

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

İMALAT İŞLETMELERİNDE STOKLARIN DENETİMİ:
MUHASEBE VE VERGİ DENETİMİ AÇISINDAN
İNCELENMESİ

MASTER TEZİ

Tez Danışmanı
Prof.Dr. Mevlüt KARAKAYA

Hazırlayan
Duruşen ACAR

Ankara-2007

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Duruşen ACAR'a ait "İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi" adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı'nda Master Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof.Dr. Halim ERGEN

ye : Prof. Dr. Hasan KAVAL

ye : Prof.Dr. Mevlüt KARAKAYA

ÖNSÖZ

İmalat işletmelerinde yatırımların büyük bir kısmını stok kalemleri oluşturmaktadır. Bir başka yönüyle de stoklar imalat işletmelerinin dönem sonu faaliyet sonuçlarını belirlemede de etkin bir rol oynamaktadırlar.

Bu açıdan, ekonomide büyük ölçeklere sahip imalat işletmelerinde, stokların maliyetlerinin ve fiili durumlarının doğru ve güvenilir tespit edilmesi, faaliyet sonucunun da doğru ve güvenilir tespiti için önemli olmaktadır.

Bağımsız dış denetim, diğer sektör işletmelerinde olduğu gibi imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde de önemli bir işlev üstlenecektir. Bağımsız denetimin kendinden beklenen amaçlara ulaşabilmesi işletmenin içinde var olan iç kontrol sisteminin de varlığına bağlıdır. Böylece, bağımsız denetçi, imalat işletmelerinde önemli risk alanlarından biri olan stokların denetimi konusunda zorlanmayacaktır. Ayrıca etkin bir iç kontrol sistemi, işletmeye kayıpları önleme konusunda büyük faydalar sağlayacaktır.

Ayrıca, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin, sağlıklı tahsil edilebilmesi de etkin ve verimli iç kontrol sistemi bulunan ve dolayısıyla faaliyetlerine ilişkin her türlü işlemini doğru ve güvenilir biçimde kayıt altına alabilen işletmelerin, varlığı ile mümkündür. Bu nedenlerle “İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi” tez konusu olarak seçilmiş ve gerek imalat işletmeleri içinde oluşturulacak stoklara ilişkin iç kontrol sistemine, gerekse işletme dışından yapılacak bağımsız dış denetimlere ve vergi denetimlerine faydalı olmaya çalışılmıştır.

Tez üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde stoklara ve denetimin genel kavramlarına değinilecek, stok ve denetim sınıflandırmaları, işletmelerin stok bulundurma nedenleri izah edilmeye çalışılacaktır.

İkinci bölümde ise, çalışmanın asıl konusunu oluşturan muhasebede stok denetimi, .stoklarda iç kontrol sistemi konuları açıklanarak, daha sonra maliyet hesaplarının incelenmesi, sayım ve envanter işlemleri ve stokların değerlemesi konularında bilgi verilecektir.

Son bölümde ise, vergi mevzuatında stok denetimi açıklanarak, genel olarak vergi denetimi ve vergi denetiminin amaçları ile vergi incelemesi türleri izah edilerek, sonuçta muhasebe kuramı ve vergi mevzuatı açısından stok denetiminin karşılaştırılması yapılacaktır.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR CETVELİ	viii
GİRİŞ	1

I. BÖLÜM

STOK VE DENETİM KAVRAMI

1. STOK KAVRAMI	3
1.1.Stokların Tanımı	3
1.2.Stokların Sınıflandırılması	4
1.2.1. Stokların İmalat Sürecindeki Yerine Göre Sınıflandırılması	5
1.2.2.Stokların Fonksiyonel Özelliklerine Göre Sınıflandırılması	7
1.2.2.1. Parti Hacmi (Çevrim) Stokları	8
1.2.2.2. Mevsimsel Stoklar	8
1.2.2.3. Emniyet Stokları	9
1.2.2.4. Başka Amaçlar İçin Bulundurulanan Stoklar	9
1.2.3. Talebin Yapısına Göre Stokların Sınıflandırılması	9
1.2.3.1. Bağımsız Stoklar	9
1.2.3.2. Bağımlı Stoklar	10
1.2.4. ABC Sınıflandırması	10
1.3. Stok Bulundurma Nedenleri	11
1.3.1. İlk Madde Malzeme Stokları Bulundurmayı Etkileyen Faktörler	11
1.3.2. Yarı Mamul Stokları Bulundurmayı Etkileyen Faktörler	17
1.3.3. Mamul Stoku Bulundurmayı Etkileyen Faktörler	19
1.4. Stok Maliyeti	22
1.4.1. Sipariş Maliyeti	26
1.4.2. Elde Stok Bulundurma Maliyeti	26
1.4.3. Elde Stok Bulundurmama Maliyeti	28

2. DENETİMLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR	28
2.1. Denetimin Tanımı ve Amacı	28
2.2. Denetim Türleri	31
2.2.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri	31
2.2.1.1. Muhasebe Denetimi	32
2.2.1.2. Uygunluk Denetimi	33
2.2.1.3. Faaliyet Denetimi	34
2.2.2. Denetimi Yapanın Statüsüne Göre Denetim Türleri	35
2.2.2.1. Bağımsız Denetçi ve Dış Denetim	35
2.2.2.2. İç Denetçi ve İç Denetim	36
2.2.2.3.Kamu Denetçisi ve Kamusal Denetim	37
2.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	38
2.3.1. Genel Standartlar	39
2.3.2. Çalışma Alanı Standartları	40
2.3.3. Raporlama Standartları	40
2.4.Denetim Süreci ve Planlaması	41
2.5. Denetimin Hedefleri	45
2.5.1. Varolma(Gerçeklik)	45
2.5.2. Tamlık	46
2.5.3. Dönemsellik	46
2.5.4.Mülkiyet (Sahiplik)	46
2.5.5.Doğru Değerleme	46
2.5.6.Standartlara Uygun Sınıflama	47
2.5.7.Açıklama	47

II.BÖLÜM

MUHASEBEDE STOK DENETİMİ

1.STOKLARDA MUHASEBE DENETİMİNİN HEDEFLERİ	48
2.İÇ KONTROL SİSTEMİ	49
2.1.İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Niteliği	51

2.1.1.İşletme Yönünden İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Niteliği	53
2.1.2.Denetçi Yönünden İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Niteliği	54
2.2.İç kontrol Sisteminin Unsurları	55
2.2.1.Organizasyon Planı, Yetki ve Sorumlulukların Ayrılması	55
2.2.2.Belge ve Muhasebe Düzeni	56
2.2.3.Yeterli Sayıda Kalifiye Eleman	58
2.2.4.İç Denetim Birimi	59
2.3.İmalat İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Unsurları	60
2.3.1.Stok Alımında İç Kontrol Sistemi	60
2.3.2.Stokların Kullanılması ve Korunmasında İç Kontrol Sistemi	62
3.MALİYET HESAPLARININ İNCELENMESİ	63
3.1. Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri	66
3.2. Direkt İşçilik Giderleri	66
3.3. Genel Üretim Giderleri	67
3.4.Maliyet Hesapların Denetimi	69
4.SAYIM VE ENVANTER İŞLEMLERİ	70
5. STOKLARIN DEĞERLEMESİ	72
5.1.Genel Olarak Değerleme Kavramı	72
5.2. Stok Değerleme Yöntemleri	73
5.2.1. Maliyet Bedeli ile Değerleme	73
5.2.1.1. Belirli (Spesifik, Has) Maliyet Bedeli İle Değerleme	73
5.2.1.2. Ortalama Maliyet Değeri İle Değerleme	74
5.2.1.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi İle Değerleme	76
5.2.1.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi İle Değerleme	76
5.2.1.5. Standart Maliyet Değeri İle Değerleme	78
5.2.2. Düşük Değerle Değerleme	78
5.2.3. Yerine Koyma Değeri İle Değerleme	79
5.2.4. Temel Stok Değeri İle Değerleme	80
5.2.5. Satış (Piyasa) Fiyatıyla Değerleme	80
5.3. Türk Vergi Mevzuatında Stoklarda Değerleme	80
5.4. Satın Alınan Malların (Emtianın) Değerlemesi	83

5.4.1.Finansman Giderlerinin ve Kur Farklarının Durumu	85
5.4.2.Alış İskontoları İle Alınan Primlerin Durumu	87
5.5. Üretilen Malların Değerlemesi	88
5.6. Zirai Mahsuller ve Hayvanlarda Değerleme	91
5.7.Değeri Düşen Mallarda ve Hurda, Üretim Artıkları ile Defolu Mallarda Değerleme	91
5.8.Özellik Arz Eden Durumlar	93
5.8.1.Manipülasyona Tabi Tutulan Malların Durumu	93
5.8.2.Konsinye Malların Durumu	94
5.9.Stoklarda Sayım Noksan ve Fazlalıklarının Durumu	95
5.9.1. Envantere Konu Olan İktisadi Kıymetlerin Çalınması	95
5.9.2. Satışlardan Kaynaklanan Noksanlıklar	96
5.9.3. Kıymeti Düşen Mallar	96
5.9.4. İmalat Fireleri	97
5.9.5. Envanter Fazlalıkları	97
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
VERGİ MEVZUATINDA STOK DENETİMİ	
1.GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ	99
2.VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI	101
3.YASAL AÇIDAN VERGİ DENETİMİ TÜRLERİ	103
3.1.Yoklama	103
3.2.İç Denetim	104
3.3.Vergi İncelemesi	105
4. VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ	110
4.1.Kapsamı Açısından Vergi İncelemesi	110
4.1.1. Tam İnceleme	110
4.1.2. Kısa inceleme	111
4.1.3. Sınırlı İnceleme	111
4.2.Kaynağı Açısından Vergi İncelemesi	112
4.2.1. Normal İnceleme	112
4.2.2. Olağandışı İnceleme	112

4.2.3. Karşıt İnceleme	113
4.3.Yöntemi Açısından Vergi İncelemesi	114
4.3.1. Olağan Vergi İncelemesi	114
4.3.2. Aramalı Vergi İncelemesi	114
5. STOKLARIN VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA DENETİMİNDE	114
YÖNTEMLER	
5.1.Stokların Kaydi (Yasal Defter ve Belgelere Dayalı Olarak) Denetimi	116
5.2.Stokların Fiziki Denetimi (Fiili Envanter, Muhasebe Dışı Envanter)	118
5.2.1. Fiziki Sayım Sonucu Çıkacak Eksikliklerin Nedenleri	119
5.2.1.1. Belgesiz Alım veya Satış (Gizli Alım veya Satış)	120
5.2.1.2. Belge (Fatura) Sahtekarlığı	121
5.2.1.3. Stokların Ticari Amaç Dışında İşletmeden Çekilmiş Olması	121
5.2.2.Katma Değer Kanununa Göre Fiili Envanterin Sonucu	122
5.3. Ortalama Fiyat Esası	123
5.4. Randıman İncelemesi	126
6.MUHASEBE KURAMI VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN STOK	
DENETİMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	131
SONUÇ	135
KAYNAKÇA	137
ÖZET	140
ABSTRACT	142

KISALTMALAR CETVELİ

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
D.B.	: Dönem Başı
D.S.	: Dönem Sonu
T.M.S.	:Türkiye Muhasebe Standartları
G.K.G.M.İ.	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
R.G.	: Resmi Gazete

GİRİŞ

Günümüz toplumunda devlet, ortaklar, yatırımcılar, çalışanlar, çeşitli kamu kuruluşları ve kamuoyu birtakım kararları almak için işletmelerin bilgilerine ihtiyaç duymakta ve bu nedenle işletmelere ait mali tablolarla da yakından ilgilenmektedirler. Ancak, günümüzde pek çok nedenle ekonomik ve nicelik açısından büyük ölçeklere ulaşan işletmeler hakkında güvenilir bilgilere ulaşmak, karar vermek isteyen kişi veya kurumlar için pek de kolay değildir. Dolayısıyla, toplumun büyük bir çoğunluğunun karar verme konusunda kullanacağı işletme mali tablolarının doğru ve söz konusu kesimlerin üzerinde mutabık kalacağı ölçütlere göre düzenlenmiş olması gerekmektedir. Mali tabloların bu ölçütlere uygun düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti de denetimin konusunu oluşturur.

Kayıt dışı ekonominin büyük rakamlara ulaştığı günümüz ekonomisinde güvenilirliğin yanı sıra vergi gelirlerinin arttırılabilmesi de işletmelerin faaliyetlerini doğru ve güvenilir biçimde kayıt altına almaları ile mümkündür.

Stok kalemlerinin önemli rakamlara ulaştığı ve ekonomide büyük ölçeklere sahip olan imalat işletmelerinde, faaliyet sonuçlarını etkilemek konusunda da etkin bir rol oynayan stokların denetimi hangi kesimden bakılırsa bakılsın risk ve önem taşımaktadır.

Bilgilerin güvenilirliğinin araştırılmasında başvurulacak genel yöntem, bu bilgilerin bağımsız bir üçüncü kişi tarafından denetlenerek doğrulanması olacaktır. İktisadi anlamda da bu gerekçelerle, denetim mekanizması bulunması bir zorunluluk olmuştur.

Denetim, bir doğruluk ve uygunluk sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de etkinlik ve güvenilirlik sorgulamasının da yapılması bir zorunluluktur. Denetimde etkinlik ve güvenilirliğin güvencesi ise,

denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Bu da bizi bağımsız denetçinin sahip olması gereken niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik denetim standartlarına ulaştırır. Denetim standartları, yapılan denetim işinin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi, hem de başlangıcından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar.

Diğer bir açıdan, işletme üst yönetiminin büyük ölçeklere ulaşmış işletmeleri idare ve kontrol edebilmeleri kurumsallaşmalarına, yani yönetime yardımcı olacak iç kontrol sistemlerinin etkin ve verimli kurulmasına bağlı olacaktır.

Tezde, üretim işletmeleri yerine imalat işletmeleri ifadesinin kullanılmasının nedeni, stokların büyük önem taşıdığı sanayi işletmelerini vurgulayabilmektir. Çünkü, üretim işletmesi denildiğinde akla hizmet üretim işletmeleri de gelebilir ki bu tip işletmelerde stok kalemleri çok önemli varlık kalemleri değildirler.

Tez, muhasebe ve vergi denetiminin stoklar açısından etkin ve verimli yöntemlerini incelerken, denetim şekli arasında varolan farklılık ve benzerlikleri ortaya koymaya çalışırken, stokların denetiminde risk alanlarını ve kullanılabilecek inceleme tekniklerini ortaya koymaya çalışacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

STOK VE DENETİM KAVRAMI

1. STOK KAVRAMI

1.1. Stokların Tanımı

İşletmelerde varlık hesaplarının en önemlilerinden biri olan stoklar, özellikle tezimize konu olan imalat işletmelerinde de büyük öneme sahiptir. Dolayısıyla işletme açısından önemli bir yatırım aracıdır. Ancak, stoklara bağlanan işletme fonlarının, işletmeye ait diğer yatırım araçlarından farkı, bir süreliğine de olsa başkaca amaçlar için kullanılmasının mümkün olmamasıdır. Bu açıdan bakıldığında; işletmede bir süreliğine de olsa elden çıkarılmak ya da imalatla kullanılmak üzere atıl durumda tutulan ve iktisadi bir değere sahip olan varlıkları, stok olarak tanımlayabiliriz.

1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde ise stoklar hesap planı açıklamalarının içinde 15- hesap kodu altında aşağıdaki gibi tanımlanmıştır;

“Bu grup, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur. Faturası gelmemiş stoklar ilgili bulundukları kalemin içinde gösterilir.”¹

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında yayınlanan Tebliğ'in 8.paragrafında “Stokların, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsadığı belirtilmiştir. Örneğin, perakendeci tarafından

¹ Maliye Bakanlığı: “1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, 26.12.1992 tarih ve 21447 (M) sayılı R.G.

tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve imalat sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; paragraf 19 da anlatıldığı gibi işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar.şeklinde, tanımlanmıştır.²

Paragraf 19’da yer alan ifade ise şu şekildedir:

“Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.”

1.2. Stokların Sınıflandırılması

Stok tanımına giren tüm işletme varlıklarını bir arada izlemek yanılgıları da peşinden getirebilir. Stok başlığı altında işletmede bulunan varlıklar arasında; cins, değer, kullanım yeri, stoklama biçimi gibi faktörler açısından farklılıklar vardır. Stokları amaçlarına uygun olarak sınıflandırarak izlemekte yarar vardır. İşletmelerde uygun stok kontrol sistemlerinin

²Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu: Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3, 15.01.2005 Tarih ve 2570 Sayılı R.G.

geliştirilebilmesi, ancak doğru stok sınıflandırılmalarının yapılabilmesiyle mümkün olabilir. Stoklar için yapılan uygun sınıflandırma, işletmelerin imalat koşullarına, organizasyon yapılarına göre farklılıklar göstermektedir.

1.2.1. Stokların İmalat Sürecindeki Yerine Göre Sınıflandırılması

Tek Düzen Muhasebe Planı'nda yapılan sınıflandırma ile imalat sürecindeki yerine göre sınıflandırma büyük oranda örtüştüğü için aynı başlık altında değerlendirilmiştir. İmalat sürecindeki yerine göre sınıflandırmada stoklar aşağıdaki kalemler altında incelenmektedir;

- a) Hammadde
- b) Yarı mamul
- c) Mamul
- d) Hazır Parçalar
- e) Yardımcı Malzemeler

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

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

Yarı Mamul Stokları, imalat sistemi içinde işlem görmüş veya görmeyi bekleyen stoklardır. İşletmedeki, imalat planlamasının etkinliğini ölçmede kullanılırlar. Yarı mamul stoklarının miktarı konusunda işletmenin imalat teknolojisinin özelliğine göre farklı yaklaşımlar söz konusudur. Bu konu stok bulundurma ve bulundurmama nedenlerinde ayrıca açıklanacağından burada kısaca değinilmiştir.

Tamamlanmış ürünler olan mamul stokları stok yönetimi konusunda en önemli kalemlerden biridir. İşletmenin piyasadaki pazar payını arttırabilmek için izleyeceği stratejileri belirlemesini ve gerekli pozisyonu kısa zamanda almasını sağlar. Mamul stoklar özellikle perakendeci konumdaki işletmelerde daha da önemlidir.

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

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

“150. İLK MADDE VE MALZEME

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

151. YARI MAMULLER-İMALAT

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

152. MAMULLER

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

153. TİCARİ MALLAR

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

157. DİĞER STOKLAR

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

158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

Bu hesap, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.”³

1.2.2. Stokların Fonksiyonel Özelliklerine Göre Sınıflandırılması

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

³ 22.12.1992 tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği

1.2.2.1. Parti Hacmi (Çevrim) Stokları

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

Siparişlerin parti halinde verilmesinin nedenleri ekonomik ve teknolojik faktörlerle açıklanabilir.

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

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

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

2.2.2. Mevsimsel Stoklar

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

1.2.2.3. Emniyet Stokları

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

1.2.2.4. Başka Amaçlar İçin Bulundurulan Stoklar

Ekonomik dalgalanmalardan yararlanmak ve promosyon amaçlı elde bulundurulan stoklar bu grupta değerlendirilebilir. Bir ürünün ya da ilk madde malzemenin fiyatında ani olarak bir artış beklentisi bu grupta izlenen stokların artışına neden olur.

Ayrıca, etkin ve hızlı pazarlama sağlama amaçlı olarak elde bulundurulan stoklar da promosyon stokları olarak bu grupta sınıflandırılabilir.

1.2.3. Talebin Yapısına Göre Stokların Sınıflandırılması

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

1.2.3.1. Bağımsız Stoklar:

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

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

1.2.3.2. Bağımlı Stoklar

Bir stok kalemine olan talep diğer stok kalemine olan taleple doğru orantılıdır. Bağımsız stoklardan farklı olarak bu stoklarda elde bulundurulacak stok miktarı özellikle bağımlı olduğu stok kaleminin talep miktarına uygun olarak hazırlanan imalat planına uygun olarak belirlenir. Anlaşılacağı üzere, daha çok imalat işletmeleri için söz konusu olan bir sınıflandırmadır. İmalat esnasında birbirinden ayrı düşünölemeyen kalemler vardır. Örneğin; boyanın ambalajlanmadan satışı düşünölemez. Bu nedenle talebe bağılı olarak imalatı planlanan boya miktarı ambalaj kabı stok miktarının planlamasında belirleyici olacaktır.

1.2.4. ABC Sınıflandırması

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

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

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

1.3. Stok Bulundurma Nedenleri

İşletmelerin ellerinde stok bulundurma ya da bulundurmamalarına sebep olan faktörleri genel olarak ürünün arz ya da talebinde her an meydana gelebilecek değişiklikler, piyasada oluşması olası spekülâtif fiyat artışları, stokların taşıma maliyetleri, lojistik, kontrol maliyetleri, sipariş maliyetleri, elde bulundurma maliyetleri gibi genel başlıklar altında incelenebiliriz. Fakat, imalat işletmelerinde stok bulundurmayı etkileyen faktörleri özellikleri gereği stoklarını oluşturan üç farklı kalem açısından irdelemek yararlı olacaktır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

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

1.3.1. İlk Madde Malzeme Stokları Bulundurmayı Etkileyen Faktörler

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

Gelecek dönemlerde imali planlanan mamul miktarı işletmenin stoklarında bulunduracağı ilk madde ve malzeme miktarını belirleyecek nedenlerden biridir. Planlaması yapılan zaman diliminde imalatı düşünülen ürün miktarı, işletmenin elinde bulundurması gereken hammadde miktarını belirlemede önemli bir etkidir. İşletme imalatı planlanan ürünlerin çeşitleri ve miktarlarına göre elinde bulunduracağı stok miktarını belirler. Sipariş sistemi ile çalışmakta olan yani gelecek dönemlerde satışı kesinleşen mamul miktarı daha belirgin olan işletmeler bundan dolayı gerçekleştirilecek ürün

miktarı belli olduğundan imalat esnasında ihtiyaç duyulacak malzeme, hammadde, yardımcı malzeme, işletme malzemesi gereksinimlerini daha sağlıklı planlayarak, işletmede stok miktarlarında aşırı yığılmaları engelleyebilirler ve tedarikte yaşanması olası riskleri minimuma indirebilirler. Siparişleri belirsiz olan işletmelerde ise başta da belirttiğimiz gibi imalat analizlerinin doğru biçimde yapılarak imalat planlamasının doğruya en yakın biçimde yapılması gerekir ki biraz evvel belirttiğimiz üzere bu tip stokların miktar ayarlamasında yaşanacak sorunlar asgariye indirilebilsin.

İşletmenin stoklarında bulunduracağı ilk madde ve malzeme miktarını belirleyecek bir diğer neden de imalatın mevsimlik oluşudur. Bazı imalat işletmelerinde imalatın mevsimlik olması nedeniyle, imalatın arttığı belirli mevsimlerde bu tür stoklar artmakta, buna karşılık diğer dönemlerde hammadde stokları hemen hemen hiç bulunmamaktadır. Bu tip imalat işletmesine örnek olarak yazın imalatı kış aylarına oranla belirgin miktarda olan domatesi hammadde olarak kullanan salça üreticisi işletmeleri verebiliriz. Bu durumda bulunan işletmelerde hammadde stok miktarları tedarikin gerçekleştiği mevsimlerde artacak, diğer mevsimlerde düşük olacaktır.

İşletmelerin, yapılan imalatın hammadde yokluğu nedeni ile kesintiye uğramaması için stoklarında ilk madde ve malzeme bulundurma zorunlulukları da vardır. Stokların sınıflandırılması konusunda açıkladığımız gibi işletmenin stoksuzluk olasılığına karşı güvenlik olarak elde tuttuğu ek stoklar emniyet stoklarıdır. İşletmenin stoksuz kalması genel olarak maliyetleri arttırması nedeni ile istenilmeyen bir durumdur. Emniyet stokları stoksuz kalma maliyetlerini azaltmasına karşın stoklama maliyetlerini artırır. Bu nedenle işletme stoklarında emniyet için bulundurulması gerekli ek stok miktarının optimum şekilde tespit edilmesi gerekir.

İşletmeler emniyet stoku olarak ellerinde bulunduracakları ilk madde ve malzeme miktarını belirlerken aşağıdaki hususları dikkate alırlar:

a) İşletmeler, imalat için ihtiyaç duydukları ilk madde ve malzemeleri (hammaddeleri) her an istikrarlı bir fiyat üzerinden tedarik edebiliyorsa bu işletmelerin aşırı hammadde stoku bulundurmalarına gerek yoktur. Buna karşın, ilk madde ve malzemelerin tedariki uzun zaman alıyor, yılın belirli dönemlerinde tedariki zorlaşıyor, hatta imkansızlaşıyorsa, bu durumda işletmeler ellerinde bulundurdıkları emniyet stoku miktarını yüksek tutmak durumundadırlar.

b) İkinci bir husus olarak ilk madde ve malzemelerin tedarik edildiği işletmeler sözleşme şartlarına uygun hareket ediyor, mal tesliminin zamanında yapılması için gerekli özeni gösteriyorlarsa, bu durumda işletmelerin yüksek miktarda emniyet stoku bulundurmasına gerek kalmayacaktır. İşletmeler gereksinim duydukları hammadde kalemlerini istedikleri her an için tedarik ederek imalatlarını gerçekleştirebileceklerdir.

c) ilk madde ve malzeme kalemlerinin emniyet stok miktarlarını belirleyen üçüncü unsur ise tedarikçi sayısıdır. Bu sayı arttıkça, işletmeler hammadde stoku konusunda daha rahat hareket edebilir ve emniyet stokuna ihtiyaç duymayabilirler. Tedarik esnasında yaşanabilecek herhangi bir sıkıntı, işletmenin bir başka tedarikçiden gereksinim duyduğu malzemeyi tedarik etmesi ile ortadan kalkacaktır. İşletmenin ilk madde ve malzeme ihtiyacını karşıladığı sektör bu tip bir sektör ise stok maliyetlerini kontrol edebilme ve aşırı stokla çalışmayı engelleme imkanı da fazla olacaktır.

Ancak, tedarikçi tekel konumunda ise, işletme yöneticileri hammadde stok planlamasını yaparken hammadde temin ettikleri sektörle ilgili bu durumu göz önünde bulundurarak, tedarikle ilgili riskleri hesaplamak zorundadırlar.

d) İşletmenin ilk madde ve malzeme temin ettiği tedarik işletmeleriyle dikey bütünleşmesi söz konusuysa, diğer bir deyişle işletme stok yönetiminde söz sahibi ise, bu durumda elinde bulundurması gereken emniyet stokları da miktar olarak genelde azalacaktır. Çünkü, bu defa tedarikçi işletmenin ticari faaliyetinin sorunsuz olarak devamı, imalatçı işletmeye bağlıdır ve imalat işletmesinin yerine her an ihtiyaç duyulan ilk madde ve malzemeyi stoklarında bulunduracaktır. Böylece imalat işletmesi için söz konusu ilk madde ve malzemeyi bulamamak ya da yüksek maliyetlerle temin etmek gibi riskler ortadan kalkacağından emniyet stoku miktarı da azalacaktır.

e) İmal ettikleri ürünlere ilişkin satış tahminlerini sağlıklı ve gerçeğe en yakın şekilde saptayamayan işletmelerde, imalat sırasında sıkıntıya düşmemek için stoklarında gereksinim duydukları hammadde ve malzeme miktarından çok daha fazla emniyet stoku bulundurma olasılığı artacaktır.

f) İşletmenin, kullanmakta olduğu hammadde ve malzemenin başka bir hammadde ya da malzeme ile ikamesi mümkün ise, elde bulunduracağı emniyet stoku daha düşük olacaktır. Bu durumda işletme imalatıta ihtiyaç duyduğu hammadde ve malzemeyi tedarik edememesi durumunda tedariki diğer kaynaktan sağlayarak imalatına devam edebilecektir.

g) Emniyet stoku olarak işletmede bulundurulan hammadde ve malzemenin elde bulundurma maliyeti ile tedarik edilememesi halinde imalatın kesintiye uğraması durumunda katlanılacak maliyet karşılaştırılır. Eğer imalatın kesintiye uğramasının oluşturacağı maliyet daha fazla ise emniyet stoku bulundurmak işletme açısından daha akıllıca olacaktır.

İşletmelerin, ilk madde ve malzeme stok miktarlarını etkileyen bir başka neden de büyük partiler halinde ilk madde ve malzeme alımlarında sağlanan indirimler nedeni ile yapılan tasarruflardır. İşletmeler, büyük partiler halinde ilk madde ve malzeme alımı yaptıklarında, tedarikçi işletmeden daha iyi koşullarda alım yapıyorlarsa, bu alımdan elde ettiği iskonto, promosyon ve

benzeri alış avantajlarının miktarı ile hammadde ve malzemeler için katlanmak zorunda olduğu emniyet stoku bulundurma maliyetleri karşılaştırılır. İşletmenin, hammadde tedarikini büyük partiler halinde yapıyor olması lehine bir durum ortaya çıkarıyor ise, söz konusu işletmenin bu şekilde davranması da rasyonel olacaktır.

Hammadde ve malzeme fiyatlarıyla ilgili spekülative beklentiler de işletmede bulundurulmuş stok miktarını belirlemede önemli etkenlerden biridir. Genel olarak işletmeler, zaman içinde hammadde ve malzeme fiyatlarında yoğun bir artış bekliyorlarsa, stoklara büyük ölçüde yatırım yapmaktalar, aksine söz konusu fiyatlarda düşüş tahmin ediyorlarsa bu tür stoklarını azaltmaktadırlar. Bu nedenle işletmelerin büyük bir bölümü enflasyonist dönemlerde ellerinde spekülative amaçlı ihtiyaçlarından çok daha fazla miktarda hammadde ve malzeme stoku bulundurma eğilimi gösterdikleri gözlemlenmektedir.

Özellikle, imal edilen mamulün niteliği nedeniyle çok çeşitli hammadde stoku bulundurmak durumunda olan işletmelerde, tedarik ve stok kontrolünde iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği de stok seviyesini etkilemektedir. Stoklara ait kayıtları düzenli, gelecek dönemlerdeki stok gereksinimlerini sağlıklı bir şekilde tahmin edebilen ve tedarik süresi kısa olan işletmeler, daha düşük bir stok düzeyi ile faaliyetlerini sürdürebilmektedir.

Buna karşılık, stok kayıtlarının ve stok miktarlarının takibi ve kontrolü için yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemi bulunmayan, satın alma servisi etkin biçimde çalışmadığından hammadde tedarik bağlantılarını zamanında yapamayan, gelecek dönemlere ilişkin stok ve tedarik planlaması bulunmayan, imalatını yaptığı mamulün bünyesine giren çeşitli hammadde kalemleri arasında miktar ilişkisini kuramayan, kullanmakta olduğu bazı hammadde stok kalemlerinin miktarlarının ihtiyacına oranla fazla, bazı hammadde stok miktarlarının ise azlığı nedeniyle imalatı aksayan

işletmelerde, çoğu kez yöneticilerin iradeleri dışında hammadde stokları aşırı ölçüde birikmektedir.

İlk madde ve malzemenin stokta bekleyebilecek dayanıklılığa sahip olması da işletmenin söz konusu stoklardan elinde bulunduracağı miktarları etkilemektedir. Bozulma ve çürümeye maruz yani, dayanıklılık süresi çok kısa olan hammadde ve malzeme kullanan imalat işletmelerinde, ya sık sık küçük partiler halinde bu tip stokların tedariki yoluna gidilecek ya da kullanmakta oldukları imalat teknolojisi izin veriyor ise en kısa zamanda bu stoklar imalata dahil edilerek yarı mamul veya mamul stoka dönüştürölmeye çalışılacaktır. Bu durumda hammadde ve malzeme stokları çok kısa süreli ya da çok az miktarlarda stoklarda bulundurulduğundan, elde bulundurma maliyetleri de bu ölçüde azalacaktır. Depolama maliyetleri gibi maliyetler düşerken, nakliye gideri, büyük parti hammadde tedarikinden kaynaklı iskonto, promosyon avantajlarında da azalma olacaktır.

İşletmenin elinde bulundurmak zorunda olduğu stoklardan dolayı katlanması gereken maliyetlere, stok bulundurma maliyeti denir. Stok bulundurma maliyetleri de işletme ilk madde ve malzeme stok miktarlarını ayarlama da önemli bir etkindir. Bu maliyetler, elde bulundurulan stok miktarıyla doğru orantılı olarak artma ya da azalma eğilimi gösterir. İşletme yöneticileri bu stokları elinde bulundurmaktan dolayı katlanılan maliyetler ile yine elde bulundurmadan kaynaklı faydayı yani kazancı karşılaştıracaklar, aradaki farkın elde bulundurma kazancı lehine olması halinde de stok bulundurma yoluna gideceklerdir.

İşletmenin, finansman olanaklarının varlığı ya da finansman maliyetinin kabul edilebilir olması da ilk madde ve malzeme stok miktarlarının belirlenmesinde etkili olacaktır. Finansman olanaklarının yetersiz oluşu ya da finansman maliyetlerinin yüksek olması nedeniyle bazı işletmeler, stoklarını minimum seviyede tutmak zorunda kalabilirler. Kısaca, işletmenin finansman kaynaklarının yeterliliği ellerinde bulunduracakları stok miktarını önemli

ölçüde etkileyebilen bir unsurdur. Finansman olanakları yeterli düzeyde bulunan işletmeler kaynaklarını stoklara bağlarken, bu kaynakların başka alanlarda kullanılması sonucu kaybedecekleri geliri de iyi hesaplamaları gerekmektedir.

İşletmelerin, ellerinde bulunduracakları ilk madde ve malzeme stok miktarlarını belirlemede dikkate alacakları son bir neden olarak da depolama kapasitelerini belirtebiliriz. İşletmenin stoklarını depolayabilme olanaklarının yeterli düzeyde bulunması da bünyesinde bulundurabileceği stok miktarını direkt olarak etkileyen unsurlardan biridir. Bu konuda olanakları kısıtlı olan işletmeler, küçük partiler halinde ilk madde ve malzeme alımında bulunurken, geniş olanaklara sahip olanların ise daha önceden ayrıntılı olarak açıklandığı üzere ekonomik ya da başkaca nedenlerle ihtiyacından fazla stok bulundurma olanağı bulunmaktadır.

1.3.2. Yarı Mamul Stokları Bulundurmayı Etkileyen Faktörler

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

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

İmalat işletmesinin imalat sürecinin uzunluğu, her ne kadar önemli ölçüde, kullanılmakta olan imalat teknolojisine bağlı olsa da bunun dışında işletme yöneticilerinin aldığı kararların doğruluğu, karar alma hızları, çalışanların kalifiye olması, yapılan imalatın verimliliği gibi pek çok nedene de

bağlıdır. Başka bir deyişle işletmede bu noktalarda bir aksama varsa imalat sürecinin uzunluğu artabilir ve bu da yarı mamul stoklarında artışa neden olabilir. Dolayısıyla, imalat sürecinde kullanılmakta olan teknolojik özellikler hariç, müdahale edilmesi mümkün olan diğer noktalardaki aksaklıklar giderilebilirse, işletme fonlarının yarı mamul mallara bağlanmasının yaratacağı verimsizlikte ortadan kalkabilecektir.

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

Gelecek dönemde imali planlanan mamul miktarının, ilk madde ve malzeme stokları ile ilişkisini daha önceki bölümlerde açıklamıştık. Aynı ilişki yarı mamul mal stokları için de kurulabilir. İmalat hacmini belirleyen başlıca unsur, işletmenin gelecek dönemler için yapmış olduğu satış tahminleridir. İmalat miktarı ile yarı mamul stokları arasında doğru orantılı bir ilişki söz konusudur. Yani imalat miktarının artış ve azalış miktarına göre yarı mamul stok miktarı da artar veya azalır. Dolayısıyla satış tahminleriyle, yarı mamul stokları arasında böylece yakın bir bağ olduğu görülebilir.

İşletmelerin yarı mamul stoklarını tedarik etme şekilleri de, bu kalemlerden elde bulundurulacak stok miktarlarını belirlemede önemli bir faktördür. İmalat işletmeleri, yarı mamul ihtiyaçlarını kendi bünyelerinde üreterek karşılayabilecekleri gibi, tamamen bağımsız üçüncü kişilerden satın alma yoluyla ya da bir şekilde aralarında organik bağ bulunan işletmelerden tedarik yoluyla karşılayabilirler. İşletmenin, yarı mamullerini bu şekilde farklı kaynaklardan temin edebilme olanağı var ise, bu durumda elinde çok miktarda yarı mamul stoku bulundurma ihtiyacı da bulunmayacaktır.

1.3.3. Mamul Stoku Bulundurmayı Etkileyen Faktörler

İşletmelerin, mamul stoku bulundurma ya da bulundurmama nedenleri arasında elde stok tutma maliyetleri de vardır. Ancak, ilk madde ve malzeme bulundurma nedenleri arasında benzer konu açıklandığından tekrar bir açıklama yapılmamıştır. İşletmelerin ellerinde mamul stoku bulundurmalarının diğer nedenlerini ise şu şekilde açıklayabiliriz;

Bir işletmede mamul stoku ile satış hacmi arasında paralel bir ilişki vardır.

Şöyle ki; bir imalat işletmesinin uygun imalat teknolojisi yok ise, piyasada talebin daralmasına paralel olarak satış hacminde yaşanan düşüşler karşısında imalat faaliyetini bir anda yavaşlatması mümkün olmayacağından, mamul stokları gereğinden fazla artacak, aşırı talep durumunda ise yine imalat bir anda arttırılamayacağından eksik stokla çalışmak durumunda kalacaktır. Bu riskleri bertaraf edebilmek için işletme, elinde ihtiyacıyla orantılı olamayan miktarlarda mamul stoku bulundurabilir.

İmalat işletmelerinde mamul stokunu belirleyen önemli faktörlerden biri de mamule olan piyasa talebinin mevsimlik oluşudur. Örneğin; dondurma ya da soğuk içecek gibi ürünlerde talep yaz aylarında maksimum seviyelerde seyrederken, kış aylarında yaz aylarına nispeten çok daha düşük rakamlarda gerçekleşecektir.

Bu durumda, işletme söz konusu mamulün imalatını arttırmak yani, stoklu çalışmak ya da düşürmek yani, eksik stok bulundurmak kararını verecektir ki buna paralel olarak mamul stoklarına yapılan yatırım miktarı da değişecektir.

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

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

Ayrıca, işletmenin satış yaptığı bölgelerin çeşitli ya da lokal olması da mamul stok miktarını belirleme de etken olacaktır. Bir işletmenin satış yaptığı bölgeler ne kadar çeşitli ve dağınık ise, bu işletme söz konusu bölgelerden gelebilecek anlık talepleri aksatmaksızın, karşılayabilmek için elinde ihtiyacından fazla stok bulundurmak durumundadır. Aksine kontrolü mümkün olan bir pazara hizmet veriyorsa stoklarına yapacağı yatırımda bu ölçüde az olacaktır.

“Dağıtım kanalı, bir malın üreticiden tüketiciye kadar ulaşmasını sağlayan bir mekanizmadır. Dağıtım kanalları iyi işleyen işletmeler, tüketiciye daha kolay ulaşabildiklerinden, bu avantajlarıyla, ellerinde daha az stok bulundurabilirler.”⁴

⁴ İsmet MUCUK: “Pazarlama İlkeleri”, İstanbul, 1990, 250

Gelecek dönemde imali planlanan mamul miktarı ile ilgili olarak, işletmelerin ellerinde ilk madde ve malzeme stoku bulundurmaları konusunda yapılan açıklamalar, mamul stoklar içinde geçerlidir.

İşletmeler, imalatlarını sipariş miktarına göre düzenleyebildiği sürece, başka bir deyişle siparişe bağlı olarak imalat yaptıkları sürece, mamul stokları asgari düzeye inecek hatta stoksuz çalışabileceklerdir.

Ancak, işletmeler piyasa talebini tahminle imalat planlaması yapsalar dahi, piyasada her an için ortaya çıkabilecek karlı satış fırsatlarını kaçırmamak için daha fazla mamul stoku bulundurmak durumundadırlar.

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

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

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

Nitelik ve nicelik olarak birbirinden farklı mamul imalatı yapan işletmelerde kümülatif mamul stok miktarı, satış hacimleri aynı olmakla birlikte tek tip ya da az çeşit ürün imalatı yapan işletmelerin mamul stok

miktarına kıyasla daha fazladır. İmalatı yapılan ürün çeşidi arttıkça, işletmelerin stok bulundurma gereksinimi artabilmektedir.

1.4. Stok Maliyeti

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

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

213 sayılı VUK' nu stokları maliyet esasına bağlamıştır. Buna ilişkin açıklamalar stokların değerlemesi konusunda da işleneceğinden ayrıntıya girilmemiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan 3 Sıra Nolu Tebliğ'de stokların maliyetleri konusunda şu açıklamalar yer almaktadır;

"Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için

katlanılan diğer maliyetleri içerir.”⁵

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

“Satın Alma Maliyeti

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

Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, imalatla doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel imalat giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel imalat maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, imalat miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı imalat maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel imalat giderleri, endirekt (dolaylı)malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, imalat miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı imalat maliyetleridir.

Sabit genel imalat maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, imalat faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım- onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite

⁵Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu:Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3,15.01.2005 Tarih ve25701 sayılı R.G.

düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama imalat miktarıdır. Gerçek imalat düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir imalat birimine dağıtılan sabit genel imalat gider tutarı, düşük kapasite yada atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel imalat giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek imalat olan dönemlerde , her bir imalat birimine dağıtılmış sabit genel imalat gideri payı düşer, böylece stoklar, yüksek maliyetten değeri düşer. Değişken genel imalat giderleri, imalat tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir imalat birimine dağıtılır.

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

Diğer Maliyetler

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

olabilir.”⁶

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

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

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında 3 Sıra Nolu Tebliğ”de 23 nolu TMS olan “Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarına” atıfta bulunularak, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşullar belirlenmiştir. Bu standarda göre, “özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine verilebilir.

Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.”⁷

Hizmet sunan işletmelerde stok maliyetleri konumuz dışında olduğundan bu konu ile ilgili açıklamalara yer verilmemiştir.

⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu:Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3,15.01.2005 Tarih ve25701 sayılı R.G.

⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu:Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3,15.01.2005 Tarih ve25701 sayılı R.G.

İşletmeler açısından stok maliyetini meydana getiren unsurları aşağıdaki başlıklar altında da incelemek mümkündür.

1.4.1. Sipariş Maliyeti

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

Sipariş maliyetleri, “sabit maliyetler” ve “değişken maliyetler” olmak üzere iki ana grup altında toplanabilir. Yukarıda açıklamalarına yer verilen mevzuat hükümlerine bakıldığında bu ayrımın ayrıntılarına giren kalemleri görmek mümkündür.

1.4.2. Elde Stok Bulundurma Maliyeti

Bu konuya üç ana başlık açısından bakmak mümkündür;

- a) Sermaye Maliyeti
- b) Depolama Maliyeti
- c) Risk Maliyeti

a) Sermaye Maliyeti

Sermaye maliyeti “alternatif maliyet” olarak da adlandırılmaktadır. Bu maliyet, işletme sermayesinin, belirli bir dönemde (genellikle bir yıllık periyotlarda) stoklara bağlanması yerine, başkaca yatırım kaynaklarında değerlendirilerek nemalandırılması halinde, sağlanacak gelirin tespit edilerek, söz konusu sermayenin stoklara bağlanması durumunda elde edilen gelirle

kıyaslanması suretiyle belirlenebilecektir. İşletme açısından maksimum karlılık hangi yatırım kaleminde ise işletme yöneticilerinin stok politikalarını bu yönde belirlemeleri gerekir.

Ancak, stok bulundurmaya yönelik bir karar alınır, alternatif kazançlardan vazgeçilmesi nedeniyle kaybedilen kar da stoklar açısından bir maliyet kalemi oluşturacaktır.

b) Depolama Maliyetleri

İşletmede stok bulundurulması halinde, katlanması gereken depolama maliyetleri söz konusudur. Bu maliyetler depolanacak ürünün özelliğine göre pek çok farklılıklar gösterebilir. Örneğin; ürünün özelliğine göre soğuk hava deposuna ihtiyaç duyulması halinde elektrik giderlerinin de artması kaçınılmaz olacaktır. Örnekte olduğu gibi bakım, tamir, kira, ekipman ve ürünün sigortalanması depo olarak kullanılan binanın amortismanı, ürün için katlanılan vergiler gibi pek çok kalem sayılabilir. Bunların bazıları depolanan mamulün miktarı ne olursa olsun sabit kalırken, bazıları da depolanan ürün miktarına göre artış veya azalış meyli gösterirler.

İşletmeler genellikle depolama kapasitelerini belirlerken maksimum miktarlara göre planlama yaparak, hazırlıkta bulunurlar. Dolayısıyla işletmenin eksik stokla çalışılması halinde de katlanması gereken sabit giderleri vardır.

c) Risk Maliyetleri

İşletmelerin stoklarında bulundurdukları ürünlerin özelliklerine bağlı olarak birde bozulma, eskime, modasının geçmesi, teknolojisinin eskimesi gibi katlanmaları gereken imalatın başında tam olarak tespitini yapamadıkları maliyetler söz konusudur.

1.4.3. Elde Stok Bulundurmama Maliyeti

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

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

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

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

2. DENETİMLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR

2.1. Denetimin Tanımı ve Amacı

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

Günümüz toplumunda devlet, ortaklar, yatırımcılar, çalışanlar, çeşitli kamu kuruluşları ve kamuoyu birtakım kararları almak için işletmelerin bilgilerine ihtiyaç duymakta ve bu nedenle işletmelere ait mali tablolarla da yakından ilgilenmektedirler. Ancak, günümüzde pek çok nedenle ekonomik ve nicelik açısından büyük ölçeklere ulaşan işletmeler hakkında güvenilir bilgilere ulaşmak, karar vermek isteyen kişi veya kurumlar için pek de kolay değildir. Dolayısıyla, toplumun büyük bir çoğunluğunun karar verme konusunda kullanacağı işletme mali tablolarının doğru ve söz konusu kesimlerin üzerinde mutabık kalacağı ölçütlere göre düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bu gereksinim Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin (G.K.G.M.İ.) belirlenmesi sonucunu getirmiştir. Bu ilkeler, karar vermek ya da bilgilenmek durumunda olan her kesim için ortak bir ölçüt oluşturur. Mali tabloların bu ölçütlere uygun düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti de denetimin konusunu oluşturmaktadır.

Denetim Kavramları Komitesi (Auting Concepts Committee Repor of the Committee on Basic Auting Concepts. The Accounting Review.), denetimi şu şekilde tanımlamıştır⁸:

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

Yukarıda verilen denetim tanımının üç ana unsuru vardır;

“1- Denetimin sistematik bir süreç olduğu belirtilmektedir. Bu süreç, yapılacak denetimin istenilecek sonucu verecek şekilde planlanması ve yürütülebilmesi ile gerçekleşir. Bu süreç denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi,

⁸ Ersin GÜREDİN:”Denetim”, İstanbul, 1994, 5

değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir.”⁹

“2- Denetçi, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların kaynaklarına ulaşmalıdır. Uzman denetçi, bir denetim faaliyetine başlarken denetlediği işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporlar kendisine sunulur.”¹⁰

Denetçinin görevi tarafsız bir biçimde kendisine sunulan bu kanıtların daha önceden belirlenmiş ve herkes tarafından kabul görmüş ölçüt ve standartlara uygun olup olmadığını araştırmak ve onaylamaktır.

3- Tanımda yer alan üçüncü unsur ise denetim sonuçlarının kullanıcılara iletilmesidir. Bu noktada kasıt, ortaya çıkan denetim raporunun kullanacak olan kesiminler için farklı anlamları olduğudur. Rapor sonuçlarını alacağı kararlarda kullanacak olan kesim ortaklar, kredi verecek bir banka, kamu organı ya da yatırımcı olabilir. Bu durumda denetçinin görevi, kullanacak kesime yönelik spesifik bir rapor düzenlemek olmalıdır.

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

“Bağımsız denetimin amacı;

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

⁹ Ersin GÜREDİN: a.g.e., 5

¹⁰ Ersin GÜREDİN: a.g.e., 5

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

Bağımsız denetimin kapsamı;

Bağımsız denetimi amacına uygun olarak gerçekleştirmek için uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri bağımsız denetimin kapsamını oluşturur. Bu Tebliğ hükümlerine uygun bir bağımsız denetimin gerçekleştirilebilmesi için uygulanacak bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin belirlenmesinde, bu tebliğde yer alan hükümler ile Kurulun konuya ilişkin düzenlemeleri ve yerine göre bağımsız denetim sözleşmesi ile raporlama gereklilikleri göz önünde bulundurulur.”¹¹

2.2. Denetim Türleri

Denetimi, denetim sonuçlarının daha öncede belirttiğimiz üzere kim tarafından hangi amaçla kullanılacağına ya da denetimi yapan denetçinin statüsüne göre sınıflandırmak mümkündür.

2.2.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri şöyle sıralanabilir;

- a) Muhasebe Denetimi
- b) Uygunluk Denetimi
- c) Faaliyet Denetimi
- d) Özel Amaçlı Denetimler

¹¹ Sermaye Piyasası Kurulu:Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Birinci Kısım Md.3,4

2.2.1.1. Muhasebe Denetimi

Bilindiği üzere, muhasebe sürecinde işletme ile ilgili tüm parasal ya da parasal olmayan hareketlerin tanımlanması, sınıflandırılması ve kayıt edilmesi gerekmektedir. Bu sürecin sonucunda elde edilecek veriler, söz konusu sürecin özetlendiği temel mali tablolar olan bilanço, gelir tablosunu, nakit akım tablosunu ve öz kaynaklarda değişim tablosunu oluştururlar.

Bir işletmenin faaliyet sonuçları ile ilgilenen kesim, sadece o işletmenin sahip veya ortakları değildir. İşletmeyle doğrudan ilgili olan işletme sahip veya ortaklarının dışında o işletme ile ticari ya da mali ilişkiler kurmak durumunda olan kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile işletmeler veya toplum bireyleri, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları, işletmenin faaliyet sonuçları ve mali yapısı ile ilgilenmekte, konu hakkında doğru ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve faaliyet sonuçları konusunda temel bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolarıdır.

Özetle; mali tablolar, işletme içinde veya dışında işletme ile ilgili bilgi sunmanın ya da edinmenin temel araçlarıdır. Çok açıktır ki, bu tabloların işletme hakkında ulaşılmak istenen tüm bilgileri içermesi beklenemez. Tablolarda yer alan bilgiler işletmeye ait mali bilgiler olmakla birlikte, bu sonuçlara ulaşmak için kullanılan muhasebe yöntemleri, kanunlar tarafından tanınmış seçimlik bir takım hakların nasıl kullanıldığının ve yine işletmeyi ilgilendiren, ancak parasal olarak ifadesi mümkün olmayan bazı kalemlerin açıklanması için mali tablolar haricinde birde raporlamaya ihtiyaç duyulur. Bu raporlar ayrıca hazırlanmış olan mali tablolarında doğruluğu konusunda sonuçlar içerir.

Muhasebe denetimini tanımlamak, denetimin bir çok işlevi olduğu için oldukça zordur. Ancak genel kabul görmüş muhasebe denetimi tanımı şu şekildedir:

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

Bu tanımdan da yola çıkarak muhasebe denetiminin;

- a) Ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulandığı,
 - b) Bir karşılaştırma süreci olduğu,
 - c) Kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayandığı,
 - d) Denetimin konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütüldüğü,
 - e) Sonucunda ilgililere sunmak üzere bir rapor düzenlendiği,
- gibi unsurlarının bulunduğu söylenebilir.

“Muhasebe denetiminin nihai hedefi, mali tabloların güvenilirliğini sağlamaktır.”¹²

2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Bu denetim türünde denetimin amacı, denetimi yapılacak dönemde işletme faaliyetlerinin, üst yönetim, kanun koyucu ya da işletmenin sözleşme yapmış olduğu kişi veya kurumlar tarafından konulmuş olan kurallara ve belirlenen hedeflere uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitidir.

İşletmeler, kendi içyapılarındaki çalışma düzenini ve iş akışını sağlayabilmek amacıyla, çalışanlarına uymaları gereken bir takım kurallar koymaktadırlar. Bu kurallara uyulup uyulmadığının tespitini yapabilmek amacıyla da denetime ihtiyaç duyabilirler. İşletmelerde bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından yapılır.

¹² Hasan KAVAL: “Muhasebe Denetimi”, Ankara, 2003, 25

İşletmelerin birde uymaları gereken, devletin egemenlik gücüne dayanarak çıkarttığı ve birçok alanda düzenlemeleri içeren kanunlarla konulmuş kurallar ve işleyiş biçimleri vardır. Her kamu kurumunun kendi iştişal konuları dahilinde uygulamakta oldukları mevzuat hükümlerine, toplumun ve bu kapsamda işletmelerin de uyup uymadıklarını denetlemek yetkisi mevcuttur. Bu yetkilerini kullanırken daha çok alanında uzman olan kendi denetim elemanlarını kullanırlar. Denetimi yapılan yerler kamu kurumları olabileceği gibi özel sektör işletmeleri de olabilir.

2.2.1.3. Faaliyet Denetimi

“Faaliyet denetimi, işletmenin büyüme, karlılık, gelişme gibi şanslarını ortaya koymaya veya bu amaçla tespit edilmiş işletme hedeflerinin uygulanabilirlik ve başarısını test etmeye, işletme hedeflerine ulaşmada engel ve olumsuz gelişmeleri ortaya çıkarak yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemelerdir.”¹³

Faaliyet denetimi iç denetimin bir uzantısıdır. Ancak, iç denetimden daha kapsamlıdır.

“Faaliyet denetimi bir organizasyonun saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşp ulaşmadığını ölçmeye çalışır. İç denetim finansal nitelikli muhasebe konularının incelenmesi ile uğraşırken; faaliyet denetimi işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne derecede ulaşılmış olduğunu, yöneticilerin kişisel başarılarının derecesini ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikli olmayan her türlü konuları araştırır.”¹⁴

¹³ Hasan KAVAL: a.g.e., 24

¹⁴ Ersin GÜREDİN: a.g.e., 15

2.2.2. Denetimi Yapanın Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçiler genel olarak üç gruba ayrılır:

- a) Bağımsız Denetçi ve Dış Denetim,
- b) İç Denetçi ve İç Denetim,
- c) Kamu Denetçisi ve Kamusal Denetim.

2.2.2.1. Bağımsız Denetçi ve Dış Denetim

“Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir.”¹⁵

Bağımsız denetçi olabilmek için belli eğitim ve mesleki deneyim kriterlerinin yanı sıra, mesleğe alım için şart olan sınavlarında geçilebilmiş olması gerekir.

Bağımsız denetçinin muhasebe konusunda uzman olmasının yanı sıra denetim kanıtlarını toplamada ve değerlendirmede de uzman olması gereklidir. Bu nokta, denetçi ile muhasebeciyi birbirinden ayırt eden temel noktadır.

Bağımsız denetim hizmeti verilebilecek kişi ya da kurumlar açısından herhangi bir sınırlama yoktur. Bağımsız denetim kuruluşları, talep edilmesi halinde özel sektör firmalarına ya da kamu kurumlarına veya kar amacı gütmeyen işletmelere de denetim hizmeti sunabilirler.

¹⁵ Ersin GÜREDİN: a.g.e, 9

Bağımsız denetçiler, diğer mesleki bilgi ve deneyime bağlı olarak hizmet veren avukat, mali müşavir ve benzeri meslek grupları gibi serbest meslek mensubu olup, ücret karşılığı bağımsız olarak denetim hizmeti verirler.

Bağımsız denetçiler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ölçüt olarak, denetimini yapmakta oldukları işletmenin finansal tablolarının denetimini, işlemin dayandığı yasal dayanakları, diğer kanıtları ve sözleşmeleri ölçüt olarak uygunluk denetimi, işletme üst yönetimin koymuş olduğu hedefleri ölçüt olarak, faaliyet denetimi yaparlar. Bağımsız denetçi tarafından yapılan uygunluk ve performans denetimi bir zorunluluk olmayıp, genelde işletmelerin talebi üzerine yapılmaktadır. Bağımsız denetimde asıl amaç, finansal denetimdir.

Bağımsız denetçiler tarafından yapılan finansal denetim, tam olarak muhasebenin bir kolu değildir. Muhasebe, karar alıcılara mali bilgi sağlamak amacıyla bir işletmenin mali nitelikteki işlem ve hareketlerine ilişkin verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi sürecidir. Bağımsız denetimde ise muhasebe verileri bu denetimin konusunu oluşturur ve denetim esnasında muhasebe kayıtlarına aktarılan bilgilerin gerçekten incelemeye konu hesap döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri gerektiği gibi yansıtıp yansıtmadığı belirlenir. Bağımsız denetçi, muhasebe ve diğer işlemlerin sonuçlarına göre ortaya çıkan mali tabloların, ölçüt olarak kabul edilen genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda güvenilirliğini irdeler, işletme yönetiminin aldığı kararların ve uygulama biçiminin olumlu ve olumsuz yönleri belirler ve bir yerde işletmenin mali tabloları üzerinde onay fonksiyonunu yerine getirmiş olur.

2.2.2.2. İç Denetçi ve İç Denetim

İç denetçiler, daha önce de belirttiğimiz gibi işletmelerin üst düzey yöneticilerinin belirlemiş olduğu hedeflere, koymuş olduğu kurallara ve verdiği emir ve direktiflere uyulup uyulmadığının kontrolü, hedeften sapmalar var ise

sorunun nereden kaynaklandığının bulunabilmesi, kısaca; günümüzde gittikçe büyüme eğilimi gösteren işletmelerin kontrolünün sağlanabilmesi için kendi bünyelerinde çalıştırdıkları, ücretli ve işletmeye iş akdiyle bağlı, denetim görevini yerine getiren kişilerdir. Bu denetçiler bağımsız değildirler. İşletmenin bordrolu elemanlarıdır. Ama amaçlanan sonuca ulaşılabilmesi için denetimi yapılacak birimin ihtiyacına cevap verebilecek yeterlilikte uzman kişilerden oluşması bir zorunluluktur.

“İç denetim, bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız ve tarafsız bir güven ve danışma eylemidir. İç denetim, bir organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disipline edilmiş bir yaklaşım getirerek organizasyonun amaçlarını başarmasına (ulaşmasına) yardım eder.”¹⁶

Kısa bir tanımla da iç denetim, işletmeye hizmet etmek amacıyla işletmenin faaliyetlerini incelemek ve raporlamak için, işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.

2.2.2.3.Kamu Denetçisi ve Kamusal Denetim

Kamusal denetim, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları bünyesinde oluşturulmuş denetim birimlerinde görevli denetim elemanları vasıtasıyla, yasalarla sınırları belirlenmiş yetkiler dahilinde gerek kamu kurum ve kuruluşlarının, gerekse özel sektör işletmelerinin mevzuata, kuruluş amaç ve hedeflerine uygun hareket edip etmediklerinin takibi ve denetimi olarak tanımlanabilir.

Kamu denetim kuruluşları, bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler.

¹⁶ Münevver YILANCI: “İç Denetim”, Eskişehir, 2003, 11

Kamu denetimi alanında, sadece iç denetimle yetkilendirilmiş ya da dış denetimle yetkilendirilmiş denetim organlarının yanı sıra her iki yetkiye de sahip denetim organları vardır.

Kamu denetim kuruluşlarının görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu kurumunun statüsüne, denetim yetkisi kapsamında olan kamu kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir.

Türkiye’de kamu denetimi konusunda gerekli açıklamalar sonraki bölümlerde yapılacağından burada ayrıntıya girilmemiştir.

2.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetimin kendisinin doğruluk, uygunluk ve rasyonellik sorgulaması olması nedeniyle, denetim faaliyetinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasından geçirilmesi bir zorunluluktur. Denetimde kalite ve güvenilirliğin temini ise, denetim faaliyetinin de tüm kontrol mekanizmalarında olduğu gibi önceden belirlenmiş ve herkes tarafından kabul görmüş kural ve standartlara uygunluğuna bağlıdır.

Denetim standartları, denetimin doğru ve kabul edilebilir bir şekilde yapılabilmesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel kuralları itibarıyla denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar. Başka bir deyişle denetim standartları, denetçinin denetim esnasında mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde uyması gereken etik kuralları saptayan, ona denetim faaliyetinde yol gösteren genel ilkeler bütünüdür. Yapılan denetimin geçerliliğinin ve doğruluğunun kabulü için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde taviz vermemesi gerekir.

Denetim standartlarının belirlenmesinde bir çok uluslararası ve ulusal mesleki kuruluşlar, denetim mesleğinin icrası ve denetim elemanlarının uyacakları standartları belirleme yoluna gitmişlerdir.

Denetimle ilgili bu standartların belirlenmesinde gerek uluslararası gerekse ulusal alanda rol oynayan kuruluşlar itibariyle denetim standartlarını inceleyebiliriz.

Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denilmektedir. Bu standartlar ilk defa 1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından kabul edilerek yayınlanmış, birçok ülkede benimsenmiş ve bugün de geçerliliğini çok az değişikliklerle korumaktadırlar. Birçok ülkenin yayımlanmış olan kamu denetim organları ve muhasebe kuruluşları denetim standartları da çoğu açıdan benzerlikler taşımaktadır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetçilere denetim sırasında neler yapmaları gerektiği konusunda yol gösteren, hangi denetim yöntemlerine başvurmaları gerektiği konusunda ayrıntılı bilgiler veren kılavuz özelliğinde standartlar değildir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç ana gruba ayrılır.

2.3.1. Genel Standartlar

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

gerekli hususları belirlemeye yöneliktir. Bu grubu oluşturan standartlar üç tanedir:

- a) Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Denetim faaliyeti, yeterli eğitim, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişilerce gerçekleştirilmelidir.
- b) Bağımsızlık Standardı: Denetim faaliyetinin her aşamasında, denetçi veya denetçiler bağımsız davranmalıdır.
- c) Mesleki Özen ve Titizlik Standardı: Denetim faaliyetinin her aşamasında gerekli olan mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.

2.3.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetim faaliyetinin planlanması ve yürütülmesi ile ilgilidir. Denetim çalışmasının, denetim sözleşmesinin imzalanmasından önceki safhasından başlayarak, denetim raporunun hazırlanması safhasına kadar olan süreçte, nasıl yapılacağını belirleyen standartlardır.

Bu grupta da 3 standart söz konusudur.

- a) Denetimin Planlama ve Gözetim Standardı: Denetim faaliyeti ihtiyaca cevap verecek şekilde planlanmalı ve var ise denetimin yapılmasına yardım edenler uygun bir şekilde gözetlenmelidir.
- b) İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı: Denetimi yapılacak olan işletmede uygulanmakta olan iç kontrol sistemi, denetim faaliyetinin başlangıcından itibaren denetimin tüm aşamalarında etkili olacaktır. Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak örnekleme çalışmasında örnek kütlenin belirlenmesi, son kontrollerin sağlıklı yapılabilmesi için denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemi incelenmelidir.

c) Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı: Denetim faaliyeti sonucunda doğru yargıya ulaşılabilmesi için denetimi yapılan işletmede, çeşitli teknik ve yöntemler uygulanarak yeterli kanıt toplanması gereklidir.

2.3.3. Raporlama Standartları

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

Bu grupta ise dört standart söz konusudur.

a) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: Düzenlenecek denetim raporunda, işletmeye ait finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir.

b) Tutarlılık Standardı: Düzenlenecek denetim raporunda, işletmenin cari dönemine ait finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri ile bir önceki dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri arasında farklılıklar söz konusu ise bunların ayrıntılı bir şekilde açıklanmasına yer verilmelidir.

c) Tam Açıklama Standardı: Düzenlenecek denetim raporunda aksine bir tespit yoksa, finansal tabloların ekinde yer alan açıklayıcı dipnotların içerdiği bilgilerin yeterli olduğu kabul edilecektir.

d) Görüş Bildirme Standardı: Denetim faaliyeti sonucunda düzenlenecek raporda, denetim elemanı bir yargıya ulaşmalı ve ulaştığı bu yargıyı, olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmeden kaçınma veya olumsuz görüş şeklinde mutlaka belirtmelidir. Eğer, bu yargı görüş bildirmekten kaçınma şeklindeyse bunun nedenleri ayrıntılı bir şekilde denetim raporunda yer almalıdır.

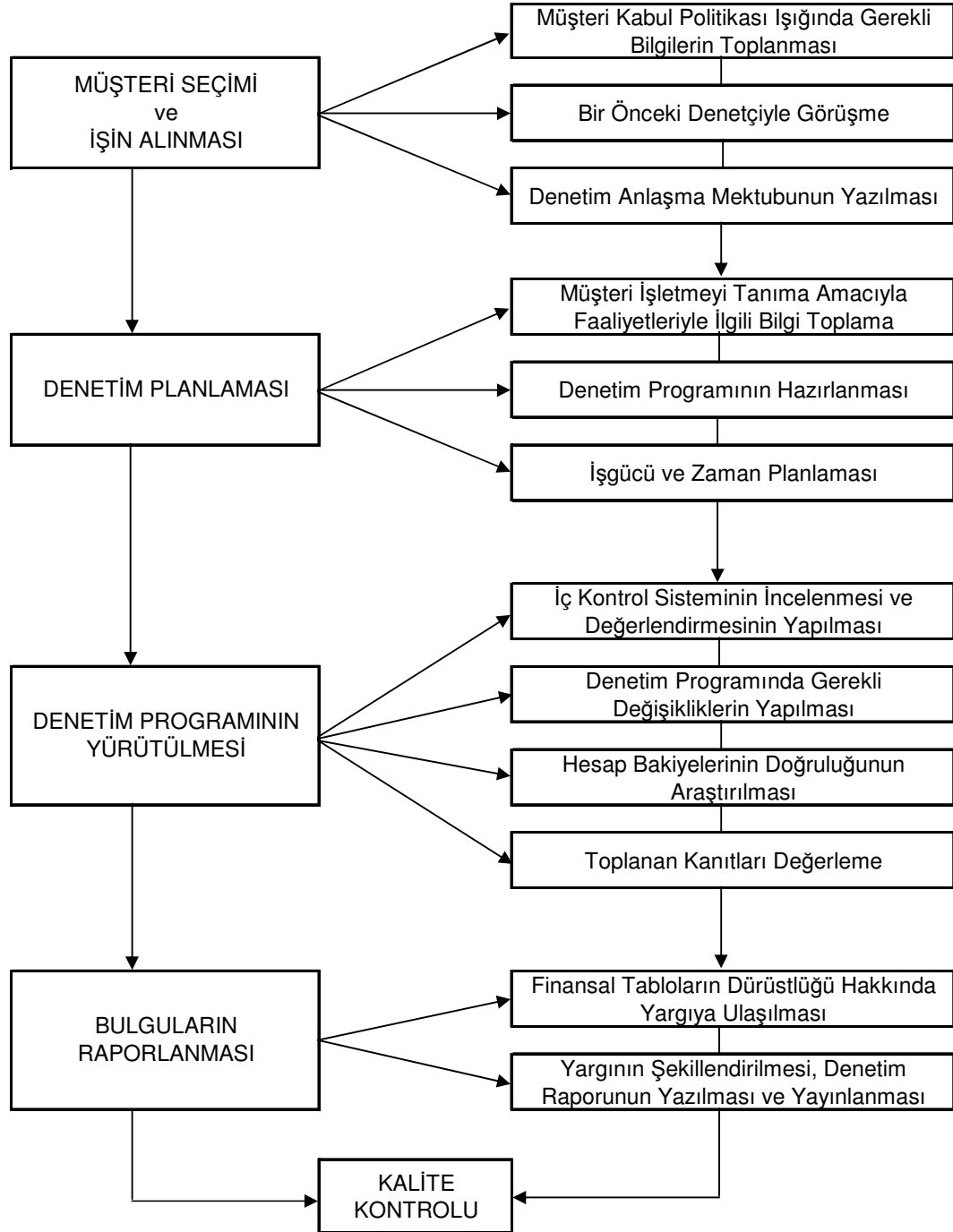
2.4. Denetim Süreci ve Planlaması

“Denetim süreci birbirini zincirleme izleyen çeşitli safhalardan oluşur. Bu süreç müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlar, denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder ve denetim görüşünün raporlanarak açıklanması ile sona erer.”¹⁷

Denetim süreci aşağıdaki çizimle şematize edilebilir:¹⁸

¹⁷ Ersin GÜREDİN: a.g.e., 65

ŞEKİL 1
DENETİM SÜRECİ



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

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

“Denetçinin denetim planı, aşağıdaki adımlardan oluşur:

- İşletme ve işletme ortamı hakkında bilgi edinme,
- Önemliliğin ve denetim riskinin belirlenmesi,
- Analitik yordamlara ilişkin ön belirleme,
- Denetim stratejisinin ve denetim programının geliştirilmesi,
- Denetim ekibinin belirlenmesi ve zaman planlamasının yapılması.”¹⁹

Yapılacak denetim planının esnekliğe sahip olması gerekmektedir. Çünkü, denetim çalışmasının başında ilerleyen safhalarda ortaya çıkabilecek her durumun kestirilmesi mümkün değildir. Esnek bir planlamada karşılaşılan yeni duruma göre hem işin hem de çalışan denetçilerin adaptasyonu daha kolay olacaktır.

Denetim programının yürütülmesi safhasında ilk olarak denetimi yapılan işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekir.

Denetimin temel safhalarından biri olan, denetim programının yürütülmesi safhasında, sıra denetim kanıtlarının toplanmasına gelir.

¹⁹ Melih ERDOĞAN: Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı.(Ankara, 2006),79

Denetim başta da belirttiğimiz üzere işletmenin mali tablolarının ya da ne amaçla denetim yapılıyor ise mevcut durumun doğruluğunun tasdiki anlamındadır ki bu durumda denetim sonucunun sağlam kanıtlara dayanması gereklidir.

Denetçi kanaatini destekleyen yeterli miktar ve kalitede kanıt toplamak zorundadır. Yeterlilikle kanıtın miktarını, kalite ile de niteliği kastedilmek istenmektedir.

“Kanıt toplama süreci ve denetim tekniklerinin incelenmesi mali tablolar ortaya çıktıktan sonra başlamaz. Planlama biter bitmez başlar ve denetim raporunun verilmesine kadar sürer.”²⁰

Denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, müşterinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. Denetçi, dönem içinde zaman zaman yapacağı bu değerlendirmelere bağlı olarak, bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir.

Denetimin sürecini son safhası olan raporlama, denetiminde artık sonuna gelindiğini yani denetimin tamamlandığını gösterir.

Artık işletmenin incelemeye konu tüm sistem ve kayıtları incelenmiş, gerekli kanıtlar toplanmış ve denetçide bir yargı oluşmuştur. Denetçi, denetimin raporlanması aşamasında denetlediği konu ile ilgili vardığı yargıyı ve bu yargıya varırken kullandığı kanıtları yazılı bir rapora dönüştürerek, altına da imzasını koyacaktır.

²⁰ Hasan KAVAL, a.g.e, 104

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

- 1-Olumlu Görüş Bildiren Denetim Raporları,
- 2-Olumsuz Görüş Bildiren Denetim Raporları,
- 3-Şartlı Görüş Bildiren Denetim Raporları,
- 4-Görüş Bildirmekten Kaçınılan Denetim Raporları.

2.5. DENETİMİN HEDEFLERİ

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

Denetimin hedefleri şu şekilde sıralanabilir;

- 1-Varolma (Gerçeklik)
- 2-Tamlık
- 3-Dönemsellik
- 4-Mülkiyet(Sahiplik)
- 5-Doğru Değerleme
- 6-Standartlara Uygun Sınıflama
- 7-Açıklama

2.5.1. Varolma(Gerçeklik)

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

tarafından tespit edilmesidir. Denetçi,işlemlerin geçerli hesapları içerdiğini ve bunların finansal tablolarda gerçek rakamlarıyla yer aldığının tespitini yapmalıdır.

2.5.2. Tamlık

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

2.5.3. Dönemsellik

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

2.5.4.Mülkiyet(Sahiplik)

Denetçi yaptığı denetim sonucu finansal tablolarda ve kayıtlarda yer alan varlık,borç ve yükümlülüklerin gerçekten denetimi yapılan işletmeye ait olup olmadığı konusunda da yargıya varmalıdır. Bu amaçta kastedilmek istenende, söz konusu kalemlerin mülkiyetinin denetimi yapılan işletmeye ait olup olmadığının tespit edilmesinin gerekliliğidir.

2.5.5.Doğru Değerleme

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

2.5.6.Standartlara Uygun Sınıflama

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

2.5.7.Açıklama

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

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE STOK DENETİMİ

1. STOKLARDA MUHASEBE DENETİMİNİN HEDEFLERİ

“Stokların denetimin amacı, bu varlık kaleminin devamlılık temeline göre, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda kayıtlara geçirildiğinin ve finansal tablolarda dürüst bir biçimde raporlanmış olduğunun saptanmasıdır.”²¹

Bu amaçlara ulaşabilmesi için denetçinin;

- a) Stok hesaplarına yapılan giriş kayıtlarının gerçek olup olmadığını, başka bir değişle kayıtlarda var olan stokların, işletme depolarında fiziki olarak varlığını,
- b) Stokların maliyet bedellerinin doğru olarak kayıtlara alınıp alınmadığını, maliyet hesaplarına doğru bir biçimde, dağıtımının yapıp yapılmadığını,
- c) Fiyatlandırmalarının doğru yapıp yapılmadığını,
- d) Fiziki olarak işletme depolarında yer alan tüm stokların, işletme kayıtlarında (envanterde) yer alıp almadığını,
- e) Modası geçen, bozulan ya da başka nedenlerle hurda olarak değerlendirilen stoklar için uygun karşılıklar ayrılıp ayrılmadığını,

²¹ Ersin GÜREDİN: “Denetim” İstanbul, 1994, 275

f) Kayıtlarda yer alan stokların, işletmede uygulanmakta olan mali tablo düzenleme esaslarına uygun olarak değerlemeye tabi tutulup tutulmadığını,

g) Yapılan işlemlerde ve tutulan kayıtlarda aritmetik bir hata olup olmadığını,

kontrol etmesi gerekmektedir.

Daha önceki bölümlerde de belirttiğimiz üzere stoklar, özellikle imalat işletmelerinde varlıklar içinde önemli ağırlığı olan, bir bilanço kalemidir. Dolayısı ile işletmenin karlılığını etkileme konusunda da etkindir. Bu nedenle stokların denetimi, kalemlerinin çokluğu nedeni ile hem zor hem de önemlidir.

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından olan çalışma alanı standartlarının ikincisi iç kontrole ilgilidir. Bu standarda göre:

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

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

İşletmelerin hacimleri büyüdükçe, iç kontrol sistemlerinin önemi de o oranda artacaktır. Çünkü işletme üst yönetiminin büyük ölçeklere ulaşmış işletmeleri idare ve kontrol edebilmeleri kurumsallaşmalarına, yani yönetime yardımcı olacak sistemlerinin iyi kurulmasına bağlıdır.

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

“İç kontrol sistemi ile, işletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta, her fonksiyona farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge, rapor ve kayıt sistemi ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hile yapmaları önlenmekte, varlıklara erişim sınırlandırılarak işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir.”²²

Denetim açısından iç kontrol ikiye ayrılmaktadır:

- a) Yönetimsel Kontrol
- b) Muhasebe Kontrolü

Yönetimsel kontrol; muhasebe işlemlerinin kontrolünden bağımsız, işletmenin mali yönünden ziyade, muhasebe sisteminin kontrolü ile diğer sistemlerinin kontrolünün yapılabilmesinde, izleyeceği yol ve kullanacağı yöntemler konusunda, denetçiye hareket noktasını gösteren bir süreçtir.

Muhasebe kontrolü ise; işletme varlıklarının korunmasının, kontrolünün, kaydedilmesinin ve finansal raporların güvenilirliğinin kontrol edilmesini kapsayan bir süreçtir. Muhasebe kontrolü, üst yönetimin verdiği emir ve yetkiler doğrultusunda, işlemlerin ve kayıtların gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin, alınan kararların ve kurulan sistemlerin etkin ve verimli olarak uygulanıp uygulanmadığının, mali tabloların genel kabul

²² Hasan KAVAL: “Muhasebe Denetimi”, Ankara, 2003, 122

görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının ve işletme varlıklarının korunması ve takibi konusunda verilen yönergelere, uyulup uyulmadığının tespitini içerir.

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

İç kontrol sisteminin güvenilirliğini belirlemede denetçinin en önce bakacağı husus, işletmenin örgütlenme şeklidir.

“İşletmedeki örgütsel yapı stokların onaylanıp satın alınması, stok hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve stokların fiziki olarak korunması sorumluluklarının birbirinden ayrılmasına olanak tanımalıdır.”²³

Bu konuya ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak girilecektir.

2.1.İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Niteliği

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

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

²³ Ersin GÜREDİN, a.g.e,s.275

Etkinlik ile kastedilmek istenen, işletmenin bölümleri itibariyle belirlemiş olduğu hedeflere ne kadar ulaşmış olduğudur. Verimlilik ile kast edilen ise belirlenmiş hedeflere ulaşılması sonucu elde edilen edininimlerle, bu hedeflere ulaşmak için tüketilen kaynakların oranıdır.

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

Ayrıca, iç kontrolün bir amacı da işletme varlıklarının korunmasını sağlamaktır. İşletme varlıkları ile belirtilmek istenen sadece işletmenin halihazırda mevcut nakit, çek, taşıt aracı, demirbaş, ilk madde ve malzeme stokları, bina gibi varlıkları değildir. Bunların yanında alımı planlanan yeni her türlü varlığın niteliği, temin şekli, tedarikçileri, nakliye, indirme, depolama, zamanlama gibi konularda da iç kontrol sistemi ve alt sistemleri ile verimlilik ve etkinlik sağlamaktır.

İkinci amaç olarak belirtilen finansal raporlamanın güvenilirliği ile ifade edilmek istenen husus ise mali tablolarda yer alan kalem ve rakamların oluşturulması esnasında meydana gelebilecek hata ve hilelerin engellenmesi konusunda, iç kontrolün ne tür önlemler aldığı ve alınan önlemlerin ne kadar etkin olduğudur. Daha önce de belirtildiği üzere, gerek işletme üst yöneticileri, gerek üçüncü şahıslar ve gerekse devlet, bir takım kararlar alırken veya işlem tesis ettirirken bu tablolardan faydalanmaktadır. Dolayısıyla işletmede, ne kadar etkin ve güvenilir bir iç denetim sistemi kurulursa, o derece de güvenilir bilgiler içeren finansal tablolara erişmek de mümkün olabilecektir.

İç kontrolün üçüncü amacı ise, işletmelerin genel olarak uymak zorunda oldukları yasa ve kurallara uygun olarak, faaliyetin sürdürülüp sürdürmediğini kontrol edebilmektir. İşletmede var olan iç kontrol sistemi sayesinde bu konuda oluşmuş veya oluşması olası aksaklıklar, anında tespit edilebilmeli ve sistemin bu durumu düzeltebilecek sahip bir yapısı olmalıdır. Yasal ve diğer düzenlemeler, aynı zamanda işletmenin belirli bir düzende çalışmasını sağlayıcı niteliktedirler. Mevzuatta yer alan yasal düzenlemeler ve diğer kurallar muhasebe sistemi ya da hukuksal anlamda olabileceği gibi çevre koruma, çalışma yaşamı, iş güvenliği, ürün ve hizmet standartları gibi pek çok konuda olabilir.

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

İç kontrol sisteminin temel beş bileşenden oluşması gerektiği belirtilmektedir;

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

2.1.1.İşletme Yönünden İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Niteliği

İç kontrol sisteminin amaçları ve niteliği yukarıda belirttiğimiz temel amaç ve niteliklerini kaybetmeyecek şekilde, işletmenin özelliklerine göre değişiklikler gösterebilir.

İşletme yönünden iç kontrol sisteminin amaç ve niteliklerini değiştirebilecek temel unsurlar aşağıdaki gibidir;

- İşletmenin büyüklüğü,
- İşletmenin örgütsel ve hukuksal yapısı,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör, sektör içindeki konumu ve sektörde yaşanan sorunlar,
- İşletmenin tabi olduğu yasal ve düzenleyici kurallar,
- İşletme işlemlerinin karmaşıklığı, çeşitliliği, kayıt edilmesi, izlenmesi ve korunmasındaki imkanlar.

İç kontrol sisteminin tasarlanmasından, kurulmasından ve sağlıklı bir biçimde işleyişinden, direkt olarak işletme yöneticileri sorumludurlar. İyi işleyen, kontrolü mümkün ve istenildiği anda istenilen bilgiye güvenilir biçimde ulaşılmasını sağlayacak, hata ve hilelerin olmasını minimuma indirecek biçimde yapılandırılmış bir iç kontrol sistemi, işletme yöneticilerinin karar alma ve uygulayabilme yeterliliklerini de o ölçüde artıracaktır.

İşletme yöneticilerinin iç kontrol sistemini oluştururken dikkate almaları gereken bir diğer hususta, iç kontrol sisteminin işletmeye sağlayacağı fayda ile kurulum maliyetlerinin karşılaştırılmasıdır. Şöyle ki, işletmede mevcut herhangi bir işlemi takip için, işlem başına yapılması gereken harcama söz konusu işlemde elde edilecek kazançtan fazla ise, bu durumda iç kontrol sistemini kurmak yerine riski göze almak daha rasyonel olacaktır.

2.1.2.Denetçi Yönünden İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Niteliği

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

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

Dolayısıyla, bu açıdan bakıldığında kurumsallaşmış işletmelerin denetimi, bir veya birkaç işletme ortağının elinde olan işletmelerin denetiminden daha kolay ve risksiz olabilmektedir.

2.2.İç kontrol Sisteminin Unsurları

İşletmede yeterli, ihtiyaçlara cevap veren, istenildiği anda duruma uygun olarak revizyona tabi tutulabilecek bir iç kontrol sisteminden bahsedilebilmesi için, iç kontrol sisteminin bir takım unsurlara sahip olması gereklidir.

Bu unsurlar aşağıdaki başlıklar altında açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.1.Organizasyon Planı, Yetki ve Sorumlulukların Ayrılması

İşletmelerin temel amacı, karlılığını maksimize etmektir. Bunun dışında büyüme gibi belirlediği bir takım amaçları da olabilir. Bu amaçlara ulaşabilmek içinde çaba harcarlar. İşletmenin amaçlarına ulaşabilmesi, iyi bir organizasyon yapısı ile mümkün olabilir. Birbiriyle koordineli, birbirini kontrol edebilen işleyişe sahip bir organizasyon yapısı, amaçlara ulaşmayı kolaylaştıracaktır.

İşletmenin sahip olduğu organizasyon planı, hukuksal yapısı ve büyüklüğü ile direkt ilgilidir. İşletmenin şirket ya da şahıs işletmesi olması ve ölçeği, sahip olacağı işletme içi departmanlarının çeşitlenmesine yol açacaktır. İşte bu noktada organizasyon yapısı belirlenirken işletmenin ihtiyaçları tam olarak belirlenmeli ve buna göre bir yapılanmaya gidilmelidir.

Sadece, gerekli departmanların oluşturulması, iyi bir organizasyon planından bahsetmek için yeterli değildir. Bunun yanı sıra organizasyon içinde yer alan birim ve yöneticilerinin, yetki ve sorumluluklarının net bir biçimde belirlenmesi de önem taşımaktadır. Ne kadar büyük bir organizasyon yapısı kurulursa kurulsun, yetkiler, sorumluluklar ve bilgi akışı tam olarak planlamazsa sonuçta ortaya çıkacak durum, sadece karmaşa olacaktır.

Bir işlemin başından sonuna kadar bir kişi veya bir grup tarafından takibi, isteyerek veya istemeyerek hataların oluşmasına neden olabileceğinden, sürecin belirli periyotlara ayrılarak, her parçada görevlendirme, yetki ve sorumluluğun farklı kişilere verilmesi bu tip sorunlarla karşılaşılma olasılığını en aza indirecektir. Bu ayırtırmadan kasıt, kendisine işlemlerin kaydı yetkisi verilen kişinin, işlemi yapma yetkisi olan kişiden farklı olması, varlıkların korunmasından sorumlu kişilerinde bunların dışında kalan kişiler olmasıdır.

Bu unsur, tezimize konu olan imalat işletmelerinde de etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için çok önemlidir. İlk madde ve malzeme ya da diğer sarf maddelerinin temin edilmesi, bunların teslim alınması, depolanması, fatura bedelinin ödenmesi ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi konularında, yetkilerin birkaçının veya tamamının tek bir kişide toplanması bilerek veya bilmeyerek hata ve hilelerin yapılması konusunda önemli riskler oluşturacaktır.

2.2.2.Belge ve Muhasebe Düzeni

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

İşletmede meydana gelen her türlü varlık hareketi ve işlemin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi, bunların doğru bir biçimde belgelendirilmesi ile mümkün olabilecektir. Belgelendirilmemiş herhangi bir varlık hareketinin ve işlemin, muhasebe kayıtlarına geçirilmesi pek tabi ki mümkün değildir. İşletmenin bütün bölümleri muhasebe kayıtlarına geçirilmesini istediği her türlü işlemi belgeye dayandırmalıdır. Belgeleme, her biçimde olabilir; fatura, tahsilat makbuzu, ambar tesellüm fişi, mühür, onay ve benzerleri şeklinde sayılabilir. Kullanılan belgelerin olabildiğince sade, kolayca anlaşılabilir ve sıra numaralı olması; hem kullanma kolaylığı sayesinde hataların asgariye indirilmesini sağlar, hem de sıra takip eden ve zimmetli teslim edilen belgeler hata veya hilenin hangi bölüm ya da personel tarafından yapıldığının tespitini mümkün kılar.

Bilgisayar teknolojisinde yaşanan gelişmeler, pek çok işletmenin muhasebe kayıtlarını ve stok hareketlerini bilgisayar ortamında takip etmesi sonucunu getirmiştir. Böylece işletmeler, iç kontrol sistemlerini yapılandırırken bilgisayar teknolojisinden daha fazla yararlanarak daha etkin ve daha hızlı biçimde kontrolü sağlayabilmekte, hata ve hileleri daha kolay tespit edebilmektedirler. İç kontrol sisteminde bilgisayar teknolojisini yoğun olarak kullanan işletmelerde denetim daha kolay, kanıtların toplanması, güvenilirliklerinin tespiti hızlı, hesap hatalarının ve hilelerinin saptanabilmesi daha basit olacaktır. Denetçi, bu işletmelerde denetim planını yaparken, bilgisayar kontrol noktalarından yararlanacağından vaktinin daha büyük bir kısmını iç kontrol sisteminin, işletmenin ihtiyaçlarını daha iyi görmesi açısından geliştirilebilir yanlarını değerlendirmek konusuna ayırabilecektir.

Ayrıca, muhasebe sistemi sürecin sonunda en doğru, güvenilir ve ihtiyaca cevap verebilecek bilgileri üretmek üzere kurulur. Bu amaca ulaşmak içinde bir dizi kontrol mekanizması içermesi gerekmektedir. İç kontrol sisteminin etkinliği de bu kontrollerin ayrıntılı bir biçimde oluşturulmasına bağlı olacaktır. Muhasebe sisteminde kullanılmakta olan yevmiye kayıtları, muhasebe fişleri, mizan, defterler ve raporlar birbiriyle ilintili kontrol noktaları

içermektedir ve birbirlerini doğrulayıcı niteliktedir. Bilgisayar teknolojisinden yararlanarak muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren işletmelerde bu kontroller daha kolay yapılabilir.

İmalat işletmeleri gibi stokların takibinin çok önemli olduğu işletmelerde ilk madde ve malzemenin imalata verilışinden tutun da genel giderlerin maliyetlere dağıtımına kadar her türlü işlem ve hesaplamanın bilgisayar teknolojisinden yararlanılarak yapıyor olmasının, denetçinin işini ne kadar kolaylaştıracığı ortadadır.

2.2.3.Yeterli Sayıda Kalifiye Eleman

Yukarıda sayılanların yanı sıra, organizasyon planının temel taşlarından biri de uygulamada kullanılacak işgücü yani personeldir. İç kontrol sisteminin kurulmasında organizasyon yapısı ne kadar önemli ise sistemin işlerliğini sağlayacak personel de o denli önemlidir. İşletmede, eğitimi yapacağı işe uygun, tecrübeli ve dürüst çalışanların mevcudiyeti kontrol sisteminin de etkinliğini arttıracaktır. Yetki ve sorumluklarını bilen personel kaynak israfına da engel olacaktır.

Personelin yeterliliği, işletmede uygulanmakta olan işe alma, personelin eğitimi, terfisi, ödüllendirilmesi gibi unsurlara bağlı olup, organizasyon planı yaparken bu hususları da dikkate almak gereklidir.

İşletmede personel politikası belirlenirken, mutlaka çalışanların yaptıkları iş konusundaki uzmanlıkları, mesleki beceri ve bilgileri, iyi değerlendirilmelidir. Ancak, bu yapılırken tek bir kişinin üzerine yoğunlaşmak yerine, birbirinin yerine bakabilecek birden fazla personelin eğitimi ya da yetiştirilmesi, her an için hem görev değişikliği olabileceği konusunda personel üzerinde bir etki yaratarak hata ve hilelerin olmasına engel olacak hem de herhangi bir sebeple (izin, istifa vs.) görevden ayrılmalar nedeniyle faaliyetin aksamasını engelleyecektir. Örneğin; bir imalat işletmesinde

makine ekipmanlarının kullanımı konusunda tek bir kişi yetkilendirilmiş ve yetiştirilmiş ise, bu kişinin bir nedenle görevinin başında bulunmayışı, imalatın durması gibi istenmeyen bir duruma neden olabilecek ya da bilgi almak konusunda tek bir kişiye bağımlılık üst yönetimin ya da denetçinin bilgi alarak karar verme ve işlemlerini sürdürme konularında, sıkıntıya düşmesine yol açabilecektir.

Ayrıca, iç kontrol planlamasında başvurulacak yöntemler, bunları hayata geçirecek personelin sahip olduğu niteliklerle yakından ilgilidir.

2.2.4.İç Denetim Birimi

Etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminde varolması gereken unsurlardan biri de iç denetim biriminin varlığıdır.

Yukarıda iç kontrol sisteminin amaçlarından bahsederken, işletme varlıklarını meydana gelebilecek her türlü zarara karşı korumak ve işletme faaliyetlerinin mevzuat ve diğer düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespiti için, kontrol mekanizmaları oluşturmak olduğunu belirtmiştik. İşte, iç denetim biriminin de amacı, oluşturan bu kontrol yöntemlerin işlerliliğini, etkinliğini ve verimliliğini ölçmek ve değerlendirmektir.

Belirli dönemlerde bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimler yerine, işletmede var olan iç denetim birimince sürekli ve ihtiyaca göre değişiklik gösterebilen bir iç denetimin yapılıyor olması, hem aksaklıkların anında tespitini sağlayarak telafisi güç sonuçların ortaya çıkmasını engeller, çalışanlar üzerinde denetleniyor olmalarından dolayı daha dikkatli ve düzenli olmaları konusunda psikolojik etki yaratır, hem de karar alma ve işlemleri sürdürebilme konularında, işletme üst yönetimin ve bağımsız denetçinin alacağı riskleri asgariye indirir.

2.3.İmalat İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Unsurları

Geçtiğimiz bölümlerde işletmelerin ellerinde stok bulundurma ve bulundurmama nedenlerini, iç kontrol sisteminde genel olarak bulunması gereken unsurları izah etmeye çalışmıştık. Bu bölümde daha önce anlatılanlardan hareketle stoklarda iç kontrol sisteminde bulunması gerekli unsurlar anlatılmaya çalışılacaktır.

2.3.1.Stok Alımında İç Kontrol Sistemi

Stok alımlarının kontrolü gerek işletme sahipleri, gerek bağımsız denetçi ve gerekse kamu denetçisi açısından çok önemli risk alanlarından biridir. Çünkü, muhasebe kayıtlarına alınmış olan stokların fiilen işletmede var olup olmadığı, gerçek bir alım işlemi olup olmadığı gibi hususların tespiti hem zor hem de vakit alıcı işlemlerdir.

Daha öncede belirttiğimiz gibi dönem sonu karını etkileyebilecek en önemli kalemlerden biri olan stoklarda, alış işlemi, faaliyet karını fazla göstererek işletmenin itibarını arttırmak ya da daha sonra belgesiz (kayıt dışı) satış yapabilmek gibi amaçlarla, hiç kayıtlara alınmayabilir. Aksine, işletmenin faaliyet karını az göstermek ve dolayısıyla daha az vergi vermek ve kar payı dağıtmak gibi amaçlarla gerçekte var olmayan bir alışın kayıtlara alınması da söz konusu olabilir. Bu şekilde maliyetlerin arttırılmış olması riski, bu noktada yoğun olarak mevcuttur. Kanunda yer alan ifadeyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı ve sahte belge olarak adlandırabileceğimiz bu tür alış ya da satış belgelerine ilişkin açıklamalara vergi incelemesi ile ilgili bölümde yer verileceğinden burada tanımlamalarına girilmemiştir.

Yukarıda izah edilen nedenlerle stokların alımında güvenilirliğin sağlanabilmesi için, kurulmuş olan iç kontrol sisteminde bulunması gerekli olan bazı unsurlar vardır.

Bunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

a) Stokların satın alma bölümü, ambar bölümü ve muhasebe bölümleri işletme organizasyonunun içinde ayrı ayrı örgütlendirilmiş olmalıdır,

b) İşletmenin satın alma bölümünün uygulamada kullanacağı satın alma standartlarını, kurallarını, kullanılacak yöntemleri belirleyen bir satın alma talimatnamesi bulunmalıdır,

c) Stoklarla ilgili olarak sınıflandırma yapılarak, işletmede mevcut üretim planlamasına uygun olarak geliştirilmiş bir stok takip mekanizması kurulmuş olmalı,

d) Alım isteği, doğrudan ilgili üretim biriminden ya da stok kontrol biriminden gelmelidir,

e) Basılı ve numara takip eden satın alma talep belgeleri kullanılmalı ve alım öncesi işletme organizasyonunun içinde, satın almaya onay verecek birimlerin belirlenmiş olması gereklidir.

f) Satın alma talebinde bulunacak birimin malın işletmeye teslimine kadar geçecek süreyi de dikkate alacak biçimde istekte bulunmasını sağlayacak, stok kontrol sisteminin bulunması gerekir.

g) Malları sayıp, ölçüp, gerekli kalite, satın alma talep belgesi, sevk irsaliyesi ve faturada bulunan bilgilerle uyumlu olup olmadığının kontrollerini yaparak işletmeye kabulünü yapacak, noksan ve kusurlu malları ve teslimatı bir tutanağa bağlayacak bağımsız bir teslim alma bölümü olmalıdır.

h) Teslim alınan malların ambara teslimi sırasında, yine müteselsil sıra takip eden ve farklı birimlerce kontrolü yapılan ambar tesellüm fişlerinin ve

girişli olan malların kayıt edildiği ambar defteri ve stok kartlarının kullanılıyor olması gerekir.

ı) İşletmede, alımı yapılan malların maliyetlerinin doğru olarak tespitini yapacak, nakliye gideri, sigorta gibi malın maliyetine verilmesi gerekli giderlerin yansıtılıp yansıtılmadığını takip edebilecek, bir maliyet muhasebesi sistemi olmalıdır.

i) İç kontrol sisteminin de, işletmede alımı yapılan stokların muhasebe bölümü tarafından, ait olduğu dönemde ve doğru tutarlar üzerinden, ilgili hesaplara, gerçeğine uygun biçimde kayıt edildiğini ve gerekli iskonto, prim gibi işletme lehine olan avantajların yerine getirilip getirilmediğini kontrol edebilecek mekanizmalarının olması gereklidir.

j) Satın alınan malların ödemelerinin vadesinde ve doğru tutarlar üzerinden yapıldığını takip ve kontrol edebilecek bir yapıya sahip olmalıdır.

2.3.2.Stokların Kullanılması ve Korunmasında İç Kontrol Sistemi

İşletme yönetiminin sorumluluklarından biri de işletme varlıklarının hırsızlık, kötü kullanım, kaybolma, çürüme ve kırılma gibi durumlara maruz kalmaksızın korunmasını sağlamaktır. Bu nedenle, işletmede kurulacak iç kontrol sisteminin, işletme stoklarının korunmasına yönelik olarak da bir takım unsurlara sahip olması gereklidir.

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

b) Bazı stokların mesela tuğla imalatında kullanılacak hammaddenin işletme içinde stoklanması mümkün olmayabilir. Bu durumda işletme dışında kapalı olmayan ortamlarda bekletilen malların güvenliği ve doğa olaylarına

karşı korunması için gerekli tedbirlerin alınmış ve yeterli personelin görevlendirilmiş olması gerekir.

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

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

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

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

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

3. MALİYET HESAPLARININ İNCELENMESİ

İmalat işletmelerinde, stokların denetimiyle ilgili önemli bir konu da maliyet hesaplarının olması gereken biçimde ve miktarlarda izlenip izlenmediği konusundaki uygunluk denetimidir.

Bu bölümde öncelikle temel maliyet kalemlerini kısaca açıklanmaya çalışılacak, daha sonra maliyet hesaplarının denetiminde dikkat edilmesi gereken hususlara değinilecektir.

“Maliyet hesap gruplarının her biri defter-i kebir düzeyinde aşağıdaki biçimde bölümlenmiştir:

- Gider Hesapları,
- Yansıtma Hesapları,
- Fark Hesapları.”²⁴:

Bir malın üretilmesi için yapılan bütün giderler, o malın üretim maliyetini verir. Üretilen mallarda maliyet bedeli, sarfedilen hammadde ve malzeme bedelinden, üretim için sarfedilen direkt işçilik giderlerinden, hammadde ve malzeme ile direkt işçilikler dışında kalan mamul maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyen genel imalat maliyetleri payından ve genel idare giderleri payından oluşur.

Hammadde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik giderlerinin her mamuldeki payının tespiti kolay olmakla beraber genel imalat maliyetlerini oluşturacak payın tespiti kolay değildir. Maliyet muhasebesi sisteminde çeşitli yöntemler kullanılarak bu gibi maliyetlerin mamullere dağıtılması gerçekleştirilmektedir.

“Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.”²⁵

1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama

²⁴ Mevlüt KARAKAYA: “Maliyet Muhasebesi” ,Ankara,2006,218

²⁵ Maliye Bakanlığı: “1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, 26.12.1992 tarih ve 21447 (M) sayılı R.G.

yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınarak . 7/A ve 7/B olarak iki seçenek sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir.

Söz konusu tebliğde büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için özellikle zorunlu olarak önerilen 7/A seçeneğinde; giderler, esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilen bu uygulamada, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına "Fonksiyon Esasına" göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir.

Tebliğde 7/A seçeneğinin altında sıralanan her bir hesap grubu ise kendi içerisinde gider hesapları, gider yansıtma hesapları ve fark hesapları şeklinde üçlü bir ayırıma tabi tutulmuştur.

Genel olarak, üretim maliyetlerinin temelde üç kalemden oluştuğu kabul edilmektedir. Bunlar;

- a) Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri,
- b) Direkt İşçilik Giderleri,
- c) Genel Üretim Giderleridir.

“Belirtilen bu üç üretim maliyetinden direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderlerinin toplamı literatürde birincil maliyet, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin hem değişken hem de sabit kısımlarının toplamı ise dönüştürme veya şekillendirme maliyeti olarak tanımlanmaktadır.(Hilton,1991;32)”²⁶

²⁶ Süleyman YÜKÇÜ: “Sempozyum-5 Bildirileri”,Ankara, 2006,131

3.1. Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri

“Direk ilk madde ve malzeme giderleri; mamulün özünü oluşturan, mamulün bünyesine giren ve birim mamulle ekonomik ve mantıklı ilişkisi kurulabilen, yani bir birim mamul içerisindeki payı kolayca saptanabilen hammaddelerin elde edilme maliyetlerinden oluşur.”²⁷

V.U.K.’nın 275. maddesinde mamulün bünyesine giren ilk madde ve malzeme giderlerinin maliyetine dahil olacağı belirtilmiştir. İlk madde ve malzeme giderlerinin mamulün maliyetine dahil edilebilmesi için; ilk ve malzemelerin mamulün bünyesine doğrudan katılabilmesi, birim mamule miktar ve tutar olarak ne kadar ilk madde ve malzeme kullanıldığının tespit edilebilmesi ve mamulün üretilmesi için gerekli temel unsurlardan olmaları gereklidir. Aksi durumda, yapılan sarfiyat genel üretim giderlerinin konusunu oluşturacaktır. 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde de “mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez.” şeklinde bu konu açıklanmıştır.

3.2. Direkt İşçilik Giderleri

Mamullerin üretilmesi için gerekli olan üretim faktörlerinden biri de işgücüdür. İşçilik maliyetlerini de işletme tarafından işgücü karşılığı ödenen ücretler oluşturur. Bu ücret ya bir mamulün üretilmesinde kullanılan emeğin ya da üretimine yardımcı olan emeğin parasal karşılığıdır. Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında dikkate alınması gereken unsurlardan olan işçilik giderlerinin diğer maliyet unsurlarından farklı birtakım özellikleri vardır. Çünkü bu maliyet unsurunda esas olan insan gücü ve mesaisidir. Dolayısıyla, boş geçen zaman, kıdem tazminatı, fazla mesai ödemeleri gibi bazı özellikli ve uygulama da dikkate alınması gereken hususlar söz konusudur.

²⁷ Süleyman YÜKÇÜ:a.g.m.,131

Direk işçilik gideri ile kastedilmek istenilen mamulün oluşturulmasında direkt olarak kullanılan emek olmasıdır. İşletme bünyesinde üretimle ilgili olmayıp, idari, güvenlik gibi alanlarda görev ihdas edilen başkaca çalışanlar olduğu da hatırlanacak olursa, mamulün üretiminde direkt olarak bulunulması ifadesinin de ne anlama geldiği daha açık olarak anlaşılabilecektir.

1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde "Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamül veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamül veya mamül grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur." şeklinde yapılan açıklamadan da anlaşılacağı üzere, söz konusu işçilik giderinin direkt işçilik giderlerinden sayılabilmesi için, mamulün maliyetine verilmesinde ayrı bir hesaplama, dağıtım ve anahtara ihtiyaç duyulmaması gerekmektedir.

3.3. Genel Üretim Giderleri

"Genel üretim giderleri çok çeşitlidir. Genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri dışındaki tüm üretim maliyetlerini kapsar. (Weygand, Kieso ve Kell, 1987;871)"²⁸

"Genel üretim giderleri birim maliyet hesaplama yöntemlerinin birçoğunun temelini de oluşturmaktadır. Şöyle ki, genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine kısmen veya tamamen yüklenmesi farklı maliyet yöntemlerinin oluşmasına neden olmuştur."²⁹

Genel üretim giderleri ya bir tek mamulün üretimine aittir ve bu durumda doğrudan doğruya bu mamulün maliyetine eklenirler ya da birden

²⁸ Süleyman YÜKÇÜ:a.g.m.,131

²⁹ Mevlüt KARAKAYA:a.g.e.149

fazla mamulle ilgili olabilirler ki, bu durumda da belli oranlarla mamul maliyetlerine pay verilir.

Başlıca genel üretim giderlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- a) İmalatta kullanılan yardımcı malzemeler,
- b) Endirekt işçilik giderleri(Nihai ürünlerin üretiminde kullanılmakla beraber, direkt işçilikler dışında kalan ve üretilen mamullerin maliyetine doğrudan doğruya yüklenmeleri olanaksız olan işçilikler),
- c) İmalat ünitesi bakım ve onarım giderleri,
- d) Üretimde kullanılan alet, edevat, temizlik ve yağlama malzemesi gibi giderler,
- e) İmalat ünitesi amortisman ve varsa kira bedelleri,
- f) Üretim fire ve kayıpları.

Genel üretim giderleri, sabit ve değişken olmak üzere iki ana bölüme ayrılabilir. Değişken genel üretim giderleri, üretim miktarı ile orantılı olarak artış ve azalış gösteren giderlerdir. Sabit genel üretim giderleri ise, üretim miktarından bağımsız, belirli bir dönem veya belirli bir kapasitede değişmeyen gider türleridir.

Genel üretim giderleri 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde işletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik dışında kalan giderlerle ilgili giderler olarak tanımlanmış ve bu giderlerin;

- a) Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliğini taşıması,
- b) Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması, gerektiği belirtilmiştir.

3.4. Maliyet Hesapların Denetimi

Denetçinin, maliyet hesaplarını inceleyebilmesi için öncelikle işletmenin maliyet muhasebesi sistemi hakkında bilgi edinmesi gerekir. İşletmede kullanılmakta olan maliyet yöntemleri, yapılacak denetimi planlamada esas teşkil edecektir.

Ayrıca, giderlerin mamul maliyetlerine dağıtımında esas alınan dağıtım yöntemleri de denetimin planlamasında etkili olacaktır.

Maliyet hesaplarının denetimi sırasında aşağıda belirtilen hususların özellikle dikkate alınması gereklidir.

a) Önceki bölümlerde belirttiğimiz üzere, Tek Düzen Hesap Planına göre işletmenin yapmış olduğu giderlerini, fonksiyonel ayrıma tabi tutması gerekmektedir. Öncelikle denetçi işletmede yapılan giderlerinin üretim, pazarlama, satış, genel yönetim gideri gibi doğru bir ayrıma tabi tutulup tutulmadığını kontrol etmelidir.

b) Üretim maliyetlerine yansıtılan ilk madde ve malzeme giderlerinin, gerçekten fiili olarak kullanıldığının tespitinin yapılması, ambardan çıkışı yapıldıktan henüz üretimde kullanılmaksızın üretim birimlerinde bekletilmekte olan hammaddelerin takibinin işletmede mevcut iç kontrol sistemi ile yapılabildiğinden, sayım sırasında envantere dahil edildiğinden emin olunmalıdır. Aksi halde mamul maliyetleri olduğundan fazla çıkacaktır.

c) Denetçi, işçilik giderlerinin direkt ve endirekt işçilik giderleri olarak ayrıma tabi tutulup tutulmadığının ve doğru gider hesaplarına aktarılıp aktarılmadığının kontrolünü yapmalıdır,

d) İşletmede, birden fazla mamulün üretimi yapılıyor ise maliyetlerin dağıtımının uygun üretim gider yerlerine ve doğru dağıtım anahtarları kullanılarak yapıldığının kontrol edilmesi gereklidir.

e) İşletmede bileşik ürünlerin üretimi yapılıyor ise uygun bir maliyet dağıtım anahtarının kullanılıp kullanılmadığının tespitinin yapılması gereklidir.

f) Esas üretim yerlerinde biriken giderlerin mamul maliyetlerine yüklenmesinde doğru yükleme anahtarlarının kullanılıp kullanılmadığının tespitinin yapılması gereklidir.

g) Üretim esnasında oluşan firelerin normal oranlarda olup olmadığının, kontrolünün yapılıp yapılmadığının ve normalin üstünde çıkan rakamların Diğer Olağanüstü Gider ve Zararlar hesabına devrinin yapıldığının kontrolü yapılmalıdır.

h) İşletmede, üretim esnasında oluşan hurdaların, döküntülerin, üstüğü, deşe ve iskartaların emsal bedeli ile değerlendirilmesinin, diğer stoklar hesabına aktarıldığının ve satılırken de diğer satışların maliyetine verildiğinin kontrol edilmesi gereklidir.

4. SAYIM VE ENVANTER İŞLEMLERİ

Stokların denetiminde denetçi için önemli konulardan biri de bilanço tarihi öncesi işletmenin fiili stokların tespittir. Envanter çalışması şeklinde anılan bu işlem, bilançoda varlık kalemlerinde yer alan iktisadi kıymetlerin tamamen ve fiilen işletmede bulunduğunun temel kanıtı olacaktır.

T.T.K.'nın 73. maddesi “envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle bilanço günün deki mevcutları alacakları ve borçları kati bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.” şeklinde

tanımlanmıştır. Bu tanımlamada açıklanan konu daha çok muhasebe dışı envanterdir. Envanter genel olarak; işletmede kayıtlı bulunan varlıkların kayıtlı değerleri ve miktarları dikkate alınmaksızın, bilanço günü itibarıyla tek tek sayılması, ölçülmesi, tartılması ve değerlendirilmesi işlemlerini kapsayan bir süreçtir. Bundan sonraki süreç, muhasebe içi envanter işlemidir ki değerlendirme işlemi ile başlar. Muhasebe içi envanter işleminde, muhasebe kayıtlarında tespit edilen durumun, sayım sonucu tespit edilen mevcut fiili duruma uygun olup olmadığı araştırılır ve uygunsuzlukların tespiti halinde hata ve noksanlıkların nedenleri bulunup, gerekli düzeltme kayıtları yapılarak fiili durumla kayıtlarda yer alan durumun birbiriyle aynı olması sağlanır. Değerleme işleminin sonunda, işletmenin envanter günündeki varlık ve kaynaklarının parasal değeri gerçeğe en yakın şekilde belirlenmiş olacaktır. Muhasebe içi envanter son aşamada, fiili envanterde belirlenen değerlerle defterlerde kayıtlı değerler arasındaki farkı gidermek amacıyla yapılan düzeltme işlemleri ile sona erer.

Denetçi, fiili envanter işlemlerinin belli bir yönetmelik ya da talimatnameye uygun olarak yapılıp yapılmadığından emin olmalı ve mutlaka sayım esnasında işin başında bulunarak gerekli kontrolleri yapmalıdır.

Denetçinin, işletmede fiili envanter sırasında yerine getirilmesine dikkat etmesi gereken hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

a) Yanlış sayıma engel olmak amacıyla depolara mal giriş çıkışının sayım süresince engellenmesi gerekir,

b) Sayım, görevlendirilmesi yapılmış, ne yaptığı konusunda bilgi ve sorumluluk sahibi olan ve sayılanları yazılı olarak kayda alanlarla, fiilen sayanların birbirinden farklı kişilerden oluştuğu bir ekiple yapılmalıdır,

c) Sayımı yapılan stoklara özelliklerine göre uygun işaretler konularak mükerrer sayılmaları önlenmelidir,

d) Sayım ekibinin elinde, stoklara ait stok kartlarında veya başkaca kayıtlarda yer alan ve mevcut durumu gösterir bilgiler bulunmamalıdır,

e) İşletmede, üretim dışında kullanılmak amacıyla bulundurulmuş stokların, üretimde kullanılacak stoklarla aynı yerde bulunması ya da esas muhafaza edilmesi gereken mekan yerine, yer sıkıntısı nedeniyle başka ambar, raf gibi yerlerde muhafaza altına alınmış stokların bulunması halinde, bunlara ilişkin kayıtlar ayrı ayrı tutanak altına alınmalıdır,

f) Konsinye satış amacıyla veya numune olarak işletme depolarında bulunan malların ve aynı şekilde bir nedenle işletme dışında bulunan malların da sayım esnasında tutanak altına alınması sağlanmalıdır,

g) Bozulma, çürüme, kırılma, arıza nedeniyle atıl duruma düşmüş stokların tespiti de ayrı listeler halinde tutanak altına alınmalıdır.

5. STOKLARIN DEĞERLEMESİ

5.1.Genel Olarak Değerleme Kavramı

İşletme açısından değerlendirme, bir iktisadi kıymetin belirli bir zamandaki değerinin tespit edilmesidir. Daha önce de belirttiğimiz üzere, stoklar özellikle imalat işletmelerinde aktif hesaplar içinde ağırlığı olan bir hesap kalemi olduğundan, stokların fiziki miktar ve parasal tutarlarının doğru olarak tespiti çok önemlidir. Stok kalemi rakamlarının bilançoda, olduğundan çok ya da az yer alması, işletme faaliyet sonuçlarının da hatalı oluşmasına neden olacaktır. Bu nedenle, stokların envanterleri hazırlanırken, gerek fiziki sayım gerekse de değerlendirme aşamalarında dikkatli olmak gereklidir.

5.2. Stok Değerleme Yöntemleri

Stokların değerlemesinde esas alınacak değerleme yöntemi, maliyet bedeli olmakla birlikte, her stok kaleminin birebir maliyetlerinin tespitinin, mümkün olmayacağı da çok açıktır. Dönem sonu mal stoklarının değerlemesinde kullanılacak stok değerleme yöntemleri, tamamen birbirinden farklı sonuçlar verebilir ve bu nedenle önemlidir. Stokların değerlemesinde kullanılan değerleme yöntemleri aşağıda anlatılmaya çalışılmıştır.

5.2.1. Maliyet Bedeli ile Değerleme

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

Maliyet bedeli temeline dayanan stok değerleme yöntemleri aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir;

- 1- Belirli (spesifik, has) maliyet bedeli ile değerleme
- 2- Ortalama maliyet değeri ile değerleme
- 3- İlk giren ilk çıkar (FIFO, İGİÇ) yöntemi ile değerleme
- 4- Son giren ilk çıkar (LIFO, SGİÇ) yöntemi ile değerleme
- 5- Standart maliyet değeri ile değerleme
- 6- Yeni giren ilk çıkar (NIFO, YGİÇ) yöntemi ile değerleme

5.2.1.1. Belirli (Spesifik, Has) Maliyet Bedeli İle Değerleme

Bu yönteme, fiili maliyet ya da tarihi maliyet yöntemi de denilmektedir. Stok kalemlerinin, gerçek maliyet bedelleriyle değerlemesi yöntemidir. Satılan ve dönem sonunda işletmenin elinde kalan mal stokları, alış faturalarındaki

alış bedelleri ile maliyetlerine dahil edilmesi gereken diğer giderlerin toplanması suretiyle tespit edilen maliyetler ile değerlendirir. Bu yöntemde, satın alınan her parti malın, satın alma fiyatının ya da hangi partide üretildiğinin, yapılan satışların hangi partide alınan mallardan veya üretilen mallardan olduğunun ve depolarda mevcut stokların hangi partide alınan veya üretilen mallardan kaldığının tespit edilebilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yüksek bedelli ve az sayıda partiler halinde mal alımı ya da üretimi yapılan işletmelerde uygulanılabilirliği vardır. Fiziki özellikleri benzer olan malları birbirinden ayırmaya yarayacak özel bir işareti, seri numarası olmayan, birim değerleri düşük malların değerlemesinde belirli maliyet bedeli yönteminin kullanılması hemen hemen imkansızdır. Çok çeşitli ve çok sayıda mal satan işletmelerde de örneğin; gıda maddeleri satışıyla ilgilenen bir işletmede, dönem sonu stoklarının hangi partiden kaldığının tespiti mümkün olmadığından, bu yöntemin uygulanması da olanaksız olmaktadır.

5.2.1.2. Ortalama Maliyet Değeri İle Değerleme

Temel prensip, stokların gerçek maliyet bedelleri ile değerlemesi amacıyla, belirli maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemini kullanmaktır. Ancak, yukarıda da belirttiğimiz üzere, işletmeye mal giriş ve çıkış sirkülasyonunun hızlı ve alım satımı ya da üretimi yapılan malların birim değerlerinin düşük olduğu işletmelerde, belirli maliyet yöntemi yerine ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir. Ortalama maliyet değeri, işletmeye farklı tarihlerde, farklı fiyatlarla giren veya üretilen bir malın, ortalama birim maliyetidir. Ortalama maliyet çeşitli yöntemlerle hesaplanabilir.

a) Basit Ortama Maliyet

Basit ortalama maliyet yönteminde, stoklarda yer alan malın maliyet bedeli ile yıl içinde satın alınan malın maliyet bedelleri toplanarak, fatura sayısına bölünür. Böylece, bir stok kaleminin ortalama maliyeti bulunarak

sene sonunda işletmede mevcut miktarı ile bu maliyet çarpılarak, değerlemesi yapılır.

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

b) Ağırlıklı Ortalama Maliyet

Bu yöntemde, satın alınan malların miktarları göz önünde bulundurulur. Dönem başı mal mevcudu ve dönem içinde alınan malların toplam maliyetlerinin, toplam miktarlarına (adet,ton,kilo gibi) bölümü ile birim maliyetlerinin tespitidir. Ağırlıklı ortalama maliyet, basit ortalama maliyete kıyasla daha doğru netice verir. Bu yöntemde hesaplama belli dönemler itibarıyla yapıldığı için herhangi bir anda mal birim maliyetinin tespiti mümkün değildir.

c) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, devamlı envanter sistemi uygulayan işletmelerde kullanılabilmektedir. Çünkü, işletmeye her yeni parti mal girişinden sonra, o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetlerinin hesaplanması gereklidir. Dönem sonu mal mevcudunun değerlendirilmesi, en son hesaplanan ortalama maliyetle yapılır.

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, fiyat hareketlerinin stok değerleri üzerindeki etkisini hafifletmek amacını güder.

Devamlı envanter uygulanması sırasında, her yeni alış ve satış durumunda işletmede bulunan mal mevcutlarının, ortalama birim maliyeti hesaplanır. Böylece, her yeni işlemde mevcut mal stoklarının maliyet değeri,

her satış işleminde de satılan malın ortalama birim maliyeti ve toplam maliyet değeri bulunmuş olur.

5.2.1.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi İle Değerleme

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

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

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

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

5.2.1.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi İle Değerleme

Bu stok değerlendirme yönteminde son giren malların ilk önce çıktığı veya üretime sevk edildiği ve ilk alınan malların, dönem sonu mevcudu olarak

kaldığı kabul edilir. Satılan malların maliyeti çıkış sırası gelen partinin birim maliyetine göre hesaplanır. Mevcut stokların maliyet değeri ise işletmeye önceden giren malların birim maliyetine göre bulunur. LİFO yönteminde, her stok hareketinden sonra dönem sonu stok ve kullanılan stok maliyeti hesaplanabilir. Bu durumda da sürekli envanter yöntemi uygulanmış olur. FİFO yönteminin aksine LİFO yönteminde fiyatların arttığı dönemlerde kar düşük, fiyatların düştüğü dönemlerde ise aksine yüksek çıkar.

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

LİFO yönteminde en son maliyetler, o ana kadar oluşan satış hasılatı ile kıyaslanır ki bu, karın daha gerçekçi tespitine olanak sağlar. Satılan mallar maliyeti bu nedenle daha düşük, kar ise daha yüksek belirlenecektir.

LİFO yönteminin tercih edilir olmasının esas sebebi, sağladığı vergi avantajlarıdır. Fiyatların yükseliş eğilimi gösterdiği ve stok miktarları azalmadığı sürece, bir vergi erteleme söz konusu olacaktır. Fiyatlar genel seviyesi sonradan düşme eğilimi gösterse bile geçici de olsa bir vergi erteleme söz konusu olacaktır. Ayrıca, fiyat seviyesinin istikrarlı olduğu dönemlerde ise LİFO ve FIFO yöntemleri genellikle birbirine benzer sonuçlar meydana getirecektir.

Vergi erteleme, yani verginin nakit olarak ödenmemesi, işletme açısından nakit akımında bir iyileşme ve rahatlık sağlayacaktır. Bu durumda, işletmenin borçlanma ihtiyaçları azalacak ve buna bağlı olarak da finansman giderlerinden tasarruf edebilecektir.

LIFO stok değerleme yöntemi, fiyatların yükseldiği dönemlerde, satılan malın maliyetini gerçeğe yakın hesaplayarak brüt satış karının olduğundan fazla oluşmasını önler. Ancak, stoklar daima ilk giren partilerin birim fiyatıyla değerlendiğinden, gerçeğinden uzak ve çok düşük değerlerle mali tablolarda yer almış olurlar. Stok miktarının yıllar boyunca çok az değişmesi halinde, bu yöntemle yıllar öncesi stok değerini aynen veya ona çok yaklaşık bir değerle yıllar sonraki bilançoya taşır.

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

5.2.1.5. Standart Maliyet Değeri İle Değerleme

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

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

5.2.2. Düşük Değerle Değerleme

Düşük değerle değerleme yöntemi, değerleme gününde malın maliyet değeri ile piyasa değerinden hangisi düşük ise, o değer ile değerleme

esasına dayanır. Değerleme gününde, değerlemeye tabi malın piyasa değeri, maliyet değerinden daha düşük ise değerlemede maliyet bedeli yerine, piyasa değeri kullanılır. Böylece, malın piyasa değerinin düşmesi sonucu doğacak zarar, fiyatların düştüğü tarihte karşılanmış olacaktır.

Düşük değerle değerlendirme yöntemi uygulanırken, her stok kaleminin maliyet ve piyasada değeri karşılaştırılarak, hangisi düşükse onunla her kalem mal ayrı ayrı değerlendirileceği gibi, stok kalemleri uygun gruplara ayrılarak gruplar itibarıyla değerlendirilebilir.

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

Bu yöntem, henüz kesinleşmemiş zararların, fiyatların düşüş gösterdiği dönemlerde, gider yazılabilmesini sağlamakla beraber ileriki dönemlerde fiyatların yükselmesi durumunda, aşırı karların ortaya çıkması riskini de beraberinde getirmektedir.

5.2.3. Yerine Koyma Değeri İle Değerleme

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

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

5.2.4. Temel Stok Değeri İle Değerleme

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

Dönem sonunda işletmede fiilen mevcut bulunan stok miktarı, en az stok miktarından fazla ise aradaki miktar, en son fatura değeri ile değerlendirilerek temel stok değerine eklenir. Aksi durumda ise, aradaki fark yerine koyma değeri ile değerlendirilerek temel stok değerinden çıkarılır.

5.2.5. Satış (Piyasa) Fiyatıyla Değerleme

Stokların değerlemesinde piyasa fiyatlarının esas alınması da mümkündür. Bu yöntemin amacı, özellikle fiyatların artma eğilimi gösterdiği dönemlerde, stokların gerçek piyasa değerleri ile bilançoda yer alabilmesidir.

Üretimde kullanılan veya satılan malların değerinin piyasa satış fiyatları üzerinden hesaplanması, maliyetlerin değişen fiyat seviyesine uygun olarak bulunmasını ve mal satış karlarının gerçek satış kazançlarını göstermesini sağlayabilir.

5.3. Türk Vergi Mevzuatında Stoklarda Değerleme

Değerlemenin ne zaman, hangi kıymetlere, hangi ölçütler kullanılarak ve ne şekilde yapılacağına ilişkin yasal düzenlemeler, 213 sayılı V.U.K.'nın

“Değerleme” başlığını taşıyan üçüncü kitabında 258 ve 330’uncu maddeler kapsamında oldukça geniş bir çerçevede hükme bağlanmıştır.

V.U.K.’nın 258. maddesinde değerlemenin tarifi yapılmıştır. Bu madde hükmüne göre; “Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.” Madde metninden de anlaşılacağı üzere, V.U.K.’nda hükme bağlanan değerlendirme kavramının belli unsurları bulunmaktadır.

Birinci unsur, değerlemenin esas olarak, vergi matrahlarının doğru olarak hesaplanması amacıyla yapılacak bir işlem olmasıdır. Yapılması öngörülen değerlendirme işlemi, işletmenin varlıklarının gerçeğe en yakın biçimde değerlemesinin yapılabilmesinden ziyade, verginin doğru hesaplanabilmesi için düzenlenmiş bir işlem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Madde metninde yer alan ikinci unsur, değerlemenin iktisadi kıymetlere ilişkin olarak yapılacak bir işlem olmasıdır. Değerlemeye tabi tutulabilecek iktisadi kıymetler, bir işletmeye kayıtlı veya bir kişinin servetine dahil olan ve genel olarak da vergi matrahlarının konusunu giren maddi ve gayri maddi mal ve haklardan oluşmaktadır.

Madde metnindeki üçüncü unsur ise, değerlemenin belli hesaplamalar sonucunda, yapılacak takdir ve tespit işlemi olmasıdır. Bu hesaplamalar sırasında, iktisadi kıymetlerin belli bir andaki değerine, belirlenmiş kanuni esas ve ölçülerden hareketle ulaşılmaya çalışılmaktadır.

V.U.K.’nın 260. maddesinde değerlemede esas tanımlanmıştır. Buna göre; “Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir.” Bu madde ile kanun koyucu değerlemede, iktisadi kıymetlerden her birinin, tek başına nazara alınacağını hüküm altına almıştır. V.U.K.’nın 261. maddesinde ise değerlendirme ölçüleri sayılmış ve

değerlemenin, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre bu ölçülerden biri ile yapılacağı belirtilmiştir.

V.U.K.'nda mükelleflerin iktisadi kıymetlerini değerlemeye tabi tutarlarken, hangi değerlendirme yöntemini kullanacakları konusunda bağlayıcı bir hükme yer verilmemiştir. İşletme yapısına en uygun olan yöntem seçilmeli ve yöntem seçildikten sonra sürekli bir şekilde uygulanmalıdır. Değişen şartlar seçilen yöntemin uygun olmadığı sonucunu verirse, diğer bir yöntemin seçiminden önce diğer tüm olasılıklar ciddi bir şekilde değerlendirilmelidir. Yapılan yöntem değişikliği net bir şekilde açıklanmalı ve bunun etkileri mali tablolarda gösterilmelidir.

Ayrıca, V.U.K.'nın 274. maddesinde satın alınan ve imal edilen emtianın, maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu konu aşağıda açıklanacaktır. Ancak, burada belirtilmesi gereken husus LİFO ya da FIFO yöntemi ya da diğer yöntemlerden her birinde maliyet bedelinin esas olduğudur. V.U.K.'nın 260. maddesinde de değerlemede iktisadi kıymetlerden her birinin tek tek dikkate alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, işletmelerin mevcutlarındaki farklı mal gruplarını, değişik yöntemlerle değerlemeye tabi tutma konusunda seçimlik hakka sahip olduklarının kabul edilmesi gerekmektedir.

Hal böyle olmakla birlikte 01.01.2004 tarihi itibarıyla LİFO yönteminin de kullanılmasına izin veren hüküm mevzuattan çıkarılmıştır ve gerek vergi idaresinin gerekse Danıştay'ın stokta bulunan malın cinsinin ve maliyetinin biliniyor olması durumunda, fiili maliyetinin değerlemede esas alınması gerektiği konusunda görüş ve kararları vardır.

Dayanıklı tüketim maddeleri gibi cinsinin ve maliyetinin tespiti mümkün olan malları satan ve üretimini yapan işletmeler, stok değerlemesinde belirli maliyet yöntemi uygulamak zorundadırlar.

Dayanıksız tüketim maddelerinde olduğu gibi birbirine benzer mallarda, fiili maliyetlerin tespiti mümkün değil ise, ortalama maliyet yöntemi uygulanır. Bu durumda da kullanılacak yöntemlerin, ağırlıklı veya hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri olması gerekmektedir.

Kısaca, vergi uygulaması bakımından esas alınabilecek stok değerlendirme yöntemleri, genel olarak maliyet bedeli, belirli durumlarda da emsal bedelidir.

213 sayılı V.U.K.'nda satın alınan, üretilen ve stokta bulunan malların değerlemesinde farklılıklar söz konusudur. Satın alınan veya imal edilen mallar, maliyet bedeli ile değerlendirirken, kıymeti düşen malların emsal bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu kanunda stokların değerlemesi dört başlık altında hüküm altına alınmıştır;

- 1- Satın alınan malların değerlemesi,
- 2- İmal edilen malların değerlemesi,
- 3- Zirai mahsullerin ve hayvanların değerlemesi,
- 4- Değeri düşen malların değerlemesi.

Vergi mevzuatına göre stokların değerlendirilmesi bu başlıklar altında ilerleyen bölümlerde açıklanmaya çalışılacaktır.

5.4. Satın Alınan Malların (Emtianın) Değerlemesi

Satın alınan malların değerlendirilmesi konusu V.U.K. 'nın 274. maddesinde düzenlemiştir. Bu madde hükmüne göre, üretim sürecinden geçmeyen emtia, maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtianın, maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde, mükellefler maliyet bedeli yerine V.U.K.'nın 267.

maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü uygulayabilirler.

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

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

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

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

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

- Mal alış bedeli (Döviz bedeli ile döviz kurunun çarpımı sonucu elde edilen tutar),
- Akreditif giderleri,
- Nakliye giderleri,
- İşletme depolarına girinceye kadar yapılan depolama giderleri,
- Gümrük vergileri,
- Damga vergisi ve harçlar,

- Alışa özel finansman giderleri,
- Komisyonlar ve diğer giderler,
- Kur farkları.

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

5.4.1.Finansman Giderlerinin ve Kur Farklarının Durumu

Yukarıda da belirttiğimiz üzere V.U.K.'nın 262. maddesinde yer alan hükümden hareketle, satın alınan emtia ile ilgili olarak, işletme stokuna girinceye kadar yapılan tüm harcamalar maliyete yansıtılır. İşletme öz kaynaklarının yetersizliği nedeniyle yabancı kaynak kullanımı ile emtia satın alınması halinde bundan kaynaklı finansman giderinin değerlendirme işlemleri sırasında maliyete dahil edilip edilmeyeceği uygulamada sorunlar yaratmıştır. Maliye Bakanlığı, 238 Seri Nolu V.U.K. Genel Tebliği ile kredi faizleri ve kur farkları konusunda uygulamada yaşanan sorunları gidermek için düzenlemede bulunmuştur.

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

Tebliğde kredi faizleri için yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir;

“İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan

gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.”³⁰

Tebliğde dikkat edilmesi gereken ilk husus işletmenin sadece mal alımı için almış ve kullanmış olduğu finansman giderlerinin (faiz, komisyon ve vergiler) maliyete eklenebileceğidir. Genel olarak, işletme kredisi olarak alınan ve işletme ihtiyaçlarında kullanılan kredilere ait finansman giderlerinin, muhasebe kayıtlarında finansman giderleri olarak sonuç hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Tebliğde yer alan diğer husus da işletmenin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden, dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunluluğu bulunmamasıdır. Yani, mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak yazabilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan mallara isabet eden kısmı, maliyete dahil edebileceklerdir.

Kredili olarak mal ithal edilmesi durumunda, işletme tarafından mal bedeli olarak yapılan ödemeler ile malın fatura bedeli arasında, ödemeler yabancı ülkeye transfer edilmeden kur ayarlamaları veya devalüasyonlar nedeniyle farklar oluşmaktadır. Oluşan bu kur farkları nedeniyle ithalatçı işletmenin, ithal ettiği mal karşılığı olarak ödediği veya ödeyeceği tutarlar artmaktadır.

238 Seri Nolu V.U.K. Genel Tebliği’nde kur farkları ile ilgili düzenlemede, kredi faizlerindeki gibi stok maliyetlerine yansıtma konusunda mükelleflere seçimlik bir hak tanınmamış, malın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının, maliyete intikali zorunlu kılınmıştır. Mükelleflere, stokta kalan malla ilgili olarak daha sonradan ortaya çıkacak kur

³⁰ 02.03.1995 tarih ve 22218 Sayılı R.G.

farklarını ise ilgili bulundukları yıllarda gider olarak yazmak veya maliyete intikal ettirmek konusunda, seçimlik hak tanınmıştır.

Malın bedelinin peşin ödenmeyip, vadeli alınması nedeniyle ortaya çıkan vade farklarının, satın alma bedelinin bir unsuru olması nedeniyle ve mevzuatta maliyet bedelinin, bir iktisadi kıymetin alış bedeli ile bunlarla ilgili bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlanması doğrultusunda, doğrudan doğruya gidere yazılmayıp, maliyete ilave edilmesi gerekmektedir.

5.4.2. Alış İskontoları İle Alınan Primlerin Durumu

V.U.K.'na göre maliyetler, malın alındığı tarihte değil, değerlendirme gününde tespit edildiğinden, yıl sonuna kadar tahakkuk eden alışla ilgili iskonto ve primlerin de maliyet hesabında gözönünde bulundurulması gereklidir.

İskonto, mal alımı sırasında ödeme şeklini veya alım miktarını arttırmak amaçlı indirim yapılmasıdır. Uygulamada, değişik şekillerde görülebilir. Direkt bedel indirimi yerine, malın talep edilen miktarının yanında istenmeden fazladan ürün vermek şeklinde de olabilir. Ancak, sonuçta mal bedelinde bir indirim anlamına gelir. Dolayısıyla, dönem sonlarında stoklarda mevcut malların maliyet bedelleri, iskontolar düşüldükten sonra kalan tutarlar olacaktır.

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

maliyetlerle ilişkilendirilmeksizin gelir yazılması gerektiği sonucuna varılacaktır.

5.5. Üretilen Malların Değerlemesi

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

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

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

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

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

Madde metninden anlaşılacağı üzere mükellefler, imal ettikleri malların maliyet bedellerini yukarıda belirtilen unsurları kapsamak şartıyla gerek hammadde ve malzemelerin üretime verilişinde uygulanacak olan maliyet sisteminin, gerekse maliyet unsurlarının mamullere dağıtımında kullanılan dağıtım ölçülerinin seçiminde serbest bırakılmıştır. Ancak, burada kastedilen; imal edilen ürünün maliyetine yansıtılması gereken gerçek maliyettir. Yani, sadece gerçekte o mamulün imal edilmesi için yapılan harcamalar dikkate alınacak, o mamulün imalatı ile ilgili olmayan harcamalar maliyetle ilişkilendirilmeyecektir.

V.U.K.'nda üretilen mamullerin değerlendirilmesinde öngörülen esaslar, temel maliyet muhasebesi ilkeleri ile uyum içindedir. Maliyet muhasebesinde de temel kural, işletme bünyesinde yapılan bir harcamanın maliyetlerle ilişkilendirilmesinde, o yükün normal ve mutata üretim faaliyetleri ile ilgili olmasıdır. İmalatla ilgili olmayan veya olağanüstü nitelik taşıyan bir giderin, maliyetlerle ilişkilendirilmesi maliyet muhasebesi açısından da mümkün görülmemektedir.

“Anılan maddede, mamulün bünyesine girecek maliyet unsurları gruplar itibarıyla; ilk madde ve işçilik gibi direkt maliyet unsurlarıyla genel imal ve idare gibi dolaylı maliyet unsurları belirtilmiş, ayrıca ambalaj giderlerinin de belli hallerde maliyete katılacağına işaret edilmiştir ancak, bunların her birinin nelerden oluştuğuna yer verilmemiştir.”³¹ İmal edilen malın maliyetine girecek unsurlar imalat işletmesinin üretim özelliğine ve malın terkibine göre farklılıklar gösterecektir.

T.M.S. 2’de, stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Söz konusu standartta tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir şeklinde. malın

³¹ Baki MERİÇ: “Değerleme”, İstanbul, 1982,91

bünyesine girecek maliyet unsurları sayılmış ve standardın ilerleyen bölümlerinde. maliyet unsurları tek tek açıklanmıştır. Bu maliyetlere ilişkin olarak standartta yapılan açıklamalara birinci bölümde yer verildiğinden burada tekrar edilmeyecektir.

Standartta yapılan satın alma maliyeti için yapılan tanımlama V.U.K.'nın 262. maddesinde yer alan maliyet bedeli tanımı ile uyumludur.

Standarta göre normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar nedeniyle), işçilik ve diğer üretim maliyetlerinin, bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderlerinin, stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderlerinin ve satış giderlerinin stok maliyetlerine alınmayıp, doğrudan gider yazılması gerekmektedir. Ayrıca standartta, borçlanma maliyetlerinin sınırlı olarak (özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan) stok maliyetlerine verilebileceği ve vade farklarının da stok maliyetlerine yansıtılmaksızın, ilgili dönemin finansman giderlerine dahil olacağı belirtilmektedir.

Standartta, stokların dönüştürme maliyetleri; direk işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar şeklinde tanımlanmış ve buna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Vergi mevzuatından farklı olarak standartta, sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımını, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayandırılmıştır. Oysa vergi mevzuatına göre bu işletmenin teknik yapısına göre yapılmalıdır. Yani kapasite kullanım oranları kullanılmaksızın sabit giderlerden mamul maliyetine pay verilir.

5.6. Zirai Mahsuller ve Hayvanlarda Değerleme

Bu konu V.U.K.'nın 276 ve 277. maddeleri ile düzenlenmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli konu; bu düzenlemenin sadece zirai işletmelerdeki zirai mahsul ve hayvanların değerlemesi için yapıldığıdır. Madde metinleri aşağıdaki gibidir.

“Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275'inci maddede yazılı unsurlara mütenazir olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır.

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

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

5.7. Değeri Düşen Mallarda ve Hurda, Üretim Artıkları ile Defolu Mallarda Değerleme

V.U.K.'nın 274. maddesinde satın alınan ve imal edilen emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsü kullanılabileceğini daha önce belirtmiştik.

Adı geçen kanunun 278. madde hükmüne göre yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia, emsal bedeli ile değerlendirilir. Ayrıca, maliyetlerinin

hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalarında emsal bedeli ile değeriyeceğı hüküm altına alınmıştır.

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

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

Kıymeti düşen mallarda emsal bedeli ile değerieme yapılırken aynı kanunun 267. maddesinde yer alan hüküm gereğı sıra takip edilecektir. Ancak, bu tip mallarda ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esasının uygulaması mümkün olmadığından ortalama satış fiyatı ve takdir esasının kullanılacağı tabidir.

Kıymeti düşen malların emsal bedelinin tespitinde ortalama satış fiyatı esasının uygulanabilmesi için işletmenin değeriemesini yapacağı malın en az %25'ini satmış olması gerekir.

Bu nedenle, ortalama satış esası kullanılarak değeriemeye tabi tutulacak emtia işletmede üretilen, daha önceden de ortaya çıkan ve satışa konu olan hurdalar, döküntüler ve ıskartalar olmaktadır. Buna karşın, bozulma, çürüme, doğal afetler gibi nedenlerle kıymetini kaybeden mallarda %25'lik asgari satış miktarının bulunmaması, bu yöntemi kullanmayı imkansız kılmaktadır. Bu durumlarda takdir esası kullanarak değerieme yapılır.

Takdir esasına göre değeriemede ise, malın değeri Takdir Komisyonları tarafından tespit edilir. Takdir komisyonunun belirlediğı kıymeti düşen malın emsal bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark, sonuç

hesaplarına intikal ettirilebilir. Takdir Komisyonu kararı için müracaatta, çürüme, kırılma ve paslanma gibi durumlar hariç diğer hallerde mahkeme, itfaiye ve benzeri yetkili makamların tespit tutanaklarının ve belgelerinin ibrazı gerekmektedir.

Daha öncede belirttiğimiz üzere, normal firelerle ilgili yapılacak değerlemelerde, takdir komisyonundan bu konuda talepte bulunmak şart değildir.

5.8.Özellik Arz Eden Durumlar

İşletme varlıklarında kayıtlı bazı malların değerlemesi konusu malın özelliği, işletme sınırlarının dışına bir sebeple çıkmış olması gibi nedenlerle özellik arz edebilir. Bu durumlar aşağıda incelenmeye çalışılmıştır.

5.8.1.Manipölasyona Tabi Tutulan Malların Durumu

İşletme her malı aldığı gibi satamayabilir. İşlenmesi, ayıklanması, kalitelerine göre ayrıştırılması gerekebilir. İşte, paçal halde satın alınan malların, satışı uygun hale getirilebilmesi için ıskartalarının ayrılması, büyüklüklerine göre sınıflandırılması gibi işlemleri kapsayan manipölasyon giderlerinin, malın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir.

“Maliyet bedeli tanımından hareketle, manipölasyona tabi tutulan malların maliyetinin saptanmasında dikkate alınacak unsurları iki bölüme ayırabiliriz:

a) Manipölasyona tabi tutulan malların satın alınması için yapılan ödemeler ve satın alma ile ilgili bütün giderler,

b) Manipölasyona tabi tutulan malların değerinin arttırılması için yapılan ödemeler ve bununla ilgili bütün giderler.”³²

Manipölasyona tabi tutulan malların maliyet bedeli, bunların alış bedelleri ile işlenmesiyle ilgili işçilik ve makina kirası, amortisman, elektrik, su gibi diğer giderlerinden oluşur. Toplam manipölasyon giderlerinin, manipölasyona tabi malların maliyetlerine dağıtılması gerekir. Manipölasyon işlemleri neticesinde meydana gelecek ıskarta, fire ve kayıpların doğrudan doğruya zarara intikaline, vergi mevzuatı izin vermemektedir. Manipölasyona tabi malların birim maliyetleri, manipölasyon giderlerini de kapsayan toplam maliyet bedellerinin, manipölasyon işleminden sonra kalan, satışa ya da üretime hazır malların maliyetlerine en uygun dağıtım ölçüsü kullanılarak dağıtılması ile bulunur. Bu sayede, ıskarta, fire ve kayıpların birim maliyetlere dahil edilmesi, manipölasyona tabi mal stoklarının bu birim maliyetlerle değerlendirilmesi sağlanır.

5.8.2.Konsinye Malların Durumu

Bazı işletmeler, satışını yaptıkları malları, bir satış yöntemi olarak alıcılarda emanet olarak bulundurlar. Bu şekilde işletme stoklarında bulunan mallara, konsinye mallar adı verilir. Bu satış yöntemini uygulayan işletmeler, alıcılara konsinye olarak verilen malların envanterini kayıtlar üzerinden çıkartacaklar ve değerleyerek bilanço aktifine kaydedeceklerdir. Değerleme için kullanacakları yöntem, diğer ticari mallar için uygulanan yöntemlerle aynıdır. Alıcı konumundaki işletme, konsinye malları stoklarına dahil etmeyerek, nazım hesaplarda takip edecektir.

³² Maliye Hesap Uzmanları Derneği: “Denetim İlke ve Esasları”, I.Cilt, İstanbul,1996,225

5.9.Stoklarda Sayım Noksan ve Fazlalıklarının Durumu

Muhasebe dışı envanter yapılması sonucu, bazen kayıtlarda yer alan stok rakamları ile fiili sayım sonrası çıkan stok rakamları birbirinden farklı olabilir. Bu farklılık fazlalık ya da eksiklik şeklinde olabilir. Uygulamada sayım ve tesellüm fazlalıkları olarak ifade edilen söz konusu farklılıkların öncelikle kaynağını ne olduğunun araştırılıp bulunması gereklidir.

Genel olarak bu farklılıklara neden olan sebepleri kısaca aşağıdaki gibi sıralamamız mümkündür;

- a) Envantere konu olan stokun çalınması,
- b) Yıl içinde yapılan satışlardan kaynaklı envanter açıkları,
- c) Doğal olaylar ve kırılma, çürüme, yangın gibi sebepleri sonucu meydana gelen azalış ve yok olmalar,
- d) Normal imalat süresinde meydana gelen imalat fireleri.

Yukarıda sebeplerle tespit edilen eksikliklerin olması durumunda, noksanlıkların nasıl değerlendirileceği de aşağıda başlıklar halinde açıklanmaya çalışılacaktır.

5.9.1. Envantere Konu Olan İktisadi Kıymetlerin Çalınması

İktisadi kıymetlerin çalınması halinde ortaya çıkan noksanlıkların, zarar yazılabileceğine dair vergi mevzuatında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumun istismara çok açık bir konu olması nedeniyle kanun koyucu, iktisadi varlıkların çalınması sonucu ortaya çıkan zararın indirimini kabul etmemektedir. Ayrıca işletmenin, iktisadi varlıklarını korumak için gerekli tedbirleri almak sorumluluğu olduğundan, bunun yeterli tedbir almamaktan dolayı kendi hatası olduğunun kabulü de mevzuata göre indirim konusu yapılamayacağı sonucunu getireceği düşünülebilir. Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu muktezalarda çalınan malların zarar yazılamayacağı yönünde görüşleri de mevcuttur.

V.U.K.'nın 267. maddesine göre, çalınan iktisadi kıymetlerin sayım sonucunda ortaya çıkan envanter noksanlıkları şahıs şirketi ise ortaklar, sermaye şirketi ise kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına, tespit edilebiliyorsa maliyet bedeliyle, edilemiyor ise emsal bedeli ile aşağıdaki gibi kayıt altına alınır.

----- / -----	
197- Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları	XX
153 Ticari Mallar	XX
----- / -----	
131- Ortaklardan Alacaklar	XX
Ortak A	X
Ortak B	X
770 Genel Yönetim Giderleri	XX
770.01 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	XX
197 Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları	XX
----- / -----	

5.9.2. Satışlardan Kaynaklanan Noksanlıklar

Bazı işletmelerde satış noksanlıkları işletme faaliyetinin özellikleri nedeniyle oluşmaktadır. Bazı ürünlerin satışında firelerin oluşması normaldir. Ancak, burada oluşan firelerin piyasa koşullarına uygun olması ve emsalleriyle büyük farklar göstermemesi gerekir. Aksi halde, satış firelerinin gider veya maliyet olarak unsuru olarak değerlendirilmesi vergi mevzuatına aykırı olacaktır.

5.9.3. Kıymeti Düşen Mallar

V.U.K.'nın 278. maddesinde kıymeti düşen (değer kaybına uğrayan) mallarla ilgili düzenlemeye yer verilmiştir. Söz konusu maddede “afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde,

iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutata olmayan hurdalar ve döküntüler emsal bedeli ile değerlendirir” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda belirtilen durumlarda, değerini kısmen veya tamamen kaybeden mallar, kayıtlı oldukları ilgili hesaplardan çıkarılıp, değeri düşen mallar hesabına alınmalıdır. Değeri düşen malların emsal bedeli ile değerlendirileceği söz konusu madde hükmünde açıkça belirtilmiştir. Bu malların emsal bedellerinin tespiti, hesap dönemi sonunda yapılır ve bu tespit dönemi sonunda takdir komisyonundan ya da mahkemelerden istenilmelidir. Ayrıca, dönem sonunun beklenmesine gerek olmayan hallerde de komisyona emsal bedelinin tespiti için başvurulabilir. Bu malların ilgili dönemde satılması durumunda bile K.D.V. tutarının doğru belirlenebilmesi açısından emsal bedeli tespitini istemek doğru olacaktır.

5.9.4. İmalat Fireleri

İşletmenin, mal imalatı esnasında bir miktar firenin ortaya çıkması olağandır. İmalat firelerinin sonuç hesaplarına aktarılabilmesi için, ticari teamüllere uygun yani normal düzeyde olması gereklidir. Bu konuda ayrıntılı açıklamalar üçüncü bölümde yapılacağından konu kısa geçilmiştir.

5.9.5. Envanter Fazlalıkları

Hesap dönemi sonunda yapılan envanter işlemleri esnasında, bazen de sayım fazlalıkları ortaya çıkabilmektedir. Yani, muhasebe içi ve muhasebe dışı envanter arasında muhasebe dışı envanter lehine bir farkın ortaya çıkması söz konusu olabilir. Böyle bir durum söz konusu ise gerekli araştırmalar yapılarak, fazlalığın kaynağı bulunmalı ve gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

Dönem sonunda bir stok kaleminde tespit edilen envanter fazlası, diğer bir stok kaleminin envanter noksanıyla karşılaştırılarak netleştirme yapılamaz. Her stok kaleminin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Ancak, birbirlerine çok benzeyen ve karıştırılmaları olasılığı çok yüksek olan stok kalemleri için netleştirilme yapılması mümkün olabilir.

Fazlalığın nedeninin bulunamaması halinde söz konusu tutarın sonuç hesaplarına aşağıdaki muhasebe kayıtlarına uygun olarak aktarılması gerekecektir.

----- / -----	
153 Ticari Mallar	XX
397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları	XX
(Sayım Fazlaları)	
----- / -----	
397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları	XX
690- Dönem Karı veya Zararı	XX
(Sayım Fazlalarının K/Z'a Devri)	
----- / -----	

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ MEVZUATINDA STOK DENETİMİ

1. GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ

Günümüzde, devletlerin, varlık sebebi olan fonksiyonlarını yerine getirebilmeleri için, finansman kaynaklarına ihtiyaçları vardır. Devletler, finansman ihtiyaçlarını karşılamak için pek çok kaynaktan gelir elde etmektedirler. Ancak, bunların içinde en önemlisi vergi gelirleridir.

Türkiye gibi gelişmekte olan ve çok ağır bir borç yükü içinde bulunan bir ülkenin, çözümlemesi gereken önemli sorunlarından biride kamu finansman ihtiyacının sağlıklı kaynaklarla karşılanması sorunudur. Açıktır ki sağlıktan, eğitime, adaletten, savunmaya hangi alanda daha iyi bir kamu hizmeti verilmek istenirse istensin, bunu hayata geçirebilmenin yolu finansmanı için gerekli olan kaynak sorununu ortadan kaldırmaktan geçmektedir. Ancak, kamu finansman ihtiyacının ağırlıklı olarak borçlanma yoluyla karşılandığı ülkemizde, bu sorunun hemen çözümlenebilecek basit bir sorun olmadığı da ortadadır.

Kamu hizmetlerinin, istenilen kalite ve düzeyde yerine getirilebilmesi için gereksinim duyulan finansman ihtiyacının karşılanmasında, kaynak sorununu önemli ölçüde çözecek olan vergi gelirlerinden faydalanabilmenin yolu, var olan tüm gelir kaynaklarının kavranabilmesinden ve bu gelirlerin adil, eşit şekilde vergilendirilebilmesinden geçmektedir.

Bu noktada, vergi denetiminin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bir ülkenin vergi sisteminin başarisından bahsedebilmek için, vergi kanunlarının rasyonelliğinin yanında, vergi idaresinin de vergi kanunlarını etkin bir şekilde uygulayacak teknolojik alt yapıya, insan kaynağına ve vergi kaçağını caydırıcı nitelikte bir vergi denetim mekanizmasına sahip olması gereklidir.

Denetimin tanımı tezimizin ilk bölümünde verilmiştir. Bu bölümde bahsi geçen denetim kavramı, vergi denetimi olup, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini (vergi incelemesi) kapsamaktadır.

Vergi ödemekle yükümlü olan gerçek ve tüzel kişiler gerek ekonomik, gerek sosyal ve gerekse psikolojik olarak vergi ödememe eğilimindedirler. “Vergi vermeme eğilimi, ödenen vergiler ile devletin sunduğu hizmetler arasında doğrudan ve aynı zaman diliminde ilişki kurulamamasından, vergi yükünün kişisel tasarruf etme ve harcama yapma potansiyelini daraltması ve benzeri ekonomik nedenlerden kaynaklanabileceği gibi, içinde bulunan toplumda vergi kaçırmanın ahlaka aykırı sayılmaması ya da vergi kaçıranların denetlenip cezalandırılacaklarına ilişkin inancın az olması gibi sosyal ve psikolojik nedenlerden de kaynaklanabilmektedir.”³³

Diğer yandan, vergi mevzuatımızın pek çok istisna, muafiyet, teşvik hükümleri içermesi nedeniyle, karmaşık olması ve dolayısıyla kolay kavranamaması, sık sık değişikliğe uğraması ve temelde beyan esasına dayanıyor olması da vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır.

Yukarıda izah edilmeye çalışılan nedenlerle, vergi yükümlülerinin isteyerek vergi kaçırmalarına ya da hata ile istemeyerek vergi ödememiş olma olasılıklarına karşı, vergi denetimi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

³³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e.,97

Geniş anlamıyla vergi denetimi kavramı, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini(vergi incelemesi) ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulması(teftiş)ile vergi idaresi personeli hakkında gerekli görülen hallerde soruşturma yapılmasını kapsamaktadır.

Dar anlamıyla vergi denetimini ise; vergi yasaları ile hükmedilen kural ve düzenlemelerin, vergi yükümlüleri tarafından ne kadar doğru kavrandığının ve uygulamaya geçirilip geçirilmediğinin vergi idaresi tarafından kontrol edilebilmesine yönelik olarak yapılan işlemler bütünü olarak tanımlayabiliriz.

Vergi denetimi, vergi incelemesinden daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Vergi denetimini, salt vergi incelemesi olarak algılamak yanılığa sebep olabilir. Çünkü vergi incelemesi, genellikle vergi dairesi kayıtlarına girmiş başka bir deyişle mükellefiyet tesis ettirilmiş kişi ya da tüzel kişiler için söz konusuyken vergi denetimi açısından böyle bir sınırlama söz konusu değildir. Vergi idaresi, mükellef olsun ya da olmasın, vergiye tabi bir gelirin ya da işlemin varlığını tespit amacıyla, vergi denetimi yapabilir.

Bu izahı yaparken kullanmış olduğumuz genellikle kelimesinin amacı, özellikle ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlarda, öncelikle vergi incelemesi ile vergiye tabi gelirin tespitinin yapılması ve düzenlenen inceleme raporuna istinaden mükellefiyet tesisi yoluna gidilmesidir. Kısaca, kastedilmek istenen vergi idaresinin, vergi denetimi için kullanacağı tek yöntemin vergi incelemesi olmadığıdır.

2. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI

V.U.K.'nın 134. maddesinde vergi incelemesinin amacı "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır." şeklinde hükme bağlanmıştır.

Vergi incelemesinin kanunla öngörülen ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak şeklindeki temel amacının yanında aşağıdaki amaçları da sayılabilir;

1. Vergi ödemekle yükümlü olanlarda, her an defter ve belgelerinin vergi incelemesine alınabileceği yönünde psikolojik etki yaratarak gönüllü olarak doğru beyanda bulunmaya yöneltmek ve dolayısıyla vergi kaçırılmasını önlemek (Psikolojik amacı),

2. İnceleme sonucunda tespit edilen matrah farkları üzerinden, cezalı tarhiyat yaparak ya da usul hükümlerine riayet edilmemesi durumunda da cezai işlem tesis ettirmek suretiyle, devlet bütçesine ek kaynak sağlamak (Mali amacı),

3. Yükümlülerin, vergi kaçırmalarını önlemek suretiyle kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alarak, gelir dağılımında adaleti sağlayabilmek, vergide olması gerekli adalet ve eşitlik ilkelerini güçlendirmek (Sosyal amacı),

4. Yürürlüğe giren, bir vergi kanununun ya da değişikliğinin gerektiği gibi uygulanması, devletin etkinliğini ve saygınlığının işaretidir. Bu amaçla, vergi kanunlarında yer alan düzenleme ve kuralların hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde uygulanması için vergi denetimi gereklidir(Hukuki amacı).

Vergi incelemesinin, vergi denetiminin bir parçası olduğunu yukarıda belirtmiştik. Yukarıda maddeler halinde saymış olduğumuz vergi incelemesinin amaçları, bu bağlamda vergi denetiminin de amaçları olmaktadır.

“Genel olarak; kayıt dışı ekonomi, gayrisafi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan, bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür. Vergi idaresi açısından ise vergi kaçırmak güdüsü ile vergi idaresinin bilgisi dışına çıkarılan ve kamu gelirlerinde azalmaya yol açan tüm işlemler olarak tanımlanabilir.”³⁴

Kayıt dışı ekonominin önlenmesi için, etkin olan yöntem, toplumda vergi bilincini yerleştirebilmek amacıyla eğitimin yaygınlaştırılması olmakla birlikte, etkin bir vergi denetimine sahip bir vergi idaresinin bulunuyor olması da kayıt dışılığı önemli ölçüde engelleyecektir. Kısaca, vergi denetiminin bir amacı da kayıt dışılığı önlemektir.

3.YASAL AÇIDAN VERGİ DENETİMİ TÜRLERİ

Yasal açıdan vergi denetim türlerinin dayanağını, Vergi Usul Kanununu, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi ve denetim elemanları kuruluş yönetmeliklerindeki mevcut çalışma esasları oluşturmaktadır.

3.1.Yoklama

V.U.K.’nın 127 ile 133. maddeleri arasında yapılan düzenlemeler uyarınca yoklama; vergi idaresinin yetkilendirmiş olduğu memurları aracılığı ile mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.

V.U.K.’nın 127. maddesinde yoklamanın tanımının yanı sıra, yoklamaya yetkili olan memurların haiz oldukları diğer yetkilerde, maddeler halinde sıralanmıştır. Bu yetkiler özetle, yükümlülerin günlük hasılatlarının tespiti, 3100 sayılı Kanun kapsamında ödeme kaydedici cihaz kullanımına ve nakil vasıtalarına ilişkin düzenleme ve kurallara uyulup uyulmadığının tespiti,

³⁴ Türkmen DERDİYOK: “Türkiye’nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini”, Türkiye İktisat Dergisi, Yıl:5,14, 54

kullanılması zorunlu defter ve belgelerle ilgili kayıt nizamı ve usul hükümlerine raiyet edilip edilmediğinin tespiti olarak sayılabilir.

V.U.K.'nın 128. maddesinde de yoklamaya yetkili memurlar şu şekilde sayılmıştır;

1. Vergi dairesi müdürleri,
2. Yoklama memurları;
3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler
4. Vergi incelemesine yetkili olanlar
5. Gelir uzmanları.

V.U.K.'nın yoklamaya ilişkin hükümlerine göre, nezdinde yoklama yapılacak yükümlüye, yoklamaya yetkili olanlar tarafından hüviyet ibrazı yapılmak suretiyle ve önceden haber verilmeksizin başlanır. Yoklama, yoklamada tespit edilen hususların, yoklama fişine geçirilmesi ve bir örneğinin de nezdinde yoklama yapılana verilmesi kaydıyla her zaman yapılabilir.

“Yoklama, henüz yükümlülüğü tesis ettirilmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönleri ile vergi gelirlerini arttırırken; vergi kaçırانları saptayıp vergilendirilmelerine aracılık etmesi yönü ile vergi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmekte ayrıca, yükümlülerin vergi dışı kalmasını önlemesi dolayısıyla sosyal adalete hizmet etmektedir.”³⁵

3.2.İç Denetim

Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve görevlerine ilişkin düzenlemeleri içeren mevzuat hükümlerine göre örgütlenmiş ve bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü

³⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği a.g.e.,99

faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmiş denetim elemanları bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı içinde, sadece teftiş veya vergi incelemesi yetkisine haiz denetim elemanları ile her iki yetkiye de haiz denetim elemanları da vardır.

Maliye Bakanlığı içinde yapılandırılan denetim birimlerinde, görevli denetçilerden Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri “vergi incelemesi” “teftiş” ve “soruşturma” yetkilerini haiz iken, Hesap Uzmanları ise yalnız “vergi incelemesi” yetkisini haizdirler.

Geniş anlamıyla bakıldığında, vergi denetimi kavramının içine, vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulmasının (teftiş) da dahil olduğunu daha öncede belirtmiştik.

Yukarıda sayılan ve teftiş yetkisine haiz oldukları belirtilen denetim elemanları tarafından, vergi idaresi çalışanlarının kanunlarla hükmedilen ve Maliye Bakanlığı’nca uygulamaya konulan düzenlemelere, uygun davranıp davranmadıklarının tespiti için yapılan denetime iç denetim denir.

İç denetimin amacı, vergi idaresinde uygulamada yaşanan yanlışlıkları düzeltmek ve bu yanlışlıklara neden olan sebeplerin ortadan kaldırılmasını sağlamaktır.

İç denetim, yasaların yükümlülere eşit olarak uygulanmasını ve personelin doğru işlem tesis ettirmesini sağlayarak, verginin gerçeğe uygun alınması konusunda gelir idaresince bir yanlışlık yapılmasını önlemekte ve bu yönüyle vergi denetiminin önemli bir ayağını oluşturmaktadır.

3.3.Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, işletmenin faaliyetleri sonucu yapmış oldukları işlemlerinin ve organizasyonunun dayanak, kayıt ve sonuçlarını, önceden

tespit edilmiş kurallar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal hükümler çerçevesinde inceleyerek; hata, hile ve kanuni ölçülere aykırı durum olup olmadığının tespitini yaparak, mevcut aykırılıkların düzeltilmesini ve gelecekte tekrar edilmesini önleyerek, vergi matrahının tam ve doğru olarak tespit edilebilmesine yönelik eleştiri ve değerlendirmelerin bütünüdür.

Vergi incelemesinin amaçları, yukarıda yer alan tanımın içinde verilmiştir. Vergi incelemesi, öncelikle kasıt olmaksızın, dikkatsizlik veya bilgisizlik nedeniyle, muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılmış olan bir yanlışlıkları tespit etmeyi ve tespit edilen bu hataların düzeltilmesini amaçlar.

Yapılan hatalar çok çeşitli olabilir. Muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan ve uygulamada sıkça karşılaşılan hatalar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

a)Hesap bakiyelerinin bulunması esnasında, yapılan toplama ve çıkarma işleminin yanlış yapılmasından kaynaklı, matematiksel hatalar,

b)Belgelerin muhasebeleştirilmesi esnasında, gerek yanlış rakamlarla gerekse yanlış hesap kalemlerine ya da yanlış bakiye verecek şekilde (ilgili hesap kaleminin borç ya da alacağının karıştırılması) işlenmesi sonucu ortaya çıkan hatalar,

c)Muhasebe kayıtlarının yeni bir sayfaya veya deftere aktarılması esnasında yapılan nakil hataları,

d)Muhasebe ile ilgili işlem ve hareketlerin, unutulması sonucu hiç işlenmemesi veya yine dikkatsizlik sonucu, mükerrer işlenmesi nedeniyle oluşan hatalar,

e)Dönem sonu stokların ya da diğer iktisadi kıymetlerin, olması gerekenden düşük ya da yüksek değerlemesi, amortisman veya karşılıkların yanlış ayrılması, amortisman tabi tutulması gereken bir harcamanın gider yazılması gibi, dönem sonu hesaplarını doğrudan etkileyecek değerlendirme hataları.

Vergi incelemesinin diğer bir amacı da, muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan muhasebe hilelerini tespit etmek ve bunların sonuçlarını ortadan kaldırmaktır. Muhasebe hileleri, kasıtlı olarak yani bilerek ve isteyerek vergi kaçırmak, daha az kar dağıtmak isteği, hak edilmediği halde bazı teşvik ve istisnalardan yararlanma isteği, çalışanlar ya da ortaklardan birinin yapmış olduğu yolsuzluk ve usulsüzlükleri gizleme isteği gibi amaçlarla yapılabilir. Yapılmış olan yanlış işlemde kastın varlığı, denetim elemanınca ispat edilemiyor ise bu durumda yapılan yanlışlığın muhasebe hatası olarak kabulü gerekir.

Muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan muhasebe hilelerini de aşağıdaki gibi özetleyebiliriz;

a) İşletme faaliyetleri ile ilgili bir takım işlemlerin, belgesiz yapılması ve defterlere geçirilmemesi nedeniyle oluşan kayıt dışı işlemler ki bu durumda, işletmenin defter ve kayıtlarının ihticaca salih olmadığı kabul edilir ve V.U.K.'nın 30. maddesi gereği bulunan matrah farkının re'sen tarhiyatı gerekir.

b) Genellikle, dönem beyannamesinde yer alacak vergi matrahını, gizlemek ya da işletme bilançosunda yer alacak rakamları farklılaştırmak amacıyla V.U.K. 219. maddesinde kural haline getirilen kayıt sürelerine riayet etmeyerek muhasebe hilesi yapılması. İşlemin muhasebe hesaplarına geç intikal ettirilmesinden dolayı, vergi ziyayı ortaya çıkmışsa bu durumda ilke icabı V.U.K.'nın 29. maddesi gereği bulunan matrah farkının ikmalen tarh edilmesi gerekir.

c) Gerçekleştirilen işlem ile elde bulunan belgenin içeriği birbirinden farklı olduğu halde(muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge), uydurma kişiler adına hesaplar açmak ve daha sonra bu hesapları uygun bir hesapla karşılaştırarak kapatmak suretiyle yapılan muhasebe hileleri. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, V.U.K.'da, "gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir" şeklinde 359. maddenin a/2 bendinde tanımlanmıştır. Burada amaç, hasılatı gizlemek ya da maliyetleri fiktif olarak arttırmak olabilir. Her iki halde de bulunan matrah farkının re'sen tarhiyatı gerekir.

d) Özellikle, belgesiz satış imkanı olamayan, fakat randıman oranlarını düşük gösterme olanağına sahip işletmelerden, belgesiz mal tedariki yapan işletmelerin sahte belge temini suretiyle yapmış oldukları muhasebe hileleri. Sahte belge, V.U.K.'da "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir" şeklinde 359. maddenin b/1 bendinde tanımlanmıştır. Bulunan matrah farkının re'sen tarhiyatı gerekmektedir.

e) İşletmenin mali yapısı ve sahip olduğu varlıklar ile karlılık ve likitide durumu hakkında, gerek vergi kaçırmak, kar dağıtmamak ya da az dağıtmak gibi olumsuz amaçlarla, gerekse kredibilitesini arttırmak, işletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek, kar dağıtımını arttırarak ortaklarla ilişkilerini iyi tutmak gibi olumlu amaçlarla bilançosunu olduğundan farklı göstermek, diğer bir deyişle bilanço maskeleymesi yapmak şeklindeki muhasebe hileleri.

Vergi incelemesinin bir başka amacı ise, muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesapların kanuni ölçülere uygun olup olmadığının tespitini yapmak ve tespiti halinde düzeltilmesini sağlamaktır. Kanuni ölçülerle ifade edilmek istenen, vergi yasalarında yer alan ve vergide eşitlik ve adalet ilkelerini

gerçekleştirmek amacıyla vergi matrahının tespitinde kullanılmak üzere düzenlenmiş olan muafiyet, istisna, indirilecek giderler, kanunen kabul edilmeyen giderler, değerlendirme ve amortisman oran ve yöntemleri gibi kurallardır.

Vergi incelemesi yapabilmek için yetkilendirilmiş olmak gereklidir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarda pek tabiidir ki kanunla belirlenmiş ve yetkilendirilmişlerdir. Bu yetkilendirme, V.U.K.'nın 135. maddesi ile yapılmıştır. Madde hükmüne göre vergi incelemesi yetkisine haiz olanlar aşağıdaki gibidir;

- a)Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları,
- b)Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri,
- c)Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri
- d)İlin en büyük Malmemuru,
- e)Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları
- f)Vergi Dairesi Müdürleri,
- g)Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının, evvelden nezdinde inceleme yapılacak olana haber verilmesi mecburi değildir. Yapılacak incelemenin konusu ve olayın mahiyetine göre seçilecek yöntemle karar verilir.

Vergi incelemesi, cari vergilendirme dönemi de dahil olmak üzere, tarh zaman aşımı süresinin sonuna kadar her an yapılabilir. V.U.K.'nın 114. maddesi hükmü gereği vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğramış sayılır.

Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işi terk gibi zaruri nedenlerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ya da vergi sorumlusunun talebi halinde inceleme dairede yapılabilir.

İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olan olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunur ki, bu daha sonra nezdinde inceleme yapılanın yapacağı itirazlar konusunda idare tarafından kullanılacak delil niteliğindedir. İlgililerin itiraz ve konu ile ilgili açıklamaları varsa bunlarda tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.

4. VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ

Vergi incelemelerini, kapsamı, kaynağı, yöntemi açısından başlıklar altında toplayarak irdelemek mümkündür.

4.1.Kapsamı Açısından Vergi İncelemesi

Kapsamı açısından vergi incelemesini aşağıdaki başlıklar altında toplayabiliriz;

- a)Tam inceleme,
- b)Kısa inceleme,
- c)Sınırlı inceleme.

4.1.1. Tam İnceleme

Vergi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişinin tüm faaliyet ve işlemlerinin, tabi olduğu vergi türü itibariyle defter, kayıt ve belgeleri üzerinden önceden belirlenmiş kurallara, yasalara uygunluğunun ve matrah

unsurlarının tamamının incelenerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunun dönem bazında tespiti amacıyla yapılan incelemedir.

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği'nin 75. maddesinde "Tam inceleme; vergi inceleme tekniğine göre yapılan ve bütün inceleme safhalarını içine alan esas inceleme şeklidir"³⁶ biçiminde tanımlanmıştır.

4.1.2. Kısa inceleme

Kısa incelemenin, tam incelemenin aksine vergi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişinin faaliyet ve işlemlerinin, vergi yükümlüsünün tabi olduğu vergi türüne ilişkin olarak, vergi matrahını oluşturan unsurların tamamının değil, bir veya birkaçının incelenmesi şeklinde tanımlanması mümkündür. Örneğin; ticari kazancının yanı sıra gayrimenkul sermaye iradı da bulunan gelir vergisi mükellefi olan bir gerçek kişinin defter ve belgelerinin sadece ticari kazanç matrahının doğruluğu konusunda incelenmesi kısa incelemedir.

4.1.3. Sınırlı inceleme

Vergi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişinin faaliyet ve işlemlerinin, bir vergi türüne ilişkin matrahının sadece bir kısmının, bir vergilendirme döneminde belli bir konuda doğruluğunun tespiti için yapılan incelemedir.

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği'nin 76. maddesinde "Sınırlı incelemeler; Gelir, Kurumlar ve Gider Vergilerine ait beyannamelerde gösterilen ticari ve mesleki kazançlar ve gider vergileri matrahları hakkında genel bir fikir ve kanaat edinmek; mümkün olduğu kadar fazla mükellefle temas etmek, mükellefleri vergi ödevleri bakımından aydınlatmak, uyarmak ve nihayet tam vergi incelemesine tabi tutulması

³⁶ Maliye Bakanlığı: MB Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği, 08.07.1970 tarih ve 13542 sayılı Resmi Gazete,17

gerekenleri ayırt etmek maksadı ile, işletmelerde veya mükellef nezdinde yapılan kısa ve süratli incelemedir.”³⁷ Şeklinde tanımlanmıştır. Aslında bu tanım hem kısa hem de sınırlı inceleme kavramlarının tanımını içinde barındırmaktadır.

4.2.Kaynağı Açısından Vergi İncelemesi

Vergi incelemesini kaynağı açısından yani incelemeyi gerektirecek sebeplerin ortaya çıkması açısından üç başlık altında inceleyebiliriz.

- a)Normal inceleme,
- b)Olağandışı inceleme,
- c)Karşıt inceleme.

4.2.1. Normal İnceleme

Vergi incelemesi ile yetkili olanları daha önceden belirtmiştik. İşte bu kamu görevlilerinin, ihbar ya da başkaca bir nedene dayanmaksızın hazırlanan bir sektör veya vergi türü ile ilgili belirlenecek çalışma planları doğrultusunda ya da Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan kuruluş ve görev yönetmeliklerine istinaden turne bölgelerinde, seçilecek sektörlerde, önceden belirlenmiş kriterler doğrultusunda seçilen mükelleflerin defter ve kayıtları üzerinde yaptıkları vergi incelemeleridir.

4.2.2. Olağandışı İnceleme

Vergi incelemesine yetkili olanların, belli bir nedenle yapmış oldukları vergi incelemeleridir. Mükellefiyet ve mükellefiyetle ilgili ödevlerini yerine getirme konusunda, sorunları olduğu hususunda vergi idaresince tespit yapılmış ya da ihbarda bulunulmuş vergi yükümlülerinin, defter ve kayıtlarının

³⁷ Maliye Bakanlığı:a.g.e,17

vergi incelemesine yetkili olanlarca yine Maliye Bakanlığı'nca belirlenen yetki kriterleriyle sınırlı olmak üzere yaptıkları incelemelerdir.

4.2.3. Karşıt İnceleme

Karşıt inceleme; halihazırda yapılmakta olan bir vergi incelemesine veya vergi idaresi tarafından tesis ettirilecek, vergilendirmeye yönelik bir işleme kanıt oluşturma maksadıyla, incelemeye ya da işleme konu teşkil eden yükümlü ile ilişkisi nedeniyle, başka bir yükümlü nezdinde yapılan sınırlı incelemedir.

Çapraz incelemede denilen bu inceleme türünde amaç, incelemesi yapılan yükümlünün kayıt altına aldığı işlemleri ile vergisel anlamda ilişkide bulunduğu üçüncü kişi ya da tüzel kişilerin resmi kayıt ve bilgilerinin paralelliği konusunda doğrulama yapmaktır.

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu'nun 29 seri nolu Genel Tebliği'nde de karşıt inceleme hakkında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Tam tasdik çalışmalarının yürütülmesinde duruma göre kullanılması gerekli kanıt toplama ve denetim yöntemlerinden biri de karşıt incelemedir.

Karşıt incelemede amaç, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak olup tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı kendisiyle tam tasdik sözleşmesi yapılan mükellefin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır.”

4.3.Yöntemi Açısından Vergi İncelemesi

Vergi idaresinin, olayın niteliği açısından vergi incelemesinde kullandığı yöntemler farklılık gösterebilir. Bu açıdan vergi incelemesini de iki başlık altında toplayabiliriz;

- a) Olağan vergi incelemesi,
- b) Aramalı vergi incelemesi.

4.3.1. Olağan Vergi İncelemesi

Olağanüstü haller dışında, genellikle vergi incelemelerine incelemeye alınacak vergi yükümlüsünün, defter ve belgelerinin yazılı olarak istenmesiyle başlanır. Olağan vergi incelemesi olarak adlandırabileceğimiz bu inceleme türünde, inceleme süresince incelenen vergi yükümlüsü ile diyalog devam ettirilerek ve tespit edilen eksiklikler konusunda bilgi ve katkısına müracaat edilerek vergi incelemesi tamamlanır.

4.3.2. Aramalı Vergi İncelemesi

V.U.K.'nın 142 ile 147. maddeleri arasında yasal düzenlemelerine yer verilen aramalı vergi incelemesinde, önceden haber vermeksizin, kişinin izni ve bilgisi dışında, sağlam bir gerekçeye dayanarak, sulh yargıcından izin ve kolluk kuvvetlerinden yardım almak suretiyle işyerine ve evine zorla girmek ve arama yapmak suretiyle elde edilen belge ve bilgiler üzerinden vergi incelemesi yapılır

5. STOKLARIN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DENETİM YÖNTEMLERİ

Vergi Usul Kanunu'ndan ve Ticaret Kanunu'ndan dayanağını alan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden, dönemsellik ilkesine göre işletme

faaliyetlerinin, belirli dönemler itibariyle kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu kontroller sonucunda, işletmenin faaliyetleri sonunda elde etmiş olduğu kar ya da zarar tespit edilebilir.

Bu amaçla, en az senede bir kere olmak üzere, belirli bir tarihte, işletmenin borç ve alacak olarak uhdesinde bulunan kıymetlerinin, miktarını ve değerini belirlemek üzere düzenlenen cetvellere envanter denir.

İmalat işletmelerinde, stok hesaplarının bilançoda ağırlıklı bir orana sahip olduğunu tekrar hatırlatacak olursak, işletmenin sene sonu faaliyet özetini ne kadar etkileyebileceklerini ve bu nedenle envanterlerinin de bu ölçüde önemli olduğu sonucunu çıkarabiliriz.

Aşağıda, vergi mevzuatı kapsamında stok denetimiyle ilgili yasal düzenlemelere ayrıntılarıyla yer verileceğinden; burada sadece T.T.K.'da da vergi mevzuatına paralel düzenlemeler olduğunu vurgulayabilmek amacıyla bazı maddelere değinilmek istenmiştir.

T.T.K.'nın 73. maddesinde envanter “Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kati bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan, envanterin çıkarılma zamanı, biçimi ve sene sonunda hazırlanması zorunluluğu konularında, V.U.K.'da yer alan hükümlerdeki düzenlemelerle olan paralellik açıkça görülebilir.

Ayrıca, T.T.K.'nın 72. maddesinde yer alan “Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır.” hükmü ile de envanterin tamamlanması konusunda da, V.U.K.'da mükelleflere sene sonu sonuçlarını beyan edebilmeleri için, duruma göre 3-4 aylık süreler tanınması suretiyle verilen beyan süreleri ile bir paralellik sağlanmıştır.

Sene sonunda yapılan envanter işlemi kanuni bir zorunluluktur. Ancak, işletmeler dilerlerse dönem içinde de istedikleri bir anda envanter yapabilirler.

Daha önce de defalarca belirttiğimiz üzere stokların bilançoda sahip oldukları ağırlık nedeniyle, fiziki miktarlarının ve ekonomik değerlerinin doğru belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Her iki rakamında yanlış tespiti faaliyet sonucunun az ya da çok çıkmasına sebep olacaktır. Ekonomik değerinin saptanması ile ilgili olarak gerekli açıklamalar değerlendirme ile ilgili bölümde açıklandığından, bu bölümde sadece fiziki miktarının tespitine yönelik açıklamalara yer verilecektir.

Stokların fiziki sayımı esnasında, işletmeler sahip oldukları stok kalemlerini, yapısının gerektirdiği bir biçimde tasnifler, tasnifini yaptığı her maldan kaç adet, tane, kilo veya metre olduğunu envanter listelerine geçirirler.

Stoklarla ilgili denetim yapılırken, kaydi ya da fiziki envanter yöntemlerinden, hangisine başvurulursa vurulsun denetim elemanı tarafından işletme kayıtlarında yer alan dönem başı stok rakamının doğru olduğu kabul edilir.

Vergi incelemesi esnasında, işletmenin bilançosunda kayıtlı stok rakamlarının doğruluğu konusunda başvuru alan yöntemler aşağıda izah edilmiştir.

5.1. Stokların Kaydi (Yasal Defter ve Belgelere Dayalı Olarak) Denetimi

Yukarıdaki bölümlerde işletmelerin, satış hasılatını gizlemeye yönelik olarak başvurdukları yöntemleri açıklamıştık. Vergi incelemelerinde, özellikle gizli satış olarak adlandırabileceğimiz, fatura düzenlemeksizin yapılan

satışların var olup olmadığının ve miktarının tespitinde sıklıkla kullanılan inceleme tekniklerinden birisi de kaydi envanter incelemesidir.

Bu inceleme tekniğinde denetçi, aşağıda formülünü verdiğimiz basit matematiksel bir işlemle, muhasebe kayıtlarında yer alan rakamları kullanarak stokların miktar dengesinin doğruluğunu test edebilir.

(Dönem Başı Mal Stok Miktarı + Dönem İçi Mal Alış Miktarı + Dönem İçi Satıştan İadeler) = (Dönem İçi Mal Satış Miktarı + Dönem İçi Alıştan İadeler + Dönem İçinde Oluşan Fireler + Dönem Sonu Stoku)

Normal şartlarda bu denklik her zaman sağlanır. Dönem başı mal miktarının ve dönem sonu mal miktarının doğru tespiti ve fire rakamlarının doğruluğu halinde bu dengenin sağlanamamış olması söz konusu işletmenin, büyük ihtimalle belge düzenine uymadığını, başka bir deyişle faturasız mal alım ya da satışının olduğunu gösterir. Bu durumda denetçinin dikkate alması gereken iki husus söz konusu olacaktır. Birincisi, fire oranlarının doğru tespit edilip edilmediğidir ki bu husus randıman incelemeleri esnasında da çok önemlidir; ikincisi stok kalemleri rakamlarının fiilen de doğru olup olmadığıdır.

Denetim elemanı, yeterli görmesi halinde tamamen defter, kayıt ve belgeler üzerinden stok kalemlerinin dökümünü yapabileceği (kaydi envanter) gibi, gerekli gördüğü hallerde fiili envanter yöntemine de başvurabilir.

Uygulamada genellikle, yukarıda formülü verilen stoklarda miktar denkliğinin sol tarafının fazla vermesi durumu ile karşılaşılmaktadır. Ancak, nadiren de olsa sağ tarafın fazlalık vermesi olasılığı vardır. Her iki durumunda işletme açısından ortaya çıkaracağı sonuçlar, ilerleyen bölümlerde izah edilmeye çalışılacaktır.

Denetim elamanı, kaydi envanter döküm çalışmasını mal alış ve satışlarını ayrı ayrı gösterecek şekilde aşağıdaki tabloda olduğu gibi ayrıntılı olarak çıkarır.

Mal Alışına (Satışına) İlişkin Faturanın Tarih ve Sayısı	Satıcı (Müşteri) Adı Soyadı Ünvanı	Alınan(Satılan) Malın Cinsi	Alınan(Satılan) Malın Miktarı	Alınan(Satılan) Malın Tutarı

Malın alım ve satım işlemlerinde birbirinden farklı ölçüler kullanılıyor olması halinde, bunların diğerinin ölçü birimine çevrilmesine ilişkin bilgiler de yapılan çalışmada açıkça izah edilmelidir.

Envanter çalışmasının sonucunda, dökümü yapılan mallara ait alış ve satış tutar ve miktarlarının toplamı alınarak, stokların miktar dengesinin varlığı tekrar araştırılır. Satılan ve alımı yapılan mal tutarları, satılan ve alınan mal miktarlarına bölünerek, ortalama satış ve alış tutarları belirlenir. Tespit edilen hususlar bir tutanağa geçirilerek, çıkan sonucun nezdinde inceleme yapılan mükellef tarafından da kontrolü sağlanır. Yapılan çalışma sonucunda envanter farkı çıkması durumunda, bu farkın nereden kaynaklandığı konusunda yine nezdinde inceleme yapılan mükellefin bilgisine başvurulur ve bu açıklamalarda, vergi inceleme raporunun hazırlanmasında değerlendirilmek üzere tutanağa eklenir ve müştereken imza altına alınır.

5.2.Stokların Fiziki Denetimi (Fiili Envanter, Muhasebe Dışı Envanter)

“İşletmede sürekli envanter kullanılıyor olması nedeniyle muhasebe dışı envantere gerek kalmadığının düşünülmesi de oldukça önemli yanlışlıklar doğurabilir. Çünkü, bozulma, çürüme, uçma, çalınma gibi nedenlerle fiili miktarlar ile kaydi miktarlar değişebilir.”³⁸

³⁸ Hasan KAVAL, a.g.e.,151

Özel denetimde, fiili envanter yapılması lüzumu için kullanılan bu gerekçe vergi denetimi içinde geçerlidir. Stok kalemlerinin büyük rakamlara ulaştığı imalat işletmelerinde, vergi denetiminin doğru sonuçlandırılabilmesi, söz konusu kalemlerin miktar ve değerlerinin gerçek rakamlarıyla saptanabilmesine bağlıdır. Ayrıca, denetim elemanının fiili sayıma başvurmasının bir nedeni de nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellef hakkında bu konuda şüphelerin varlığı ve yoklama, yol denetimi gibi önceden yapılmış denetimler esnasında tarh dosyasında mevcut tespitlerin bulunuyor olması da olabilir.

Denetim elemanı tarafından stokların denetimi esnasında işletme kayıtlarında yer alan dönem başı stok rakamının doğru olduğu kabul edilir. Fiili envanterde, denetim elemanı saptamayı hedeflediği sonuca göre ya denetime başlar başlamaz ya da yaptığı kaydi envanter sonrası ihtiyaç duyması halinde, işletmenin mülkiyetinde bulunan tüm varlık kalemlerinin sayımını yaparak kayıtlarla fiili durumun birbiriyle uyumunun kontrolünü yapar.

Bazı stok kalemlerinin sayımı nitelikleri nedeniyle mümkün olmayabilir. Bu durumda, söz konusu bu stokların tahmini miktarlarıyla envantere dahil edilmesi gerekecektir.

5.2.1. Fiziki Sayım Sonucu Çıkacak Eksikliklerin Nedenleri

Envanter noksanlıklarının nedenlerine, stokların denetimi ile ilgili ikinci bölümde değinilmiştir. Ancak, bu bölümde fiili envanter sonrası ortaya çıkan envanter noksanlıklarının vergi denetim elemanı tarafından hangi olasılıklar göz önüne alınarak değerlendirilebileceğinin üzerinde durulacaktır. Firelerle ilgili açıklamalarda aşağıda vergi incelemelerinde randıman hesabı konusunun içinde yapılacaktır.

Envanter noksanlıkları, daha önce açıklanan nedenlerden biri ile izah edilemiyor ise, bu durumda inceleme elamanı işletmenin, satış hasılatını gizlemeye yönelik işlem yapmış olabileceği konusunda şüphe duymalı ve inceleme planını bu yönde yoğunlaştırmalıdır.

İşletmeler, satılan mal bedellerinin tamamını veya bir kısmını muhasebe kayıtlarına geçirmeksizin tahsilat yolunu seçmiş olabilirler. Bu durum işletme alış kayıtlarının da güvenilir olmadığı sonucunu getirecektir.

İşletme satışlarını veya alışlarını gizlemek amacıyla, farklı yöntemler de kullanmış olabilir. Bunlar aşağıda başlıklar altında izah edilmeye çalışılacaktır.

5.2.1.1. Belgesiz Alım veya Satış (Gizli Alım veya Satış)

Belgesiz alımda işletme, K.D.V. ödememek amacıyla alımını yapmış olduğu mallar için fatura veya benzeri bir belge almamıştır. Bu durumun sonuçları aşağıda ayrı bir başlık altında izah edilecektir.

Belgesiz yapılan satış işleminde, işletme tarafından söz konusu satışa ilişkin olarak vergi mevzuatına göre düzenlenmesi zorunlu olan fatura ve benzeri vesikalardan hiçbiri düzenlenmemiş ve dolayısı ile muhasebe kayıtlarına hasılat olarak intikal ettirilmemiştir. Bunun sonucu, satılan emtianın stok kayıtlarından çıkışı da yapılamadığından envanter sonucunda bir eksiklikle karşılaşmıştır.

Bu durumda, inceleme elemanı, ilgili dönem vergi beyanlarında, matrahın eksik beyan edilmiş olması nedeniyle, mükellef hakkında düzenleyeceği vergi inceleme raporunda ek tarhiyat yapılması ve V.U.K.'nın 359/1. maddesi gereği kaçakçılık cezası düzenlenmesi gerektiği sonucuna varacaktır. İkmalen yapılacak tarhiyatın tutarı, belgesiz satılan malın

maliyetinin üzerine, işletmede söz konusu malın emsallerinin satışında uygulanan kar marjının uygulanmasıyla bulunur.

5.2.1.2. Belge (Fatura) Sahtekarlığı

Fiili envanterin noksan çıkmasına neden olan unsurlardan biri de satış hasılatını gizlemek amacıyla işletmelerin sıklıkla başvurdukları, düşük miktarlı faturalar düzenleyerek belge sahtekarlığı yapmalarıdır. İşletmeler, ticari ilişkide bulundukları ve fiilen faaliyette bulunan firmalara gerçeğinden farklı olarak düşük miktarları içeren fatura düzenlemektedirler. Yani, işletme ile düşük bedelle fatura düzenlediği firma arasında gerçek bir ticari ilişki yani mal alım satımı vardır, ancak bu işlemin belgesi olan fatura gerçek olmayan miktarlar üzerinden düzenlenmiştir.

Bu durum da inceleme elemanının tarhiyat ve ceza önereceği durumlardan biridir.

5.2.1.3. Stokların Ticari Amaç Dışında İşletmeden Çekilmiş Olması

İşletmeler, stoklarına dahil bir takım emtiayı ticari olmayan amaçlarla işletmeden çekebilirler. Bu, direkt işletme ortaklarınca stoklardaki emtianın özel ihtiyaçlarında kullanılmak üzere alınması ya da kullanılması şeklinde olabileceği gibi, işletme çalışanlarına ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru ya da başkaca nedenlerle dağıtılması şeklinde de olabilmektedir.

Vergi mevzuatımız, bunların da mutlaka yasal kayıtlar üzerinde takip edilmesi gerektiğine dair hükümler içermektedir. İşletmeden bu şekilde yapılan emtia çıkışının yasal kayıtlara intikal ettirilmemiş olması da fiili envanterin noksan çıkmasının nedenlerinden biri olarak gösterilebilir

5.2.2.Katma Değer Kanununa Göre Fiili Envanterin Sonucu

Vergi denetimi esnasında, yapılan fiili sayım sonucunda, envanter eksikliklerinin tespit edilmesi tabi ki işletmelerin ödemek durumunda oldukları K.D.V. rakamlarını etkilemektedir. Katma değer vergisinin konusunu, emtia imalatı ile sınırlı tuttuğumuzda, üretimin her aşamasında ortaya çıkan katma değer oluşturmaktadır.

İşletmede, fiili envanter sonucu noksanlıkların tespit edilmiş olması, katma değer vergisi yönünden de bir kaybın olduğu anlamına gelir. İnceleme elamanı tarafından, noksanlığın yukarıda belirttiğimiz nedenlerden birinden kaynaklandığının tespiti halinde, düzenleyeceği vergi inceleme raporunda gelir veya kurumlar vergisi tarhiyatının yanında, katma değer vergisi tarhiyatının da istemesi gerekir. Yapılacak bu tarhiyatın, vergi ziyai cezasını da gerektireceği tabiidir.

Vergi denetimi esnasında yapılan fiili envanter sonucu, bazen de envanter fazlalıkları ortaya çıkabilir. Bu konu hakkındaki düzenlemeler K.D.V.Kanunu'nun 9/2. maddesinde yapılmıştır. Madde hükmüne göre, denetim esnasında yapılan envanter sonucunda, çıkan envanter fazlalığının nedeninin işletmenin belgesiz (faturasız) mal alımından kaynaklandığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran yani nezdinde tespit yapılan mükelleften aranacaktır.

Söz konusu maddede kanun koyucu, bu mallara ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren mükellefe 10 günlük bir süre verileceğini belirtmiş, bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malların tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca, madde metnine göre yapılacak tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanması da gereklidir.

Ancak, K.D.V.Kanunu'na göre verginin beyanından ve ödenmesinden gerçekte sorumlu olması gereken kişilerin malları satanlar olması nedeniyle, maddede satıcılar adına vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapılması halinde, bu satışlarla ilgili vergi ve cezaların alıcılarından aranmayacağı da belirtilmiştir.

Belgesiz mal alımında bulunan işletmeler K.D.V.Kanunu 9/2. maddesine istinaden adlarına re'sen tarh edilen katma değer vergisini, ödedikleri dönemde indirim konusu yapabilirler.

İşletmelerin, stoklarına dahil emtiayı ticari olamayan amaçlarla da işletmeden çekebileceklerini, bu nedenle de fiili envanter sonucunda envanter noksanlığının olabileceğini daha önce belirtmiştik. K.D.V.Kanunu'nun 3. maddesinde, teslim sayılan haller sayılırken "Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi" şeklinde kapsama dahil edildiğinden işletmelerin bu şekilde çıkışını yaptığı, söz konusu malların emsal bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplamaları gerekmektedir. İnceleme elemanı tarafından bu durumun tespiti halinde yine re'sen tarhiyat söz konusu olacaktır.

5.3. Ortalama Fiyat Esası

V.U.K.'nın 267. maddesinde "ortalama fiyat esası" aşağıdaki gibi tanımlanmıştır;

"Birinci sıra: (ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evveldeki ayda veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır.

Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.”

Bu usulde değerlendirme, esas olarak mükellef tarafından kendi defter ve belgelerindeki satışlara göre yapılmalı, yapılan satışların değerlemeye konu malla aynı cins ve neviden olması gereklidir. Aynı neviden olmakla birlikte, nitelik ve işlev bakımından aynı olmayan mallar için ortalama fiyat esas uygulanamaz.

Ortalama fiyat esasının uygulanabilmesi için ikinci koşul değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki ya da evvelki aylarda aynı maldan satış yapılmış olmasıdır. Satışı yapılan miktarında değerlemeye tabi tutulacak malın miktarının %25'inden az olmaması gereklidir. %25'lik koşul her ay için ayrı ayrı aranmalıdır.

Ortalama satış fiyatının tespitinde ilk önce değerlemenin yapılacağı aydaki satış tutarının %25 oranını sağlayıp sağlamadığına bakılır. %25 oranından az ya da hiç satış yoksa daha önceki aylara şart sağlanıncaya kadar dönülmelidir. Hiçbir ayda koşul sağlanamıyorsa bu durumda emsal bedelin birinci sırasında yer alan ortalama fiyat esasının uygulanması mümkün değildir.

Ortalama fiyat esas sadece işletme sahibinin bir şekilde işletmeden bedelsiz çektiği emtia için değil aynı zamanda vergi denetimi esnasında tespiti yapılan belgesiz mal çıkışlarının varlığı halinde de belgesiz çıkışı yapılmış olan bu malların işletme kayıtlarına intikali için hazırlanacak olan inceleme raporunda matrahın hesaplanmasında başvurulacak yollardan biridir.

Ortalama fiyat esas, randıman ya da fiili envanter işleminde olduğu gibi miktarla ilgili olmayıp, her iki yöntemle ortaya çıkarılan emtia farklarının birim fiyatlarının tespit edilmesinde kullanılan bir yöntemdir.

Konuyu bir örnekle anlatacak olursak; inceleme sonucu işletmeden belgesiz olarak çıktığı tespit edilen ya da işletme sahiplerince işletmeden çekilmiş olan bir malın aylar itibariyle satış miktarlarının ve birim fiyatlarının aşağıdaki gibi olduğunu varsayarsak;

<u>Aylar</u>	<u>Satış Miktarı</u>	<u>Birim Fiyatı</u>
Eylül	4.500 Birim	520
Ağustos	4.650 Birim	510
Temmuz	5.020 Birim	500

İnceleme elemanı tarafından işletmeden belgesiz olarak çıkışının yapıldığı tespit edilmiş olan malların, emsal bedelle değerlemesinin yapılarak matraha eklenmesi gerekmektedir. Ya da işletme sahiplerince işletmeden çekilmiş olan malın madde metnine uygun olarak belirlenecek emsal bedelle işletmeden çıkışı yapılmalıdır.

Tespiti yapılmış olan belgesiz mal çıkışının 18.840 birim olduğu varsayımıyla söz konusu malın emsal bedelle değerlemesinde; aynı cins ve nevideki maldan bir önceki ay olan Eylül ayında 4.500 birim satılmış olup, bu miktar değerlemeye konu 18.840 birim malın %25'inden az olduğu için, emsal bedel olarak Eylül ayının ortalama satış fiyatı olan 520 YTL. dikkate alınamayacaktır.

Bir önceki ay olan Ağustos ayı satışları da %25'lik koşulu sağlayamadığından, bu defa da Temmuz ayı satışlarına bakılmalıdır. Temmuz ayında söz konusu malın satış miktarı olan 5.020 birimin, belgesiz çıkışı yapılmış olan 18.840 birim malın %25'i olan 4.710 birimden fazla olması nedeniyle, Temmuz ayı ortalama satış fiyatı emsal bedel olarak dikkate alınmalıdır ve bu rakamda tablodan anlaşılacağı üzere 500 YTL.'dir.

Bu durumda $18.840 \text{ Birim} \times 500 \text{ YTL.} = 9.420.000 \text{ YTL.}$ belgesiz kazancın dönem matrahına dahil edilmesi gerekecektir.

5.4. Randıman İncelemesi

Randıman incelemesi, imalat işletmelerinde kullanılan girdilerin, randıman ve fire oranlarının kullanımı metodu ile gerçek üretim miktarını kavramaya yönelik olarak yapılan bir vergi incelemesi tekniğidir.

“Randıman, birbiriyle doğruca bir neden-sonuç ilişkisi bulunan iki unsurun, yine birbirlerine göre değerlendirilmesini içeren bir kavramdır. Örneğin, 100kg. pamuktan 85 kg. iplik elde edildiğinde “pamuğun randımanı %85’tir” denir”.³⁹

İmalat işletmelerinde randıman, üretimin verimliliğinin ölçüsü olarak kullanılmaktadır. Başka bir ifade ile, ne kadar girdi kullanarak ne kadar ürün elde edilmektedir. Bu hesaplama biçiminde, esas olan fiziki değerlerdir. Bunun sonucu olarak da pek çok imalata verilen ilk madde ve malzemenin önceden saptanmış standart randıman oranları bulunmaktadır. Bu da randımanın bir kontrol aracı olması sonucunu doğurmaktadır.

Vergi mevzuatımızda, randıman konusunda açık bir hüküm yoktur. Ancak, uygulamada inceleme elemanları tarafından, bu yöntem kullanılarak düzenlenen vergi inceleme raporlarında, randıman incelemesi sonunda saptanan üretim miktarları ile beyanlara yansıtılan üretim miktarları arasında oluşan farkların re’sen tarhiyatı istenmekte ve vergi yargısında da kabul görmektedir. Ancak, vergi kanunlarında randıman ölçütleri konusunda bir hüküm bulunmadığından, inceleme esnasında hakkında inceleme yapılan işletmenin özelliklerine göre bağlı bulundukları meslek odalarının randıman verilerinden yararlanılmaktadır. Çünkü, işletmenin bağlı olduğu sanayi odalarında mevcut olan, endüstri işletmeleriyle ilgili standart randıman oranları, iş kolunda uzmanlaşmış ve o iş kolu ile ilgili eğitim almış olan kişiler tarafından hazırlanır.

³⁹ Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU: Sempozyum-5 Bildirileri, Ankara SMMM Odası Yayınları, 2006, Yayın No:43, 153

V.U.K.'na göre imalat işi ile uğraşan işletmeler, imalat defteri tutarlar. Randıman incelemesi için gerekli bir takım verilerin bu defterden temini mümkündür. Ancak, söz konusu defterin usulüne uygun tutulması eksikliklerin ve hataların olmaması gerekir.

Randıman incelemesinde, önce imalata sevk edilen ilk madde ve malzemenin miktarlarının imalat defterinden, imalat defterinin yukarıda belirttiğimiz nedenlerle sağlıklı olmaması halinde de mükellefin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden dökümü yapılır. Daha sonra imalata sevk edilen hammaddelelerin verimlilik oranları kullanılarak imal edilmesi gerekli mamul miktarı hesaplanır.

Hesaplamaların yapılması sırasında, üretimde oluşan firelerin ve mükellef ifadelerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Hesaplanan mamul miktarı ile defter kayıtlarındaki miktarlar karşılaştırılır. Bu karşılaştırma esnasında mamulün dönem başı ve dönem sonu stok miktarlarının da hesaba katılması gerekir. Karşılaştırma sonunda, aşağıdaki denkliğin (Miktar Dengesi) gerçekleşmesi beklenir.

$$\begin{aligned} &\text{Dönem başı Stok Miktarı} + \text{İmalat Miktarı} + \text{Satış İadesi Miktarı} \\ &= \\ &\text{Satış Miktarı} + \text{Dönem Sonu Stok Miktarı} \end{aligned}$$

“V.U.K.’nın özellikle 197 ve 199. maddeleri incelendiğinde düzenlemenin miktar esasına dayandığı ve endüstri işletmelerinde miktar dengesini sağlamaya yöneldiği görülür. Bu maddelere göre endüstri işletmeleri:

a) Tüm maddelerin ambar girişlerini türlerine göre ayrı ayrı, miktar üzerinden günü gününe kaydetmek zorundadırlar.

b) Üretime verilen hammaddelerin ambar çıkışlarını, türlerine göre ayrı ayrı, miktar üzerinden günü gününe kayıt etmek zorundadırlar.

c) Üretimden geriye aldıkları hammaddelerin ambar girişlerini türlerine göre ayrı ayrı, miktar üzerinden günü gününe kayıt etmek zorundadırlar.

d) Üretimi tamamlanan mamullerin ambar girişlerini türlerine göre ayrı ayrı, miktar üzerinden günü gününe kayıt etmek zorundadırlar.

e) Sattıkları mamullerin ambar çıkışlarını türlerine göre ayrı ayrı, miktar üzerinden günü gününe kayıt etmek zorundadırlar.

V.U.K., yukarıda belirtilen konularda kayıt serbestliğini getirdiğine göre, izlenmeleri koşulunu zorunlu saymakta; izlenme biçimini, izlenecek defterin ve belgelerin seçimini işletmelere bıraktığından önemli saymamaktadır.”⁴⁰

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, işletme kanunda sayılan bu zorunluluklara riayet etmişse, kayıtlar üzerinden çıkarılacak olan sonuçlarla, yukarıda vermiş olduğumuz eşitlik (miktar dengesi) zaten bulunacaktır.

Denkliğin sağ tarafının fazla çıkması, muhtemelen matematiksel bir hata yapılmasından kaynaklanabilir. Çünkü, üretilmeyen bir malın satılması da söz konusu olamaz.

Denkliğin sol tarafının fazla olmasının anlamı da, imal edilen bir miktar mamulün belge(fatura) düzenlenmeksizin satılmış olduğu anlamına gelir.

Miktar dengesinin kontrolüyle ilgili kısa bir örnek verecek olursak:

⁴⁰ Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU: a.g.m.,156

Bir imalat işletmesinin ilgili dönem verileri aşağıdaki gibidir:

	Hammadde (Kg)	Mamul (Kg)
Dönembaşı Stok Miktarı	20.500	6.500
Dönem İçi Alım Miktarı	85.300	-
Dönem İçi Satış Miktarı	-	67.700
Dönemsonu Stok Miktarı	9.200	7.300

Bu sektördeki imalat fire oranını %10, ortalama birim mamul satış fiyatını 500.- YTL olduğunu kabul edecek olursak;

İşletmede imalata sevk edilen hammadde miktarı $(20.500 + 85.300 - 9.200 =)$ 96.600 Kg. olacaktır. Fire oranı %10 olduğuna göre imalat sonrası elde edilmesi gereken mamul miktarı $(96.600 * \%90)$ 86.940 Kg. olmalıdır. Bu durumda mamul dengesi aşağıdaki gibi oluşmaktadır;

D.B.Mamul Stok Miktarı	Dönem İçinde İmal Edilen Mamul Miktarı	Dönem İçi Mamul Satış Miktarı	D.S.Mamul Stok Miktarı	Fark
6.500	86.940	67.700	7.300	18.840

Tespit edilen randıman hesaplaması farkının ortalama satış fiyatı ile çarpımı denetim elemanına belgesiz satışı yapılan tutarı verecektir. Ortalama satış fiyatı 500.-YTL olduğuna göre, bulunan matrah farkı 9.420.000.-YTL olacaktır. Denetim elemanı düzenleyeceği vergi inceleme raporunda bu tutarın matrah farkı olarak tarhiyatını önerecektir. Ancak denetim elemanı, yapacağı matrah farkı tespitinde, işletmenin belge düzenlemeksizin satmış olduğunu tespit ettiği malların maliyetlerini de bulduğu matrah farkından mahsubunu yapmalıdır.

Randıman incelemelerinde en önemli hususlardan biri de firelerdir. İmalat işletmelerinde yoğun olarak karşılaşılan fire, üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin miktarlarında fiziki olarak meydana gelen kayıplar olarak tanımlanabilir. Bu kayıplar, tamamen yok olma (örneğin; üretimde kullanılan uçucu bir maddenin bir kısmının havaya karışması) şeklinde

olabileceği gibi, hiçbir ekonomik değeri olmayan artıklar haline gelmesi şeklinde de olabilir.

Ancak, üretim sonucu vasfının büyük bir kısmını kaybetmiş olsa bile, geriye kalan ilk madde ve malzemenin az da olsa ekonomik bir değeri var ve satılabilir durumdaysa ya da işletmede tekrar kullanımı söz konusuysa o halde fire kavramının içinde değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Çünkü, V.U.K.'nın 278. maddesi, emtiada meydana gelen değer azalışlarını düzenlemektedir ve hala ekonomik olarak değeri düşmüşse olsa var olan bir stokun bu kapsamda emsal bedeli ile değerlendirilerek envanterde yer alması gerekmektedir. Oysa, fire kavramı fiziki olarak stoklarda kendiliğinden meydana gelen bir azalmayı ifade ettiğinden, envanter işlemleri esnasında bu miktarların değerlendirilmesi yapılamamakta ve fireye uğrayan kısmın hasılatı da olamayacağından, bu kısma isabet eden rakamın stok maliyetlerine yansıtılması gerekmektedir.

“Değerleme alanında fire, bir malın üretim ve tüketim aşamalarında kendiliğinden oluşan ve başlangıçta miktarı kesin olarak tespit edilemeyen ancak envanter sırasında kayıtlardan ortaya çıkarılabilen bir azalmayı ifade etmek için kullanılır.

Fire uygulamada asıl fire ve arızı fire olarak ikiye ayrılmaktadır. Bir ürünün kendi doğasından kaynaklanan fireye asıl fire, rastlantı sonucu ortaya çıkan fireye de arızı fire denmektedir. Üretilen sabunun depoda kuruması veya peynirin beklemesi sonucu miktarında meydana gelen azalma asıl fire, kaynak sularının taşınması sırasında yoldan kaynaklanan sebeplerle su miktarında meydana gelen azalma ise arızı fire niteliğindedir.”⁴¹

Vergi mevzuatımızda fire kavramı ile ilgili açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, V.U.K.'nın 3/A maddesinde yer alan “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder” hükmünden hareketle, vergi

⁴¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği: Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2002, İstanbul,2002,849

mevzuatında yer alan envanter çıkarma, değerleme ve bilançooya ilişkin düzenlemelerden, fire kavramının mevzuatta zımnen de olsa varlığı kabul edilmelidir.

Normal (asıl) olarak kabul edilen firelerin stok maliyetlerine yansıtılmasını vergi mevzuatımız da kabul etmektedir. Ancak, imalat esnasında oluşan anormal (arızı) firelerin, zarar olarak maliyetlere yansıtılabilmesi için, gerekli ispat belgeleri ile birlikte takdir komisyonlarından zarar tespiti istenmelidir. Bu zorunluluk, işletmelerin fire kayıplarını olduğundan yüksek göstererek hasılatlarını gizlemelerini önlemeye yöneliktir.

6. MUHASEBE KURAMI VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN STOK DENETİMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Muhasebe denetimi ile vergi denetimi arasındaki farklılıklardan ilki söz konusu denetimlerin yapılma amaçları ile ilgilidir.

Stokların muhasebe denetiminin amaçları ile vergi denetiminin amaçları arasında her ne kadar benzerlikler taşıyan unsurlar bulunuyor olsa da, muhasebe denetiminde asıl amaç, stoklarla ilgili olarak işletme de var olan kayıtların muhasebe kavram ve ilkelerine, muhasebe standartlarına uygunluğun ve güvenilirliğinin tespitiyken, vergi denetiminde ise söz konusu kayıtların vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunun tespitidir.

Muhasebe denetiminde de işletmenin, yasal düzenlemelere uygun işlem ve kayıtlar yaptığının da kontrolü gerekmektedir. Ancak, bu konu vergi denetiminin temel hedefidir. Başka bir ifade ile vergi denetiminde, temel amaç vergi matrahının doğru beyan edilip edilmediğinin tespitidir.

Vergi mevzuatı ile muhasebe arasında yer alan diğer farklılıklar aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

Vergi mevzuatına göre, daha evvel var olan ve işletmelerin stok alımları nedeniyle katlandıkları kredi faizlerini, mamul maliyetlerine ekleme zorunlulukları 238 seri nolu V.UK. Genel Tebliği ile kaldırılmıştır. Böylece, muhasebe kavram ve ilkeleri ile vergi mevzuatı arasında paralellik sağlanarak, mevcut olan bir farklılıkta ortadan kalkmıştır. Çünkü, borçlanma maliyetleri ilişkin 23 nolu T.M.S.'da borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşullar belirlenmiştir. Dolayısıyla, daha önce vergi mevzuatına göre, işletmelerin mal alımına bağlı olarak ödenen kredi faizlerinden mamul maliyetlerine pay vermeleri zorunluluğu, muhasebe kavram ve ilkelerine göre ancak, belli şartlarda kabul edilebilirken, mevzuatta yapılan yeni bir değişiklik ile kredi faizlerinden mamul maliyetlerine pay vermeleri konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmış ve bu suretle işletmelere dilerlerse muhasebe kavram ve ilkelerine uygun kayıt yapabilme imkanı tanınmıştır.

238 seri nolu V.UK. Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalardan biride ithalat yoluyla tedarik edilen mallara ilişkin olarak doğan kur farklarıyla ilgilidir. Tebliğe göre, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Oysa muhasebe kavram ve ilkelerine göre oluşan bu giderin finansman gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Diğer bir farklılıkta karşımıza vade farklarıyla ilgili olarak çıkmaktadır. Vergi mevzuatına göre mal alımına ilişkin olarak, alım anında hesaplanarak alış faturasına intikal ettirilen vade farkları emtia maliyetlerinin bir unsuru olarak kabul edilmiştir. Ancak, vade farklarının sonradan, işletmenin ödeme güçlüğü yaşaması nedeniyle ortaya çıkması yani alım işlemi gerçekleşikten bir süre sonra tahakkuk ettirilip, ayrıca fatura edilmesi halinde ise ödenen vade farkı ödemelerinin doğrudan gider yazılması veya emtia maliyetine dahil edilmesi ihtiyaridir. Oysa, muhasebe standartlarına göre vade farkları bir finansman unsuru olup, gider hesaplarında izlenmelidir.

Muhasebe kavram ve ilkelerine göre ürün birim maliyetlerinin hesaplanmasında “normal kapasite” kullanım derecesi esas alınır. “Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım- onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir.”⁴² Yani esas olan normal maliyettir. Vergi mevzuatına göre ise kapasite kullanımına ilişkin esas, teknik kapasitedir. Yani kapasite kullanım oranları kullanılmaksızın, işletmenin kağıt üzerinde görünen kapasitesine göre sabit giderlerden mamul maliyetine pay verilir. Vergi mevzuatında tam maliyet esası benimsenmiştir.

Vergi mevzuatı ile muhasebe kavram ve ilkeleri arasındaki bir diğer farkta stokların değerlemelerinde karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe standartları stokların, maliyet ve net gerçekleşebilir değerini düşük olanı ile değerlenebileceğini belirtirken, V.U.K.’a ,na göre stoklar maliyet bedeli ile, bu bilinmiyor ise emsal bedelleri ile değerlendirilirler. Standartda, net gerçekleşebilir değerin tahmininin, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılacağı belirtilmiştir. Oysa vergi mevzuatında ne kıyas ne de net gerçekleşebilir değerle ilgili bir hüküm yoktur. Değeri düşen malların değerlemesi sadece emsal bedeli ile yapılabilir ve bu noktada kullanılacak yöntemde ortalama fiyat esasıdır.

Muhasebe kavram ve ilkelerine göre hırsızlık, kaybolma gibi nedenlerle stok kalemlerinde çıkan envanter eksikliklerin işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanmadığı için, diğer olağan dışı gider ve zararlarda takip edilmesi gerekir. Oysa, vergi mevzuatına göre, mükellefin hatalarından

⁴² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu:Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3,15.01.2005 Tarih ve25701 sayılı R.G.

kaynaklanan zararların, vergi matrahını oluşturacak olan işletme karından düşülmesi mümkün olmadığından bu şekilde oluşan zararlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak addedilir.

Bir diğer farkta maliyet hesaplamalarıyla ilgilidir. Muhasebe kavram ve ilkelerine göre stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanımına, elde edilecek sonuçların maliyete yakın olması halinde izin verilmiştir.

Yukarıda izah etmeye çalıştığımız nedenler işletmelerin, ticari karı ile mali karı arasında farklılıklar oluşmasına neden olacaktır. Bağımsız denetçinin temelde amacı, mali tablolarda yer alan kalem ve rakamların doğruluğuna, güvenilirliğine ilişkin olarak yaptığı denetim sonucu ticari kar rakamının doğruluğunu tespit edebilmektir. Vergi denetim elemanın amacı ise mali karın doğruluğunu tespit edebilmektir.

Son olarak, bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin iç kontrol ile muhasebe sisteminin aksayan yönleri ve tespit ettiği diğer konularda düzeltilmesine ilişkin tavsiyelerde bulunabilirler. Denetimi kabul edip etmemek iradelerindedir. Ayrıca, hazırladıkları denetim raporları olumsuz olsa bile yaptırım uygulanmasını isteme yetkileri yoktur. Sadece, tespit ettikleri olumsuzları hazırladıkları denetim raporuna aksettirerek ilgili mercilere sunabilirler. Yapmış oldukları denetimlerin pek çoğu kamu oyunun bilgisine açıktır.

Vergi denetimi sonunda ise aksaklık tespit edilen konularda tavsiye yoktur. Vergi mevzuatına göre ceza gerektiren fiiller ise yaptırım uygulanması rapor sonucu talep edilir. Denetim yapıp yapmamak denetim elemanın iradesinde değildir. Rapor sonucu tespit edilen hususların kamuoyuyla paylaşılması mümkün değildir.

SONUÇ

Ülkemizde ve dünyada, devletlerin varlık sebebi olan fonksiyonlarını yerine getirebilmeleri için ihtiyaç duydukları finansman kaynaklarının başında vergi gelirleri gelmektedir.

Vergi gelirlerinin istenilen düzeyde olması ve gelir dağılımında adaletin sağlanması, haksız rekabetin önlenmesi gibi başlıca fonksiyonlarını yerine getirebilmesi de ancak vergilendirilebilecek tüm gelir kaynaklarının tam olarak kavranabilmesi ile yani, kayıtsız ekonominin önlenmesiyle mümkün olabilecektir.

Bugün ülkemizde kayıtsız ekonomi ve sahte fatura kullanımı nedeniyle vergi gelirlerinde yaşanan kayıp oldukça büyük rakamlardadır. Devletin bunu önlemek için elinde bulundurduğu en önemli silah ise denetimdir. Ancak, pek çok gerekçeyle bu işlevini yerine getirmekte etkin olamadığı da açık olarak ortadadır. Bu nedenle bu eksikliğin kapatılabilmesi için ülkemizde halen gelişmekte olan bağımsız dış denetimden faydalanması mümkündür. Zira uygulamada, yapılacak birçok işlem için vergi idaresi bağımsız denetçi raporlarına başvurmaktadır.

Bağımsız dış denetim diğer sektörlerde olduğu gibi imalat sektöründe de yapılan işlemlerde önemli bir fonksiyon üstlenebilir. Ancak bağımsız dış denetimin başarısı imalat işletmelerinin önemli risk alanlarından olan stoklarının denetiminde geliştirilebilecek denetim tekniklerine bağlıdır.

İşletmelerdeki muhasebe sistemi tarafından üretilmekte olan bilgilere dayanılarak hazırlanan mali tabloların ve bu tablolardan yararlanacak olan kişi ve kuruluşların kararları üzerinde etkisi de dikkate alındığında, denetimin öneminin bir başka boyutu da ortaya çıkmaktadır. Denetimi yapılmış mali tabloların işletme dışındaki kişi ve kuruluşlar üzerinde işletmenin itibarını ve kredibilitesini artırıcı etkisi olacaktır. Ayrıca işletme yönetimine, işletme

içinde yaşanan hata ve aksaklıklar konusunda ışık tutarak, iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve işletme politikalarının etkin bir biçimde uygulanması konularında da katkı sağlayacaktır.

Stok politikası veya stok yönetimi, piyasadaki talebi karşılamak için ürünlerin ve gerekli maddelerin en iyi şekilde temin edilmesi ilkesine dayanır. Bir işletmenin faaliyet politikasını etkin ve verimli olarak uygulayabilmesi, uygulamakta olduğu stok politikası ile de yakından ilgilidir. Stok politikası, işletmenin imalat, satış ve finansal koşullarını belirleyerek, duruma uygun en ekonomik stok miktarını tespit etmeyi ve bu miktarı aynı seviyede tutabilmeyi amaçlar. Bu da işletmede kurulacak etkin bir iç kontrol sistemine bağlıdır. İç kontrol sistemi, ilk madde ve malzemenin tedarik edilmesinden, bunların yükleme ve boşaltma işlemlerine, depolanmasına, ilk madde ve malzemenin imalata verilışinden ve parçaların veya tamamlanmış ürünlerin satışına kadar geniş bir uygulama alanını kapsar. Denetim süreci ne kadar iyi planlanırsa planlansın ve uygulansın, geniş bir faaliyet alanına ve belgesiz işlem hacmine sahip olan imalat sektöründe etkin bir iç kontrol sistemi olmadığı sürece denetimin istediğı amaca ulaşması ve işletme riskinin asgariye indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Sonuç olarak, büyük ölçeklere ulaşmış imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri verecekleri kararlarda kullanacakları mali tabloların güvenilirliğine bağlıdır. Mali tabloların güvenilirliği ise bağımsız dış denetim ve etkin bir iç kontrol sistemiyle mümkündür. Bağımsız dış denetimden ve iç kontrol sisteminde faydalanarak otokontrolünü yapmayan işletmeler için vergi denetimi çok ağır sonuçlar meydana getirebilir. Bağımsız dış denetim ve vergi denetimi birbirini tamamlayan ve birbirine yardımcı iki denetim türüdür ve kamu denetiminde yaşanan kaynak sıkıntısı bağımsız dış denetimle çözümlenebilir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan ve N.TENKER

2001 Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara: Gazi Kitapevi

AKDOĞAN, Nalan ve O.SEVİLENGÜL

2002 Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Ankara: Gazi Kitapevi

AKGÜÇ, Öztin

1994 Mali Tablolar Analizi, İstanbul: Avcıol Basım-Yayın

ALTINDAĞ, Mehmet

1995 Vergi ve Revizyon Rehberi. Ankara: Hesap Uzmanları Derneği Yayınları

ARICA, Mehmet Nadir

1997 Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulamaları, Ankara: Şafak Matbaacılık Ltd.Şti.

CANOĞLU, M.Ali

2005 "Fireler, Muhasebe ve Bir Öneri", Diyalog Dergisi, Yıl:20 Sayı:201,5-8

DERDİYOK, Türkmen

1993 "Türkiye'nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini", Türkiye İktisat Dergisi, Yıl:5, 54

ERDOĞAN, Melih

2006 Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

GÜREDİN, Ersin

1996 Denetim, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem

1998 Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım

2006 “Vergi İncelemelerinde Randıman Hesabı” Sempozyum –V Bildirileri, Antalya: ASMMMO Yayınları. 43:153-168

Hesap Uzmanları Kurulu,

1997 Denetim İlke ve Esasları I. Cilt. İstanbul:Acar Matbaacılık A.Ş.

Hesap Uzmanları Kurulu,

1998 Denetim İlke ve Esasları II. Cilt. İstanbul:Acar Matbaacılık A.Ş.

KARAKAYA, Mevlüt

2006 Maliyet Muhasebesi, Ankara:Gazi Kitapevi

KAVAL, Hasan

2005 Muhasebe Denetimi, Ankara: Gazi Kitapevi

Maliye Hesap Uzmanları Derneği

2002 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, İstanbul

MERİÇ, Baki

1982 Değerleme, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayınları,

MUCUK, İsmet

1990 Pazarlama ilkeleri, İstanbul:Der Yayınları

ÖZTÜRK, Bünyamin

2006 Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

SELEK, Seha ve S. GÖNEN

2005 “Maliyet,Gider,Harcama VE Maliyetleme Sistemlerine Son Gelişmeler Işığında Genel Bir Bakış”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:13,Sayı:156,15-22

ŞEKER, Nezh

1994 Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul:Beta Basım

YILANCI; Münevver

2003 “İç Denetim”, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları:86

YILMAZ, Kazım

1997 Değerleme, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayınları,

YÜKÇÜ, Süleyman,

2006 “UFRS’de Üretim Maliyetlerinin Oluşumu” Sempozyum –V Bildirileri, Antalya: ASMMMO Yayınları. 43:123-151

ÖZET

İşletmelerin temel amacı karlılıklarını maksimize etmektir. Özellikle imalat işletmelerinin varlık kalemlerinin en önemlilerinden biri olan stoklar, bilançoda büyük bir ağırlığa sahiptirler. Dolayısıyla, imalat işletmelerinde stoklar bir yatırım aracı olmalarının yanı sıra, işletmenin karlılığını da önemli ölçüde etkileyebilirler.

Bir işletmenin faaliyet sonuçları ile ilgilenen kesim, sadece o işletmenin sahip veya ortakları değildir. İşletmeyle doğrudan ilgili olan işletme sahip veya ortaklarının dışında, o işletme ile ticari ya da mali ilişkiler kurmak durumunda olan kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile işletmeler veya toplum bireyleri, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları, işletmenin faaliyet sonuçları ve mali yapısı ile ilgilenmekte, konu hakkında doğru ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve faaliyet sonuçları konusunda temel bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolarıdır.

İmalat işletmelerinde, işletme sahipleri ve üçüncü şahıslarca kullanılacak mali tabloların güvenilirliğinin sağlanması açısından bağımsız denetçi tarafından yapılacak bağımsız denetim, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirinin doğru tahsil edilebilmesi açısından vergi matrahının güvenilir ve gerçekçi saptandığının tespiti için kamu denetçisi olan vergi inceleme elemanları tarafından yapılan, vergi denetimi, diğer kalemlerde olduğu gibi stok kalemlerinin denetiminde de önem taşımaktadır. Stokların denetimi, içeriğindeki kalemlerinin çokluğu nedeniyle hem zor, hem de yukarıda ifade ettiğimiz üzere önemlidir.

Bu anlamda tez, imalat işletmelerinde stok kalemlerinin denetiminde yüksek risk barındıran denetim alanlarını tespit ederek, bu alanlarda uygulanabilecek denetim tekniklerini ve dikkat edilmesi gereken hususları belirlemek konusunda yararlı olmayı amaçlamıştır.

Tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ilk olarak stok ve denetime ilişkin genel kavramların tanımı yapılacaktır.

İkinci bölümde muhasebede stok denetimi ve iç kontrol sistemi ile ilgili açıklamalar yapıldıktan sonra, stokların iç kontrol sisteminin unsurlarından, stok kalemlerinin değerlemesinden ve maliyet unsurlarından bahsedilecektir.

Tezin son bölümünde ise, vergi denetimine ilişkin açıklamalar yapılarak, vergi denetiminde stok kalemlerinin denetimiyle ilgili olarak başvurulabilecek denetim teknikleri izah edilmeye çalışılacaktır.

ABSTRACT

Companies main target is to maximize their profitability. Especially stocks, one of the most important asset items of manufacturing companies, have a great importance in the balance sheet. Therefore, stocks of the manufacturing companies, in addition to being a investment tool, they can also effect the companies' profitability remarkably.

Besides shareholders, people who have a direct bond with the company, third parties like credit, finance and investment institutions with public sector are interested in a companies' working results and financial structure and they want reliable information about the company. Basic source of a company and its working results is its financial tables based on accounting results.

In the manufacturing companies independent tax auditing, carried by a public auditor-tax controller- is very important for both to ensure reliability of financial tables used by company holders and third parties and to ensure reliability of tax income to be taken which is the most important revenue of the state. Stock auditing has too many parts and therefore it is very difficult and important as mentioned before.

In this context the thesis aims to determine the areas which contains high auditing risks in manufacturing companies when auditing stock assets and to establish suitable auditing methods.

This thesis contains three parts. In the first part general concepts related to stock and audit are defined.

In the second part after explanations about stock auditing and internal control system, valuation and cost elements of stock assets are mentioned.

In the final part of the thesis tax auditing is explained and stock assets auditing in tax auditing are explined.

In the final part of the thesis tax auditing is explained and stock assets auditing in tax auditing are explined.