işçiler nezdinde objektif olarak herkesin hak ettiği meblağda hiçbir iltimas ve ayrımcılığa zemin hazırlamadan ve huzursuzluk yaratmadan belirlenmelidir.
- İşletmenin ücretlendirme politikası, değişen çevre standartları ile uyum sağlayabilmiş, entegrasyonel ve esnek bir yapıda olmalıdır. İşletmenin yürürlükteki ücretlendirme politikası istihdam edilen her bir birey tarafından açıkça anlaşılır bir nitelikte olmalıdır (Albayrak, 1978:11).

1.6.2.4. Genel Üretim Giderlerinin Saptanması

Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetleri dışında kalan tüm giderler genel üretim giderleri kapsamındadır. Bu bağlamda, endirekt ilk madde ve malzeme giderleri ve endirekt işçilik giderleri, genel üretim giderleri içerisinde alt kalemlerde izahatı açıkça gösterilerek yer almalıdır. Endirekt ilk madde ve malzeme, işletme malzemesi ve yardımcı malzeme isimleri ile ayrı ayrı iki farklı kalem olarak incelenmekte olup, yardımcı madde; üretilen mamulün aslını oluşturmamakla beraber mamul üretimin gerçekleştirilmesine katkısı bulunan yapııştırıcı, renklendirici ve form verici gibi malzemelerden oluşur. İşletme malzemesi ise mamul üretiminin kesintisiz

akışını sağlayan, yağlama, yumuşatma ve esnetme gibi üretimde tüketilen malzeme kalemlerini içermektedir. Ayrıca, çalışana tevdi edilen sosyal yardımlar ve fazla mesai ücret ödemeleri, nezaretçi ücretleri, icar, aşınma payı ve tamir-bakım-ayar giderleri gibi harcamalar da genel üretim giderleri kapsamındadır.

Genel üretim giderleri, değişken ve sabit giderler olarak iki ana grupta incelenmektedir. Değişken genel üretim giderleri mamul ve hizmet üretim miktarları ile doğru orantılı bir ilişki içinde olmaktadır. Üretim miktarı arttıkça değişken giderlerin de tutarı artmaktadır. Kullanılan enerji, kullanılan yardımcı malzemeler ve endirekt işçiliğin büyük bir payı bu grup giderlere örnek olarak gösterilebilir.

Sabit genel üretim giderleri üretilen mamul ya da hizmetin miktarına bağlı olmamaktadır. Yani üretilen mamul ya da hizmetin miktarı azalsa da ancak belli bir kapasiteye kadar bu giderlerin tutarı değişmemektedir. Bu grup giderlere kira, sigorta, vergi ve amortismanlar örnek verilebilir. Sabit giderlerden farklı olarak bazı yarı değişken olarak adlandırılan giderler de mevcuttur. Bunlar, bakım-onarım, temizlik ve iletişim giderleri gibi giderlerdir. Aynı zamanda da yarı sabit diye tabir edilen bir takım giderler vardır. Bunlara da en yakın örnek aşınma payı giderleri verilebilir. Ekonomik ve tutarlı bir ilişki kurularak, direkt ilk madde malzeme ve direk üretim maliyetleri, mamul maliyetleri içinde yer alan direkt ilk madde ve direkt işçilik giderlerinin tutarları net olarak tespit edilebilirken, genel üretim giderleri ile üretilen mamullerle direkt bir ilişki kurularak mamul maliyetleri içindeki genel üretim giderlerinin net olarak saptanabilmesi oldukça zordur. Örneğin, üretim yeri ısıtması, aydınlatması, gıda tüketimi, kira, aşınma payı ve yardımcı malzeme tüketimi ile güvenlik personelinin ve yemekhane personelinin maaşları gibi genel üretim giderlerinin üretilen mamullere yansıtma işlemleri karmaşık olabilir. Bu sebeple bu giderlerin bir tür uygun dağıtım anahtarları kullanılmasıyla üretilen mamullere yüklenmesi gerekmektedir.

Tek tip ürünün tek bir safhada üretildiği işletmelerde, genel üretim giderlerinin maliyetlendirme çalışmalarında çok fazla sorunla karşılaşılmaz. Ancak, birden fazla mamul ve birden fazla üretim safhası olması halinde genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde bir takım dağıtım anahtarları ve yöntemlerinin kullanılması gereklidir.

Genel üretim giderleri birçok farklı giderlerden oluşmakta ve işletmeden işletmeye farklılık gösterebilmektedir. Bazı genel üretim giderleri, endirekt başlığı altında şu şekilde sıralanabilir:

- Yardımcı Malzeme Giderleri
- İşletme Malzemesi Giderleri
- Endirekt İşçilik Gideri
- Fazla Mesai Ücreti
- Yıllık İzin, Tatil ve İkramiye Ücretleri
- Kıdem Tazminatları
- Sosyal Sigorta İşveren Payları
- Bakım Onarım İşçilikleri
- Güvenlik Görevlisi ve Ustabaşı Ücretler
- Fabrika Binası İçin Ödenen Kira Gideri
- Makineler ve Teçhizatların Bakım ve Onarım Giderleri
- Araç ve Gereçlere Yapılan Bakım ve Onarım Giderleri
- Taşıt Araçlarına Yapılan Bakım ve Onarım Giderleri
- Demirbaşlar İçin Yıpranma Giderleri
- Üretimde kullanılan Sabit Değerler
- Sigorta Giderleri
- Vergi, resim ve Harç Giderleri
- Diğer Birimlerin Bulunduğu Yerlerin Kira Giderleri
- Enerji ve Yakıt Giderleri
- Elektrik Giderleri
- Buhar Giderleri
- Kömür Giderleri
- Akaryakıt Giderleri (Benzin, Fuel oil, mazot, gaz)
- Aydınlatma, Isıtma ve Havalandırma Giderleri
- Diğer Çeşitli Bakım Onarım Giderleri
- Sosyal Giderler
- Yemekhane Giderleri
- Revir Giderleri
- Kreş Giderleri
- Spor Tesisi Giderleri

Genel üretim giderleri, kapsamı, işleyişi ve yapısal durumu nezdinde kendi sınıfına yönelik bir takım özelliklere sahiptir. Bu özelliklerle İMMG ve DİG'ne benzeyen ve benzemeyen tarafları bulunmaktadır. Bunlardan bahsetmek gerekirse;

- Genel üretim giderleri, birbirinden farklı özellikte çok sayıda üretim maliyetinden oluşur. Genel üretim giderlerinin kontrolü tüm bu gider kalemlerinin teker teker kontrolü ile mümkündür.
- Genel üretim giderleri ve üretilmiş mamuller arasında direkt ilişki kurabilmek her zaman mümkün olmadığı için bu giderlerin ürün maliyetine yüklenmesinde çeşitli dağıtım anahtarları kullanılır.
- Genel üretim giderleri, yıl boyunca düzenli bir dağılım göstermez. Isıtma ve aydınlatma giderleri kış aylarında; havalandırma, soğutma ve yıllık izin giderleri yaz aylarında artış gösterir. Genel üretim giderlerinin dönemler arasındaki düzensiz dağılımı, bu giderlerin üretim maliyetine bütçeler yardımıyla yüklenmesini gerektirir (Yükçü, 1999:136).

1.6.3. Gider Yerleri

Maliyet muhasebesinde, gider yerleri, maliyetlerin ve bu giderlerle ilişkili üretim çalışmalarının birleştiği örgüt ve hesap birimleridir. Bir üretim biriminin gider yeri olarak kabul edilmesi için ilgili birimde bir takım giderlerin ve bu giderlerle ilişkili faaliyetlerin toplanmış olması gerekmektedir. Gider yerleri teorik olarak üretim departmanları, atölye gibi örgütsel birimler olabileceği gibi örgüt şemasında bulunmayan farklı birimler de olabilmektedir. Örneğin yapılan iş gereği, bir atölye de bulunan birkaç makine ve tezgâh gruplandırılarak gider yeri olarak kabul edilebilir (Uslu, 1985:137). Gider fonksiyonlarına göre gider yerleri şu şekilde gruplandırılmaktadır:

a. Üretim Gider Yerleri

1- Esas Üretim Yerleri:

İşletme ana faaliyetinin konusunu teşkil eden mamul üretimi yapan birimlerdir.

Bazı kaynaklarda işlem merkezleri adıyla da anılan bu gider yerlerine örnek olarak, bir iplik fabrikasında iplik, bobin ve büküm bölümleri; kumaş fabrikasında dokuma, beyazlatma, boyama ve apreleme bölümleri; bir ağaç işleri (mobilya) fabrikasında kesim, makine, montaj, boya-cila ve döşeme bölümleri sayılabilir.

2- Yardımcı Üretim Yerleri:

Esas üretim yerinin ve diğer üretim bölümlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için gerekli olan yan girdileri üreten, enerji, ısı, hava gibi üretim birimlerini kapsar.

3- Hizmet Yerleri:

Diğer gider yerlerine her türlü hizmeti vermek amacı ile kurulmuş, tamir-bakım hizmeti, servis, nakliye, laboratuvar ve yemekhane gibi birimlerdir.

4- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri:

Mamul üretim atölyesi çalışmalarını koordine eden veya yönlendiren fabrika müdürlüğü, üretim planlaması bölümü gibi birimlerdir.

b. Dönem Gider Yerleri

1- Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri:

Ar-Ge giderlerinin biriktiği gider yerleri olarak, genelde tek tip gider yeri şeklinde ve hesap bazında karşımıza çıkmaktadır. Ancak, araştırma ve geliştirmeye çok önem vererek örgüt yapısını bu şartlara göre kurmuş işletmelerde örgütsel birim olarak birden fazla gider birimini kapsayabilir.

2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri:

Üretimden sonra depolama, istifleme ve dağıtım gibi faaliyetlerin yürütüldüğü pazarlama departmanı, satış yerleri, ürün ambar ve depoları, nakliye servisi ve satış sonrası hizmet ağı gibi birimleri kapsamaktadır.

3- Genel Yönetim Gider Yerleri:

İşletmenin üst yönetim biriminin ofis ve kırtasiye giderleri, iaşe ve maaşları gibi giderlerinin yapıldığı bölümlerdir. Mesela, yönetim kurulu, finans ve insan kaynakları birimlerinin giderlerinin oluştuğu birimlerdir.

4- Finansman Gider Yerleri:

Finansman giderlerinin toplandığı gider yeridir (Büyükmirza, 2000:170). Genel olarak, maliyet muhasebesi üretim giderlerine dönem giderlerinden daha fazla önem verdiği için, üretim gider yerlerinin dönem giderlerine nispetle daha ayrıntılı bir şekilde bölümlendiği görülmüştür.

Gider yeri bölümlenmesinde örgütsel şema, ilk ve temel başlangıç noktasını oluşturur ve üretim gider yerleri şeflik düzeyinde ele alınır. Bazen de esas üretim yerlerinde aynı şeflik ya da birim içerisindeki makine ve teçhizat grupları ayrı ayrı gider yeri kabul edilebilir.

1.6.4. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı

Üretim işletmelerinde imal edilen mamul ve hizmet maliyetlerinin ölçülebilmesi için gider harcamalarının itinalı bir şekilde izlenmesi ve bu giderlerin mamul ve hizmet maliyetine ilişkilendirilmesi gereklidir. Maliyet muhasebesinin amaçlarından birisi de, en doğru dağıtım anahtarını seçerek, dağıtım işlemini yapmak, maliyet tutarlarının üretim yerleri ve gider yerleri itibarıyla meydana gelmesini takip ederek maliyet kontrol işlemlerini yürütmektir (Akdoğan, 2004:351).

İşletmelerin büyük bir çoğunluğu üretim faaliyetlerini birden fazla safhada gerçekleştirir. Bir ürün, ürün haline gelinceye kadar bu safhaların her birinde işlem görür. Üretim ile ilgili ortaya çıkan maliyetler ilk önce bu safhalara dağıtılır daha sonra bu safhalarda işlem gören ürünlere yüklenir. Bazı işletmelerde tüm fabrika bir tek gider yeri olarak kabul edilir.

Bu tür işletmelerde üretim maliyeti yükleme oranı olarak kullanılarak mamul maliyetlerine yükleme yapılır. Bazı işletmeler ise gider yerlerine göre ayrımlar yapmaktadır. Bu tür işletmelerde üretim maliyetleri belirlenen dağıtım anahtarları yardımı ile önce gider yerlerine dağıtılır, daha sonra da ürünün maliyetine dağıtım yoluyla yansıtılırlar (Uslu, 1985:137). Giderlerin dağıtılmasıyla ilgili olarak 3 dağıtım aşaması ortaya çıkmaktadır:

Tablo 2. Giderlerin Dağıtım Tablosu

1.Dağıtım	Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması
2.Dağıtım	Yardımcı üretim gider yeri ile hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtılması
3.Dağıtım	Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderleri, o gider yerinde üretilen ürün ve hizmet maliyetlerine yüklenmesi

1.7. MALİYET MUHASEBESİNDE 7/A – 7/B HESAP SİSTEMİ

Günümüzde, Türkiye Cumhuriyeti sınırlarında bulunan ya da merkezi Türkiye Cumhuriyeti sınırlarında olup uluslararası nitelikte faaliyet gösteren çeşitli ülkelerde de şubeleri olan birçok mal ve hizmet üretim işletmeleri faaliyet göstermektedir. Bu işletmeler VUK'nın 112. Maddesine göre, rakamsal hadler ve yapısal durumlar çerçevesinde vergi mükellefiyetleri gereği kanunlarda öngörülen ticari defterleri tutmak ve muhasebe kayıtları ile finansal bilgilerinin detaylarına bu defterlerde yer vermek zorundadırlar. Bu bağlamda deftere tabi her bir işletme, işletme hesabı esasına göre ya da bilanço usulüne göre defter tutmak zorundadır.

“7 Maliyet Hesapları Grubu” olarak adlandırılan hesaplar, iki ana koordinasyonda uygulanmaktadır. Bu koordinasyonda baz alınan temel etki esnekliktir. Esneklik, işletme bünyesinde süregelen faaliyetlerin kayıt altına alınmasında en anlamlı ve en net

bir şekilde veri olarak kayıt edilebilmesidir. 7/A uygulamalarında giderler Defter-i Kebire fonksiyon esasına göre kayıt altına alınırken, 7/B de ise çeşit esasına göre kayıt altına alınmaktadır. Bu sebeple, işletme giderleri bölümlenirken ve Defter-i Kebirde izlenirken işletmenin kendi organizasyon yapısına, büyüklüğüne ve ihtiyaçlarına göre uygunluk ve kolaylık sağlanmaktadır. Farklı maliyet hesaplarının kullanımı ve hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından büyük bir esneklik tanınmaktadır.

2015 takvim yılında baz alınacak tutarlar, 2015 yılı için bilanço Aktif toplamı 2.345.800,00 TL ya da net satışlar toplamı 4.691.300,00 TL'yi aşan üretim ya da hizmet işletmeleri ticari defterlerinde maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre düzenlemek zorundadırlar. Bu orana bağlı olarak yeni düzenlemelerle 2016 takvim yılına göre VUK genel tebliği uyarınca belirlenmiş 7/A ve 7/B seçeneklerine göre defter tutma hadleri, yeniden değerlendirme oranı olarak %5,58 olarak hesaplanmıştır.

Maliyet muhasebesinde uygulanan 7/A ve 7/B seçeneklerine göre üretim işletmeleri, üretimde kullandıkları hammaddelerin satın alınması ve stoklanmasında, ilgili muhasebe seçeneğinin ön gördüğü ve hesap planında sunulmuş hesapları kullanırlar. Her iki seçeneğe göre gider hesap grupları şu şekilde sınıflandırılabilir:

Hammadde Stok Gider Hesapları

Gider Türü	7/A Hesabı	7/B Hesabı
İlk Madde ve Malzeme Gideri. (Hammadde Alımı)	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi, her iki seçenek türünde de “İlk Madde ve Malzeme Gideri” kapsamında maliyet hesabına yer verilmiştir. İşletmenin üretimde kullanmak için satın alıp depoladığı ve üretime sevk edildiğinde ilk madde ve malzemeler veya stoklar 7/A seçeneği için 710, 7/B seçeneği için 790 numaralı hesaplarda takip edilmektedir.

İşçilik Gider Hesapları

Gider Türü	7/A Hesabı	7/B Hesabı
İşçilik Giderleri	720 Direkt İşçilik Giderleri	791 İşçi Üretim ve Giderleri

İşletmelerde üretim maliyet unsurlarından bir diğeri de İşçilik Giderleridir. İşçilik giderleri, söz konusu üretimde hammaddenin kullanılabilir bir mamul ya da başka bir mamulün üretilmesinde kullanılacak olan yarı mamule dönüştürülmesinde yapılan giderlerdir. Üretimde direkt olarak insan gücünün ve emeğinin kullanıldığı durumlarda hesap edilen ve ürün maliyetine yüklenen bu giderler 7/A seçeneğine göre 720, 7/B seçeneğine göre ise 791 numaralı hesaplarda takip edilmektedir. Üretim hacmine bağlı olarak artan ya da azalan işçilik giderlerinin bulunmasına karşın, üretim miktarına bağlı olmaksızın sabit nitelikte kalan ve üretimin az olduğu zamanlarda bile tutarı değişmeyen işçilik giderleri de bulunmaktadır.

Genel Üretim Gider Hesapları

Gider Türü	7/A Hesabı	7/B Hesabı
Genel Üretim Giderleri (Sabit Giderler, Değişken Giderler, Kısmi Sabit Giderler, Kısmi Değişken Giderler)	730 Genel Üretim Giderleri	792 Memur Ücret ve Giderleri 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 794 Çeşitli Giderler

Üretim maliyet unsurlarından olan Genel Üretim Giderleri başlığı altındaki gider türleri çok çeşitli gider türlerinden oluşmakta aynı zamanda da bu giderler nitelik olarak Sabit giderler, Değişken giderler ve kısmi olarak Sabit ya da Değişken giderler olarak adlandırılmaktadırlar. Üretimde kullanılan hammaddenin ve işçiliğın yanı sıra yardımcı malzemelerden üretim atölyesi kirasına, ambalaj ve sevkiyattan teçhizat yıpranma paylarına kadar birçok gider türü ile karşılaşılmaktadır. Bu giderler üretim maliyetlerinde Endirekt giderler olarak yani, üretime doğrudan doğruya konu

olmamakla birlikte dolaylı yollarla üretime etki eden faktörlerdir. Bazı mamul ve hizmet üretimlerinde endirekt giderlerin direkt giderlerden bile fazla olduğu görülmektedir. Bu bağlamda düşünüldüğünde üretim maliyetlerinin belirlenmesinde ve mamul birim fiyatlarının oluşturulmasında çok önemli etkileri vardır.

Uygulamada Genel Üretim Giderleri, mal ve hizmet maliyetlerine maliyet muhasebesinde kullanılan 7/A ve 7/B seçeneklerine göre farklı şekillerde dâhil edilmektedir. Bu bağlamda, 7/A seçeneğinde üretim gider yeri adı altında oluşturulan bölümlerde toplanan Genel Üretim Giderleri, mamul ve hizmet maliyetlerine belirli dağıtım ölçüleri ile dağıtılırken, 7/B seçeneğinde ise toplam ve kısmi hesaplamalarla birim maliyetlere yansıtılır.

Genel Üretim Giderleri, 7/A seçeneğine göre 730 numaralı hesapta toplanarak belirli dağıtım ölçüleriyle aktarılırken, 7/B seçeneğinde ise 792, 793 ve 794 numaralı hesaplardan üretim gideri niteliği taşıyan kısımlarıyla aktarılır.

1.7.1. 7/A Hesap Grubu ve İşleyişi

7/A seçeneğinde maliyet hesapları aşağıdaki biçimde gruplandırılmıştır (Haftacı, 2011:23). Aşağıdaki maliyet hesap gruplarına bakıldığında, 700'lü grubun bağlantı hesapları olduğu görülmektedir. Bu grupta yer alan hesaplar genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak çalışması ile bir başka ifadeyle, “Bağımsız Kayıt Sistemi”nde kullanılır. Bağlantı hesapları grubu dışında kalan diğer maliyet hesap gruplarına bakıldığında, 7/A seçeneğinde yer alan gider ve maliyet gruplarının “İşletme Fonksiyonları” esas alınarak bölümlendiği görülmektedir (Öngen, 2010:531).

7/A maliyet muhasebesi sistemi bir çeşit makine olarak düşünüldüğünde, bu makineye sağlıklı ve güvenilir maliyetleri, doğru ve uyumlu bir şekilde yerleştirdiğinizde stok maliyetlerini, satış maliyetlerini ve finansal tabloları güvenilir şekilde hazırlanmış olur (Civelek, Özkan, 2011:74).

Tablo 3. Tekdüzen Hesap Planında 7/A Gider Yansıtma ve Fark Hesapları

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	711 DİMMG yansıtma hesabı	712 DİMM fiyat farkları
720 Direkt İşçilik Giderleri	721 DİG yansıtma hesabı	713 DİG miktar farkları
730 Genel Üretim Giderleri	731 GÜG yansıtma hesabı	722 DİG ücret farkları
740 Hizmet Üretim Maliyeti	741 HÜM yansıtma hesabı	723 DİG süre farkları
750 Ar-Ge Giderleri	751 AR-GE yansıtma hesabı	732 GÜG bütçe farkları
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	761 PSDG yansıtma hesabı	733 GÜG verimlilik farkları
770 Genel Yönetim Giderleri	771 GYG yansıtma hesabı	734 GÜG kapasite farkları
780 Finansman Giderleri	781 FG yansıtma hesabı	742 HÜM fark hesapları
		752 AR-GE gider farkları
		762 PSDG fark hesabı
		772 GYG fark hesabı
		782 FG fark hesabı

Gider hesapları

Gider hesapları, dönem boyunca ortaya çıkan ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlendiği hesaplardır.

a. Yansıtma hesapları

Yansıtma hesapları, üretim maliyet hesaplarında ve gider hesaplarındaki tutarların dönem sonunda ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarına aktarılmasında kullanılan hesaplardır. İşletme önceden belirlenmiş maliyet yöntemi uyguluyor ise bu durumda önceden belirlenmiş standart ya da tahmini olarak belirlenen gider ve maliyetler yansıtma hesapları aracılığıyla direkt olarak ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarına aktarmaktadır.

b. Fark Hesapları

Fark hesapları önceden belirlenmiş maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde

standart ya da tahmini giderler ile gerçekleşmiş giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır.

1.7.2. 7/A Hesap Grubunun Mali Tablolara İlişkilendirilmesi

7/A hesap grubunda gider hesapları dönem boyunca; işletmenin mamul ve hizmet üretimi ile araştırma ve geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim ve finansal fonksiyonlara ilişkin meydana gelmiş giderlerin izlendiği hesap grubudur. Yansıtma hesapları aracılığıyla, imal edilmiş ürün ile ilgili giderler dönem sonuna kadar 710 Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, 720 Direkt işçilik giderleri ve 730 Genel üretim giderleri hesaplarında toplanır. Dönemin sonunda bu hesaplarda birikmiş giderler bilançodaki ilgili mamul ve yarı mamul hesaplarına aktarılır. Bu hesaplar gelir tablosu ile dolaylı yoldan ilişkilidir. Yani ürün satışı sonunda ürün maliyetinin satılan mamul maliyetine aktarılması ile dolaylı bir ilişki doğmaktadır. Çünkü gelir tablosu hesabı olan 620 Satılan mamuller hesabı ile maliyet hesapları arasına 151 Yarı mamuller hesabı ile 150 Mamuller hesabı girmektedir.

740 Hizmet üretim maliyeti hesabı üretilen hizmetin maliyetine ilişkin giderlerin toplandığı hesaptır. Hizmet üretiminde hizmetin stoklanmasının mümkün olmaması sebebi ile dönem boyunca bu hesapta toplanmış giderler direkt gelir tablosuna 622 Satılan hizmet maliyetleri hesabına aktarılır. Dolayısıyla 622 Satılan hizmet maliyeti hesabı dönem içinde giderlerin kaydı maksadıyla kullanılmamaktadır.

750 Araştırma ve geliştirme giderleri, 760 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri, 770 Genel yönetim giderleri gibi hesaplarda toplanan giderler direkt olarak gelir tablosuyla ilişkilidir. Dönemin sonunda gelir tablosunda faaliyet gideri başlığı altında raporlanırlar ve dönem boyunca fonksiyonları gereği bu hesapta toplanan giderler sırasıyla şu şekilde yansıtılır:

750 Ar-Ge —————>**630 Ar-Ge**

760 PSDG —————>**631 PSDG**

770 GYG —————>**632 GYG**

Hesaplarına yansıtılır. Dolayısıyla dönem içerisinde 630, 631 ve 632 numaralı hesaplar giderlerin kaydı maksadıyla kullanılmaz. 780 Finansman giderleri hesabı uzun ve kısa vadeli borçlanmalarda ilişkili giderlerin takip edildiği hesaptır. Dönem boyunca 780 Finansman giderleri hesabında toplanmış giderler de dönem sonunda yine gelir tablosu hesaplarından olan 660 Kısa vadeli borçlanma giderleri veya 661 Uzun vadeli borçlanma giderleri hesaplarına yansıtılmaktadır. 660 ve 661 numaralı gelir tablosu hesapları dönem içinde gider kaydı yapılması maksadıyla kullanılmamaktadır.

1.7.3. 7/B Hesap Grubu ve İşleyişi

7/B seçeneğinde yer alan hesaplar “79- Gider Çeşitleri” adı altında tek grupta toplanmıştır. Bu seçenekte giderler çeşitlerine göre sınıflandırılmıştır. Aşağıdaki tabloda da gösterildiği gibi bu grupta sekiz adet gider ve bir adet yansıtma hesabı bulunmakta ve dönem sonunda gider hesaplarında birikmiş üretim giderleri üretim maliyeti hesabına yansıtma hesabı aracılığı ile aktarılmaktadır (Haftacı, 2011:382).

Tablo 4. Tekdüzen Hesap Planında 7/B Gider Yansıtma ve Fark Hesapları

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

Tablodaki hesaplardan da anlaşılacağı gibi 7/B seçeneğini uygulayan işletmelerde genel muhasebe ve maliyet muhasebesinin ayrı tutulması öngörülmemiştir. Ama birleşik kayıt sisteminde hesap ayrılığı yaklaşımları korunmuştur. Ayrıca bu seçenekte fark hesaplarına da yer verilmemiştir. Bu durum bu seçeneğin önceden belirlenmiş (tahmini-standart) maliyet yöntemlerinin uygulanmasında da kullanılmayacağını göstermektedir. Bu seçenek küçük işletmeler için önerilmekte olup, isteyen tüm işletmelerin 7/A seçeneğini kullanabilmektedir (Alptürk, 2003:3).

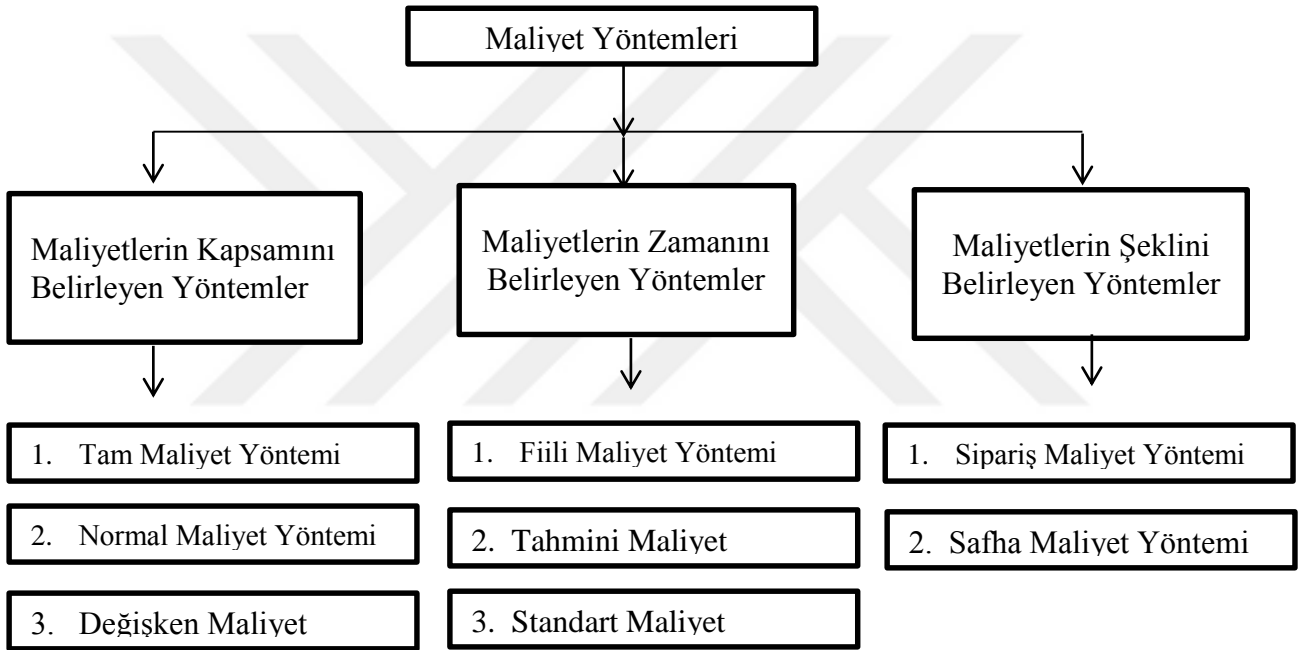
1.7.4. 7/B Hesap Grubunun Mali Tablolarla İlişkilendirilmesi

7/B seçeneğinde gider hesapları çeşitlerine göre sınıflandırılmıştır. 7/B seçeneğindeki gider çeşitleri hesapları ile gelir tablosu arasında 7/A seçeneğinde olduğu gibi doğrudan bir ilişkinin kurulması söz konusu değildir. Bunun için gider çeşitlerinin fonksiyonel sınıflanmaya dönüştürülmesi gerekmektedir. Bu dönüşüm işleminden sonra mali tablolarla ilişkiler ortaya çıkacaktır. Üretim maliyeti tablosunu da kapsayan satışların maliyet tablosu tek düzen muhasebe sisteminde “ek mali tablolar” içerisinde sayılmıştır. Bu nedenle 7/B seçeneğini kullanan işletmelerin bu tabloyu düzenleme zorunlulukları yoktur. Ancak uygulama kapsamında, satışların maliyeti tablosu temel mali tablolardandır. 7/B seçeneğini uygulayan işletmeler tarafından da düzenlenmelidir. 7/B seçeneği teknik olarak daha küçük işletmelerde giderlerin fonksiyonel olarak ayrıştırılmasının güçlüğüne sebep olması nedeniyle sisteme konmuştur.

Başka bir ifadeyle; küçük işletmelerde işletme fonksiyonlarının iç içe geçtiği bir yapı vardır. Örnek olarak, küçük bir işletmenin çalışan işçileri işletmenin diğer tüm fonksiyonları ile de ilgilenebilmektedir. Bir yandan üretimde bir yandan da satışta hatta ve hatta yönetimde bile çalışabilir. Bu durumda hangi işçinin hangi fonksiyonda ne kadar hizmetinin geçtiği de çoğu zaman izlenemez ya da izlenebilse dahi ekonomik olarak ölçülemez. Çoğu gider unsurunda benzer durumlar söz konusu olabilir. Bu sebeple 7/B seçeneğindeki hesaplar gider çeşitleri esasına göre izlenir. Ancak; sorun, dönemin sonunda çeşit esasına göre izlenmiş giderlerin fonksiyonlara dönüştürülemediğinden kaynaklanır. Yani, bir işletme 7/B ‘ye göre de 7/A’ya göre de her durumda uygun olarak önerilmiş gelir tablosunu düzenlemek durumundadır.

1.8. MALİYET YÖNTEMLERİ

Üretim işletmelerinde maliyetlerin mamullere ne zaman ve nasıl yükleneceği soruları üç ana grupta değerlendirilmektedir. İşletmeler, yapılarına uygun olarak, hangi giderlerin hangi kapsamda mamul maliyetine yükleneceğinin belirlenebilmesinde, Tam Maliyet, Normal Maliyet ve Değişken Maliyet yöntemleri kullanılırken; Giderlerin mamul maliyetlerine yüklenmelerinde ise Fiili Maliyet, Tahmini Maliyet ve Standart Maliyet yöntemlerini kullanılır. Maliyetlerin şeklinin belirlenmesinde ise, Sipariş Maliyeti ve Safha Maliyeti yöntemlerinden birisi tercih edilebilir (Büyükmirza, 2000:212).



Şekil 4. Maliyet Yöntemleri Şeması

1.8.1. Maliyetlerin Kapsamını Belirleyen Yöntemler

Üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında sadece üretim giderleri dikkate alınır, dönem giderleri ise ürünün maliyetiyle ilişkilendirilmeden doğrudan doğruya gelir gider tablosuna yansıtılır (Büyükmirza, 2000:212).

Mamul üretim giderleri; Değişken ve Sabit üretim giderleri olmak üzere iki ana

grupta sınıflandırılmıştır. Değişken giderler üretimin miktarı ile doğrudan ilişki ve üretim miktarıyla aynı oranda değişim göstermektedir. Eğer işletmedeki üretim hacmi sıfır ise değişken üretim giderinin tutarı da sıfır olur. Sabit üretim giderinde ise belirli bir faaliyet döneminde mamul üretim miktarındaki artış veya azalışına rağmen toplamda değişmeyen ve her zaman belli bir meblağı teşkil eden giderlerdir. (aşınma payı, kira, emlak vergisi) Değişken üretim giderleri ürünün maliyetine mutlaka yüklenir. Ancak sabit üretim giderlerinin ürün maliyetine yansıtılıp yansıtılmaması konusunda üç farklı yöntem uygulanmaktadır:

1.8.1.1. Tam Maliyet Yöntemi

İşletmelerin dönemde ortaya çıkan mamul üretim giderlerinin tümüne, üretim yapma gayesi ile katlandığı için, sabit ya da değişken gider ayrımı yapmadan mamul maliyetine yükleme yapmalarına dayalı bir sistemdir. Üretilmiş her mamul ya da mamul grubu, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim gideri ile sabit üretim gideri toplamından yararlanmış oldukları oranda pay alırlar. Tam maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin sabit ya da değişken olarak ayrımının yapılmasının gereği olmadığı için kullanılması kolay bir yöntemdir. Ancak; birim üretim maliyetlerinde üretimin hacmi ile ters yönde dalgalanmalar görülür ve yönetimin bazı konularda yanlış kararlar almalarına sebebiyet verebilmektedir. Kısaca; bu yöntemin avantajı uygulamasının kolay oluşu, dezavantajı ise yanlış karar verebilmeye sebep teşkil edebilmesidir.

1.8.1.2. Normal Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yönteminden farklı olarak direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerini ve değişken giderlerin tamamını alırken, sabit genel üretim giderlerinin sadece kullanılan kapasiteye ait olan oranı kadar kısmının alınarak mamul maliyetine yüklenmesiyle kurulan bir maliyet yöntemidir. Bu yöntemde boş kapasiteye düşmüş kısım ise doğrudan doğruya gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

1.8.1.3. Değişken maliyet yöntemi:

Mamul maliyetlerinde sadece, üretim ve satış hacmi doğrultusunda değişken nitelik taşıyan giderlerin yüklenmeleri esasına dayalı bir yöntemdir. Bu yöntemde tüm sabit nitelikli giderler bir maliyet tutarı olarak değil de bir dönem gideri olarak kabul edilir. Bu nedenle sabit giderler mamul ve yarı mamul stoklarında yer almazlar. Direkt olarak gelir tablosuna aktarılırlar. Değişken maliyet sistemi, tüm sabit üretim giderleri ürün maliyetine dâhil edilmeyerek tam ve normal maliyet sisteminden ayrılmakta, kısmi bir maliyet sistemi olarak anılmaktadır.

1.8.2. Maliyet Yöntemlerine Göre Gelir Tabloları

Maliyet yöntemleri, giderleri farklı yönlerden ele aldıkları için dönem sonunda oluşan gelir gider tabloları da farklılıklar gösterir. Uygulanan yöntemlere göre gelirler ve üretim dışı giderler değişiklik göstermez. Ancak, gelir gider tablosuna yansıtılan sabit genel üretim giderlerinin tutarlarındaki farklılıklar nedeniyle her üç yöntemde de dönem karı birbirinden farklı olacaktır.

Aşağıdaki tabloda X firmasının maliyet yöntemlerine göre düzenlenmiş farklı türleri sergilenmiştir. X firmasının finansal verilerine bakıldığında;

Tek tip mamul üreten X İşletmesinin yıllık üretim kapasitesi 10.000 adettir. İşletme ürettiği ürünlerin bir adedini 240 TL'ye satmaktadır. İşletmenin 2015 yılına ait; üretim-satış hacmi ve bazı gider kalemlerinin dökümü aşağıdaki gibidir (Tesmer, 2010:1).

Dönem Başı Yarı Mamul Miktarı.....	–
Dönem İçinde Üretilen Mamul Miktarı.....	8.000 adet
Dönem İçinde Satılan Mamul Miktarı	6.500 adet
Dönem Sonu Yarı Mamul Miktarı.....	–
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri.....	284.000 TL
Direkt İşçilik Gideri.....	339.200 TL
Genel Üretim Giderleri (Sabit).....	472.000 TL

Genel Üretim Giderleri (Değişken).....	408.800 TL
Genel Yönetim Giderleri (Sabit).....	100.000 TL
Genel Yönetim Giderleri (Değişken).....	80.000 TL
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (Sabit).....	56.000 TL
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (Değişken).....	32.000 TL

a. Tam Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu :

Birim Üretim Maliyeti:

D.İ.M.M. Gideri.....	284.000 TL/8.000 adet = 35,5 TL/adet
D. İşçilik Gideri.....	339.200 TL/8.000 adet = 42,4 TL/adet
Genel Ür. Gid. (Sabit+Değ).....	880.800 TL/8.000 adet =110,1 TL/adet

Toplam.....188 TL/adet

Toplam Üretim Maliyeti:.....188x8.000 adet =1.504.000 TL

Tablo 5. Tam Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu

Satışlar (240 TLx6.500 ad).....	1.560.000 TL
Satışların Maliyeti (188 TLx6.500 ad).....	1.222.000 TL
Brüt Satış Karı.....	338.000 TL
Faaliyet Giderleri	268.000 TL
Genel Yön. Gid. (Sabit+Değ).....	180.000 TL
Paz. Sat. Dağ. Gid. (Sab. +Değ).....	88.000 TL
Faaliyet Karı.....	70.000 TL
Finansman Gid	-
Olağan Kar.....	70.000 TL
OL. Dışı Gel ve Karlar.....	-
Ol. Dışı Gid. Ve Zararlar.....	-
DÖNEM KARI.....	70.000 TL

b. Normal Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu

Birim Üretim Maliyeti:

D.İ.M.M. Gideri.....	284.000 TL/8.000 adet = 35,5 TL/adet
----------------------	--------------------------------------

D. İşçilik Gideri.....	339.200 TL/8.000 adet = 42,4 TL/adet
Genel Ür. Gid. (Sabit).....	472.000 TL/10.000 adet = 47,2TL/adet
Genel Ür. Gid. (Değ).....	408.800 TL/8.000 adet = 51,1TL/adet
Toplam.....	176,2 TL/adet
Toplam Üretim Maliyeti.....	176,2x8.000 adet =1.409.600 TL

Tablo 6. Normal Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu

Satışlar (240 TLx6.500 ad).....	1.560.000 TL
Satışların Maliyeti (176,2 TLx6.500 ad).....	1.145.300 TL
Brüt Satış Karı.....	414.700 TL
Faaliyet Giderleri.....	268.000 TL
Genel Yön. Gid. (Sabit+Değ).....	180.000 TL
Paz. Sat. Dağ. Gid. (Sab. +Değ).....	88.000 TL
Faaliyet Karı.....	146.700 TL
Finansman Gid.....	-
Olağan Kar.....	146.700 TL
OL. Dışı Gel ve Karlar.....	-
Ol. Dışı Gid. Ve Zararlar.....	94.400 TL
Çalışmayan Kısım Gid.....	47,2x2.000
DÖNEM KARI.....	52.300 TL

c. Değişken Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu

Birim Üretim Maliyeti:

D.İ.M.M. Gideri.....	284.000 TL/8.000 adet = 35,5 TL/adet
D. İşçilik Gideri.....	339.200 TL/8.000 adet = 42,4 TL/adet
Genel Ür. Gid. (Değ).....	408.800 TL/8.000 adet = 51,1TL/adet
Toplam.....	129 TL/adet
Toplam Üretim Maliyeti.....	129x8.000 adet =1.032.000 TL

Tablo 7. Değişken Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu

Satışlar (240 TLx6.500 ad).....	1.560.000 TL
Satışların Maliyeti (129 TLx6.500 ad).....	838.500 TL
Brüt Katkı Payı.....	721.500 TL
Değişken Faaliyet Giderleri.....	112.000 TL
Genel Yön. Gid. (Değ).....	80.000 TL
Paz. Sat. Dağ. Gid. (Değ).....	32.000 TL
Finansman Gid.....	-
Net Katkı Payı.....	609.500 TL
Sabit Faaliyet Giderleri.....	628.000 TL
Genel Üre. Gid (Sabit).....	472.000 TL
Genel Yön. Gid. (Sabit).....	100.000 TL
Paz. Sat. Dağ. Gid. (Sabit).....	56.000 TL
Finansman Gid.....	-
Olağan Kar	– (18.500 TL)
OL. Dışı Gel ve Karlar	-
Ol. Dışı Gid. Ve Zararlar.....	-
DÖNEM ZARARI.....	18.500 TL

Stokların arttığı dönemlerde, bilançodaki stoklar kalemi ve dönem kârı tutarı, tam maliyet yönteminde yüksek, normal maliyet yönteminde ortalama, değişken maliyet sisteminde ise düşüktür. Stokların azaldığı dönemlerde ise bilançodaki stoklar kalemi ve dönem karı tutarı değişken maliyet yönteminde yüksek, normal maliyet yönteminde ortalama, tam maliyet sisteminde ise düşüktür. Uzun vadede üretim satışlara eşitleneceği için yöntemler arasındaki bu farklılık ortadan kalkacaktır.

Değişken maliyet yöntemi diğer yöntemlerden farklı olarak gelir-gider tablosunu bilinen klasik şeklinden çıkarıp, yönetim muhasebesine daha uygun hale getirmektedir.

1.8.3. Maliyetlerin Zamanını Belirleyen Yöntemler

Ürün maliyetleri, üretimin gerçekleşmesinden önce veya gerçekleşmesinden sonra hesaplanmasına göre; fiili, tahmini ve standart maliyet yöntemi olmak üzere üç sınıfta incelenmektedir.

1.8.3.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Üretilen mamulün maliyetini, üretim yapıldıktan sonra üretim faktörlerine fiilen ödenecek tutarları dikkate alarak hesaplama yapan maliyet yöntemidir. Geçmiş dönemlere yönelik maliyet veya gerçek maliyet olarak da bilinen bu yöntem, maliyet muhasebesi uygulamalarında en çok karşılaşılan ve en çok kullanılan yöntemdir. Fiili maliyet yöntemi öteki maliyet yöntemlerinin doğruluğunu ve güvenilirlik derecesini ölçmek adına her işletmenin dönem sonunda uygulaması gereken önemli bir yöntemdir. Ancak bu yöntemin tek başına kullanılması, işletmenin faaliyet sonuçlarını sağlıklı bir şekilde değerlendirememesi, maliyet kontrolünün yapılamaması, yönetimin alacağı kararlarda yardımcı olamaması nedeniyle yalnızca muhasebe sistemi için gerekli kayıtların tutulması ve izlenmesi amacına hizmet edecektir (Uragun, 1993:382).

Fiili maliyet uygulamasına göre 7/A maliyet hesaplarının işleyişini; genel hatlarıyla üç aşamalı olarak açıklayabiliriz. Bunlar sırasıyla, maliyetlerin muhasebe hesaplarına yazılması, Maliyet hesaplarından Gelir Tablosu hesaplarına yansıtılarak aktarılması ve yansıtma işlemlerinin yapılarak hesapların kapatılması şeklindedir.

Tablo 8. Fiili Maliyet Yöntemine Göre Hesapların İşleyişi

AŞAMALAR	AÇIKLAMA
Aşama	Dönem boyunca gerçekleşmiş tüm fiili giderler ilgili maliyet hesabının borç sütununa kaydedilir.
Aşama	Dönem sonunda gider hesaplarında birikmiş giderler ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarına yansıtma hesapları aracılığı ile yansıtılır.
Aşama	Maliyet hesapları ile yansıtma hesapları kapatılır. (Aylık maliyet çıkaran işletmelerde kapatma işlemi yılsonunda yapılabilir.)

1.8.3.2. Tahmini Maliyet Yöntemi

Üretilen mamullerin maliyetlerini, üretim giderlerinin önceden belirlenmiş meblağlarına dayanarak hesaplayan bir maliyet yöntemidir. Dönemin başlarında, önceki deneyimler ve dönem içindeki beklentiler göz önüne alınarak, her bir gider biriminin

ürün maliyetinde yer verileceği tutar önceden belirlenir. Dönem boyunca üretim giderleri gerçek tutarları üzerinden gider hesaplarında toplanırken, dönem başında belirlenmiş tahmini tutarlar üzerinden mamul maliyetlerine yansıtma yapılır. Dönem sonunda oluşan fiili giderlerle maliyetlere yüklenen tahmini giderler arasındaki fark belirlenip, mamul ve yarı mamul stokları ile satılan mallar maliyet arasında paylaşılır (Büyükmirza, 2000:214).

Aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere, fiili giderlerin izlenmesi fiili maliyet yönteminde olduğu gibidir. Gerçekleşen giderler maliyet hesaplarının borcuna ilgili varlık ve kaynak hesaplarının alacağına yazılır. Bağımsız kayıt sisteminin uygulanması durumunda ise bağlantı hesapları kullanılır. Bu yöntemde mamul maliyetleri önceden belirlenmiş olan tahmini ya da standart maliyetlere göre belirlenir. Diğer işletme faaliyetleri ile ilgili giderler için de aynı uygulama yapılabilir. Önceden belirlenmiş maliyet yöntemlerine (tahmini-standart) göre 7/A maliyet hesaplarının işleyişini genel hatlarıyla dört aşamalı olarak açıklayabiliriz.

Tablo 9. Tahmini Maliyet Yöntemine Göre Hesapların İşleyişi Tablosu

İŞLEMLER	AÇIKLAMA
Fiili giderlerin izlenmesi	Dönem boyunca meydana gelmiş fiili giderler ilgili maliyet hesabına aktarılır. Bu şekilde döneme ait fiili giderler fiili maliyet yönteminde olduğu gibi izlenilir.
Mamul Maliyetlerinin Belirlenmesi	Mamul maliyetinin belirlenmesi fiili giderler yerine önceden belirlenmiş tahmini ya da standart maliyetlere göre yapılır. Önceden belirlenmiş birim maliyetler dönemde yapılan üretim miktarı ile çarpılarak yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarının borcuna yazılır.
Fark sapmalarının belirlenmesi	Dönem sonunda maliyetlere yüklenen önceden belirlenmiş maliyetlerle dönem üretimine ait fiili giderler karşılaştırılır. Aradaki farklar ilgili fark hesaplarına alınarak fiili gider hesapları ile önceden belirlenmiş maliyetlere göre oluşan yansıtma hesapları kapatılır.
Fark hesaplarının kapatılması	Fark hesapları ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

1.8.3.3. Standart Maliyet Yöntemi

Üretilmiş mamul maliyetlerinin, imalat gerçekleşmeden önce, giderlerin sistematik esaslarla belirlenerek olması gereken tutarların hesaplandığı yöntemdir. Bu yöntemde, dönem içerisinde üretim giderleri, fiili tutarları üzerinden gider hesaplarında izlenirken, ürün maliyetlerine standart tutarlarıyla yansıtılır.

Fiili ve standart tutarlar arasındaki 'sapma' adı verilen farklar, nedenlerine göre çözümlenerek ilgili fark hesaplarına aktarılır (Büyükmirza, 2000:214). Bir işletmede standart maliyet yönteminin uygulanabilmesi için; gider yerleri ve sorumluluk merkezlerinin sınırlarının net olarak belirlenmiş, üretim akışına uygun maliyet kontrol standartlarının saptanmış, standart maliyetlerin hesaplanması için gerekli olan gider türleri ve sapma hesaplarının yer aldığı bir hesap planının hazırlanmış olması gerekir (Uragun, 1993:397).

1.8.4. Maliyetlerin Şeklini Belirleyen Yöntemler

Üretilen ürünlerin maliyetinin saptanması, işletmenin yapısına ve üretim tekniğine göre sipariş maliyet yöntemi ve safha maliyet yöntemi olarak iki sınıfa ayrılmaktadır. Aynı türde ürünlerin kitle halinde üretildiği ve imalat sürecinin zincirleme olarak birbirini takip eden safhalardan oluştuğu işletmelerde safha maliyet sistemi, birbirinden farklı özellikte ve nitelikte ürünlerin imal edildiği ve her bir mamul türünün ayrı bir partisi olarak üretime alıp tamamlayan işletmelerde sipariş maliyet sistemi kullanılmaktadır.

1.8.4.1. Sipariş Maliyet Yöntemi:

Belirli partiler ve gruplar halinde üretim yapan ve her grupta ve partide diğerlerinden çokça farklı nitelik ve şekilde mamuller üreten işletmeler, her bir mamul ya da mamul partisinin maliyetlerini ayrı ayrı olarak tespit edebilmek adına sipariş maliyet yöntemini kullanırlar. Sipariş maliyet sisteminin uygulanması için, her zaman müşteri siparişine göre çalışma zorunluluğu yoktur. Önemli olan belli bir dönemde

üretilen belli bir ürün veya ürün grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı izlenmesinin gerekliliğidir (Uslu, 1985:210).

Bu yöntemde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri doğrudan üretim siparişleri itibariyle izlenip, genel üretim giderlerinin ise uygun olan bazı ölçülerden yararlanılması suretiyle siparişlere dağıtılmaktadır. Daha sonra da her bir partide hesaplanmış toplam maliyetin o partideki tüm ürün miktarına bölünmesiyle de birim maliyetlere ulaşılmaktadır.

1.8.4.2. Safha Maliyet Yöntemi:

Ürün maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılacak bir diğer yöntemde safha (evre) maliyet yöntemidir. Safha maliyeti yöntemi, homojen ya da benzer nitelikte ürünlerin kitle halinde üretildiği işletmelerde kullanılan bir maliyet hesaplama yöntemidir. Bu maliyet yönteminde, ilgili dönemdeki mamul üretim giderlerinin üretim safhalarında toplanması ve her bir safhanın giderlerinin o safhanın üretim miktarına bölünmesiyle de birim maliyetlere ulaşılmaktadır. Bir safhada tamamlanıp bir sonraki safhaya devredilen mamuller tamamlandıkları safhanın birikimli birim maliyeti ile maliyetlendirilerek bir sonraki safhaya aktarılacak toplam maliyet belirlenir (Büyükmirza, 2000:225).

Üretim işletmelerinin sürekli olarak bulunduğu endüstrilerde üretilen mamullerin maliyet değerlerini saptamak adına, belirli sürelerde üretimi durdurmanın olanağı bulunmadığına göre, belirli safhaların oluşturulması ve her üretim safhasının sonunda, imalat durmuş gibi düşünülerek yapılmış üretim maliyetlerini belirlemenin yoluna gidilir. İlgili gider yerlerinde birikmiş giderlerin, o gider yerinde üretilmiş ürünlere ya da yarı mamullere yüklenmesi safha maliyetinin uygulanmasıyla sağlanmaktadır. Safha, imalat sırasında ürünün geçmiş olduğu üretim bölümlerinin yani işlem aşamalarının bildirdiği gibi üretim yerlerini de bildirmektedir. Safha maliyet yönteminde, üretim safhalarını belirlemek için gider yerleri oluşturulur ve maliyet giderlerinin gider yerlerine bölümlenebilmesini sağlar. Bu bağlamda maliyet, mamul ya da mamul partileri itibariyle değil de safhalar nezdinde oluşturulur. Esas üretim giderlerinin ise her biri ayrı ayrı birer safha olarak kabul edilmekle beraber bir gider yerinin safha olarak kabul edilmesi esastır. Üretim, bilindiği mânâda, birbirini izleyen veyahut birbirine

bağlı evrelerde olduğu için ilk evreden başlanarak her bir evrede toplanmış giderler bir sonraki evreye aktarılmak suretiyle safhada üretilmiş ürünün toplam maliyeti ve üretim miktarı da göz önüne alınarak birim maliyetinin hesabı yapılır. En son safhada ise üretimi tamamlanan birimler toplam maliyeti ve stok maliyeti yapılarak ambarda bulunan mamuller hesabına yansıtılır.

Safhalarda üretimi tamamlanmış birimlerin maliyetinin gerek bir sonraki safhaya gerekse son safhadan mamul stokuna aktarılabilmesi için üretimi henüz tamamlanmamış birimlerin maliyetinin hesaplanması gerekir. Bunun için de eşdeğer ürün miktarlarının hesaplanması gerekir (Akdoğan, 2004:452).

Eşdeğer ürün miktarlarında şu eşitliklerin sağlanması amaçlanır:

- Giren Miktar = Çıkan Miktar
- Giren Tutar = Çıkan Tutar

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM İLE MALİYET MUHASEBESİ İLİŞKİSİ ve İÇ DENETİM YÖNTEMLERİ

2.1. İÇ DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde “iç denetim” ile alakalı bilgiler verilerek bu bağlamda; iç denetimin kavramı, çeşitleri, yararları, unsurları, amaçları, kapsamı, uygulanma nedenleri ve etkinliği açıklanacaktır. İç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki ortaya koyulmaya çalışılacaktır. İç denetçilik mesleği, iç denetçinin nitelikleri, iç denetçinin görev ve sorumlulukları hakkında bilgiler verilecektir. İç denetim, firmaların idari birimlerine ışık tutar, işletme körlüğü olarak adlandırılan, işletme içerisinde takip edilemeyip gözden kaçan birçok konuyu tespit ederek çözüm üretmeye çalışan bir yapıdır (Çatıkkaş, Okur, s.16). İç denetim, denetim risklerinin eksiksiz ve net bir şekilde anlaşıldığı, firma yönetimine ve denetim birimine güvence verir (Alptürk, 2008:39)

2.1.1. İç Denetim Kavramı

Küreselleşme beraberinde bazı riskleri getirmiş, işletmeler bunları en aza indirmek zorunda kalmıştır. Bu durum, düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesi ile ilgilenen dış denetimin yanında, karşı karşıya kalınabilecek çeşitli riskleri önlemeye yönelik bir denetim sistemi anlayışını gerekli kılmaktadır. Örgütsel faaliyetlerin yerine daha çok finansal tabloların denetiminde yoğunlaşan dış denetimin, işletmelerin risklerden korunmasını sağlaması beklenemez. Bu sebep, standartlar çerçevesinde ve sistematik çalışan bir iç denetim departmanının oluşturulmasını gerektirmektedir (Aslan, 2010: 65).

Dış denetim sadece muhasebe alanına yönelikken iç denetim işletmenin tüm faaliyet alanlarını kapsamaktadır. Türkiye İç Denetim Enstitüsünün yaptığı tanımlamada iç denetim; “Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek

amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” şeklinde ifade edilmiştir (TİDE, 2008:7).

Tanımda belirtildiği üzere iç denetim güvence ve danışmanlık fonksiyonlarını yerine getirmektedir. İç denetçiler yaptıkları çalışmalar sonucunda elde edilenlerin doğru olduğu konusunda yönetime bir güvence verir. Fakat bu güvence %100 kesinlik taşımaz. İç denetçiler bunun yanında işlerin etkin ve verimli yürütülmesini sağlamak, riskleri minimize etmek adına yöneticilere danışmanlık faaliyetinde de bulunmaktadır. İç denetim, işletmeye hizmet sağlamak amacıyla o işletmenin faaliyetlerini inceleyerek değerlendirmelerde bulunmak için işletmenin kadrosunda kurulmuş bağımlılığı olmayan bir değerlendirme fonksiyonudur (Özeren, 2000: 1).

İç denetimde denetim planı, elde edilmiş bilgilerin tekrar gözden geçirilerek değerlendirilmesi ve denetim sonuçlarının ihtiyaç duyan kademelere rapor halinde sunulması ve izlenmesi şeklinde yol izleyen sistematik bir süreçtir (Ulutaş, 2007:30). İç denetim işletmenin muhasebe, hukuk ve performans yönünden önceden belirlenen kriterlere göre değerlendirilmesi olduğundan kapsamı oldukça geniştir (Önder, 2008: 18). İç denetim, örgütün bünyesinde bağımsız nitelikte bir değerlendirme olmakla birlikte iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesi şeklinde hizmet vermektedir. Bu süreçte iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetleriyle analiz edilerek incelenmesi esastır (Yörükler, 2004:9).

Hedeflere en ekonomik ve verimli şekilde ulaşılabilmesi için kontrollerin belirlenmesi ve değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir. Bulgular ve sonuçları raporlamak ve gerekli tavsiyelerinin iletilmesi esastır. İncelemeye tabi olmuş işletmedeki kontrollerin güvenilirliği hakkında da görüş bildirmektedir. Örgütün içindeki iç kontrol sisteminin bir bütün olarak değerlendirilmesi suretiyle bir güvence sağlamaktadır. İç denetimin ilgili olduğu taraflar aşağıdaki şekilde listelenebilir (Akademik Forum 2010/62-63);

- İşletme sahipleri
- İşletme yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları
- Tedarikçiler
- Müşteriler
- Kredi kuruluşları Yatırımcılar Derecelendirme kuruluşları

- Resmi kurumlar
- Sivil Toplum Kuruluşları
- Kamu yönetimi

İç Denetim Türleri:

İç denetim, işletme uygulamalarının bir ya da birden fazla unsurunu kapsayarak risk odaklı olarak çalışmalıdır. Ayrıca faaliyetlerin ya da bir konum içinde bulunan tüm birimlerin de denetim kapsamına alınması tabiidir. Böylelikle iç denetim aşağıda açıklandığı gibi, birçok denetim faaliyet türlerini içermektedir (Aksoy, 2008: 83). Bunlar mali denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimidir. Bunlar;

- Mali denetim, işletmenin mali tablolarında bulunan verilerin denetlemeye muhatap olmuş birimlerin varlık ve yükümlülüklerinin reel değeri, ekonomik kaynakları, varlıklar için tahsis edilmiş bütçe ödenekleri ile bir uyum içinde karşılaştırılmasıdır.
- Uygunluk denetimi, örgütsel manada mali faaliyetlerin yetkili birimlerce önceden belirlenmiş bir mevzuata uygunluğunun derecesini araştırarak değerlendirme yapmaktır.
- Performans Denetimi, örgütün faaliyetlerini icra ederken kullanmış olduğu mali, fiziki ve beşeri kaynakların verimlilik ve etkinlik düzeylerinin incelenmesidir
- Bilgi Teknolojileri Denetimi, güvenilir bir örgüt bilgi sisteminin var olup olmadığının incelenmesidir.
- Sistem Denetimi, örgütün finansal yönetim prosedürlerinde eksikliklerin bulunup bulunmadığının tespit edilmesi ve karşılaşılan eksiklikler adına görüş bildirerek değerlendirme yapılmasıdır (Kurnaz- Çetinoğlu, 2010: 35-36).

2.1.2. İç Denetimin Yararları

İşletmelerde bulunan iç denetimin faydalarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Pehlivanlı, 2010: 18):

- Güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanmasını sağlar,

- İç denetimin etkinliği, direkt olarak iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığı ile ilgilidir. İşletmelerdeki iç kontrol yapısı eğer etkin bir nitelik taşıyorsa iç denetimin de etkinlik düzeyi yüksek olacaktır. Bu bağlamda işletme hakkında bilgi sağlamak isteyenlerin güvenilir bilgiye ulaşma imkânları da artacaktır.
- İşletmelerin varlık ve kayıt sisteminin korunma ihtiyacı karşılanır,
- İşletmelerde olması gereken iç denetim sisteminin etkin bir şekilde var olması, o işletmenin varlıklarını ve o varlıkların kayıtlarını da yüksek oranda koruyacaktır.
- İşletmelerde verimliliğin artırılması ihtiyacı giderilecektir.
- Etkin bir iç denetim sistemi verimsiz faaliyetlerin azaltılmasını sağlayacaktır.
- Üst düzey yönetimce belirlenmiş yönetim politikalarına olan uyum gerekli düzeye getirilecektir.

İç denetimin yukarıda anlatılan faydalarını sağlayabilecek başka bir sistem mevcut değildir. Dışarıdan sağlanan hizmetler olarak ne bağımsız denetim, ne yönetim süreç ve kalite danışmanlığı, ne de muhasebe ve vergi danışmanlığı iç denetimin bu faydalarını sunabilmektedir. Zaten bunların örgüte sağlayacakları faydalar iç denetimden çoğunlukla farklıdır. İç denetim faaliyetini telafi edecek ve ona alternatif teşkil edecek bir mekanizma bulunmamaktadır (Kaya, 2013a). Yani iç denetim ikamesi olmayan bir hizmettir.

Bağımsız denetim de bilgi kullanıcıları için güvenilir bilgi sağlamaktadır. Fakat bağımsız denetimden verimliliği arttıracak önerilerde bulunması beklenemez. İşletme yönetimi tarafından oluşturulmuş politika ve prosedürlere uyulması için çaba harcamaz. İşletme varlık ve kayıtlarının korunması işlemini gerçekleştirmez, sadece denetler.

2.1.3. İç Denetimin Unsurları

İç denetim, danışmanlık ve güvence sağlama faaliyetlerini bağımsız ve objektif bir şekilde icra edilmesi gereken ve sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan bir faaliyettir. Tanımdan anlaşılacağı gibi, iç denetim faaliyetini oluşturan temel unsurlar (Adiloğlu, 2011: 9);

- Objektif ve bağımsız bir faaliyet olması, iç denetimin güvence sağlayabilme ve fonksiyonellik özelliğine sahip olması;
- Tam mânâda işletmeyi bir bütün olarak değerlendirerek sistematik çalışması ve çalışmalarında disiplini sağlayan bir yaklaşıma sahip olması;
- İç denetçiler tam bağımsız ve tarafsız bir şekilde görevlerini yerine getirmelidirler. İşletmenin ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak faaliyetlerini gerçekleştirmelidirler. İç denetçiler garanti vermemekle birlikte çalışmalarıyla güvence vermelidirler. Tüm bunları yaparken sistemli ve disiplinli bir çalışma yürütmelidirler.

2.1.4. İç Denetimin Amaçları

İç denetimin temel amacı; işletme varlıklarının korunup korunmadığı ve belirlenen politika ve mevzuatlara uyumun sağlanıp sağlanmadığını belirlemektir (Çakmak, 2006: 21). İç denetimin amaçlarını şu şekilde listelemek mümkündür (Ocaklı, 2010: 83-84):

- İşletme faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek,
- İç denetimin en temel görevlerinden biri işletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmaktır. İç denetim, sorumlu olduğu yönetime karşı iç kontrol yapısının güvenilirliği ve niteliksel durumu hakkında bilgiler verir, bu bağlamda önemli bir fayda sağlamaktadır. Fonksiyonel çalışan bir iç denetim sistemi, iç kontrol yapısının verimli ve etkin bir biçimde çalışmasının yanı sıra doğabilecek risklerin en aza indirilmesi, hataların ve hilekârlıkların önlenmesi, dolandırıcılık ve sahtekârlıkların da tespiti ile tasarruf olanaklarının belirlenebilmesinde işletmeye büyük ölçüde yarar sağlar.
- Risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek: İç denetçiler, işletme risklerinin azalması ve önlenmesi için oluşturulan standart prosedürleri gözden geçirerek inceler. Eğer gerekli görürse belirlediği noktalar bazında öngörü ve tavsiyelerde bulunarak işletmenin amaçlarına ulaşmasında işletme risk yönetiminde sürece yarar sağlar.
- Kontrol sürecinin verimli bir yapısının olup olmadığını ve etkinliğini değerlendirerek, iç denetçiler ile işletme varlıklarının korunması ve mali tablolarla ilgili verilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı konusunda güvenilirlik seviye tespitinin

yapılmasıyla işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini inceler ve etkinliğinin artması için tavsiyelerde bulunur.

- İşletmenin kurumsal yönetim fonksiyonunu ve bu fonksiyonunun etkinliğini değerlendirerek iç denetçilerin, işletmenin temel yönetim prosedürüne uygun bir şekilde hareket edip etmediğini kontrol altında tutar. Bu bağlamda hissedarların çıkarlarının korunması, hesap verebilme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi, gerçeği yansıtan ve eksiksiz bilgi üretme amacı güden stratejik prosedürlerin oluşturulması ve oluşturulmuş prosedürlerin etkin bir yararının olup olmadığı ile ilgili araştırmalar yaparak tavsiyelerde bulunur.
- İşletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmak, İç denetim, işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmak için oluşturmuş olduğu politika ve prosedürlerin uygunluğunu ve faaliyetlerin bu politika ve prosedürlere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini inceler.

2.1.5. İç Denetimin Kapsamı

İkinci dünya savaşından önce İç denetim, hata, hile, sahtecilik ve sehven verilen zararlara engel olmaya yönelik çalışmalar yapmakta iken, sonrasında kapsam, faaliyet etkinliğine doğru genişleme göstermiştir (Dittenhofer, 2001:443). 1960'lı yıllarda birçok işletmenin halka arzı ile finansal bilgi raporlama daha fazla ilgi alanı teşkil etmeye başlamıştır. 1970'li yıllarda ise iç kontrol sistemi ile ilgilenmiştir. İç denetimin önem kazanmasıyla, verilerin işlenmesindeki gelişmeler, işletmelerin uluslararası niteliğe bürünmeleri ve yasal mevzuatların etkisi artmıştır. 1977'den sonra da iç denetçiler, test ve iç kontrol değerlendirmeleriyle uğraşmışlardır (Özoğlu, Mercan, Çakıroğlu, 2010: 80).

Günümüzde ise iç denetçiler üst düzey yönetim üyeleri, kurumun üyeleri ve yönetim kurulları ile etkileşim içinde ve iş birliği içerisinde kurum çalışanlarının sorumluluklarını gerektiği gibi yerine getirip getirmediklerini incelerler. Sonrasında takibini yaptıkları faaliyetler ile alakalı, işletme yönetimine analiz ve izahatlar, değerlendirmeler ve ekonomik veriler sağlayarak faaliyetlerinin verimli ve makul bir derecede artması amaçlı tavsiyelerde bulunurlar. Bu bağlamda denetçilerin faaliyetleri aşağıdaki şekilde olmalıdır (Ulutaş, 2007: 32-33):

- Kurum tarafından oluşturulmuş politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığının denetlenmesi,
- İşletme kaynaklarının etkili ve verimli olarak kullanıldığının değerlendirilmesi,
- Ekonomik bilgilerin ve faaliyet verilerinin gerçekten güvenilir olup olmadığının, aynı zamanda ölçme, sınıflara ayırma, tanımlama ve rapor etme yöntemlerinin incelenmesi,
- İşletmenin iç denetim sistemiyle alakalı tüm prosedür ve politikaları yazılı metin haline getirilmesi,
- Bütün sistemler, operasyonlar, süreç ve fonksiyonlarla ilgili faaliyet risk kontrollerini belirlemek amacıyla denetleme ve değerlendirme yaparak sonuç elde etmek ve bu sonuçları rapor haline getirerek işletme yönetimine sunulması,
- Denetim raporlarında sunulmuş neticelerin, görüşlerin ve karşılaştırılan hareket planlarının gelişim ve değişimini izlenmesi,
- Gerçekleştirilmiş olan denetimlerle ilgili çalışma kâğıtları ve kanıtların toplanması ve muhafaza edilmesi,
- Risk yönetiminin yeterliliğinin sağlanmasına yönelik güvenceler sağlamaya çalışılması, şirketin değişik alanlardaki işleyişinin, belirlenmiş operasyon hedeflerine ve beklentilerine ulaşılabilmesi için yeterlilikler sağlamaya çalışılması,
- İşletme içinde uygulanan her türlü risk metodolojisinin, bulunulan sektördeki en istikrarlı ve en iyi uygulamaları sağlayabilecek yeterlilikte olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla tüm sektörel ve kurumsal verileri incelemek, bunlarla ilgili değerlendirmelerin yapılması,
- İşletmenin hedeflerinin gerçekleştirilmesi için iç denetim departmanı bazında hedeflerin oluşturulması ve gerçekleşmesinin sağlanması,
- Yapılabilecek yolsuzlukları belirlemek için yolsuzluk ve sahtekârlığın nasıl bertaraf edilebileceği konusunda taktiksel bilgi sahibi olması ve buna yönelik önceden belirlenmiş kontrollerdeki eksikliklerin tespit edilerek gerekiyorsa yeni kontrollerin oluşturulması,
- Dış denetçilerle birlikte çalışılması, onlarla iletişimi güçlü ve koordinasyonlu bir çalışmaya gayret gösterilmesi,
- İç denetimin süreçlerinin, denetim standartlarının ve tekniklerinin sürekli takip edilerek güncel kalınması,

- Gelişim ve değişimlerden haberdar olmak için gerekirse bilgi ve deneyim kazanma adına iç denetim enstitüsünün hazırlamış olduğu sınav ve eğitimlerle gelişimlerden yararlanılmasıdır.

2.1.6. İç Denetimin Uygulanma Nedenleri

Küresel rekabetin çok güçlü olduğu piyasa şartlarında, sürekli güçlenmeyi ve büyümeyi ilke edinmiş işletmeler, yönetim kalitesinde kurumsallaşabilmek adına iç denetim faaliyetlerini önemseyerek bu faaliyetlere yönelmektedirler (Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, 2011: 6). İç denetim faaliyetlerinin uygulanma nedenleri şu şekilde ifade edilebilir:

a. Sorumluluk sağlama ve hesap verebilme

İşletmelerin finansal gücünün artması ve hiyerarşik yapısının büyümesi ile birlikte yetkilerin ve sorumluluk devirlerinin yapılması zorunlu hale gelmiştir. İşletme personelinin etkin iş gücü ve yönetsel politikalara uyum oranının araştırılması gereksinimleri iç denetime ihtiyaç duyulan en temel nedendir.

b. Vekâlet teorisi

Profesyonelleşme ve işletme ölçeklerinin büyümesi sonucunun bir ürünü olarak aylık ödenekle yönetici çalıştırılması ve bu çalışan yöneticilerin de yükümlülükleri ne derece yerine getirdiklerinin belirlenebilme ihtiyacı da iç denetime başvurulmasının en önemli bir başka nedenidir.

c. Yönetime danışmanlık yapma ve yardımda bulunma

İç denetimin hile, hata ve sahtekârlıkların tespit edilebilmesi dışındaki önemli bir diğer fonksiyon da yönetim birimine gerekli alanlarda danışmanlık sağlanmasıdır.

d. Tasarruf ihtiyacı

Yoğun rekabet koşullarının hüküm sürdüğü günümüz şartlarında firmalardaki iç denetim örgütleri de işletmenin maliyetlerini en aza indirmek adına işletmelerin tasarruf sağlayabilmesi için ilgili alanların ortaya çıkarılması ve gerekli ortamın yaratılması için yardımcı olmaktadır.

e. Yanıltıcı ve hileli işlemlere karşı caydırıcılık sağlama

İç denetimde en temel esaslardan bir diğeri de işletmenin hissedarları, yönetimi ya da çalışanları tarafından başvurulabilecek hata, hile ve sahtekârlıklara karşı koymaktır. İç denetim sisteminin oluşturulmasının gerekliliği, yönetim ve denetim komitesinin ihtiyacı, işlemlerin yoğunluğu, faaliyetlerin karmaşıklığı, işletmenin büyüklüğü, finansal faaliyetler, nakit ve likidite oranı yüksek işlemlerin sayısı, mevzuat ve düzenleyici işlemlerin gereklilik düzeyi, otoritenin talebi, işletme ile ilgili diğer organizasyonların belge gereksinimi, işletmenin diğer kurumlarla ve üçüncü şahıslarla alakalı itibari durumu, güven duygusunun artırılma isteği gibi nedenlerden ortaya çıkmıştır (Özoğlu, Mercan, Çakıroğlu, 2010: 85).

2.1.7. İç Denetimin Etkinliği

Etkinlik, bir amacı gerçekleştirmek için kullanılan girdilerin direkt o amaçla ilgili olması veya ulaşılan hedeflerle kullanılan girdiler arasındaki ilişki şeklinde tanımlanabilir (Ayyayla, 2010: 35). İç kontrol sisteminin etkinliği daha önceki konular içerisinde ele alınmıştır. Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi için denetime müsait bir iç denetim zemini ve etkili bir iç denetim faaliyet sürecine ihtiyaç vardır (Kızılboğa-Özşahin, 2013: 227).

Etkin bir iç denetim ile kastedilen aşağıda belirtilen amaçlara ulaşma derecesidir. Kısaca özetlemek gerekirse, bu amaçlar şunlardır (Sevim, Eliuz, 2007: 62-63):

- Mali ve mali olmayan faaliyetlerle ilgili bilgi ve verilerin güvenilirliği ve doğruluğu ile bunların tespiti, ölçümü ve sınıflandırılması ile raporlama için kullanılan tekniklerin gözden geçirilmesi,
- İşletmede kanun, sistem, plan ve politikalara uyumu sağlayabilmek adına kurulmuş sistemin tekrar gözden geçirilmesi ve işletmenin bu sistemle uyumunun tespit edilmesi,
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımını sağlama,
- Faaliyet ve programların amaç ve hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmesidir.

İç denetim birimlerinin etkin olarak çalışmasını zorlaştıran bazı engeller vardır. Bu engeller aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Karaca, 2012: 118-119):

- İç denetim biriminin işletme birimlerinden gördüğü kısıtlamalar,
- İç denetim biriminin bağımsız olmayışı,
- Nitelik ve nicelik olarak personelin yetersizliği,
- Yönetimin iç denetim birimini desteklememesi, sahiplenmemesi,
- Sınırlı bütçe olanakları,
- Denetim bulgu ve önerileriyle ilgili yönetimin işlem yapmaması,
- İç denetimde başkanlık pozisyonunun düşük bir seviyede seyretmesi,
- Üst birimlerden gelen olumsuz ve zıt etkiler,
- Denetlenen departmanların işbirliğinden kaçınması ya da işbirliğinin çeşitli nedenlerle sağlanamaması,
- Denetlenen departmanın denetime olan algısının olumsuz bir nitelik teşkil etmesi.

İç Denetimin Etkinliğini Arttıran Unsurlar:

- İç denetim biriminin yasal olarak düzenlenmesi
- İç denetim biriminin bağımsız olmasının sağlanması
- Uluslararası alanda kabul görmüş olan iç denetim standartlarının fiilen de uygulanması
- Yeterli bütçenin sağlanması
- Personel sayısının artırılması
- Eğitim programları hazırlanması

- İç denetçilere teşvik edici araçların sağlanması
- Denetim kalitesinin yükseltilmesi
- Bilgisayar destekli teknoloji ve denetim yazılımlarının kullanımının artırılması
- İç Denetim Hakkında Farkındalık Yaratılması

İç denetimin kuruma değer katabilmesi için ilk olarak yönetimin bu konuda ikna edilmesi gerekmektedir. Bu durumda iç denetçi sıfatı taşıyan kişiye büyük bir görev düşmektedir. İç denetçiler, iç denetim hizmetinin yaratacağı katma değer seviyesini yönetime anlatarak, onları bu konuda bilgilendirip ikna ederek, doğru bir farkındalık oluşturmalarıdır. İç denetçilerin çalışmalarında başarılı olabilmeleri ise tecrübeleri, bilgileri, yetenekleri, teknolojik ve metodolojik yeterliliklerine bağlıdır. Bununla birlikte denetçiler eğer özgüvene sahip bir şekilde kanıt üretebilecek bir yapıya sahip değillerse etki yaratabilecek bir denetim faaliyetinin söz konusu olması da mümkün değildir (Uzun, 2006:1). Dolayısıyla denetçilerin kendilerini geliştirmenin yanında mesleklerini de yöneticilere kabul ettirmeleri gerekmektedir. Bu zorlu bir süreç olabilir. İç denetçinin bu aşamada başarılı olabilmesi için gerekli donanıma sahip olması, özgüveni yüksek olması ve iddialı bir şekilde yönetimi bu konuda ikna etmesi gerekir.

2.1.8. İç Denetim Ve Bağımsız Denetim İlişkisi

İç denetçinin çalışması iç kontrol yapısının anlaşılıp, iç kontrol riskinin belirlenmesinde, özel hesap kalemleri veya işlem gruplarına ilişkin iddialardaki önemli yanlışlıklar hakkında doğrudan kanıt elde etmede etkili olabilmektedir (Uzay, 1999:64).

İç denetçinin çalışmaları dış denetçinin çalışmalarına aşağıdaki şekilde etki edebilmektedir (Bozkurt, 2006:135):

- Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol yapısını tanımak ve incelemek amacıyla yaptığı çalışmaların kapsamını azaltabilir,
- Kontrollerin test edilmesi işlemlerinin kapsamını azaltabilir.
- Maddilik testlerinin kapsamını azaltabilir.

2.1.9. Bağımsız Denetçi- İç Denetçi İşbirliği ve Bağımsız Denetçinin İç Denetçiyi Değerlendirmesi

Bağımsız denetçi iç denetçi ile iki farklı şekilde işbirliğine gidebilir. ‘Bunlar Pasif İş Birliği’ ve ‘Aktif İş Birliği’dir (Bozkurt, 2006: 135-136).

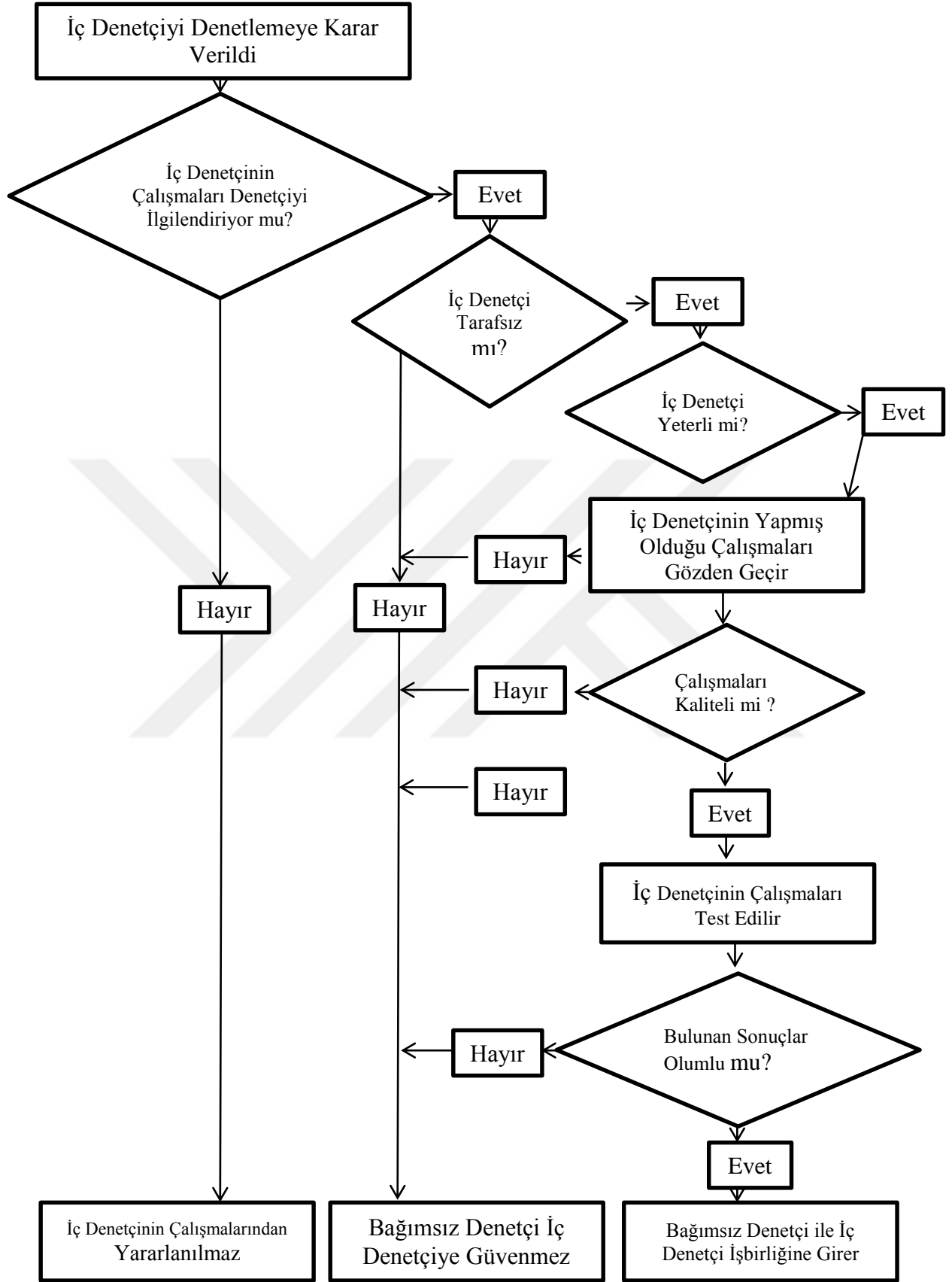
2.1.9.1. Pasif İşbirliği

Bağımsız denetçinin, iç denetçinin yapmış olduğu bazı çalışmalarını tekrarlamak yerine onun çalışmalarından yararlanması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bu amaçla iç denetçilerin çalışmaları düşük hata riski taşıyan ve yüksek hata riski taşıyan olmak üzere iki açıdan değerlendirilir. Bağımsız denetçi iç denetçinin yaptığı düşük hata riski taşıyan denetim çalışmalarını kullanır, başkaca çalışma yapmaz. Bağımsız denetçi yüksek hata riski taşıyan denetim çalışmalarından ise benzer biçimde yararlanır. Ancak böyle durumlarda kendisi de çalışma yapar.

2.1.9.2. Aktif İşbirliği

Bu işbirliği türünde bağımsız denetçi çalışmalarının bir kısmını iç denetçiye gönderir. Sorumluluk bağımsız denetçiye aittir. Bu sebeple bağımsız denetçi işbirliğine girmeden önce iç denetçi hakkında yeterli güveni sağlayacak araştırma yapmalıdır.

28913 sayılı ve 14 Şubat 2014 tarihli resmi gazetede yayınlanan “İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması (BDS-610) Hakkında Tebliğ ”de; “Dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılabilceği alanlara ve kapsamına karar verirken, dayanak noktası olarak, iç denetim fonksiyonu tarafından yapılan veya yapılması planlanan çalışmanın niteliği ve kapsamı ile dış denetçinin genel denetim stratejisi ile denetim planı açısından bunun ihtiyaca uygunluğunu mütalaa eder.” şeklinde belirtilmiştir.



Şekil 5. Dış Denetçinin İç Denetçiyi Değerlendirmesi (Güven, 2008: 68).

Bağımsız denetçinin iç denetçiler ile işbirliği kurmadan önce iç denetçileri değerlendirmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme süreci yukarıda, şekil üzerinde gösterilmiştir.

İyi çalışan bir iç kontrol sistemi ile yeterliliği iyi bir iç denetim birimi bulunan işletmelerde, bağımsız denetçi iç kontrol sistemini elde ettiği denetim kanıtları ile beraber değerlendirebilir ve finansal durum ve işletme faaliyet neticeleri üzerinde hızlı ve kolay bir şekilde görüş bildirebilir. Bu bağlamda iç denetçi ve dış denetçi arasında pasif bir işbirliğinin bulunduğu söylenebilmektedir. Bunun yanında iç denetçiler bağımsız denetçilerin desteğiyle iç denetim programını planlayabilir ve iş bölümü yapabilir. Bu durumda yapılan da aktif işbirliği olacaktır (Alptürk, 2008:25).

Bağımsız denetçi iç denetim faaliyetlerini değerlendirirken, iç denetim bölümünün işletme yapısı içindeki pozisyonunu ve bunun iç denetimin tarafsızlığı üzerindeki etkisini, iç denetim faaliyetinin niteliği ve kapsamını, yönetimin iç denetçinin önerisine göre hareket edip etmediğini, iç denetçilerin mesleki yeterliliğini, yeterli çalışma kâğıtlarının var olup olmadığını, yani iç denetim faaliyetleri sırasında gerekli mesleki dikkat ve özenin gösterilip gösterilmediğini dikkate almalıdır (Ulutaş, 2007: 85).

2.1.9.3. Denetim Çalışmalarında İşbirliğinin Yararları

Denetim Çalışmalarında İşbirliğinin Yararları Söz konusu yararlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Uzay, 1999: 68):

a. İç Denetçilere Yararları

- Dış denetçilerin iç kontrol yapısına ilişkin yorumları ve yeniden incelemeleri, iç denetçiler için bir eğitim fırsatıdır.
- İç denetçiler burada öğrendiklerini kendi çalışmalarında kullanabilirler.
- İç denetim programları, kapsam ve içeriğine ilişkin dış denetçilerin yapmış oldukları eleştirilerden yararlanabilirler.

- Örgüt içindeki riskli alanların tanınması ve risk belirleme yöntemleri hakkında bilgi elde edebilirler.
- İç denetçiler, bağımsız denetçilerin iç kontrol yapısının değerlendirilmesine ilişkin geliştirdikleri eğitim malzemelerini kullanabilirler.
- İç denetçiler dış denetçilerin amaçlarını ve standartlarını anlamalarına yardımcı olur.
- Yeni ve farklı denetim teknikleri, yöntemleri, fikirleri ve bilgi değişimi vasıtasıyla iç denetim personelinin bilgi birikiminin artmasını sağlar.

b. Dış Denetçilere Yararları

- İç denetçilerin hazırladığı yönetim raporları ve çalışma kâğıtları iç kontrolün niteliğiyle ilgili bir kanıt kaynağıdır.
- İç denetçilerin çalışmaları iç kontrol sistemi için kılavuz niteliğindedir.
- Dış denetçiler tarafından kabul edilebilir denetim yordamlarının yapısının belirlenmesinde yol göstericidir.
- İç kontrolü tanımaya yönelik oluşturulacak olan belgelerin tasarlanması aşamasında önemli bir kaynaktır.
- Denetimle ilgili sorunların çözümünde ve örgütsel yapı hakkında bilgi kaynağıdır. İç denetçilerin çalışmaları vasıtasıyla dış denetçiler, işletmenin finansal olmayan yönünü ve bunların finansal tabloları nasıl etkilediklerini daha net tespit edebilirler.
- İç denetçilerin çalışmalarını izlerken dış denetçiler gözlem konusunda iyi bir tecrübe kazanır ve bunu kendi elemanlarını gözlemlerken kullanabilirler. Denetimi tamamladıktan sonra yönetim mektubunda önerilerini daha özenli bir şekilde belirleyebilirler.
- Dış denetçilerin de katılmayı isteyebileceği eğitim programlarıyla ilgili bilgi ve materyal sağlayabilirler.
- Denetim faaliyetlerinde fikir alış veriş yönünden fayda sağlayabilirler.
- Denetimde firmanın ilişkili olduğu kişi ve kurumlar değerlendirilirken, iç denetçinin bilgi ve tecrübelerinden faydalanılabilir.
- Denetimde tespit edilen sorunlara yönelik çözüm önerileri sunulduğunda, söz konusu tavsiyelerle ilgili uygulamaların yapılmasında yardımda bulunabilirler.

2.2. İÇ DENETÇİ KAVRAMI

2.2.1. İç Denetçilik Mesleği Ve İç Denetçi

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 5018).

İç denetim bir meslekte olması gereken özelliklerin çoğunu taşımaktadır. Bunlar şu şekilde nitelenebilir: iç denetim uzun ve sistematik çalışmaların ürünü olan gerekli bir deneyim düzeyini, bir tecrübe birikimini gerektirmektedir; mesleğe girme adına özel ve uzun bir eğitim sürecinin bulunması; mesleki birlik; yayınlar; uygulamadaki sınırlamalar; mesleki standartlar; bu mesleğe mensup kişilerin iç denetçi olarak anılması gibidir. Diğer yönden birçok iç denetçinin, örgütlerine ve topluma önemli bir hizmet verdiklerine inanmalarıdır (Uzay, 1999: 39)

İç denetim tanımından yola çıkıldığında iç denetçinin iç denetimi gerçekleştiren Şirket personeli olduğu açıkça anlaşılabilir. İç denetçi ilk bakışta bağlı bir personel gibi görülse de aslında operasyonel anlamda tüm faaliyetlerinde bağımsız tam yetkili bir personeldir (Dodi, 2008:17). İç denetçi işletmenin maaşlı elemanı olmakla birlikte faaliyetlerinde bağımsızdır.

İç denetçi olarak anılan kişiler, denetimin faaliyetlerini objektif bir biçimde yürütür, mesleğin gerektirdiği bilgi ve tecrübeye sahip, yüksek ahlaki niteliklere haiz, konusunda uzman ve tamamen bağımsız kişilerdir. İç denetim faaliyetleri konusunda uzman iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir. İç denetçi mali yönetim ve kontrol süreçlerinin denetimini yapar ve bu konuda önerilerde bulunur (Alptürk, 2008: 34).

2.2.2. İç Denetçinin Nitelikleri

Denetçiden beklenen dikkatli bir uzman olarak çalışmasını sürdürmesi ve sonuçlandırmasıdır. Uzmanlıktan da anlaşılacağı üzere, denetçinin çalışmasını başarıyla

sürdürebilmesi için gerekli mesleki yeterliliğe sahip olması gerekir. Denetçi denetim süresince gerekli mesleki dikkat ve özeni göstermeli, oluşabilecek durumlara karşı sürekli tetikte olmalıdır. Denetim faaliyetini yürütürken bağımsızlığını korumalı çıkar çatışmaları ve menfaatlerden uzak bir denetim yürütmelidir. Bunların yanında güçlü iletişim becerisine sahip olmalı, gelişime açık olmalı, mesleği için eğitimde sürekliliği sağlamalıdır. İç denetçinin mesleğe başladığında aşağıda belirtilen alanlarda eğitim ihtiyacı olacağını söylemek mümkündür (Kaya, 2013b).

2.2.3. İç Denetçinin Görev ve Sorumlulukları

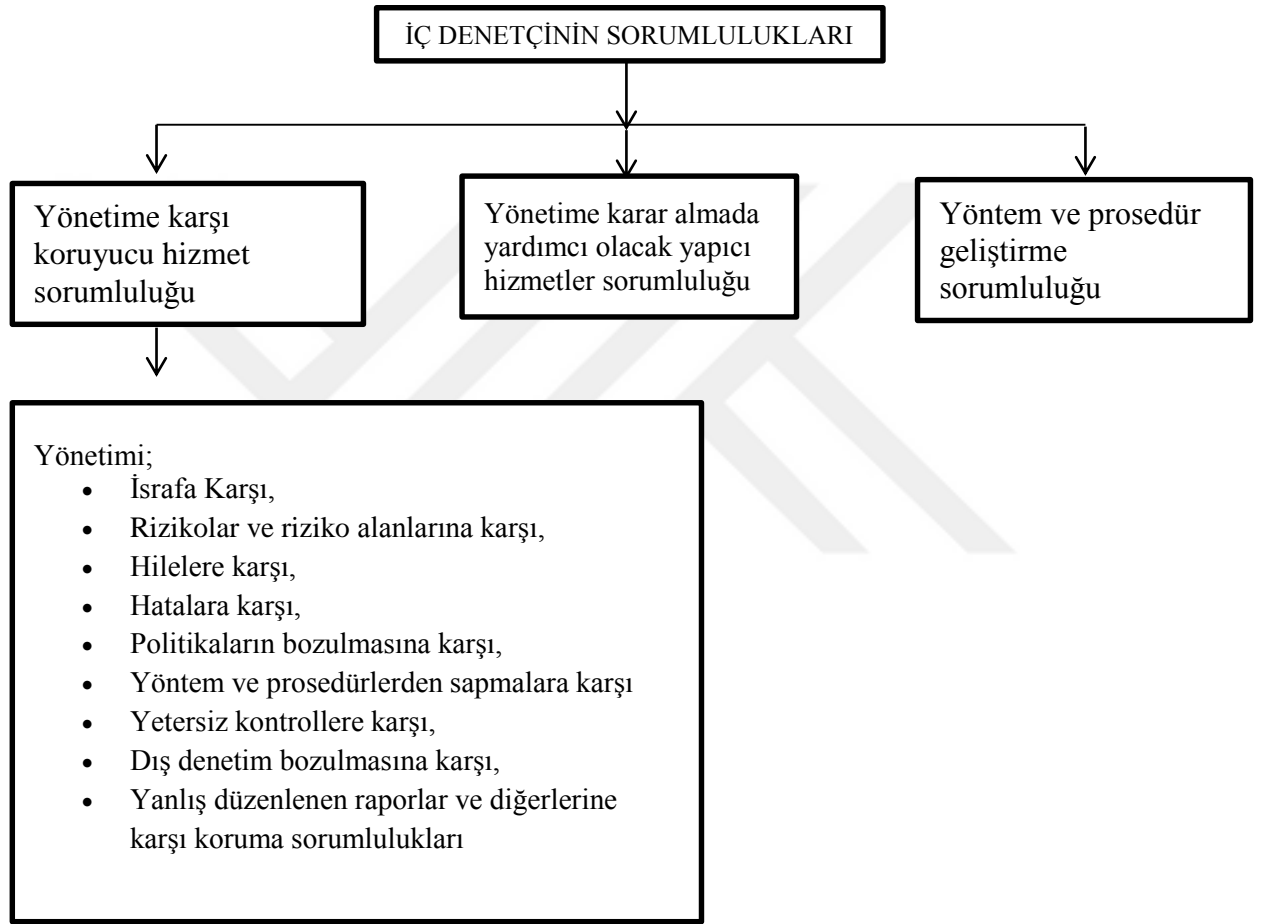
Günümüzde yolsuzlukların ortaya çıkartılmasında hem iç denetçiler, hem bağımsız denetçiler, hem de Şirket yönetiminin sorumlulukları bir hayli artmıştır. Söz konusu sorumluluk öncelikle ve özellikle işletmenin yönetim departmanına ve iç denetçilere aittir. Özellikle yönetimin karıştığı yolsuzlukların tespiti açısından iç denetçilerin ve bağlı oldukları iç denetim komitesinin önemi büyüktür (Alptürk, 2008: 34).

İşletme bünyesindeki iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını şu şekilde sıralayabiliriz (Çavuşoğlu, 1996: 16):

- İşletmede kullanılan kaynakların etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını inceleyerek verimliliğin artması amacıyla önerilerde bulunmak,
- Harcamalardan sonra yasal olarak uygunluk adına denetimde bulunmak,
- İşletmelerde yapılan harcamaların ekonomik işlemlerle ilgili karar ve tasarruflarda hazırlanan politika, prosedür ve amaç uygunluğunu değerlendirmek ve izlenimlerde bulunmak,
- Mali yönetimde kontrol süreçlerinin sistematik denetimini yaparak öneri bildirmek,
- Denetim sonuçlarına dayalı olarak işletmeye fayda sağlayacak iyileştirici önerilerde bulunmak,
- Denetimin sonuçlarına dayalı olarak soruşturma açılması gereken bir vukuatın oluşması durumunda, ilgili birimin en üst amirine durumu iletme.

İç denetçilerin işletme içindeki faaliyetlerin gözlemiyle ilgili geniş bir sorumluluk alanı bulunmaktadır. İlgili sorumluluk alanı, işletmenin faaliyet yapısı, üretim

miktarının boyutu, işletmenin yapısal durumu, dönem bazında girdi çıktı miktarı ve bunun gibi daha bir çok faktörden etkilenecek genişler ya da daralır. İç denetçilerin işletme faaliyetlerinin denetimi ve gözetimi esnasında elde ettiği bulgular bir yandan yönetimin karar vermesinde yardım teşkil edecek öneme sahipken öte yandan da bağımsız denetim fonksiyonunun işletmeyi denetleme esnasında dış denetçilere kolaylık ve fayda sağlayacak bir etkisi vardır. Bu bağlamda iç denetimin işletmenin verimliliğine önemi oldukça fazladır.



Şekil 6. İç Denetçinin Sorumlulukları (Tuan-Sağlar, 2004:3).

Yukarıda belirtilen görev ve sorumlulukları yerine getirecek olan personelin belli yeteneklere sahip olması gerekmektedir. Bu yetenekleri Albrecht' in yapmış olduğu sınıflandırmaya göre aşağıdaki şekilde listeleyebiliriz (Tuan, Sağlar, 2004: 3):

a. Genel Bilgi Yetenekleri

1. Sonuç çıkarma ve problemi çözme yeteneği
2. Sözlü ve yazılı iletişim yetenekleri

b. Genel İşletme Bilgisi Yetenekleri

1. Çalışanları yönetme ve değerlendirme yeteneği
2. Bilgi işlem sürecini etkin kullanma ve uygulama yeteneği

c. Denetim Yetenekleri

1. Denetim faaliyetlerini planlama ve yürütme yeteneği
2. Denetim faaliyetini gerekli mesleki faaliyetler ışığında idare etme yeteneği
3. Verileri toplama ve değerlendirme yeteneği
4. Hileleri tespit etme ve önleme yeteneği

2.2.4. Uluslararası İç Denetim Mesleki Standartları

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors –IIA), 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nin Florida eyaletinde kurulmuştur. IIA iç denetim mesleğinin küresel sesi, kabul edilen otoritesi, lideri, baş savunucusu ve baş eğitmenidir. İç Denetçiler Enstitüsü üyeleri, risk yönetimi, iç kontrol, kurumsal yönetim, iç denetim ve bilgi teknolojileri denetimi ile eğitim ve güvenlik faaliyetleriyle ilgili çalışmalar yürütmektedir (Anonim, 2014a).

İç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirildiği ortamlar, değişik endüstriler, farklı özellik ve ölçekteki kurumlardır. Söz konusu farklılıklar içinde iç denetimin tanımına uygun olarak gerçekleştirilmesine yönelik, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performans değerlemesine imkân sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından Uluslararası İç Denetim Standartları geliştirilmiştir (Uzun, 2013c).

İç Denetim Standartları IIA tarafından 1978 yılında oluşturulmuş ve birçok ülke tarafından kabul görmüştür. Bu standartlar denetçiye neyi nasıl yapması gerektiği konusunda yol göstermektedir. Bu standartların amaçları şu şekilde listelenebilir (TİDE, 2008:16):

- Nasıl bir iç denetim uygulaması yapılacağı hakkında temel ilkeler belirlemek,
- İç denetim faaliyetlerinden Katma Değer yaratan uygulamaları hayata geçirmeye yönelik ortam hazırlamak ve teşviklerde bulunmak,
- İç denetimde performansın ölçülebilmesi ve değerlendirme yapılmasına yönelik zemini hazırlamak,
- Kurumsallık adına gelişmiş olan süreçlere ve faaliyetlere hareket ve canlılık kazandırmak.

Uluslararası İç Denetim Standartları, iki ana bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler, Nitelik Standartları ve Performans Uygulama Standartlarıdır. Nitelik Standartlarının konusu iç denetim faaliyetlerinin yetki, hedef ve sorumluluklarının bir yönetmelik tarafından düzenlenerek ifade edilmesi, bağımsız ve tarafsız, mesleki yeterlilik, özen ve dikkat ile mesleğin gelişiminin sağlanması, kalite ve güvence ve geliştirici sistemin oluşturulmasıdır. Performans standartları ise, iç denetim faaliyetlerinde yapılan işin niteliği, yönetim ve görev planlaması, görevlerin yerine getirilip getirilmediği, sonuçların değerlendirilerek raporlanması, risk ve gelişimlerin izlenerek yönetimce sorumlulukların üstlenilmesidir (Uzun, 2013a). Nitelik ve performans standartları iç denetimde bütün hizmetlere uygulanabilmekteyken uygulama standartları yalnızca belirli görev türlerine uygulanmaktadır (TİDE, 2008:4).

2.3. İÇ DENETİM ve MALİYET MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

Endüstri işletmelerinin problemlerine baktığımızda önemli problemlerin başında maliyet ve denetim ilişkisinin geldiği görülmektedir. İşletmelerde planlamaların sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi ancak maliyetleri doğru tespit edebilmek ile mümkündür. Eğer bir işletmede üretim maliyetleri doğru tespit edilememişse, ürünlerin satış fiyatlarından bütçeye kadar olan birçok finansal karar çok olumsuz etkilenecektir. Bu durumda işletmelerce belirlenmiş hedeflerde büyük ve önemli sapmalar meydana gelecek, alınan kararlarda hataların bulunmasına sebebiyet verecektir. Üretimde, maliyet faktörü

değerlendirilirken az miktarda olsa da hileli işlemlerin olabileceği göz ardı edilmemelidir. Üretim maliyetlerini raporlarken farklılıklar sergilemek, ürün maliyetini olduğundan çok daha fazla ya da düşük gösterilerek çalışan personel hilesi ya da finansal tablo hilesi yapılabilir. Bu durum, işletme için karar verecek olanları ve işletme yönetimini olumsuz etkilediği gibi üretim maliyetlerinin sehven ya da bile bile hatalı raporlanması, işletmenin içinde bulunan ya da dışında bulunan tüm karar vericileri etkileyecektir. Bu risk faktörlerinin minimize edilmesi adına, etkili denetim çalışmalarının sistematik olarak yapılması gerekmektedir. Denetim kapsamında, işletme bünyesindeki iç denetim ya da işletme dışından sağlanan bağımsız denetim hizmetleri ile çalışmalar sürdürülerek belirli hedeflere ulaşılmaya çalışılmaktadır (Çalış, 2013:175).

2.3.1. Risk Yönetimi ve İşletme Yapısında İç Denetimin Yeri

İşletme yönetimi, işletmenin kontrol fonksiyonunu yerine getirmek için oluşturduğu iç kontrol sisteminin faaliyetlerini geliştirmek, etkinliğini arttırmak ve yeterliliğini ölçmek durumundadır. Yönetim bu görevini işletme bünyesinde oluşturduğu iç denetim birimine yaptırır. İç denetim birimi uygunluk denetimi yapmak suretiyle iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçerek, değerlendirmekte ve denetimin sonucunu üst yönetime raporlanmaktadır (Çömlekçi, 2011:210).

İç denetim faaliyetleri ise işletme faaliyetlerinde karşılaşılan hileler, sahtekârlıklar ya da sehven yapılmış hatalar gibi işletmeye zarar verecek türdeki fiillerin önlenmesi adına işletme yönetimine bağlı olarak yapılan denetimlerdir (Debbağoğlu, 2007:164). Bu bağlamda iç denetim, kurumun faaliyetlerini değerlendirmek, onları geliştirmek ve verimliliği arttırmak adına kurulmuş bağımsız ve objektif çalışan, güvence sağlayan danışmanlık faaliyetleridir (Debbağoğlu, 2007:164). İç denetim faaliyetleri ile elde edilen denetim bulguları raporlar halinde yönetime sunulurken, yönetimin karar vermesi gereken durumlarda yönetime danışmanlık pozisyonunda bilgiler sunar (Memiş, 2008:81). İç denetim faaliyetlerinin etkinliği direkt olarak verimliliğe etki eder ve işletme faaliyetleri araştırarak yönetime tavsiyelerde bulunur (Demir, 2011).

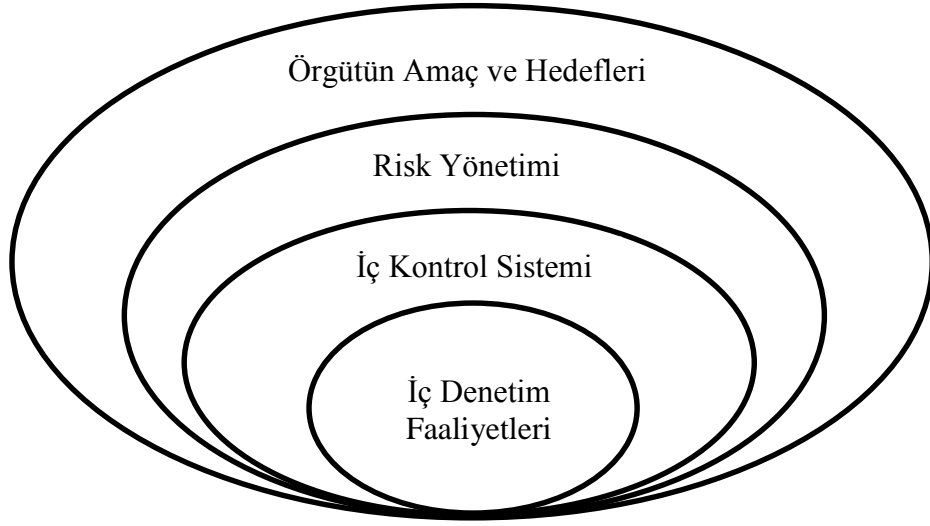
Özellikle maliyet muhasebesi bazında iç denetimin mali nitelikte olan ya da olmayan tüm faaliyetleri değerlendirerek yapmış olduğu kontroller işletme varlıklarını

her türlü zarara karşı korumaya çalışmakta, koruma politikalarının belirlenmesinde ve uygulanmasında önemli etkileri bulunmaktadır (Güredin, 2007:20). İç denetim bir yönetim kontrol aracı olup, denetim bölümündeki çalışmalarla elde edilen bulgularla bağımsız denetim faaliyetlerine de yardımcı olmakta ve denetim çalışmalarına ışık tutar niteliktedir (Güredin, 2007:315).

İç denetim biriminin denetim faaliyetlerini sürdürebilmesi için işletmenin organizasyon yapısı iç denetim birimine uygun bir çalışma zemini yaratmalıdır. Bu çalışma zemini, işletme hiyerarşisinin en üst biriminden en alt birimine kadar iç denetim faaliyetlerinin fonksiyonel olarak çalışmasında mümkün olduğunca işbirliği içinde olmalıdır. İç denetim faaliyetlerinin temel amaçları, işletmedeki yönetim prosedürlerine uyulup uyulmadığının araştırılması, yönetim birimlerinin sorumluluklarını yerine getirip getirmediği, hatalı ve hileli işlemlerin olup olmadığı, maliyetlerin azaltılarak rekabet gücünün artırılmasına yönelik araştırmalar yaparak bunu işletme sahip ya da hissedarlarına raporlamak, bağımsız denetimle iş birliği içinde bulunmak ve işletme adına verimliliğin en üst düzeye çıkartılabilmesi için çalışmalar yapmaktır.

İç denetim birimin işlevselliği direkt olarak organizasyon yapısının iç denetim birimine sağladığı imkânlar ve şeffaflık derecesine göre şekillenir. İç denetim biriminin bilgi ihtiyacının karşılanması, sorgulamalarına yerinde ve zamanında yeterli yanıtların verilmesi, her türlü kısıtlamadan kaçınılması, iç denetimin sağlıklı bulgular elde edebilmesindeki en önemli unsurlardır. İşletmenin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesinde sürekli olarak bir takım kararlar alması ve bunları uygulaması gerekmektedir. Bu bağlamda işletmenin karşılaştığı eksiklikler ve izlediği faydasız, yanlış politikalar ancak farklı bakış açıları ve yerinde inceleme ile mümkündür. İç denetim birimi, işletme karar mekanizmasına bu süreçte farklı bakış açısı ve yerinde incelemeleriyle fayda sağlayacaktır.

İç denetim departmanı, görevleri gereği, işletme bünyesindeki en riskli birimlerden biridir. Bunun sebebi, yukarıda saydığımız ortaya çıkması istenmeyen ve gizlenmeye çalışılan işlemlerdir. Olumsuz fiillerde bulunmuş ve sorumlu bulunan her bir işletme birimi ya da bireyi iç denetim çalışmalarından müzdarip olmaktadır. Böylelikle çoğu zaman, yapısında otorite noksanlığı olan işletmelerde iç denetim birimi, sorumlu birim ya da birey tarafından kısıtlanmaya maruz kalır.



Şekil 7. Örgüt Hedeflerinde İç Denetim Faaliyetlerinin Konumu

İç denetim biriminin fonksiyonel olarak çalışabilmesi için işletmenin organizasyon aşağıda sıralanan maddeleri uygulamaya gereken özeni göstermelidirler.

1. İç denetim birimine bağımsızlık kazandırmak,
2. Nitelik ve nicelik bakımından yeterli iç denetçiyi istihdam etmek,
3. Yönetimce iç denetim birimini desteklemek,
4. Yeterli bütçeyi sağlamak,
5. Denetim bulgularına ve önerilerine ilgili işlemleri tatbik etmek,
6. İç denetim başkanlığının pozisyonunu yükseltmek,
7. Üst birimlerin etkisini ortadan kaldırmak,
8. Gereken iş birliğinin sağlanmasını birimlerce zorunlu hale getirmek,
9. Denetimle ilgili olumsuz algıları ortadan kaldırmak.

Her ne şartta olursa olsun, iç denetim birimi bağımsız olduğu ve desteklendiği ölçüde işlevseldir. İç denetim birimine en çok önem ve değer veren taraflar öncelikle işletme sahipleri ve yönetimidir. Karar alma pozisyonunda sağlıklı bir mukayese yapılması için safi ve net bilgiler ışığında hareket edilmesi gerektiğinden, bu bilgilerin doğru ve güvenilir bir şekilde yansıtılabilmesi için iç denetim biriminin fonksiyonel ve güçlü bir yapıya sahip olması son derece önemlidir. Bu bağlamda işletmelerin örgütsel yapıları iç denetime uygun ve ona hesap verebilir düzeyde kurulmalı, aksaklıklar ve iltimaslar var ise bunların mutlaka önüne geçilmelidir.

2.3.2. TMS II Stoklar Standardına Göre Mamullerin Maliyetini Oluşturan Unsurlar

Mamul maliyetleri Türkiye Muhasebe Standartları, 2 – Stoklar Maddesine göre üç gruptan oluşmaktadır. Bu gruplar sırasıyla, Satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna getirilmesi için katlanılmış diğer maliyetler olarak adlandırılmaktadırlar.

TMS 2 Stoklar Standardına göre mamullerin maliyetini oluşturan satın alma maliyetleri, dönüştürme (şekillendirme) maliyetleri ve diğer maliyetler aşağıda kısaca açıklanmıştır (Gücenme, 2007:84).

a. Satın alma maliyeti

Satın alma maliyeti, ithalattan doğan vergiler, eşyanın nakliyesi, eşyanın yüklenmesi ya da boşaltılması, aracılık ödemeleri ve diğer ödemeler mamul ya da hizmetin elde edilmesi maliyeti ile doğrudan doğruya ilişkilidir. Satışlarda uygulanmış indirimler, iskontolar ya da promosyonlar varsa bu tutarların da indirim tutarına eklenmesi gerekmektedir.

b. Dönüştürme maliyetleri

Dönüştürme, üretim bandı ile doğrudan ilişkili direkt işçilik ve ilk madde malzeme giderlerinin dönüştürülmesinde kullanılmış değişken ve sabit genel üretim giderlerinin birleşimiyle oluşur. Genel üretim giderlerinin değişken kısmı endirekt malzeme kullanımı ve işçilik giderlerinin üretim miktarına göre artması ya da azalmasıyla oluşur. Sabit genel üretim giderleri ise, üretimde kullanılmış teçhizatın amortismanları, bakım onarımı, fabrikanın kirası gibi üretim hacmi ile doğrudan ilişkisi bulunmayan, daha doğrusu hacim artsa da azalsa da değişmeyen maliyet türüdür (Köse, Kiracı, 2007:155).

c. Diğer maliyetler

Diğer maliyetler, stokların mevcut durum ve konuma getirildikleri nispete maliyetlere dâhil edilmektedirler. Mesela, müşteriye özel bir siparişte yapılan tasarım durumunda geliştirme maliyetlerinin stok maliyetlerine dâhil edilmesi uygun olmaktadır.

2.3.3. İç Denetim Programında Mamul Maliyetleri

a. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Üretilmiş mal ve ya hizmetlerin üretiminde kullanılmış ham maddeler ve sarf malzemeler arasında yükleme oranı, maliyetlerin hesaplanmasındaki hassasiyeti ortaya koyan en önemli etkenlerdir. Bu bağlamda, maliyetler direkt (doğrudan) ve endirekt (dolaylı) isimleri altında iki ana grupta toplanır. Direkt maddelerde üretilen ürünün meydana gelmesini sağlayan ve o ürünün bünyesinde bire bir yer alan maliyetler de doğrudan ürünün maliyetine yüklenebilen maddelerdir (Uslu, 1985:54).

Endirekt maddelerde ise üretilen ürünün meydana gelmesinde direkt maddeler gibi birinci derecede bir rol almayan ve ya ürünün üretiminde dolaylı katkılar sağlayan ve mamul üretimine doğrudan girmemekle birlikte mamulün üretilmesinde kullanılan maddeler de ürüne dolaylı olarak yüklenmektedir(Altuğ, 2001:94).

İşletmelerde ham maddenin tedarik edilmesi ve mamul maliyetlerinin hesaplanması açısından önemlidir. Satışlar, imalat ya da mamul tedarik etme faaliyetlerinde aksamaların olması işletmenin diğer departmanlarını da olumsuz etkilemektedir. Bu sebeple satın alma faaliyetlerinin de mutlaka denetlenmesi gerekmektedir. Üretime başlama planı ya da işletmenin hammadde ardiyesinde ya da başka bir depoda oluşan taleplerle birlikte satın alma süreci de başlamaktadır (Dursun, 2007:36).

b. İşçilik Giderleri

İşçilik giderleri kapsamında bulunan ve ilgili gider yerlerinde toplanan giderler esas üretim gider yeri ile ilgili olarak bir mamul ya da hizmetin üretim maliyetlerine direkt olarak yüklenmektedir. Bir mamul imalatı ile alakalı olarak yapılmış olan tüm işçilik giderleri direkt ya da endirekt olarak iki ana grupta izlenir. Maliyet muhasebesi sisteminde dolaysız (direkt) işçilik, işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan ürünün ya da hizmetin meydana getirilmesinde harcanan ve mamul ya da hizmet maliyetine doğrudan yüklenebilen işçilik giderleri olarak tanımlanır. Dolaylı (endirekt) işçilik gideri ise imalat faaliyetleri ile alakalı olan her tür yardımcı işçilik olarak tanımlanmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004). VUK'da direkt ve endirekt olarak bir ayırım belirtilmemiştir. Bu bağlamda üretim departmanlarında direkt olsun, endirekt olsun, tüm işçilik giderlerinin ilgili mamul maliyetlerine eklenilmesi gereklidir (Özyer, 2008:453).

c. Genel Üretim Giderleri

Genel üretim giderleri, üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerine çeşitli dağıtım yollarıyla yansıtılmakta, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri gibi doğrudan yüklenemeyen gider ve harcamaların tümü olarak adlandırılmaktadır. Genel üretim giderlerine konu olabilecek giderler endirekt olmak kaydıyla ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve diğer tüm genel üretim giderleridir.

İlk madde ve malzeme giderlerinin endirekt olan kısımları düşünüldüğünde, küçük el aletleri, yakıtlar, bakım onarım malzemeleri, madeni malzemeler, elektrik malzemesi, ambalaj malzemesi, kırtasiye, yeme-içme giderleri sıralanabilir. İşçilik bazında endirekt kısımlar da, yardımcı çalışma ücretleri, primler, fazladan çalışılan süreler, sosyal ödemeler, yardımlar, boş işçilik süreleri gibi gider doğuran tüm bu gider yaratan faktörler söylenebilir. Genel üretim giderleri ile alakalı olarak da en basit mânâda, fabrika binasının bakım onarımı, üretimle ilgili aşınma payı giderleri, vergi resim ve harçlar, araştırma ve geliştirme masrafları düşünülebilmektedir. Ayrıca sigorta ve finansman giderlerinin doğrudan olarak üretilen mamul ile ilgili olan kısımları da genel üretim giderleri kapsamındadır.

2.4. STOK HESAPLARINDA İÇ DENETİM

İşletmelerde stoklar, satılmak üzere alınan ticari mallar ve üretimde kullanılmak üzere alınan hammadde, yarı mamuller, yardımcı malzemeler ve işletme malzemeleri olarak en önemli varlık kalemleri olup, bilanço unsurlarında yüksek bir ağırlığa sahip hesap satırını oluşturmaktadır. İç denetim açısından da stok kalemleri önemli riskler taşıyan alanlardır. Denetçiler, stok hesaplarındaki hareketlerin, giriş ve çıkışların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını, işlemlerin maliyet bedelleri ile muhasebe kayıt sistemine alınıp alınmadığını, hammadde girişinden itibaren üretimi kısmen tamamlanmış ya da tamamen bitmiş olan mamullerin ilgili hesaplara aktarılıp aktarılmadığını, işletme stoklarının envanter kayıtlarına alınıp alınmadığını, tüm bu işlemlerin “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)” ne göre yapılıp yapılmadığını incelerler.

Dönem sonu düzenlenen mali tabloların belirlenen esas ve ilkelere göre değerlemeye alınıp alınmadığının denetçi tarafından kolayca ortaya çıkarılmaması nedeniyle stoklarla ilgili oldukça riskli bir denetim süreci vardır. İşletmelerde etkin çalışan ve fayda sağlayan iyi bir iç kontrol sistemi ve iyi bir şekilde dizayn edilmiş muhasebe sisteminin olması oldukça önem arz etmektedir. İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasında ve bu etkinliğin süreklilik arz etmesinde oldukça önemli bir statüye sahiptir.

2.4.1. Stok Hesapları

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun, TMS II. Stoklar Tebliğindeki 6. Maddesine göre; satılma amacıyla üretilen ya da üretim esnasında ve hizmet servisinde kullanılan ilk madde ve malzemeler olarak anılan tüm malzemeler “Stok” olarak tanımlanmıştır. Tebliğin 8. Maddesine göre de işletmenin üretim sürecinde kullanılması için bekletilen ilk madde ve malzemeler de bu kapsamdadır (TMSK, 2008:268). Başka bir deyişle stoklar, bir firmanın satmak, üretimde kullanmak ya da tüketmek için satın aldığı, hammadde, yarı mamul, mamul, ticari mallar, yan ürünler, atıklar, artıklar ve hurdalar bir yıldan uzun olmamak kaydıyla üretimde kullanılacak olan ve ilgili dönemde nakde çevrilebileceği öngörülen varlıklardan oluşmaktadır (Çabuk, 2009:64).

2.4.2 Stok Hesaplarının Denetimi

Muhasebe denetimi açısından bakıldığında, ticari işletmelerin alım satımını yaptığı ticari mallar ve imalat işletmelerin üretimini yapıp sattığı mamuller işletmelerin ana faaliyet konusunu meydana getirdiğinden bunların denetiminin yapılması maliyetli, uzun süren ve oldukça riskli bir süreçtir. Stokların denetimini önemli kılan unsurlar şöyle özetlenebilir (Bozkurt, 2006: 307,308):

- İşletme stokları yapıları itibariyle kantitatif ve kalitatif olarak en büyük ve en önemli hesap kalemlerinden olup, işletme aktifinde nicelik ve nitelik olarak oldukça önemli bir pozisyona sahiptirler.
- İşletme stokları denetlenirken, fiziki sayım ve gözlem yöntemi büyük bir öneme sahiptir. Bu yöntem hem çok uzun zaman gerektirir, hem de yüksek maliyetlidir.
- İşletme stoklarında çok miktarda çeşit bulunması denetimin zorluk derecesini ve riskini de arttırmaktadır.
- İşletme stokları firmanın ana faaliyet unsurunu oluşturmakta, karlılığını da doğrudan etkilemektedir. Bu yüzden işlemlerde karşılaşılabilecek muhtemel hatalar, yolsuzluklar ve hileler karlılığın azalması ya da zararların artması hususunda önemli bir yere sahiptir.

2.4.3. Stok Hesaplarının Denetlenme Amacı ve Süreci

Denetçiler stok hesaplarını denetlerken, işletme stok hareketlerinin, devamlılık ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri standartlarına göre kaydedilip kaydedilmediği, mali tablolara usulüne uygun olarak aktarılıp aktarılmadığını tespit etmeye amaçlar. Bu amaçla, stok kalemlerindeki tutarlar bazında stokların fiziksel olarak var olup olmadığını, durum olarak satılabilir olup olmadıklarını ve fiyatlandırmalarının doğru bir biçimde saptanıp saptanmadığını belirlemiş olur. Bu nedenle de denetçinin, stok sayımı, değerlemesi ve değerlemede kullanılan yöntemler ve yapılan hesaplamaların doğruluğunu incelemesi ve bozulan, modası geçen ve sürümü az olan stoklar için uygun karşılık ayrılıp, ayrılmadığını da araştırması gerekmektedir (Güredin, 2007:429). Stokların denetiminde ulaşılmak istenen amaçlar şunlardır (Kaval, 2008:248):

- Stok girişlerinin gerçeği yansıtmadığının güvence altına alınması,

- Stok kayıtlarında maliyet bedellerine sadık kalınıp kalınmadığına güvence getirilmesi,
- Dönemde üretilmiş ya da satılmış kalemlerin maliyetlerinin tam olarak üretim, mamul, yarı mamul ve satılan ticari mallar maliyetlerine yansıtılıp yansıtılmadığının tespit edilmesi,
- İşletme stoklarının tamamının envantere kaydedilip kaydedilmediğini tespit edilmesi,
- Envanterdeki stokların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne ya da işletme mali tablo düzenleme esaslarına göre değerlendirilip yapılmadığının tespit edilmesi,
- Belirli dönemler itibarıyla denetçinin fiziki sayım yaparak sonuçlar ile muhasebe kayıtlarının birbirleri ile mutabakatının sağlanması ve aynı zamanda stok sayımında gözlemleme ve defter kayıtları ile sayım sonuçları arasında kayda değer sapmaların bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. Önem arz eden sapmaların tespiti halinde, düzeltici kayıtların yapılmasını sağlaması gerekir. Konsinye verilen stokların işletmenin stokları arasına dâhil edilmiş, konsinye alınan stokların ise stoklar arasına dâhil edilmemiş olduklarını da saptaması gerekmektedir (Günay, 2002).

2.4.4. Stok Hesaplarının Denetiminde Uygunluk Denetimi

Stok hesaplarında uygunluk denetiminin yapılabilmesi için muhasebe sisteminin stoklara yükleme dağıtımının doğru bir usulde yapılması, satılan mamul maliyeti, satılan ticari mallar maliyeti gibi maliyetlerin hesaplamasını doğru bir biçimde sağlayabilmesi gerekir. Denetçilerin bir diğer önemli görevi de uygunluk denetimi yapılırken maliyetlerle ilgili işlemlerin işletme tarafından belirlenmiş usullere göre yapılmadığını tespit etmektir. Bu bağlamda denetçiler genel olarak iki yöntem uygularlar (Güredin, 2007:434):

1. İlk madde ve malzeme, yardımcı malzeme, işletme malzemesi ve ticari mallarla ilgili kayıtların ayrıntılı olarak incelenmesi,
2. Defter-i Kebir kayıtlarında olağan dışı kayıtların olup olmadığı ve varsa olağandışılığı yaratan kayıtların incelenmesidir.

Yapılan denetimlerde, stoklarla ilgili uygunluk denetiminin yapılmasıyla ilgili olarak

Denetçinin şu değerlendirme sonuçlarına ulaşması beklenir:

- Muhasebe maliyet kayıtlarının yapısal güvenilirliği (Bengü, 1996:46),
- Kullanılmış hammaddelerden üretilmiş mamuller ile ilgili istatistiksel bilgiler,
- Toplama ve doğrulama yapılması için maliyet kayıtlarıyla alakalı raporların düzenlenmesi ve gözlem sistemine uygunluk denetimi yapılması ile beraber stok denetiminin, nakdin, ödeme makbuzlarının, işçi ücret ödemeleri ve satışların denetlenmesiyle gerçekleştiği konusunda bilgilendirmeler yapması gereklidir.

2.4.5. Stok Hesaplarının Denetiminde Maddi Doğruluk Denetimleri

Stok hesaplarının denetiminde maddi doğruluk testleri, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları tarafından stok kalemlerinin fiziki varlıklarının doğruluğunun tespit edilmesini öngörür. Stok denetimlerinde en önemli safha bilanço tarihinden önce stokların fiilen tespit edilerek fiziksel olarak var olduklarının anlaşılmasıdır. Bu tespit de sadece işletmenin mamul, yarı mamul, ticari mal ve diğer stoklarının fiili miktarı ve tutarlarının tam olarak gerçeği gösterir şekilde kanıtlanmasıyla mümkündür. Bu sebeple, fiili stok sayımı yapılırken denetçi de hazır bulunmalı, stok sayımını birebir gözlemlemeler ve sonrasında yapılması gerekli olan işlemleri bizzat gerçekleştirmelidir.

2.5. DENETÇİNİN FİZİKİ STOK SAYIMINI GÖZLEMLEMESİ

İşletme yönetimi tarafından stoklarla ilgili olarak finansal tablolarda (bilanço) iddia edilen bilgilerin daha doğrusu ticari malların, ilk madde ve malzemelerin, yarı mamullerin ve mamullerin işletmede gerçekten var olup, olmadığının anlaşılmasında iki yol bulunmaktadır (Bozkurt, 2006: 326).

1. İşletme stoklarının fiziki olarak denetçi tarafından sayılması ya da sayımına nezaret etmesi(son 60-70 yıldır bu uygulama terkedilmiştir),
2. İşletme stoklarının fiziki sayımı yapılırken denetçinin gözleme yapması,

Bilanço tarihi itibariyle stok hesabı kalanları, mevcut işletme stok durumunu teşkil edeceği için denetçi bu hedefe ulaşmada dönem sonu itibariyle yapılan fiziki sayımda

hazır bulunur ve gözleme yapar. Stok sayım gözlemi, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından “Çalışma Alanı Standartları” başlığı altında bulunan “Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı”na göre uygulanması gereken bir denetim prosedürüdür (Kepekçi, 2000:186). Bu sebeptir ki, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, işletme stoklarının fiziksel olarak var olup olmadığının tespit edilmesinde önemli bir role sahiptir. Böylelikle denetçinin stok sayımını mutlaka gözlemesi gerekmektedir.

Sürekli envanter yöntemi kapsamında izlenen işletme stokları, belirli dönemlerde fiziki sayıya tabi tutularak sonuçlar muhasebe kayıtları ile karşılaştırılır ve dönem içinde herhangi bir günde gözlemleyebilmek mümkündür. İşletmenin stok hareketlerinin kayıt yöntemi ve iç kontrol sisteminin etkinliği, fiziki stok sayımı gözleme zamanını etkilemektedir (Güredin, 2007:435). Aralıklı envanter yönteminin izlenmesi durumunda, stok miktarlarının fiili sayımla tespit edilebilmesi mümkün olduğundan, tüm fiili sayımlar belirli bir tarihte yapılır. Bilanço tarihinde ya da ona yakın bir zamanda yapılacağından denetçi söz konusu tarihte hazır bulunmalıdır.

Devamlı envanter yöntemini kullanan işletmelerde ise işletme stok hareketlerini izlerken, sayım ilgili dönemde yapılabilmeyle beraber, hesap bakiye sonuçları da karşılaştırılabilecektir. Çoğu işletme dönem içinde sayımlar yapmak yerine dönem sonunda tek bir sayım yapmayı daha çok tercih etmektedirler. Stok sayımı gözlemlemeye başlanmadan önce denetçi tarafından iyi bir plan yapılması ve fiziki sayım talimatnamesini önceden inceleyerek gerekli işlem sırasını pekiştirmesi gerekmektedir. Denetçi ayrıca stok sayımının gözlemi ile ilgili zamanlama sürecini de gözden geçirerek denetim yapılan işletmenin stokları ile ilgili önceden fikir sahibi olmalıdır (Kepekçi, 2000:186), (Bozkurt, 2006:327). Ayrıca, denetçi sayımı şahsen yapamayacak, sayıya yön veremeyecek ve sayımı yönetemeyecektir. Aslen fiziki stok sayımı denetçinin görevleri arasında bulunmamasına karşın, denetçi fiziki stok sayımının sistematik, yeterli ve sağlıklı yapılabilmesi adına gerekli yöntemler hakkında bilgiye haiz olmalıdır.

Denetçi görevi itibarıyla fiziki stok sayımı yapılırken hazır bulunarak faaliyetleri gözlemlemelidir. İşletmede yapılan sayım sırasında görevlilere denetçi tarafından emir ve talimatlar verilmeyecektir. Ancak sayım sırasında görülen aksaklıklar varsa sorumluları uyarabilecek ve durumu denetim raporunda belirtecektir. Denetçiler

stokların fiziki sayımı esnasında Şu durumları gözlemlenmelidir (Güredin, 2007:435), (Bengü, 1996:50):

- Stok sayımı yapılacak Őirketmenin sayıma uygun bir Şekilde hazır olup olmadığı,
- Stok kalemleri ve grupların usulüne uygun olarak yeniden düzenlenip düzenlenemeyeceğinin saptanması,
- Stok sayımı esnasında teslim ve yoklama Őlemlerinin uygun hale getirilip getirilemeyeceğii ve devam eden stok hareketlerinin durdurulması ya da minimum düzeye indirilmesi,
- Stok sayımını yapan görevlilerin Őlerinde tecrübeli oldukları ve ciddi bir yaklaşım sergilemeleri, sayımın iyi yönlendirildiğii ve gözlemlendiğii,
- Stok sayım personelinin talimatlara uyup uymadığı,
- Stok sayımı yapan personelin uymak zorunda oldukları usulleri takip ettiklerinin denetçi tarafından gözlenmesidir.

Fiziki stok sayımı denetçi tarafından gözlemlenir ve stok kalem sayımının test edilmesi ile stok kartlarının karşılaştırılarak stokların tümünün kayıt altına alınıp alınmadığını tespit eder. Mal alış iadesi, satış iadesi ve satın alma Őlemleriyle ilgili hesap kesimleri ile stokların dönem sonu mali tablolarda gösterilmesi icap eden miktarların tam olarak bildirilip bildirilmediğii araştırarak kredi hesapları olarak anılan “**120 Alıcılar**” ve “**320 Satıcılar**” hesaplarının yılsonu bakiyeleriyle mutabakat yaparak denetim kanıtı toplanır. Denetçi ayrıca Őletme yönetiminden, var olan stokların Őletme mülkiyetinde olup olmadığını ve konsinye stoklara yer verilip verilmediğii hakkında bilgiler ister.

Denetçi, stokların ilgili stok hesaplarında tutarlı bir Şekilde kaydının yapıldığını araştırırken yapılan kayıtların Tek Düzen Hesap Planı sınıflandırmasına uygun olarak yapılıp yapılmadığını ve bilançoda bu sınıflandırmaya uygun bir aktarım yapılıp yapılmadığını araştırır. Stokların kalitesine ilişkin verileri gözden geçirerek, stokların satış, kullanım veya tüketim durumunu da saptar (Kepekçi, 2000: 188-189).

Stok sayımı esnasında dikkat edilmesi gereken konular Şunlardır (Güredin, 2007:440):

- Stok kalemlerinde mükerrer sayım yapılmış kalemler olmamalı, sayım yapılan stoklara sayım etiketi yapıştırılarak bu riskin önüne geçilmeye çalışılmalıdır.
- Bazı stokların hiç sayılmamış olması riskine karşın yine stok sayım etiketi kullanılmalıdır.
- Stok düzeni ve istifine dikkat etmeli, aralıklı sıralar ve içi boş kutular kontrol edilmeli, kolaylık olması açısından sayım teknikleri gelişigüzel yapılmamalıdır.
- Stoklar arasında, bozuk, hasarlı, demode olmuş ve satılamaz durumda olan malların tespit edilmeli ve bu konuyla ilgili sorumlu personelden bilgi alınmalıdır.
- Stok sayımının birebir gözlemlenerek yöntemlerin etkin olup olmadığını yerinde görmelidir.
- Önemsiz hatalarla karşılaşan denetçi, bunu anında düzeltilme yoluna gitmeli ve yetkililere bildirmelidir.
- Denetçi, “Stok Test Sayımları Çalışma Kağıtları” kullanarak, sayım çalışmalarıyla ilgili izlenimlerini burada toplamalıdır. Demode olmuş, bozulmuş, kutlanılamaz haldeki malların da bu çalışma kağıtlarında kayıt altına alınması gerekmektedir.
- Çalışma kağıtların da mümkünse stokların parça numaraları ve diğer bilgileri bulunmalı, açıklayıcı bilgilere ve tanımlara yer verilmelidir.
- Stok sayımında denetçi, teslim alma ve sevk etme ile ilgili notları alması, ilerleyen bir tarihte işletme muhasebe kayıt sistemini yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir.

Denetçi stok sayımını fiilen gözlemledikten sonra gerekli izlenimlerini “Denetçi Stok Gözlem Notları”nda bildirmelidir. Fiziki stok sayımında bulunamayan denetçi, farklı denetim metotlarıyla tatmin edici bir bilgiye ulaşabilmişse raporu sonunda bu durumu ayrıca bildirmek zorunda değildir. Lakin işletme stokları hakkında tatmin edici bilgiye ulaşamayan denetçi, denetim raporunun kapsam bölümünde bu konuya değinerek, yeterli ve güvenilir kanıt toplayamadığını bildirir. Bu durum denetim raporunun şartlı ya da olumsuz görüş bildirilmesine ve ya denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasına yönelik bir durumdur.

2.6. GÖZLEM SONRASI DENETİM İŞLEMLERİ

İşletmede fiziki olarak yapılan stok sayımından sonra fiyat değerlemesi yapılır.

Mal miktarları ile birim fiyatlar çarpılarak toplam stok değerine ulaşılır. Bu durumda denetçi, tutara dönüştürülmüş fiyatların doğruluğuna dikkat etmelidir. İşletmede hangi maliyet fiyatı kullanılacaksa ilgili fiyatın doğru olup olmadığını faturalarla mukayese edilerek incelenmesi gerekmektedir. Maliyeti arttıran alış giderleri ve satış ıskontoları da göz ardı edilmemelidir. Stok fiyatlandırmalarında dönemsel bazda tutarlılık olup olmadığı ve birim maliyetlerle ilgili kanıtlar aranır. Satın alınan mallar ve hammaddelerle ilgili üretilen mamul maliyeti ve piyasa değeri mukayese edilmelidir. Yarı mamuller ve mamullerin değerlendirilmesinde İMM, işçilik ve GÜG dikkate alınmalıdır. Sonrasında sayım sonuçlarının ilgili dönemle alakalı olup olmadığı, imlâ hataları, stokların düzenli olarak değerlendirilmesi gibi hususlar dikkate alınır. Stok değerlerinin güvenilirliği bilgisayar ortamında oluşturulan tablolarla test edilmeye çalışılır. Kıymet hareketlerinin ilgili oldukları dönemin muhasebe kayıtlarında olup olmadığı araştırılır. Çalışmalar sonucunda, satın alınmış ve üretime sevk edilmiş malzemelerle ilgili işlemlerin ait olduğu dönemler itibariyle şu tip bilgiler elde edilmelidir (Güredin, 2007:442), (Kaval, 2005:260):

1. Tüm teslim alınmış hammaddeler dönem stoklarına dâhil edilmiştir.
2. Veresiye olarak satın alınan ve stoklara işlenen kalemlere ait tüm ticari borçlar muhasebeleştirilmiştir.
3. Stoklara dâhil edilmeyen kalemler için hiç bir ticari borç muhasebeleştirilmemiştir.
4. Veresiye satılan mamuller sebebiyle ortaya çıkmış alacaklar muhasebe kayıtlarında geçmektedir.
5. Stokta bulunan ve satılan tüm mamuller stoklardan çıkarılmıştır.
6. Stoklarda yer verilmemiş herhangi bir mamul sebebiyle herhangi bir borç için muhasebe kaydı yapılmamıştır.
7. Stoklarda yer verilmiş herhangi bir mamul sebebiyle herhangi bir alacak için muhasebe kaydı yapılmamıştır.

Denetçi, stokların denetiminde işletmedeki stokları ayrıntılı olarak miktarlar dökümlerinin yer aldığı evraklardan örneklem yoluyla seçerek, hammadde, yarı mamul, işletme malzemesi ve ticari emtia stoklarının sayılması ve yazılı bir evrak olarak düzenlenmesini sağlar. İşletme stok sayılarında en son sevk edilmiş malın irsaliyesi ile ambar giriş evrakını da almalıdır. Stokların denetimi ile ilgili çalışmalarda işletme, stok envanter listesini hazırlayarak denetçinin kullandığı belgelerin temin edilmesini sağlar

(Güredin, 2007:443).

Belgelerden örnekleme yoluyla seçilmiş hammadde, yarı mamul, mamul, işletme malzemesi ve ticari mal stoklarının karşılaştırılması ve yapılan işlem sonucu meydana gelen farklılıklar söz konusu ise, bunların nedenlerinin araştırılarak finansal tablolara gerekli aktarmaların yapılıp yapılmadıkları kontrol edilir (Ataman, Hacırüstemoğlu, Bozkurt, 2001:215). Fiziki miktar sayımı yapılan stok, hesap bakiyeleri ile mutabakat yapılarak, ilgili stokun maddi durumunun, kullanılabilir ve tüketilebilir ya da satılabilir olup olmadığının da araştırılması gerekmektedir (Kurt, 2009:135).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİNDE İÇ DENETİM İÇİN BİR UYGULAMA: KONTEK LTD.ŞTİ.

3.1. MAKİNE İMALAT SEKTÖRÜNDE BİR FİRMA: KONTEK LTD.

3.1.1. Kontek Ltd. Firmasının Genel Bilgileri

2003 yılında Fatih Yıldırım tarafından Kontek Döküm ve Makine İmalatı San. Tic. Ltd. Şti. adı altında Konya’da kurulan firma, Konya’nın “Sonbirlik Sanayi Sitesi” adı verilen küçük organize sanayi bölgesinde faaliyet göstermektedir. Firma, 2013 yılında endüstriyel yağ bayiliğine de başlayarak Kontek Petrol Ürünleri ve Makine İmalatı San. Tic. Ltd. Şti. ismini almıştır.

Firmanın ana faaliyet konusu makine imalatıdır. Makine imalatı çok geniş bir tanım olsa da firma, makine kategorisinde bulunan, endüstride kullanılan ve oynar parçacıklı ve mekanik aksama sahip her türlü cihazın yedek parçalarını modelleyerek üretebilmektedir. Pik dökümünden sferoya, alüminyumdan kroma kadar her türlü metali kendi bünyesinde ürettiği modellerle fason olarak piyasaya sunmakla beraber, yüksek oranda uluslararası çalışmaktadır. Firmanın yıllık brüt satış cirosunun %72’si ihracattan oluşmaktadır. Firmanın ihracat yaptığı ülkeler arasında; Fransa, Fas, Cezair, Tunus, İran, Libya ve bazı Avrupa ülkeleri yer almaktadır.

Firma, 2016 yılında bünyesinde ortalama olarak 18 işçiyi istihdam etmiştir. Çalışma süreleri haftalık çalışma saatine ek olarak günlük 3,5 – 4 saat arasında ek çalışma süreleri ile toplamda 24 saat çalışan vardiyalı bir yapıya sahiptir. Firma çok geniş bir ürün yelpazesine sahiptir. Onlarca farklı segmente ait üç bininin üzerinde bir ürün modeline sahiptir. Ürünlerinin teknolojik yapısı ve uygulama alanları birbirinden çok farklılık gösterdiği için bünyesinde mühendis bulundurmamakta, mühendislik hizmetini dışarıdan sağlamaktadır.

Firmanın en çok ürettiği ürünler arasında, motorlu araçların akla gelen tüm metal bileşenleri (kaporta bileşenleri hariç), demiryolu araçlarının yedek parçaları, kamyon ve iş makinesi gibi tonajlı araçların tüm yedek parçaları, endüstriyel mutfak ürünlerinin mekanik aksamları, hidrolik ve pistonla çalışan birçok kompresör ve kaldırıcıların yedek parçaları ve pik, sfero dökümden işlenerek elde edilen tüm yan sanayi parçaları bulunmaktadır. 2014 yılından itibaren firma, endüstriyel yağ alım ve satımı da yapmaktadır. Endüstriyel yağlar, CNC ve dikey işlem merkezi gibi son yıllarda kullanılan yeni model torna cihazlarında sarf malzeme niteliğinde tüketilen yağlardır.

Firmanın Üretim Kapasitesi

Kontek Ltd. Firması yıllık ortalama 340.000 Avro ciro yapmaktadır. Üretim miktarı da yıllara göre farklılık göstermekte ve ortalama olarak 21.000 birim olarak tespit edilmiştir. Yıllara göre bakıldığında;

	2014	2015	2016
Bürüt Satış Toplamı (AVRO)	275.000	315.000	430.000

Firmanın İşçi Sayısı

Firma bünyesinde 2 ustabaşı, 1 yönetmen ve 14 üretim işçisi çalışmaktadır. İstihdam sayısı 15 – 20 arasında değişiklik göstermekle beraber, yıllık bazda bakıldığında 18 olarak tespit edilmiştir.

Firma Ortaklık Yapısı

Firmada iki ortak bulunmaktadır.

Fatih Yıldırım	%80
Mehmet Akif Yıldırım	%20

Firmanın Vizyonu

Firmanın vizyonu, “Kalite ve başarıları ile fark oluşturarak kalıcı üstünlükler sağlamak” tır (kontekmakine.com.tr).

Firmanın Misyonu

Müşteri ihtiyaç ve beklentilerini en iyi şekilde anlayarak sunduğumuz ürün ve hizmetleri dünya standartlarında yüksek kalitede en etkin ve verimli şekilde ulaştırmak, işlenmiş döküm ve dövme mamuller alanında güvenilir, ulusal ve uluslararası alanda aranılır bir marka olmak (kontekmakine.com.tr).

Kalite Politikası (kontekmakine.com.tr).

- Ar-ge ve üretim süreçlerimizde ürün kalitesini sağlayarak ve sürekli geliştirerek müşterilerimize zamanında, istenilen kalitede ve uygun maliyette ürün sağlamak.
- Kalite Yönetim sistemimizin ISO9001:2008 standardının gereklerini yerine getirecek şekilde dökümante edilmesi, belgelendirilmesi ve sürekli iyileştirilmesi
- Müşterilerine istediği şartları ve yasal mevzuat şartlarını sağlayarak, hep aynı kalitede ürünleri ürettiğinin güvencesini vermek ve sistemi etkin bir şekilde uygulayarak müşteri memnuniyetini artırmak
- Her geçen gün artan ve değişen müşteri taleplerini karşılamak, hizmet kalitesini artırmak, memnuniyeti sağlamak, maliyetleri en az seviyeye düşürmek için konusunda uzman personel ile teknolojik gelişmeleri yakından takip etmek
- Firmamızda müşterilerimiz, çalışanlarımız, tedarikçilerimiz, tüm paydaşlarımız ve toplum ile beraber sürekli artan bir iş birlikteliği içerisinde çalışmalarımıza devam etmek

3.1.2. Kontek Ltd. Firmasının Maliyet Sistemi

Kontek Ltd. firmasında maliyet muhasebesi sistemi olarak “Sipariş Maliyet Yöntemi” ni kullanmaktadır. Firma üretimde belirli partiler ve gruplar halinde üretim yapmakta ve her grup ve partide diğer ürünlerden şekil olarak farklı mamuller üretmektedir. Üretimde her bir mamul ya da partinin maliyetleri ayrı ayrı tespit

edilmektedir. Hammadde kullanımda en büyük ağırlık geri dönüşüm niteliği olan pik, sfero, alüminyum gibi atıklarıdır. Dökümhane bölümüne gelen pik, sfero ve alüminyum gibi metal yığınlar eritilip kaba bir kompozisyona sokularak hammadde niteliğinde depolanmakta, üretim siparişi alındıkça torna atölyesine şekillendirilmek için gönderilmektedir.

Firma, direkt hammadde giderleri ve direkt işçilik giderlerini doğrudan üretim siparişleri itibariyle izlemekte, genel üretim giderlerini ise bazı ölçüler kullanarak sipariş maliyetlerine dağıtmaktadır. Daha sonra da her bir mamul partisinde hesaplanmış toplam maliyet, o partideki tüm ürünlerin kümülatif miktarına bölünmesiyle de birim maliyeti hesaplanmaktadır.

3.1.3. Önceki İç Denetim Bulguları

Firma 2016 yılında, bağımsız denetim faaliyetlerinde yaşamış olduğu büyük olumsuzluklar nedeniyle bağımsız denetim yapan denetçinin ısrarlı tavsiyeleri üzerine bir risk yönetimi birimi kurarak firma bünyesinde bir iç kontrol sistemi oluşturmaya karar vermiştir. İç kontrol sisteminde de firma yönetimine ve bağımsız denetçiye bilgi sağlaması ve iç denetim faaliyeti yürütmesi için bir iç denetçi istihdam etmiştir.

İç denetçi, firma yönetimi ile yaptığı istişareler sonunda, fonksiyonel bir çalışma biçimi oluşturmuş ve hazırlığını yaparak kullanmayı düşündüğü iç denetim programını uygulamaya koymuştur. İç denetim süreci maliyet harcamaları üzerinde yoğunlaşmış, çalışmalarda muhasebe kayıtlarından finansal tablolara, fatura ve irsaliyelerden muhasebe defterlerine, bilgisayar programlarından firma ile ilişkili olan müşteri ve tedarikçi kayıtlarına kadar birçok veri kullanılmış, iç denetim standartlarında bahsedilen iç denetim yöntemleri uygulanmıştır.

İç denetim faaliyetinden sonra firma yönetimi, iç denetim faaliyetlerinin sağladığı randımandan beklediği etkiyi sayılamamakla beraber birçok konuda da tatmin edici sonuçları beklediği gibi bulamamıştır.

Firmanın 2016 yılı iç denetim faaliyetlerinden elde ettiği bulgular şunlardır:

1. Firma cari kayıtlarında önemli hatalar ve eksiklikler vardır. Bu durumdan yönetimin kısmen bilgisi bulunmaktadır.
2. Giren mal miktarı ile üretime sevk edilen miktarlar hesaplandığında stokta bekleyen hammadde miktarlarında tutarsızlıklar tespit edilmiştir.
3. Alınan hammadde cinsi ile tüketilen hammadde cinsi arasında farklılıklar vardır.
4. Alacaklı olan tedarikçilerin cari hesap kayıtlarında yanlışlıklar vardır.
5. Bazı işçilere mazeretsiz olarak devamsızlık yaptığı günlerde ücret ödenmiştir.
6. İşçilik saatleri bazı dönemlerde olduğundan çok fazla hesaplanmıştır.
7. İşe alınan ve işten ayrılan işçilerin giriş ve çıkış tarihleri hatalıdır.
8. Genel üretim gideri ismi altında sebebi bilinmeyen harcamalar vardır.
9. Üretim yöntemi ile uyumlu olmayan gider türleri vardır.
10. Bazı gider çeşitlerinin tespit edilmesinde hatalar yapılmıştır.
11. Genel yönetim gideri adı altında ne olduğu belli olmayan harcamalar vardır.
12. Firma ile alakası olmayan bazı ödemeler firma hesaplarına gider olarak kayıt edilmiştir.

Buraya kadar anlatılan bulgular firma yönetimi tarafından tatmin edici bulunmamış, bunların dışında çok daha fazla olumsuz durumun varlığından şüphelenildiği ve sapmaların bu kadar az olamayacağı iç denetçiye bildirilmiştir. Burada meydana gelen durum, araştırma konusu olarak bir örnek olay teşkil etmektedir. Bu bağlamda, iyi bir risk yönetimi nasıl olmalı, bulgular daha iyi nasıl sağlamak ve iç denetim faaliyeti daha fazla bulguya nasıl ulaşır? gibi sorulara cevap aramak, bir iç denetim modelini keşfetmeye ilham vermiştir.

3.2. UYGULAMALAR

Maliyet muhasebesi sistemine uygulanacak iç denetim programı dört aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar sırasıyla; Stok giderlerine, işçilik giderlerine, genel üretim giderlerine ve diğer çeşitli giderlere göre geliştirilmiş bir prosedür sırası şeklinde uygulanacaktır. Her bir aşamanın bulgusu ayrı ayrı ele alınacak, tüm aşamalardan sonra elde edilen faydalar tartışılarak yöntem analizi yapılacaktır.

3.2.1. Hammadde Giderleri İçin İç Denetim Uygulamaları

Mamul stoklarının denetiminde sırasıyla, satın alma, üretim ve üretim sonrası depoya sevkiyat yapılması aşamalarında iç denetim prosedürleri uygulanmıştır. İlk madde ve malzemelerin giderlerinin denetiminde uygulanacak denetim süreci şu şekilde gerçekleşmiştir (Şen, 2007:533):

Satın Alma Aşamasındaki İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Denetlenmesi

- Sipariş fişi satın alma departmanı tarafından düzenlenerek tedarikçilere gönderilir.
- Teslim alma departmanı gelen malların kontrolünü yapar.
- Teslim alınmış malların üretime sevkine kadar depolama işlemi yapılır.
- Depodaki mallar ilgili stok kartları açılarak sürekli envanter yöntemine göre izlenir.
- Depoda, mallar sadece miktar olarak kontrol edilir ve değerlendirme işlemi yapılmaz.
- Fiziki sayım ve gözlem depoda bulunan mallara uygulanmalıdır (Bozkurt, 2000, s.315).
- Denetçi, alınmış malların fiyat uygunluğunu inceler ve bununla ilgili liste oluşturur.
- Belirlenmiş kalemlerden inceleme yapılması için liste oluşturulur ve denetçi bu listede yer alan malların alış faturalarını incelemek için işletmeden ister.
- Denetçi satın alma faturalarının araştırmaları sırasında faturada yer alan satıcı firma bilisi, mal miktarı, birim fiyatlar ve evrak tarihi gibi bilgileri dikkate almalıdır (Rezaee, 2005:217).
- Stoklara giren miktarların incelenen faturalarla aynı olması beklenir.
- Alıcı ve satıcı birimlerin ölçüm birimleri farklı ise dönüştürme ölçü birim cetvelinin bulunması gereklidir.
- Denetçi bu ölçü birim cetvelini müşteri işletmeden isteyerek hesaplamaların doğruluğunu kontrol etmelidir. Bu duruma örnek olarak; kilo bazında alınan metal malzemenin uzunluk bazına göre depolanmasıdır.
- Fatura tarihi, fiziki sayım tarihinden hemen önceki faturalar “ilk giren ilk çıkar” değerlerinin fiyat testi için incelenmelidir. O madde ile ilgili olarak yakın tarihli bir faturaya rastlanmıyorsa, bu stok kaleminin modası geçmiş, sürümü yavaş ve ya satılmayan bir madde olma olasılığı çok fazladır (Güredin, 2007:244).

Üretimde Hammadde Giderlerinin Denetimi (Cheryl, Okcabol, 2005:614):

- Satın alınmış hammaddeler çıkış yapıldığı anda ütime sevk edilmeli bekletilmemelidir.
- Ütlemi tamamlanarak mamul durumuna getirilmiş mallar satışa sevk edilmek üzere depoya gönderilerek depolama süreci başlatılır.
- Mallar miktar hareketleriyle depolanır ve kayıt altına alınır. Bu kayıtlarda etkin bir iç kontrol yapısı kurularak gerekli takibat yapılır.
- Denetçi, sipariş edilen hammaddenin gelip gelmediğini, kayıt işlemlerinin yapıp yapılmadığını ve maliyetlerdeki değerlendirmelerin doğruluk derecelerini araştırır.
- Malların satış işlemleri gerçekleşmişse, mal sevkiyatının ve satışla ilgili işlemlerin kayda alınıp alınmadığı incelenir.

Depoda Ham Madde Giderlerinin Üretim Sonrası Denetimi

- Stok kalemlerinde dönem sonu miktar değerlerinin doğruluğunun tespit edilip edilmediği araştırılır.
- Mali tablolarda stokların gerçekten olup olmadığı yapılan stok sayımı ile belirlenir. Üretimde ise mamul bünyesine giren hammaddenin ve gider yerlerinde oluşan giderlerin mamul maliyetine yüklenmesi yoluyla maliyet transferi son bulur. Maliyet muhasebesi bu transferi başından sonuna kadar kayıt ortamında takip etmektedir. Bu sebeple denetçinin maliyet muhasebesi işlemlerini de incelemesi gerekir. Bu aşamada yapılacak başlıca işlemler şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2000:117):
 - Mamule doğrudan yüklenen hammaddenin miktar ve tutarının izlenmesi,
 - Mamule doğrudan yüklenen işçiliklerin süre ve tutarının izlenmesi,
 - Mamule giren fakat dağıtımı yapılması gereken genel üretim giderlerinin miktar ve tutarının izlenmesi,
 - Üretim gider yerlerinde bulunan transfer kayıtlarında Miktar ve maliyetlerin izlenmesi,
 - Tamamlanmış mamullerin miktar ve maliyetlerinin mamul hesaplarına devri,
 - Ütlemi yarım kalmış ve yarı mamul olarak adlandırılan mamullerin miktar ve maliyetlerinin izlenmesi.

Maliyet işlemlerinin başarılı olabilmesi için miktar ve tutar hareketlerinin düzenli bir biçimde izlenmesi gerekmektedir. Bunun sağlanmasında ayrıntılı bir belge ve kayıt düzenine, fiziki denetime ve iç denetim uygulamasına ihtiyaç duyulmaktadır (Bozkurt, 2000:120).

Denetim Verileri

- İşletme üretiminin kapasite raporu ve personel sayısı
- İşletme maddi duran varlıklarının listesi ve onlarla ilgili yasal evraklar
- İşletme yatırımlarıyla alakalı çalışma kağıtları
- İşletme ortaklık durumuna ilişkin bilgiler
- İşletmenin faaliyette bulunduğu dönem karı ve vergilendirmesi
- İşletmenin gelir ya da kurumlar beyannamesi ile föyleri
- İşletmenin üretim bandına yönelik çalışma kağıtları
- İşletmenin bulunduğu sektörün analizi ve faaliyet türü
- Mal alış fatura ve irsaliyelerinin örnekleri
- Muavin defter bazında Ar-Ge giderlerinin dökümü
- İşletmenin söz konusu dönemlerdeki KDV ve Peşin Vergi Beyannameleri

Denetim Alanları

- Mal alış faturalarında şekli hükümlere uyulup uyulmadığı,
- Mal alış faturalarında miktarların ve tutarların muhasebe kayıtlarına göre uygun olup olmadıkları, emtia türünün irsaliye ile aynı olup olmadığı,
- Mal alış faturalarındaki miktar ve emtia bilgilerinin sevk irsaliyesiyle uygun olup olmadığı,
- Mal alış faturalarındaki KDV bilgileriyle muhasebeleştirilmiş kayıtların uygunluğu ile beyan edilen KDV bilgilerinin tutarlılığı,
- Mal alış faturalarındaki girdi bilgilerin muhasebeleştirilmesi, maliyetlere aktarılması ve satıcı firma kayıtları ile uygun olup olmadığı,
- Mal alış faturalarına istinaden yapılan peşin ödemeler ve verilen vadeli evrakların tutarlılığı,

- Mal alış faturalarındaki gidilerin tür ve miktarının satıcı stoklarındaki kayıtlarla örtüşüp örtüşmediği konusunda mutabakatların yapılması,

Denetim Uygunlukları

- Mal alış faturalarında gösterilmiş ürünün tür ve miktar bilgilerinin sevk irsaliyesindeki bilgilerle tutarlılığı,
- Mal alış faturalarındaki tutar ile muhasebe defterlerine yapılan kayıtların birbiri ile örtüşmesi,
- Mal alış faturalarının KDV tutarlarının KDV beyannamesinde doğru ve eksiksiz beyan edilmesi ve bu KDV bilgilerinin yasal olarak oranlara uygunluğu,
- Mal alış faturalarındaki tür ve miktar verilerinin işletmedeki stok ambarında bulunan kayıtlarla ve miktar hareketleriyle uygunluğu,
- Mal alış faturalarında gösterilmiş tutarlar ile tedarikçi firmaya yapılan teydiyelerin birbiri ile uygunluğu,
- Mal alış faturalarındaki girdi türü ile muhasebeleştirilmiş bilgilerin tekdüzen hesap planına uyumlu bir biçimde olması,

3.2.2. İşçilik Giderleri İçin İç Denetim Uygulamaları

Ücret Bordrosu Denetimi

VUK, 238. Maddesinde de belirtildiği gibi; çalıştırılan işçilere yapılan aylık ödemeler her ay işverenler tarafından “Ücret Bordrosu” adlı tabloda takip edilmek zorundadır. Ücret bordrolarında şu bilgiler yer almaktadır:

- Çalışan işçinin; adı, soyadı, ücretin işçi tarafından tahsil edildiğine dair imza ya da mührü. (Ücretin banka kanalıyla ya da makbuz karşılığı ile ödendiği durumlarda imza ya da mühür aranmamaktadır.)
- İşçi karnesi kullanılıyorsa karne tarihi ve numarası,
- Aylık, haftalık, günlük, saatlik ya da parça başı ödenen işçilik ücreti,

- İşçinin çalışma gün sayısı ya da detaylı süre açıklaması,
- Ödenen ücretten yapılan gelir vergisi, damga vergisi ve sair vergi kesintileri,

Yasal Kesintilerin Denetimi

Çalıştırılan işçilere yapılan ödemeler işletmenin ana faaliyetindeki maliyet kalemini teşkil etmektedir. İşçilik giderlerinin denetimi kadar işçiliklere ödenen ücretler üzerinden yapılan yasal kesintilerin denetimi de çok önemlidir. Bu yüzden denetçi, denetim işlemleri sırasında işçi ücret bordrosunda bulunan kesintilerin işverence usulüne uygun bir şekilde bildirimini yapıldığını da kontrol ederek ödenen kesintileri ile ilgili araştırmalarına denetim süreci içinde yer vermelidir.

Denetçi işletmelerde uygulanan ücret tahakkuku ve ödeme işlemlerinde örnekleme yöntemini kullanır. Örnekleme yönteminin kullanılmasıyla çalışanlar arasından seçilmiş işçilerin tahakkuk etmiş alacakların denetimi yapılır. Bu denetimlerde şu şekilde gerçekleştirilir:

- İşçi çalışma saatleri, üretilen mamul birimleri ve ödenmiş ücretler arasında karşılaştırmalar yapılır,
- Sözleşmeler, anlaşmalar ve toplu ücret sözleşmeleriyle ilgili belgeler karşılaştırılır,
- Ücret tahakkuklarına ilişkin hesaplamalar incelenir,
- İşçi brüt ücretinden yapılan kesintilerin ve bu kesintilerin hesaplanma şeklinin doğruluğu incelenir,
- Çalıştırıldığı anlaşılan işçilerin gerçekten istihdam edilip edilmediğini araştırmak için personel özlük dosyaları ve çalışma fişleri incelenir,
- İşçilik ödemelerinin gerçek kişilere yapılıp yapılmadığının saptanması için personel imzaları ve ödeme makbuzları incelenir,
- Ödeme yapılırken, ödeme evraklarının ve ya nakit paranın tevdi edilmesi sırasında denetçi hazır bulunarak dağıtım gözlemi yapar,
- Ödeme tahakkuk tabloları ve icmal cetvelleri tekrar incelenmeli, gözden geçirilmeli, muhasebe defterlerine yapılan aktarmalarla bu tablolarda bulunan bilgilerin örtüşüp örtüşmediği araştırılmalı ve işçilik maliyet dağılımının uygun olup olmadığı belirlenmelidir.

- Tahakkuk etmiş tutar ile ödeme fonundan çekilmiş tutar karşılaştırılarak ilgili uygunluk doğrulanmalıdır,
- İşçi ücret fonlarından yapılan ödemelerin mutabakatı sağlanmalıdır,
- İşletme tarafından ödenmemiş ya da işçi tarafından bazı sebeplerden dolayı tahsil edilmeyen ücretlere yapılan uygulamaların ne olduğu araştırılmalıdır (Güredin, 2007).

Tazminatların Denetimi

İş Kanunu yasasında, bir işletmede belli bir süre çalışmış olan işçiye kanunda belirtilmiş durumlar haricinde ve belirli şartların oluşması durumunda, eğer işçi işten çıkarılmış ise çalışmış bulunduğu her takvim yılı için kendisine son aldığı yasal ücreti üzerinden her yıl için bir ay olmak kaydıyla belirli bir tazminat hesaplaması yapılarak işçiye kıdem tazminatı adı altında bir ödeme yapılır. Kıdem tazminatı hesaplanması ve ödenmesinde denetçi şu hususlara dikkat eder (Ataman, 2001:319);

- Yapılan çalışmanın ve kıdem tazminatı hak ediş yıllarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı incelenir,
- On iki aydan daha az süre çalışmış için ayrılmış kıdem tazminatı karşılığı var ise bu tutarların iptal edilerek mali tablolara yansıtma işlemlerinin sonraya bırakılıp bırakılmadığıdır.

Uygulamada genel olarak, kıdem tazminatının maliyetlere nasıl yansıtılması gerektiği çokça merak edilen bir konu oluşmuştur. Maliyet ilkelerine göre ödenmiş kıdem tazminatının tümünün ödemenin yapıldığı yıldaki maliyetlere yüklenmesi usul bakımından uygunsuzdur. Çünkü kıdem tazminatı bir anda ortaya çıkmış olağan dışı bir ödeme olmayıp, işçilerin çalışma süreleri boyunca birikmiş yasal bir alacak türüdür. Sistemik olarak işleyen muhasebe sistemi işçilerin her yıl hak edeceği kadar kıdem tazminatını ödeyebilmek için karşılıklar ayırmalı ve bunu ilgili muhasebe hesaplarında izleyerek mamul maliyetlerine yüklemelidir. Bu bağlamda işçilere ödenen kıdem tazminatı karşılığının ayrılması, Türkiye Muhasebe Satandartlarına göre mecburi bir durum iken, Vergi usul kanunu böyle bir uygulamaya zorunluluk yüklememektedir. Hatta ve hatta bu tür karşılıklar vergi usul kanuna göre gider olarak bile kabul edilmemekte, Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler kapsamında değerlendirerek,

ödenecek verginin hesaplandığı vergi matrahına ilave etmeyi öngörmüştür.

Denetim standartlarında, işçilik giderlerinin denetimi için uygulanan prosedürler şu şekilde sıralanabilir (Şen, 2007:539):

İşçilik Giderlerinde Denetim Alanları

- İşletme tarafından ilgili dönemde istihdam edilen personel sayısı
- İşletme tarafından ilgili dönemde işine son verilen personel sayısı
- İlgili dönemde kendi isteği ile işten ayrılan (istifa eden) personel sayısı
- İşletmede çoklu vardiya ile çalışıp çalışılmadığının belirlenmesi
- İşçi ücret ödemelerinin şekli,
- İşçilere yapılan ayni yardımların olup olmadığı,
- İşçilere yemek servisinin ne şekilde yapıldığı,
- İkramiye ve sosyal yardım ödeneklerinin yapılıp yapılmadığı, yapıldı ise şekli;
- İşletmenin fason üretim yapan başka işletmelerle ilişkisinin olup olmadığı, varsa; çalışılan fason işletmenin personel sayısı ve üretim kapasitesinin durumunun tespiti,
- İşçi ücret zammının nasıl yapıldığı,
- İş sözleşmesi feshedilmiş işçinin kıdem ve ihbar tazminatlarının uygun bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığının gözlemlenmesi,
- Tahakkuk etmiş işçi maaşlarıyla alakalı her türlü hesaplamalarda yapılan vergi ve diğer yasal kesintilerin usulüne uygun hesaplanması ve beyan edilmesi ile ilgili tespitler,
- Tahakkuk etmiş işçi maaşlarıyla ilgili olarak yapılması gereken hesaplamaların, yapılan vergi ve diğer yasal kesintilerin usulüne uygun hesaplanmasına karşın, eksik ya da fazla beyanda bulunarak eksik ya da fazla ödeme yapılıp yapılmadığının tespiti,
- Stopaj beyannamelerinin düzenlenmesinin usulüne uygun olup olmadığı,
- İşçi ücret avansı ödemesi yapılıp yapılmadığı, ödeme yapılıyorsa avans hesabının ortalama vadesinin otuz günden fazla olup olmadığının tespiti,
- Çalışan personelin kimlik bilgilerinin ve kıdemlerinin gösterildiği tabloların hazırlanması,
- İşçiliklere ödenen ücretlerin sektör standartlarına oransal düzeyinin belirlenmesi,

Denetim Uygunlukları

- İlgili dönemde istihdam edilen işçi sayısının fiili işçi sayısına uygunluğu,
- Tahakkuk etmiş işçi ücretleri tutarının toplam vergi matrahında esas alınmış tutar ile uygun olup olmadığı,
- İşçiliklere ödenen ücretler tutarının muhasebe kayıtlarındaki hesap tutarlarına uygun olup olmadığı,
- Tahakkuk etmiş personel ücreti brüt tutarının giderleştirilmiş ücret tutarlarına uygunluğunun olup olmadığı,
- Giderleştirilmiş toplam brüt ücretler ile beyan edilmiş işçi ücretlerinin vergi ve diğer yasal kesintilerinin uygun olup olmadığı,
- Personel iaae fatura alışları ile tüketilmiş gıda miktarının girdi tutarlarının birbiri ile uyumlu olup olmadığı,
- İşçilere ödenmiş ikramiye ve diğer sosyal yardımlar ile bu tutarların tahakkuk etmiş ve ödenmiş fiili tutarlara olan uygunluğu,
- Fason hizmet işçiliği yapan işletmeler ile çalışılıyorsa, direkt personel hizmetlerinin fason işletme personel kayıtları ile uygunluğunun olup olmadığı,
- İş sözleşmesi feshedilen işçilerin vergi ve yasal kesintilerinin ilgili kanun hükümlerine uygunluğu,
- Tahakkuk edip ödeme aşamasına gelmiş işçi ücretleriyle ilgili vergi ve diğer yasal kesintilerinin, kanunda belirlenmiş hükümlere uygunluğunun olup olmadığı,
- Tahakkuk etmiş işçi maaşlarıyla ilgili hesaplanan vergi ve diğer yasal kesintilerin beyannameler ile vergi dairelerine bildirilen ve sosyal güvenlik kurumlarına bildirilen bilgilerle uygun olup olmadığı,
- Tahakkuk etmiş işçi maaşlarıyla ilgili hesaplanan vergi ve diğer yasal kesintilerin ödeme makbuzlarında gösterilen tutarlarla uygunluğu,
- Düzenlenmiş stopaj beyannameleri ve SGK bildirgelerinin ilgili kanun hükümlerine uygun olup olmadığı,

3.2.3. Genel Üretim Giderleri İçin İç Denetim Uygulamaları

Genel üretim giderlerinin diğer maliyet türlerinden ayrıldığı en belirgin özelliklerini sıralamak gerekirse (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004):

- Genel üretim giderleri endirekt maliyetlerdendir ve belli dağıtım hatları anahtarları kullanılarak ürün maliyetlerine yüklenirler.
- Mamul ya da hizmetin üretimi ile uzaktan ya da yakından olması fark etmemekle birlikte kesinlikle ilgili olmak zorundadır. Bu durum imalat, stoklama ve satış maliyetlerinin oluşumunda etkili ve önemli bir rol oynamaktadır.
- Genel üretim giderleri, sabit genel üretim giderleri, değişken genel üretim giderleri ve yarı değişken genel üretim giderleri olarak yönetim tarafından en uygun yönünün seçilebilme imkânı ile işletmenin üretim kapasitesine etki etmektedir. Bu yönüyle, genel üretim giderleri işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ölçülmesinde önemli bir kıstas durumundadır (Yükçü, 1999:50).

Genel üretim giderlerinin miktarının önemli bir bölümü sabit maliyet unsuru olmayı teşkil eder ki, üretimin hacmine bağlı olmaksızın artar ya da azalır. Buna karşın bir takım maliyet unsurları ise kısmen değişken ya da sabit olarak nitelendirilebilmektedir. Bu sebeple, genel üretim giderlerinde üretime yükleme işlemi çoğu işletmenin üretim maliyeti belirlemede sorunlar yaratmakta ve karmaşaya sebebiyet vermektedir. Temel mânâda genel üretim giderlerin mamul maliyetlerine intikal ettirilmelerinde iki farklı yol tercih edilmektedir.

- Bir yıla ait olan tüm maliyet tutarlarının yekûn olarak alınmasını beklemek: Ay bazında hesaplanan maliyetlerde dalgalanmalar gösterecektir ve neticede kısa vadeli sonuç hesaplarında güvenilir tutarlar görülmeyecektir.
- Aylık bazda maliyet belirlemede götürü yöntem kullanma: Bu yöntem sadece belirlenmiş bir takım imalat çeşitleri için ya da genel üretim giderlerindeki tüm üretim giderleri için kullanılabilir.

Anlatılan yöntemlerden ilki sadece yıllık bazda ve kesinleşmiş maliyet tutarlarına dayanan hesaplama tarzı anlayışı, modern maliyet muhasebesi yaklaşımına paralellik göstermemekte ve ilgili yöntem küçük ölçekli firmalar tarafından daha çok tercih edilmektedir. Uygulamada firmalar “Maliyet gider karşılıkları” isimli muhasebe hesabını kullanarak ve genel üretim giderlerinin bir kısmını bütçelendirerek ürün maliyetine yükler. Bu tutum, genel üretim giderlerinin bir kısmının fiili diğer bir kısmının da bütçelendirilerek ürün maliyetine yüklenmesine olanak sağlayacaktır (Altuğ, 2001:178).

Denetim kapsamında, Genel üretim giderlerinin denetimi için bu giderlerin ürün maliyetlerine dağıtılmasında izlenen yöntemler ve dağıtım güzergâhı incelenmeli ve yükleme oranının hesaplanması gereklidir. Denetçi fazla ya da noksan gördüğü yüklemeler tespit ederse, muhasebe kayıtlarında bu noksanlıkların ve fazlalıkların uygun olarak muhasebeleştirildiğinden emin olmalıdır. Genel üretim giderleri, malın üretimi için vazgeçilmez giderler olarak dönemin genel üretim giderleri arasında gösterilip gösterilmediği, yapılan vergi incelemelerinde de dikkat çeken bir durumdur (Güredin, 2007:290).

Denetim Verileri

- İşletmenin yatırımları ile ilgili çalışma kâğıtları ve maddi duran varlıklarının listesi ve ortaklık yapısı ile ilgili dökümanlar,
- İşletmenin dönem kârının dağıtımı ve vergilendirilmesi ile ilgili evraklar ve kurumlar ya da gelir vergisi beyannamesi ve föyleri,
- İşletmenin imalat yapısı ile ilgili çalışma notları, firma faaliyetinin türü ve içinde yer alınan sektörün analiz raporları,
- Mal alış fatura ve irsaliye suretleri, Ar-Ge giderlerinin muavin defterdeki dökümü, kullanılmış fon ve kredilerin dökümü ve diğer gerekli dökümanlar.

Denetim Alanları

- İşletmenini imalathanesinde ve atölyelerinde yapılan işler,
- İşletmenin bakım onarım departmanında yapılan işler,
- İşletme yemekhanesinde yapılan işler,
- İşletmenin enerji tükettiği bölümler,
- İşletmede ısıtma gideri yapılan departmanlar,
- İletişim ve haberleşme giderlerinin yapıldığı departmanlar,
- Endirekt malzeme ya da işçilik harcamalarına yönelik işlemler,
- Malzeme alışlarına ilişkin faturalardaki bilgilerle maliyete yansıtılmış bilgilerin uyum gösterip göstermediği,

Denetim Uygunlukları

- Genel üretim giderlerinde çeşitler doğru ve olması gerektiği gibi tespit edilmiş midir?
- Muhasebe kayıtlarında maliyet muhasebesi ile ilgili hesaplara usulüne uygun aktarımlar yapılmış mıdır?
- Maliyet gider yerleri firmanın yapısal durumuna uygun olarak belirlenmiş midir?
- Gider dağıtımları seçilmiş olan yöntemine uygun ve usulüne sadık kalarak yapılmış mıdır?
- Gider dağıtımları için seçilmiş maliyet sistemi işletme yapısına uygun mudur?
- Gider dağıtımları için seçilmiş yöntemine göre birim bazda hesaplanmış maliyetler doğru mudur?
- Maliyet yansıtma kayıtları doğru ve usulüne göre yapılmış mıdır (Dursun, 2007:73)?

3.2.4. Diğer Giderler İçin İç Denetim Uygulamaları

Denetim Verileri

- İşletmenin ilişkili olduğu alıcı ve satıcılarla olan ve dışardan sağlanan fayda ve hizmetlerin dökümü,
- İşletmenin alış veriş sözleşmeleri, tüketim harcamalarının sebeplerini gösteren yazılı evraklar ve genel giderler kapsamında imzalanmış sözleşmeler,
- Nakliye, kargo, iletişim, enerji ve su tüketimine yönelik yapılan harcamaların defter kayıtları,
- Demirbaş listesi ve yönetim biriminde kullanılan eşyaların son durumları,
- Yurt içi ve yurt dışı gezilerinin masraf faturaları,
- Diğer tüm çeşitli harcamaların defter kayıtları.

Denetim Alanları

- İşletmenin yönetim ve koordinasyon biriminde yapılan işler,

- İşletmenin yemekhane bölümünde yapılan işler,
- İşletme bilgi işlem merkezinde yapılan işler,
- İşletmenin enerji tüketen idari birimleri,
- İşletmede pazarlama ve satış giderleri yapan birimler,
- İletişim ve haberleşme giderlerinin yapıldığı departmanlar,
- Yönetim ve ara işlerde yapılan işçilik harcamalarına yönelik işlemler,

Denetim Uygunlukları

- Genel yönetim giderlerinde çeşitler doğru ve olması gerektiği gibi tespit edildi mi?
- Muhasebe kayıtlarında genel giderler ile ilgili hesaplara usulüne uygun aktırıldı mı?
- Genel yönetim giderleri firmanın yapısal durumuna uygun olarak belirlenmiş midir?
- Genel yönetim giderleri kayıtları doğru ve usulüne göre yapılmış mıdır (Dursun, 2007:73)?

3.3. BULGULAR VE YÖNTEM ANALİZİ

Hammadde Giderlerinde İç Denetim Bulguları

- Mal alış faturalarında kısmi kayıtlar yapılmış olup, ilgili fatura içerikleri bilinmemekte olup, muhasebe kayıtlarında bilgilere yer verilmemiştir.
- Mal alış faturalarında kısmi iptaller yapılmış lakin kayıtlara bu değişiklikler yansıtılmamıştır.
- Mal alış faturalarının KDV meblağları yanlış ya da farklı işlenmiştir.
- Mal alış faturalarındaki ve irsaliyelerdeki miktar bilgileri birbiri ile tutmamaktadır.
- Mal alış faturalarında adı geçen KDV hariç tutarlarla, mal cinsine yönelik bilgiler sevk irsaliyesindeki miktar bilgileri ile aynı değildir.
- Mal alış faturalarındaki KDV hariç tutarlarla, malın tutarı ve satıcı firma kayıtlarındaki bilgilerle örtüşmemektedir.
- Mal alış faturalarındaki tutarlar, ilgili malların bedelleri için ödenen nakit para ve vadeli evrakların toplam tutarından farklıdır, eksiklikler ya da fazlalıklar

gözlemlenmiştir.

- Mal alış faturalarındaki tutarlar, bu mallar için yapılan ödemeler başka bir satıcı firmanın cari hesaplarında kayıtlı olduğu görülmüştür.
- Mal alış faturalarındaki giderlerin tutarları hiç kayıtlara geçmemiş ancak satıcı firma kendi kayıtlarında bu tutarları gelir olarak kaydetmiştir.
- Üretime sevk edilen hammadde miktarlarından beklenen mamul miktarı sağlanamamış, fire miktarlarında artışlar vardır.
- Üretime sevk edilen hammadde miktarı ile üretim biriminde bulunan hammadde miktarı arasında tutarsızlıklar vardır.
- Üretim biriminde önceden beri bekleyen ve ne olduğu anlaşılamayan bozuk mamuller vardır.
- Depodaki mamul miktarı ile üretimden depoya sevk edilen mamul miktarları arasında tutarsızlıklar vardır.
- Depoda bekleyen ve üretim birimine düzeltilmesi için geri gönderilmeyen bozuk mamuller vardır.
- Bazı firmalara istemedikleri halde mamul sevkiyatı yapılmış, ödeme alınmamış ve iade de alınmamıştır.
- Mamullerin stoklanmasında işletme politikasına uygun prosedürler izlenmemiştir.
- Üretimi tamamlanmamış bazı mamul kalemlerinin depoya sevk edildiği, fakat bu hatanın giderilmesi için mamulün tekrar üretim birimine gönderilmediği görülmüştür.

İşçilik Giderlerinde İç Denetim Bulguları

- İlgili dönemde işe alınmış işçi sayısı fiili işçi sayısından farklılık göstermektedir.
- Hesaplanmış ücret tutarı ile vergi matrahında esas alınan ücret tutarının birbirinden farklıdır.
- Muhasebe kayıtlarındaki tutar ile işçilere ödenen ücret tutarlarının birbiri ile matematiksel olarak tutarlı değildir.
- Giderleştirilmiş ücret tutarı ile tahakkuk etmiş işçi brüt ücret tutarının birbirine denk değildir.
- Giderleştirilmiş toplam brüt işçi ücreti ile beyan edilmiş işçi ücretlerinden kaynaklanan vergi ve diğer yasal kesintilerin birbiri ile uyumlu değildir.

- Çalışan personel sayısı ile yemek faturalarında gösterilen ve tüketilen yemek miktarlarının birbiri ile uyumlu değildir.
- İşçilere ödenmiş ikramiye ve diğer sosyal yardım tutarlarının fiili tutarlardan farklıdır.
- Fason işletmeler ile çalışılması durumunda, fason işletme personel hizmet kayıtları, firma kayıtlarından farklıdır.
- İş sözleşmesi feshedilmiş işçilerin kıdem ve ihbar tazminatlarının hesaplanmasında ilgili yasal mevzuata uygun hareket edilmediği görülmüştür.
- Tahakkuk etmiş işçi ücretleri ile ilgili hesaplanmış vergi ve diğer yasal kesintilerin kanun hükümlerine uygun olmadığı anlaşılmıştır.
- İşçi ücretlerinin tahakkuk etmiş ve ödenmiş kısımları ile birlikte hesaplanan vergi ve diğer yasal kesintiler, vergi dairelerine verilen beyannameler ve SGK ya bildirilen bildirimlerde eksik ya da uygunsuz beyan edilmemiştir.
- İşçi ücretleri üzerinden tahakkuk etmiş ve ödenmiş vergi ve diğer yasal kesintilerin ödeme makbuzları kayıtlarla uygun değildir.
- Verilen bildirge ve beyannameler kanun hükümlerine uygun değildir.

Genel Üretim Giderlerinde İç Denetim Bulguları

- Genel üretim giderlerindeki gider çeşitleri usulüne uygun tespit edilmemiştir.
- Muhasebe hesap yansıtmaları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygundur.
- Maliyet gider yerleri firmanın yapısal durumuna göre uygun belirlenmemiştir.
- Maliyet gider dağıtımları seçilmiş olan yöntemin usulüne uygundur.
- Gider dağıtımı için seçilen yöntemin işletmeye uygun olmadığı tespit edilmiştir.
- Birim maliyetler seçilmiş olan yöntemle göre uygun olarak hesaplanmamıştır.
- Maliyet hesaplarının yansıtma kayıtları muhasebe sistemine uygun olarak yapılmamıştır.
- İlgili dönem sonunda maliyet hesaplarının kayıtları düzgün ve uygun bir şekilde kapatılmamıştır.

Diğer Giderlerde İç Denetim Bulguları

- Genel yönetim giderlerindeki gider çeşitleri usulüne uygun tespit edilmemiştir.
- Muhasebe hesap yansıtılmaları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygundur.
- Genel yönetim giderleri firmanın yapısal durumuna göre uygun belirlenmemiştir.
- Maliyet gider dağıtımları seçilmiş olan Normal Maliyet Yöntemi usulüne uygundur.
- Genel yönetim giderlerinin yansıtma kayıtları muhasebe sistemine uygun olarak yapılmamıştır.
- İlgili dönem sonunda genel yönetim giderlerinin kayıtlarında eksiklikler vardır. Ayrıca gereksiz ve alakasız harcamalar tespit edilmiştir.

Yapılan çalışmalar nezdinde, önceki iç denetim çalışmalarına göre çok daha kapsamlı sonuçlar elde edilmiştir. Hammadde, işçilik, genel üretim ve diğer çeşitli giderler bazında yapılan iç denetimde, firmanın olumsuz sapmaları daha detaylı ve daha geniş bir alanda saptanmıştır. Her birimde yapılan genişletilmiş denetim prosedürleri uygulamada etraflıca ele alınmış, sonuçlarda karşılaşılan faaliyet verileri incelendiğinde firmanın yüzeysel olarak gözle görülmesi zor olan fakat işletme sürekliliğini uzun vadede önemli derecede etkileyecek durumlar açıklığa kavuşturulmuştur. Çalışmanın devamında elde edilen hususlara yönelik daha kapsamlı bir tartışma ele alınmaktadır.

3.4. TARTIŞMA

Firma, 2016 yılında bağımsız denetim firmasının direktifleri ve tavsiyeleri doğrultusunda, bünyesinde bir risk yönetimi birimi oluşturularak iç kontrol sistemi kurmuştur. İç kontrol sisteminden, aynı zamanda da bağımsız denetim firmasına bilgi sağlanması ve iç denetim faaliyetlerinin de yürütülmesi için bir iç denetçi istihdam edilmiştir. İç denetim biriminin oluşturulmasında işletmenin iş yükü ve faaliyet büyüklüğü dikkate alınarak, bu dönemde ve ilerleyen dönemlerde de işlevselliğin artarak devam etmesi adına bir bütçe ayrılmıştır.

Öte yandan, firmanın ilişkili olduğu diğer işletmelerle de görüşülmüş, bu bağlamda sadece bağımsız denetimin yeterli olacağı, iç denetimin mali bir külfet yaratacağı ve uzun dönemde de yeterli bir fayda sağlamayacağı gibi tavsiyeler alınmıştır. Bu tip söylemlere etki eden en büyük sebepler, firmanın yıllık cirosunun çok

yüksek olmayışı, işçi sayısının azlığı, iş yükünün çok fazla bir önem arz etmemesi gibi durumlardır.

Firma yönetimi ise dış denetim firmasının profesyonel bakış açısı doğrultusunda hareket etmeye karar vererek bünyesinde oluşturduğu iç denetim birimince çalışmalara başlamış ve elde ettiği bulguları analiz etmiştir. 2016 yılında yapılan çalışmalarda iç denetçinin elde ettiği bulgular, firma yönetiminin hissettiği sapmaların tahmin edilenin çok çok altında kaldığı yönündedir.

Özet olarak bakıldığında ise, firma cari kayıtlarında hataların bulunması, hammadde stok hareketlerinde tutarsızlıkların olması, mamul üretim çizgisindeki sapmalar, işçilik saatlerinde hesap hataları, işçi istihdamında alınan verimsiz kararlar, işçilerin işe giriş ve işten çıkış sürelerindeki tutarsızlıklar, genel üretim giderleri adı altında işletme faaliyetiyle ilgisi olmayan harcamaların varlığı, yersiz ödemeler ve kayıt altına alınamamış zararlar gibi olumsuzluklar göze çarpmaktadır. Firmanın bu sapmalardan ve hatalardan kısmen bilgisinin olması hâlihazırda iç denetim faaliyetlerine yönelmesine etki eden husus olmuştur. Her firma gibi bu işletme de bünyesinde barındırdığı bu olumsuz durumlardan kurtulmak ve yanlışları en aza indirmek çabasıdadır.

İç denetim birimini oluşturmanın vereceği zahmet ve firmaya katacağı külfet de ayrıca düşünülmekte, alınacak kararlarda önemli bir ihtiyat unsuru teşkil etmektedir. Ayrıca, iç denetim faaliyetlerin bir kereye mahsus değil, ilerleyen dönemlerde de tekrar tekrar yapılarak etkin bir fonksiyon haline getirilmesi amaçlanmıştır.

Önceki dönemde yapılmış iç denetim faaliyeti, özellikle maliyet muhasebesi çerçevesinde bir bütün olarak ele alınmış, firma kayıtlarının sadece en kolay ulaşılabilir olanlarından yararlanılmıştır. Maliyet giderlerinin mamul maliyetine direkt olarak etki eden kısımları ele alınmış, endirekt giderler ve işletme malzemelerine yönelik olarak yapılan harcamaların sadece belirli bir kısmı incelenmiştir. Denetim faaliyetlerinde stok denetimi prosedürlerinde gösterilen alanlar, firmanın sağladığı dökümanlar ve iç denetçinin şahsi tecrübeleri ile irdelenerek sonuçlar elde edilmiştir.

Örnek uygulamada, maliyet muhasebesi çerçevesinde yapılan iç denetim uygulaması çok daha geniş bir şekilde ele alınmıştır. İç denetimde, maliyet giderlerine

etki eden tüm alanlar, direkt-endirekt kavramı ayrı ayrı dikkate alarak değerlendirilmiştir. Bu bağlamda belirli aşamalar doğrultusunda hareket eden iç denetçi;

a. Hammadde Stok Giderlerinde;

- Satın alma
- Üretim
- Üretim sonrası depolama

b. İşçilik Giderlerinde;

- Ücret bordrosu
- Yasal kesintiler
- Tazminatlar

c. Genel Üretim Giderlerinde;

- Sabit genel üretim giderleri
- Değişken genel üretim giderleri

d. Diğer Çeşitli Giderler

olarak, toplamda dört aşamada detaylı bir çalışma yapmıştır. Önceki çalışmaya göre burada yapılan çalışmalardan elde edilen yeni bulgular ve burada yapılan çalışmanın önceki çalışmadan üstünlükleri şunlar olmuştur:

1. Stok giderlerinin denetimine yönelik yenilikler ve üstünlükler:

- Fatura ve fatura yerine geçen alışveriş evraklarının muhasebe sistemine kayıtlarında ortaya çıkan hatalar daha detaylı tespit edildi. Ayrıca hataların nedenlerine de ulaşıldı.
- Alınan hammaddelerin cins ve miktarlarındaki hataların hepsi tespit edildi, kimi kalemlerde düzeltmeler yapıldı, kimi kalemlerde ise iade faturası kesilmesi yoluna gidildi.
- Cari hareketler ve alış faturalarındaki tutarsızlıklar tespit edildi. Düzeltme işlemleri için tedarikçi firmalardan mutabakat mektupları ve hesap ekstreleri istendi.
- Üretime sevk edilen hammadde miktarlarındaki tutarsızlıkların, satın alma bölümünün hatalarından kaynaklandığı anlaşıldı.
- Üretim bölümündeki cihazın işçi tarafından bozulduğu ama uzun bir süre bu durumun gizlendiği tespit edildi.
- Üretimde eksilen hammadde miktarının, fire miktarından fazla olduğu tespit edildi ve üretimde hatalı ürünlerin işçiler tarafından gizlendiği anlaşıldı.
- Üretimde ortaya çıkan geri dönüştürülebilir atıkların bir işçi tarafından çalınarak gizlice satıldığı tespit edildi.
- Üretilen mamullerin hatalı miktarlarda üretildiği ve bu yüzden depoya sevk edilen mamul miktarlarının tutarsız olduğu anlaşıldı.
- Satılan mamullerin sevkiyat sırasında hatalı miktarlarda gönderildiği ve alıcı firmanın bu mamulleri iade etmediği anlaşıldı.
- Bazı hatalı mamul sevkiyatlarının iade edildiği ama stoklara iade olarak geçmediği görüldü.
- Depoda bulunan bazı hatalı mamullerin üretim bölümüne geri gönderildiği fakat üretim bölümünde bu mamullerin düzeltilme işleminin halen daha yapılmadığı anlaşıldı.

2. İşçilik giderlerinin denetimine yönelik yenilikler ve üstünlükler:

- Dönemde işçi personel istihdam edilmiş fakat işçilerin sigortaları muhasebe birimince daha geç sürelerde yapılmıştır.
- İşçilerin sigorta primlerinin hesaplanmasında muhasebe hataları tespit edilmiştir.

- İşçiye ödenen ücret ile muhasebe kayıtlarındaki hataların muhasebe personeli tarafından yapıldığı anlaşılmıştır.
- İşçilik giderlerinin muhasebe kayıtlarında hatalar yapıldığı anlaşılmıştır.
- İşçilerin sigorta kayıtlarının geç yapılması ve yemek giderlerindeki miktar tutarlarının birbiri ile denk olmaması bu iki durumun birbiri ile etkileşim içinde olduğunu göstermiştir.
- Çalışılan fason işletmelerin vergi mükellefi olmadığı anlaşılmıştır.
- İşçilere hatalı olarak hesaplanan tutarlar bazında ikramiye ve sosyal yardım ödenekleri ayrılmıştır.
- İstifa eden, emekli olan ve işten atılan işçilere ödenen ihbar tazminatı, kıdem tazminatı ve son maaş ücreti gibi hesaplamalar hatalı yapılmıştır.
- Ödenen sigorta primi ve işçi ücretlerinin ödeme makbuzlarından farklı olduğu anlaşılmış, durumunun muhasebe biriminin hatası olduğu anlaşılmıştır.
- Bazı dönemlerde hatalı ve geç beyan edilen sigorta bildirelerinden ceza tahakkuk ettiği ve bunun işletme kasasından ödendiği halde kayda alınmadığı anlaşılmıştır.

3. Genel üretim giderlerinin denetimine yönelik yenilikler ve üstünlükler:

- Genel üretim gideri olarak yapılan harcamaların, genel yönetim gideri olarak hatalı kayıt edildiği görülmüştür.
- Muhasebe kayıtlarında, yasal mevzuata uygun kayıt yapılmamış, bazı hesaplar uygunsuz bir şekilde kapatılmıştır.
- Yemekhane gider yerinde toplanan giderlerin bir bölümü genel üretim gideri olarak dağıtılması gerekirken, genel yönetim gideri olarak kayıt altına alınmıştır.
- Gider yerlerinden üretim yerlerine dağıtım yapılırken hata yapılmıştır.
- Birim maliyetler hesaplanırken unutulmuş kalemler olduğu gözlemlenmiş, durum ile alakalı olarak sonradan düzeltme yapılmadığı da ayrıca tespit edilmiştir.
- Genel üretim giderlerinin mamul stoku hesaplarına yansıtılmaları yapılırken muhasebe standartlarına uygun yapılmamıştır.
- Genel üretim giderleri yansıtma işlemleri yapıldıktan sonra bazı hesaplar usule uygun olarak kapatılmamıştır.

4. Diğer giderlerin denetimine yönelik yenilikler ve üstünlükler:

- Genel yönetim giderlerinde, giderler olması gereken hesaplara kayıt edilmemiş, muhasebe hataları yapılmıştır.
- Gider yansıtımalarında, özellikle pazarlama satış ve dağıtım giderlerinde kayıt hataları yapılmıştır. Muhasebe birimi durumu bildiği halde düzeltme işlemine gitmemiştir.
- Kayda alınmamış gider çeşitleri vardır. Tutar olarak düşük görülen bazı gider faturaları kayda alınmamış, fakat yıl bazında bakıldığında bu tutarların önemli bir miktara ulaştığı görülmüştür.

Buraya kadar olan çalışmalarda görülmektedir ki, firmada iç denetim faaliyetleri örnekteki gibi uyguladığında maliyet giderleri açısından önemli denetim bulguları elde etmiştir. Firma, elde ettiği bulgulardan düzeltilebilmesi mümkün olan kısımları düzelterek, maliyet muhasebesi alanındaki birçok maddi kaybı telafi edebilecektir. Bu durum mamul birim maliyetinin azalması ve karlılık oranının artmasında önemli bir etki sağlayacaktır.

Öte yandan, düzeltilmesi mümkün olmayan ve zararlar kapatan işlemlere bakıldığında, işletme en azından bir farkındalık sahibi olmuş ve ileriye yönelik çalışmalarında sorun teşkil edebilecek bölümler hakkında daha detaylı ve önemli bilgilere sahip olarak daha isabetli kararlar alabilme durumuna sahip olmuştur.

İşletme tarafından bakıldığında, iç kontrol sisteminin ve iç denetim faaliyetlerinin ne denli önemli olduğu, tahmin edilenden ne kadar fazla bilgi sağlayabildiği uygulamalı olarak görülmüştür. İşletme yönetiminin karar almada kullanacağı bu veriler, işletmeyi tahmin edilenin aksine, çok daha önemli noktalara taşıyacak ve ilerleyen dönemlerde belki de şimdiye dek hiç olmadığı kadar büyük bir atak sağlayacaktır.

İç denetim, işletme örgütünün amaç ve hedefleri doğrultusunda kurmuş olduğu risk yönetimi biriminde bulunan iç kontrol sisteminin en önemli faaliyet birimidir. Öyle ki, iç denetim faaliyetleri risk yönetimi çerçevesinde uygulamaların direkt olarak ele alındığı ve firmanın içinde bulunduğu çalışma şartlarını net bir şekilde anlayabilmelerini sağlayan fonksiyonel bir çalışma sistemidir.

İşletmeler faaliyetlerini belirledikleri yönetim politikalarına göre uyumlu ve verimli bir şekilde sürdürmek isterler. İşletmelerin varlıklarının korunması, hile ve yolsuzlukların engellenmesi, muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtların sağladığı verilerin doğru olmasını, zamanında ve güvenilir bir mali veri tabanına sahip olunması iç kontrol sisteminin temel amaçlarıdır. Bu bağlamda etkili çalışacak bir iç denetim birimi de firmaların en önemli gereksinimlerindedir.

İç kontrol sisteminin ve iç denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde çalışabilmesi ve firma yönetimine faydalı bilgiler sağlayabilmesi için bazı hususların iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu hususlar, çalışmalara her anlamda fayda sağlamakla beraber firma bütçesine ekstra bir külfet de yükleyeceklerdir. Burada önemli olan, katlanılan külfetin sağlanacak faydadan değer olarak fazla olmamasıdır. Az bir bütçe ayrılarak oluşturulmuş iyi çalışmayan ve verimsiz bir iç kontrol sistemi firmaya yarardan çok zarar getirecek, hem mali külfet oluşturacak, hem de önemli olumsuzlukların belirlenmesi de imkânsız hale gelecektir.

İç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin başarılı faaliyetlerde bulunabilmesi için bazı gereksinimlere ihtiyaçları olmakla beraber bu gereksinimlerin avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Bu dengenin iyi bir şekilde sağlanabilmesi, işletme yönetiminin önemli bir görevidir.

İç denetim biriminin bağımsızlığı, iç denetçi ve yardımcılarının objektif bir şekilde çalışmasını sağlar. Bu bağımsızlığın ölçütü işletme yönetimi tarafından etik bir şekilde sağlanmalıdır. Bağımsızlık, iç denetim faaliyetlerinde özgüven unsurunu beraberinde getirirken, aşırı bir serbestlik de aynı şekilde özen ve itinadan yoksun bir faaliyet çizgisi oluşturacaktır. Firmalar iç denetime bağımsızlık gücünü sağlarken, iç denetçinin ve denetim ekibinin pozisyonunu, konuya yaklaşımını ve varsa diğer özel durumları etraflıca düşünmelidir.

İç denetim biriminde görevlendirilecek personel işinde uzman, tecrübeli ve çalışma şartlarının bilincinde olan kişilerden seçilmelidir. Firma şayet elinde yeterliliğe ulaşmış personele sahip değilse, yine konusunda uzman ve denetim faaliyetlerinde profesyonel bir yaklaşım sergileyebilecek iş yapıcıları istihdam etmelidir. Buradaki ölçüt ise yüksek maaşlı personel değil, verimli ve fonksiyonel iş gücüne sahip elemanları seçebilmektir.

İç denetim faaliyetleri, işletme yönetimi ve sahipleri tarafından mutlaka desteklenmeli, denetçilerin yaptıkları çalışmalar zemsiz bırakılmamalı ve ortaya koyulan uyarılar varsa göz ardı edilmemelidir. Denetim biriminin yaptığı çalışmaların desteklenmediği ve gerekli önemin verilmediği işletmelerde, iç denetim faaliyetlerine gösterilen özen de zamanla azalan bir çizgi izleyecektir.

Firmalar iç denetim birimini finanse ederken, işletmenin büyüklüğü, toplam girdi ve çıktı miktarının boyutu, iş yükü ve firmanın ekonomik yapısını göz önünde bulundurmak durumundadırlar. Firmaların iş yükü ve işlem hacmi büyüdükçe, iç denetim faaliyetleri de çoğalacak, incelenecek ve test edilecek alanlarda büyüyecektir. Bu bağlamda firma iyi bir araştırma faaliyeti sağlayabilmek için yeterli bir denetim kadrosuna ihtiyaç duyar ve bu kadro için de bir bütçe ayırmak zorundadır. Firma yönetimi iç denetim için bütçe ayırırken ne yetersiz bir kaynak sağlamalı ne de çok fazla bir harcama yükünün altına girmelidir. İç denetim biriminin bütçesi hesaplanırken firmalar, sektördeki rakiplerini ve ilişkili olduğu diğer firmaları da göz önünde bulundurmalı, gerekiyorsa bir ortalama çıkartmalıdır. Firmanın büyüklüğü ve iş yüküne göre, iç denetim birimi organize edilmelidir. Yapılacak çalışmaların bir ekip tarafından mı yoksa bir kişi tarafından mı yapılacağı araştırılmalı, iş yüküne göre yeterli çalışma personeli istihdam edilerek ödenek bütçesi hazırlanmalıdır.

İç denetim faaliyetleri kapsamında yapılan çalışmaların neticeleri yönetim ve karar alma birimine bildirildiğinde, bu birim, çalışmaların uygulama pozisyonunu değerlendirirken çalışmaların yapıldığı alanları tekrar gözden geçirmelidir. İç denetimden gelen bilgiler her zaman araştırılmalı, doğru olup olmadığı ya da gerçek bir olayın neticesi olup olmadığı tespit edilmelidir. İç denetim biriminin sağlayacağı bilgiler doğrultusunda direkt olarak karar verip uygulamak da her zaman doğru bir yaklaşım olmayabilir. Bunun sebebi, iç denetim biriminden de hatalı ve gerçek dışı bilgilerin gelebileceğidir. Firma yönetimi raporları değerlendirirken, olaya konuyla muhatap olan birim tarafından da bakmalı, alternatif durumların ve bir takım zorunlulukların da olup olmadığını incelemelidir. Uygulama pozisyonunda bazen alternatif kararların verilebileceği pozisyonlar bulunmaktadır. Firma yönetimi bu pozisyonları etraflıca inceleyerek, işletme politikalarına göre karar vermelidir. Eğer iç denetim biriminden elde edilen bilgilere yönelik olarak verilecek kararlarda işletme yönetim politikalarının dışına çıkılacaksa, bunun nedensellik ve esneklik değerlendirmelerinin yapılması gerekmektedir.

Görevlendirilmiş denetim personelinin firma yapısı içinde işlevsel bir pozisyonda olması, çalışan kişilerin iş sahasında bilgi toplama ve denetleme faaliyetlerini daha iyi yapabilmelerini sağlamaktadır. İç denetim biriminde birden fazla çalışan personel varsa, bunların içinden en tecrübeli ve kıdemli olan kişinin müdür tayin edilmesi ya da denetim şefi yapılması, ekibin daha üretken çalışmasını destekleyecektir. Firma pozisyon ataması yaparken, tek başına kıdem süresi ya da iş yükünü değil, öncelikli olarak tecrübe ve denetim konusuna yönelik yaklaşım kalitesini değerlendirmelidir. Sadece uzun süredir bu işi yaptığı için müdür ya da şef olarak tayin edilen kişiler, iç denetim biriminde o kişiden daha kalifiye ve kritik düşünen kişileri köreltecek, çalışmalara yönelik bakış açılarını daraltacaktır.

Öte yandan, iş tecrübesi olmayan ve kritik düşünme yeteneğine sahip olmayan kişilerden, bir referans ya da işletme yönetiminin özel isteği doğrultusunda atanan müdür ya da şefler, iç denetim birimine büyük bir motivasyon krizi yaratabilmekle beraber, ekibin dağılmasına kadar gidebilecek ve önlenemeyecek boyutta problemlere yol açabilirler. İç denetim biriminin istihdamında müdür ya da şef ataması, firma mevzuatına uygunsuz olarak istihdam yapılmaması gereken en önemli birimlerden olup, tüm takım çalışmalarını büyük ölçüde olumsuz etkileyebilecek bir pozisyona sahiptir.

Takım çalışmaları, her birimde olduğu gibi iç denetim biriminde de belirli bir plan ve program eşliğinde devam etmektedir. İç denetim biriminin çalışmaları ise, diğer birimlerde meydana gelmiş olumsuzlukların tespit edilmesinden rahatsız olan kişilerce engellenmeye, saf dışı bırakılmaya ve işlevselliğine zarar verilmeye çalışılabilmektedir. Böylelikle birim, yönetimce bir koruma altında tutulmalı, çalışmalarında karşılaşılabileceği olumsuz davranışlara ve engellere karşı direkt olarak yönetim tarafından güvence altında tutulmalıdır.

Algı yönetimi çerçevesinden bakıldığında ise, iç denetim birimi ya da iç denetçi, firma bünyesinde en çok temkin gösterilen taraflardandır. Bunun sebebi, daha önce de bahsedilen; hataların, hilelerin ve sahtekârlık gibi durumların ortaya çıkarılmasını istemeyen kişi ya da birimlerce etki altında kalması olabilir. Ya da genel olarak denetçinin işi gereği, ona temkinli yaklaşma algısıdır. Yönetim bu bağlamda, firma içinde iç denetçi ya da denetim birimi algısını yapılandırmalı, denetimin firma için önemini ve işletmenin vazgeçilmez unsuru olduğu algısını tüm işletme birim ve personeline ısrarla anlatmalıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Firma yönetiminin işletmede üretim etkinliğini ve işletme verimliliğini arttıracak kararlar alabilmesi, planlamalar yapıp politikalar üretebilmesi için, işletmenin imalat süreci ve mamulleri hakkında doğru ve yeterli bilgiye sahip olması gerekmektedir. İş piyasalarındaki yoğun ve çetin rekabet şartları, işletmelerin pazar paylarını ellerinde tutma zorlukları, pazara yeni giren güçlü ve avantaj sahibi rakipler ve azalan karlılık oranları gibi nedenlerden ötürü, firmalarda karar planlama, karar alma ve kontrolün önemi oldukça artmıştır.

Firmaların piyasada varlıklarını sürdürebilmeleri ve devamlılıklarını sağlayabilmeleri için aldığı stratejik kararlar, yerinde ve doğru olmalıdır. Özellikle yoğun rekabetin bulunduğu piyasalarda hataların fark edilmemesi, önemli kayıplara sebep olmaktadır. Alınan kararların ve yapılan planların da sağlamlığı kullanılan işletme bilgilerinin güvenilirliği ile sağlanmaktadır. Mali bilgilerin güvenilirliği ve objektifliği de fonksiyonel çalışan bir iç kontrol sistemi ve onun önemli bir organı olan iç denetim birimiyle sağlanabilmektedir.

İç denetim biriminin üretim maliyetleri ile ilgili çalışmalarında yeterli bir şekilde faaliyet gösterememesi ve ya kısıtlanması durumunda; bütçeleme, karlılık, başa baş ve ürün satış fiyatı analizleri gibi bulguların birçoğu hatalı olacaktır. Dolayısıyla bu bilgilerden yararlanarak hareket eden yönetim biriminin alacağı kararlar da çok büyük risk taşıyacaktır. Üretimde verimli bir iç denetim sistemi oluşturmak için, kullanılacak verilerin, denetim yapılacak alanların ve uygunlukların sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. İç denetim sisteminin bulgularının doğru ve güvenilir bir şekilde yönetim birimine raporlanması gerekmektedir.

Bu bağlamda; işletmelerde bulunması gereken iç kontrol sistemi ve bu sistemde fonksiyonel bir şekilde çalışan iç denetim birimine çok önemli görevler düşmektedir. Hata ve hilelerin tespit edilmesi, sahtekârlıkların ve yolsuzlukların önüne geçilmesi ve tüm diğer olumsuz fillerin ortadan kaldırılması ya da mümkün olduğunca düşük bir seviyeye indirgenmesi gerekmektedir. İşletme penceresinden bakıldığında da bu

faydaların sağlanabilmesi de ancak; etkin bir iç denetim programı ile sağlanabilmektedir. İç denetimin etkinliği adına söylenebilecek öneriler özetle:

1. Firma tarafından yasal olarak düzenlenmiş bir iç denetim birimi olmalı,
2. İç denetim biriminin bağımsızlığı işletme yönetimince sağlanmalı,
3. Uluslararası kabul edilen iç denetim standartları fiilen uygulanmalı,
4. İç denetim birimi için yeterli bütçe yönetimince sağlanmalı,
5. İşletme, denetim personeli sayısını firma büyüklüğüne göre ayarlamalı,
6. İç denetim birimi için süreklilik arz eden eğitim programları hazırlamalı,
7. İşletme tarafından iç denetime teşvik edici yaklaşımlar sergilenmeli,
8. Denetim kalitesinin yükseltilmesi için girişimlerde bulunulmalı,
9. Teknolojik gelişimlere daha çok önem verilerek otomasyon iyileştirilmeli,
10. İç denetim faaliyetlerinin önemine yönelik farkındalık yaratılmalıdır.

Çalışmanın son bölümündeki uygulamada da görüldüğü üzere, firmaların maliyet muhasebelerindeki iç denetim faaliyetlerinin iyileştirilmesi ve çok daha kaliteli sonuçlar alınabilmesi, iç denetim faaliyetlerinde kritik düşünme ve daha geniş bir bakış açısı son derece büyük bir önem arz etmektedir. Genel sahada denetim faaliyetlerinde her ne kadar da belirli standartlar çizilmişse de bu standartların işlevselliği firmadan firmaya farklılık gösterebilecek, bir firma için önem arz eden denetim prosedürü başka bir firma için çok büyük bir anlam ifade etmeyebilecektir. Bir firmanın, denetimde hangi konu üzerinde ne kadar fazla yoğunlaşması yine o firmanın vereceği kararlarla belirlenecektir. Bu bağlamda; özellikle maliyet muhasebesi açısından bakıldığında, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri mevzuatınca korunan bir sistemden söz edildiği için, maliyet muhasebesinde iç denetim faaliyetleri için aşağıdaki tavsiyelerde bulunulması önemli görülmüştür:

1. Maliyet giderlerinin denetimini: “Hammadde giderleri” , “İşçilik Giderleri” , “Genel Üretim Giderleri” ve “Diğer Çeşitli Giderler” olarak dört farklı gruba ayrılabilir.
2. “Hammadde Giderleri”nin denetimine sırasıyla, satın alma, üretim ve depoya sevk aşamalarını ayrı ayrı denetlenebilir.
3. “İşçilik Giderlerin”nin denetiminde sırasıyla, ücret bordrosu, yasal kesintiler ve tazminatlar aşamalarını ayrı ayrı denetlenebilir.
4. “Genel Üretim Giderleri”nin denetiminde sabit ve değişken gider ayrımı yapılarak bölümler ayrı ayrı denetlenebilir.

5. “Diğer Çeşitli Giderler”lerin maliyet giderleri ile karışabileceği ihtimaline karşı bu tip giderlerin tũmũ denetime tabi tutulabilir.
6. İç denetim çalışmalarında, çalışmanın sũn bũlũmũnde anlatılan örnek denetim verileri ve prosedũrleri kullanılabilir.

Firmalarda maliyet muhasebesine yönelik yapılan i denetim faaliyetlerinin yukarıda sayılan iç denetimin etkinliğini arttırabilecek öneriler çerçevesinde dũzenlenmesi de ayrıca önem arz eden bir husustur. Etkin bir denetim programı, yine etkin bir iç denetim sistemi ile yũrũtũlmelidir.



KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akdoğan, N. (2004). Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, M. (2008). Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları.
- Albayrak, İ. (1978). İşçilik Maliyetleri Ayrımı, Dergi Makalesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayfa No: 11.
- Alptürk, E. (2008). İç Denetim Rehberi. Ankara: Özkan Matbaacılık ve Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti.
- Altuğ, O. (2001). Maliyet Muhasebesi. (13. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. Sayıştay Dergisi, (Sayı 77).
- Ataman, Ü. Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001) Muhasebe Denetimi Uygulamaları, İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Ataman, Ü. (2004): Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri. (14. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Atamanalp, C. Karcioğlu, R. Orhan, S. (2001). Maliyet Muhasebesi. Erzurum: Akif Yayınevi.

- Ayyayla, Ç. (2010). Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Maden Sektöründe Bir Firma Üzerinde Uygulama, Yayınlanmamış Master Tezi. Muğla: Muğla Üniversitesi.
- Bengü, H. (1996). Stokların Denetimi ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Bursal, N. (1980). Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama. İstanbul: Sermet matbaası.
- Büyükmirza, K. (2000). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Barış Yayınevi.
- Chace, F.T. Schmiedicke, R.E. Sherwood, J.F. (1964). Principle of Cost Accounting (4. Baskı), Cımcınati: South – West Publishing Company.
- Civelek, M. Özkan, A. (2011). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Çabuk, A. (2009). Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri. (4. Baskı), Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Çakmak, N. (2006). İşletmelerde İç ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı. Yayınlanmamış Master Tezi, Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi.
- Çalış, Ercan Y. (2013). Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış. Çankırı: Çankırı Karatekin üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi.
- Çatıkkaş, Ö. Okur, M. Balkan, İ. (2012). Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayınları.
- Çavuşoğlu, M. (1996). İç Denetim. Siyasal Vakfı Bülteni Araştırma Notları. İstanbul: TÜBİTAK.

- Çömlekçi, F. (2011). İşletmelerde Üst Yönetimin Kontrol İşlevi Olarak İç Kontrol ve İç Denetim. Prof. Dr. Sabri BEKTÖRE Anısına, Ed. Yılmaz Benligiray ve Adnan Sevim, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları. No:2211.
- Debbaoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi. Mali Çözüm Dergisi, (Sayı: 82). İSMMMO Yayını, Temmuz-Ağustos 2007, Sayfa Sayısı: 159-169.
- Devrez, G. (1966). İşletmelerde Stok Kontrolü. Ankara Üniversitesi. S.b.f. yayınları, s206.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal Auditing Effectiveness: an Expansion of Present Methods. Managerial Auditing Journal, (Sayı: 16), Sayfa No:8.
- Dodi, K. (2008). İşletme Yönetiminde İç Denetim, Ankara.
- Dursun, A. (2007). Yönetim Açısından Uygulamalı Denetim. (1. Baskı), İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Ergül, H. F. (2006). Kurumlarda Ücret, Ücret Sistemleri ve Ücret Başarı İlişkisi. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Sayfa No:18.
- Gücenme, Ü. (2007). Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri, Muhasebe ve Denetime Bakış. (Sayı: 21), Sayfa Sayısı:1-16.
- Günay, F. (2002). Stokların Denetimi. Mali Çözüm Dergisi, (Sayı: 60), İSMMMO Yayını.
- Güredin, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri. (11. Baskı), İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- Güven, F. M. D. (2008). İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri ve Önemi. Yayınlanmamış Master Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Haftacı, V. (2011). Maliyet Muhasebesi. (8. Baskı), Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

- Hornigren, C. T. (1982). Cost Accounting A Managerial Emphasis. (4. Baskı), Pretice – Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Karaca, M. (2012). ASOSAI Araştırma Projesi Işığında İç Denetim ve İç Denetim Birimleri ile Sayıştaylar Arasındaki İlişkiler. Sayıştay Dergisi. (Sayı: 84).
- Karakaya, M. (2004). Maliyet Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Kaval, H. (2008). Muhasebe Denetimi. (3. Baskı) Ankara: Gazi Kitapevi.
- Kepekçi, C. (2000). Bağımsız Denetim. (4. Baskı) Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Kızılboğa, R. Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetlerine ve İç denetçilere Katkısı. (Sayı: 2). Niğde: Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Sayfa Sayısı: 220.
- Kışalı, Y. Işıklılar, Ş. (1999). Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Köse, T. Kiracı, M. (2007). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Düzeyine Yönelik Bir Araştırma. MÖDAV 4. Uluslararası Muhasebe Konferansı. Cilt:9. (Sayı: 4). İstanbul: Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Sayfa Sayısı: 147-185.
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar. (1. Baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kurt, G. (2009). Denetim Programının Yürütülmesi. Muhasebe Denetimi. (2. Baskı) Editörler: Seval Kardeş SELİMOĞLU ve Şaban UZAY, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Küçük, S. (2009). Baş Hesap Uzmanı. Sema Küçük. Ambalaj Giderlerinin Maliyet Niteliği. Sayfa No: 330.
- Lazol, İ. (2002). Maliyet muhasebesi. Bursa: Ekin kitapevi.

- Memiş, M, Ü. (2008). Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar. Mali Çözüm Dergisi. (Sayı: 85). İSMMMO Yayını. Sayfa No: 75-91.
- Ocaklı, M. (2010). Outsource Hizmeti Veren İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim Yapısı. Yayınlanmamış Master Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Önder, F. (2008). Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu. Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Öngen, S. (2010). Finansal Muhasebe. Manisa: Mediform Matbaacılık.
- Özeren, B. (2000). İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. (1. Baskı) Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Özoğlu, B. Mercan, C. ve Çakıroğlu, S. (2010). Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim. (1. Baskı). İstanbul: İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları.
- Özyer, M. A. (2008). Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması. (4.Baskı) İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Pehlivanlı, D. (2010). Modern İç Denetim. (1. Baskı) İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Peker, A. (1988). Modern Yönetim Muhasebesi. (4. Baskı). İstanbul: İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü.
- Rezaee, Z. (2005). Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud. Critical Perspectives on Accounting.
- Savcı, M. (2000). Maliyet Muhasebesine Giriş. Rize: Akademi Yayınevi.
- Sevilengül, O. (1980). Muhasebe Kuramı Açısından Türk Vergi Yasalarının İncelenmesi. Yayınlanmış Doktora Tezi.
- Sevim, İ. Eliuz, R. (2007). Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi. (Sayı:36).

- Şen, S. (2007). Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri. (2.Baskı) Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Şimşek, E. E. (2001). Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hileleri. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tuan, A. K. ve Sağlar, J. (2004). İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (Sayı 11).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2008). Türkiye İç Denetim Enstitüsü. 2008 yılı faaliyet raporu. Uluslararası İç Denetim Standartları, İstanbul: Print Center.
- Ulutaş, V. (2007). Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uragun, M. (1993). Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar. Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım Aş.
- Uslu, S. (1985). Maliyet Muhasebesi. Ankara: Çözüm Yayıncılık.
- Uzay, Ş. (1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. (1.Baskı). Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- Uzun, A. K. (2006). Değer Yaratan Denetim. İç Denetim Dergisi, (Sayı 14).
- Üstün, R. (1996). Maliyet Muhasebesi, Tek düzen Hesap Planı Uygulamalı. (5. Baskı) İstanbul: Bilim Teknik Yayın Evi.
- Yılmaz, E. (2003). Bankacılıkta ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri, Yeterlik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, İstanbul.

Yörüker, S. (2004). Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Çerçeve, Tesev Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, Hilton Oteli Ankara, 12 Mayıs.

Yükçü, S. (1999). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. (4. Baskı). İzmir: Cem Ofset.



ELEKTRONİK KAYNAKLAR:

Anonim, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, Bildirgeler Ekranı. About The IIA”,
<https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Instituteof-Internal-Auditors.aspx>,

(Erişim Tarihi: 02.04.2014).

Ayhan, O. (2007). Stok Değerleme Yöntemleri, Maliyet Muhasebesi, Yayınlanmış Sirküler Rapor, <http://www.batiymm.com.tr/?p=2591> (Erişim Tarihi: 09/07/2007).

DEMİR, Z. (2011). Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma Açısından İç Denetimin Önemi: Örnek Uygulama Dokümanları, http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presentation/UL13.pdf. (Erişim Tarihi: 11.06.2011).

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 5018 sayılı kanun, Sayı :25326 http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018_Sayili_Kanun.aspx (Erişim Tarihi: 24.12.2013).

Kaya, B. (2013). Özel Sektörde İç Denetim Ne İfade Ediyor? Özel İnternet Sitesi Yayınları, http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&view=article&id=66:ozel-sektoerde-c-denetim-ne-fade-ediyor&catid=28:makaleler&Itemid=2, (Erişim Tarihi: 27.10.2013).

Kontek Makine Ltd. Şti. İnternet sitesi, (2016) <http://kontekmakine.com.tr/kurumsal/#misyonumuz> (Erişim Tarihi: 11.12.2016).

Maliye.net, (2016). Güncel Mevzuatlar ve Sosyal Muhasebe Bilgileri, Mevzuat raporları, www.maliye.net/e-maliye.net/yapisal-ve/ (Erişim Tarihi: 11.07.2016).

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2004) Hesap Uzmanları Hukuk Arşivi Veri Tabanı, <http://www.hud.org.tr/icerik/huk-arsiv> (Erişim Tarihi: 02.05.2014).

Tesmer.org SMMM yeterlilik sınavı için 2010:1 birinci dönem, maliyet muhasebesi sınav sorusu, http://www.tesmer.org.tr/soru_cevap (Erişim Tarihi: 11.09.2016).

Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, (2011) Yayınlanmış Manşet Haberleri, <http://tusiad.org/tr/component/k2/item/4685-tusiad-manset-no-2011-06-june> (Erişim Tarihi: 12.10.2014).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Akademik Forum Yayınları, (2010) https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=m_akademik_forum_2010 (Erişim Tarihi: 22.10.2016)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, (2008). İç Denetim Standartları, Yayınlanmış İnternet Haberleri, <http://tide.org.tr/TIDEWEB/moduller/haberler/Haberler.aspx?hepsi=1> (Erişim Tarihi: 15.10.2015).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. (2008) Yayınlanmış Faaliyet Raporu (www.tmsk.org.tr) http://kgk.gov.tr/contents/files/2007_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim Tarihi: 22.11.2016).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu, (2008). Yayınlanmış Faaliyet Raporu, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-227-481-2008.html (Erişim Tarihi: 17.09.2015).

Uzun, A.K. (2013). İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri Hakkında Yayınlanmış Makale Yazısı, http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=51:letmelerde-c-denetim-faaliyetininrolu-e-ve-katma-deeri&catid=34:ic-denetim&Itemid=18, (Erişim Tarihi: 25.03.2013).

Uzun, A.K. ve Yurtsever, G. (2013). Kriz Yönetiminde İç Denetimin Rolü, Yayınlanmış İnternet Makalesi, http://www.denetimnet.net/Pages/kriz_ic_denetim.aspx, (Erişim Tarihi: 17.03.2013).

Vikipedi, Muhasebe (2009). Muhasebenin Tanımı, İnternet Sitesi Veri Tabanı, <https://tr.wikipedia.org/wiki/Muhasebe> (Erişim Tarihi: 22.11.2016).

Vikipedi, Muhasebe (2016). Maliyet Muhasebesi Konuları - Fırsat Maliyeti, İnternet Sitesi Veri Tabanı, https://tr.wikipedia.org/wiki/F%C4%B1rsat_maliyeti (Erişim Tarihi: 02.01.2016).

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Sabit Tayfun DOĞRU
Doğum Yeri ve Tarihi : KONYA 15 Aralık 1984

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Yakın Doğu Üniversitesi - KKTC
Yüksek Lisans Öğrenimi : KTO – Karatay Üniversitesi
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri :

İş Deneyimi

Stajlar :
Projeler :
Çalıştığı Kurumlar : Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik – Serbest Meslek Erbabı

İletişim

E-Posta Adresi : tayfundogru42@hotmail.com

Tarih : 12/12/2016

