

T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ VE
STOKLARIN DENETİMİ PETROL SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR
ÇALIŞMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
BESNA KADOOĞLU

Tez danışmanı
Prof. Dr. Deniz Umut Doğan

ANKARA 2019



BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 16. / 09. / 2019.

Öğrencinin Adı, Soyadı : BESNA KADOOĞLU

Öğrencinin Numarası : 21610388

Anabilim Dalı : İŞLETME

Programı : MUHASEBE FİNANSMAN TEZLİ YÜKSEK LİSANS

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı : Prof. Dr. Deniz Umut Doğan

Tez Başlığı : PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ VE
STOKLARIN DENETİMİ PETROL SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans/Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam ...97... sayfalık kısmına ilişkin, .01. / .08. / 2019 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %¹⁸’dır.

Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:

Onay

16. / 09. / 2019

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad,

BESNA KADOOĞLU tarafından hazırlanan PAREKENDECİLİK SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ VE STOKLARIN DENETİMİ PETROL SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

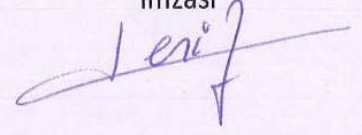
Kabul (sınav) Tarihi: 3/09/2019

(Jüri Üyesinin Unvanı, Adı-Soyadı ve Kurumu)

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Deniz Umut Doğan

BASKENT ÜNİVERSİTESİ

İmzası



Jüri Üyesi : Doç. Dr. Cevdet Yiğit Özbek

ANKARA HACI BEKTAS VELİ

ÜNİVERSİTESİ

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Özge Sezgin Alp

BASKENT ÜNİVERSİTESİ



Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../20....

Prof. Dr. İpek KALEMCI TÜZÜN

Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Günümüzde iç kontrol sistemi, kurumların belirlemiş oldukları hedeflerine ulaşması, misyonlarını gerçekleştirmesi ve bu yolda ilerlerken önlerine çıkabilecek belirsizliklerin en aza indirilmesi amacıyla kullanıldığından büyük önem taşımaktadır. İç kontrol sisteminin bu öneminden petrol sektörü üzerine bir çalışma hazırlanmıştır.

Tez çalışması süresince desteğini esirgemeyen başta Prof. Dr. Deniz Umut Doğan hocamıza ve değerli juri üyelerime teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca öğrenim hayatım boyunca hep yanımda olan ve maddi manevi desteğini esirgemeyen aileme sonsuz müteşekkürlerimi borç bilirim.

ÖZET

PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ VE STOKLARIN DENETİMİ PETROL SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA

Bulunduğumuz dönem içerisinde işletmeler sürekliliklerini sağlamak amacıyla büyüme eğilimi göstermektedir. Şirketler bu bağlamda kendi içlerinde pek çok prosedür, yazılı metin ya da uygulamalar geliştirmiş ve ana maksatları malzeme israfından uzaklaşmak olup bunun için pek çok adım atmışlardır.

İç denetim, firmaların faaliyetlerini sağlıklı ve verimli devam ettirebilmesi için; şirket varlıklarının çok daha rasyonel yönetmesi, sektördeki rakiplerin bir adım önüne geçebilme stratejisinin çok iyi belirlenmesi, işletmeye zarar verebilecek her türlü hata, hırsızlık, hile vb fiillerin ifa edilmeden önce engellenmesi amacıyla işletmenin yönetim danışmanlığı görevini de üstlenen, en önemlisi işletmenin değerini maximize etmeyi hedefleyen bir işletme stratejisidir. Etkin bir iç kontrol sistemi ise, şirketlerde istihdam edilen personellerin almış olduğu sorumlulukların yerine getirilerek işletme hedeflerine erişmesinde ciddi rol üstlenmektedir.

Çalışma kapsamında işletmelerin finansal faaliyetleri ile birlikte diğer faaliyetlerini de değerlendiren iç kontrol sisteminin firmalar bakımından önemi vurgulanmaktadır. Dahası, perakendecilik sektöründe yer alan firmaların stoklarının denetimi ve iç kontrolünün önemini daha iyi anlatabilmek adına petrol sektöründe faaliyet gösteren işletmeler üzerinde bir uygulama incelenerek analiz edilmiştir.

Çalışmanın amacı; işletmelerde iç kontrol sistemi kurulmasının önemini vurgulamak, iç denetim unsurunun, işletmenin sürekliliğinin sağlanmasında etkin rol aldığını ve işletmeye yüksek bir maliyetinin olmadığını aksine uzun vadede işletmelere birçok katkı sağladığının önemini vurgulamaktır.

ABSTRACT

THE IMPORTANCE OF INTERNAL AUDIT AND RETAIL SECTOR IN THE STOCK CONTROL OF A STUDY ON OIL SECTOR

During the period we are in, entities have to show a tendency to be a continuously growing organization in order to maintain their assets. In this context, companies have developed many procedures, written texts or applications in their own context, and their main aim is to move away from material waste and to take many steps.

Effective internal control and internal audit in companies play a crucial role in ensuring that the responsibilities of the personnel employed by the companies are properly fulfilled and that the companies achieve their defined objectives. Internal audit is a management consultancy for the enterprise that aims to carry out the aims of companies to carry out their activities in a healthy and productive manner, to manage company assets more rationally, to increase competition power, to prevent all kinds of actions that would cause harm to fraud and similar businesses which aims at maximizing firm value, in other words, is a business function that aims to add value to the business.

Under the scope of the study, the companies emphasize the importance of the internal audit function in the form of internal control personnel, evaluating the financial activities and other activities of the related entity. Moreover, in this study, the inspections of stocks in firms operating in retail operations and the prospect of internal control were analyzed and analyzed on the application of enterprises operating in the oil sector. Purpose of the study; to emphasize the importance of internal control, that it is a guarantee of the continuity of the performance of the enterprise and that it can demonstrate the contributions made to the long-run enterprises rather than a cost function.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
ÖZET	II
ABSTRACT	III
ŞEKİL VE TABLO LİSTESİ.....	VI
RESİM LİSTESİ	VII
KISALTMA LİSTESİ.....	VIII
GİRİŞ.....	1
İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİ	3
1.1. Denetim Kavramı.....	3
1.1.1. Denetimin Tanımı ve Önemi.....	3
1.1.2. Denetimin Amacı	5
1.1.3. Denetimin İlke ve Özellikleri.....	8
1.1.4. Denetim Çeşitleri	10
1.1.5.Önceki Denetçiyle Görüşme.....	11
1.2. İç Denetim.....	11
1.2.1 İç Denetim Kavramı	11
1.2.2 İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	13
1.2.3 İç Denetimin Amacı ve Kapsamı	15
1.3.İç Kontrol Sistemi	17
1.3.1.İç Kontrol Sisteminin Tanımı.....	17
1.3.2 İç Kontrol Sisteminin Amacı	18
1.3.3. İç Kontrol Sisteminin İçeriği.....	20
1.3.4 İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi.....	24
BÖLÜM II	26
STOKLARIN DENETİMİ	26
2.1 Stok Tanımı.....	26

2.2. Stok Yönetimi	27
2.3.Stok Bulundurmanın Yararları ve Sakıncalar	28
2.4. Stokların Sınıflandırılması	29
2.4.1 Stokların Genel Sınıflandırılması.....	30
2.5.Stok Bulundurma Nedenleri	32
2.6. Stokların Denetimi	33
2.6.1. İşletmenin Örgütsel Yapısı.....	34
2.6.2. Stoklarda İç Kontrol Sisteminin Gözden Geçirilmesi.....	38
2.6.3. İşletmede Stokların İşletme İçindeki Akışı	49
2.6.4. Stokların Satın Alınmasında İç Kontrol Sistemi	49
BÖLÜM III	63
PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNDE PETROL SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA	63
3.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi	63
3.2. Araştırmanın Yöntemi	64
3.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	66
3.4. Güvenilirlik Analizi	66
3.5. Araştırmada stokların satın alınmasına ilişkin sorulara verilen cevapların incelenmesi	67
BÖLÜM IV	75
SONUÇ VE ÖNERİLER	75
KAYNAKÇA	77
Ek 1: DERİNLEMESİNE MÜLAKAT.....	85

ŞEKİL VE TABLO LİSTESİ

Şekil 1. İç Kontrol Sistemi Amaçları	19
Şekil 2. COSO Boyutlu Matris.....	23
Tablo 1: Cronbach's alpha Güvenilirlik Açısında Ölçek Puan Aralıkları.....	67



RESİM LİSTESİ

Resim 1: Sevk İrsaliyesi	41
Resim 2: Bayi Sipariş Verme Portalı	50
Resim 3: Tüpraş Analiz Raporu.....	52
Resim 4: TURPAK üzerinde Stok Kontrolü Girişi Ekran Görüntüsü	55
Resim 5: Yazarkasa-Otomasyon-Mekanik Sayaç karşılaştırması	56
Resim 6: Stok Hareket Raporu Ekran Görüntüsü	57
Resim 7: BA-BS formu.....	58
Resim 8: Stok Kartları Ekran Görüntüsü	59
Resim 9: Otomasyon Tank Gösterimi	62
Resim 10: Stok Serbest Maliyet Ambar Raporu.....	62

KISALTMA LİSTESİ

A.B.D.	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
FCPA	: Foreign Corrupt Practices Act
M.Ö.	: Milattan Önce
SAS	: Statement on Auditing Standards
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
İKS	: İç Kontrol Sistemi
LPG	: Liquified Petroleum Gas
TMS	:Türkiye Muhasebe Standardı

GİRİŞ

Günümüzde serbest piyasa ekonomilerinde üstün bir rekabet gücü ile işletmelerin etkili biçimde faaliyet gösterebilmesi, yapmış oldukları çalışmalarda minimum maliyetle maksimum verimliliği elde etme becerisini sergilemeye olanak sağlanmaktadır. Özellikle kurumsallık kazanamamış küçük ölçekli aile şirketlerinde, faaliyetlerin işletme sahibi veya ortakları tarafından hem idare edilip hem de kontrol edilmekte olduğu gözlemlenmektedir. Bu duruma karşın kurumsallık kazanmış büyük ölçekli şirketlerde, işletmelerin büyüklükleri doğrultusunda faaliyetlerin daha karmaşık bir hal alması ile birlikte; işletmenin yönetimi ve denetimi işletme sahiplerinin kontrol mekanizmasından çıkarak; her bir bölümde kendi alanında uzman mavi ve beyaz yakalıların katılımları ile sağlanmaya çalışılmaktadır.

İç denetim kavramının ne anlam taşıdığını açıklamaya dair; akademisyenler, SPK benzeri yerel düzenleyici bağımsız otoriteler, uluslararası finans kuruluşları, denetim ve kontrol ile görevli kurum ve kuruluşlar, iç kontrol ve denetim alanlarında danışmanlık faaliyeti gösteren firmalar gibi birçok kişi ve kurum tarafından tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımlamaların büyük bir kısmı birbirine yakın veya benzer ifadeler kurmuşlardır. Bu ifadeleri özet şeklinde sıralayacak olursak aşağıdaki tanımlamalar ekseninde şekillendiğini görürüz.

- Muhasebe işlemlerinin tutarlı ve doğru olması,
- Risk yönetimi,
- Bütçenin planlı ve etkin bir biçimde kullanılması,
- Taşınabilir ve taşınamaz mal varlıklarının kayıt altına alınarak muhafaza edilmesi,
- Mevzuata uygunluk,
- Faaliyetlerin etkinleştirilmesi

- Mali saydamlık
- Performans esaslılık ve hesap verebilirlik

İç kontrol sistemi, iç denetimin verimliliğini sağlamak amacıyla oluşturulmuş olup üzerinde birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, iç kontrol kavramının tanımından ve iç kontrol modellerinden söz edilmiştir. Örnek verecek olursak bu modeller şunlardır;

- Criteria of control objectives (CoCo) modeli
- Turnbull raporu
- COSO iç kontrol modeli

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, iç denetim konuları ve iç kontrol sistemi altında, denetim kavramı, denetimin amacı ve işlevi, iç kontrol sistemi konuları açıklanarak, iç kontrolün tarihsel gelişimi, amacı ve kapsamı anlatılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde de, stokların denetimi kavramı adı altında, stok tanımı, stok bulundurmanın yararları ve sakıncaları, stokların sınıflandırılması anlatılmış ve bu bölümün devamında da, petrol sektöründe stokların denetimi ve iç kontrol sisteminin uygulamadaki etkisi aktarılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde de, perakendecilik sektöründe petrol sektörü üzerine bir çalışma uygulaması yapılmıştır. Şirket içerisindeki tüm çalışanların iç kontrol ve stok kontrolleri için yetkin olmaları gerekmektedir. Bu çalışma kapsamında petrol sektöründe faaliyetlerine devam eden işletmelerde yapılan uygulama kapsamında, stok kontrolleri ve iç kontrol mekanizmaları için yapılan anket çalışması uygulanmış ve sonuçları değerlendirilmiştir.

BÖLÜM 1

İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1. Denetim Kavramı

Her işletmenin bir kuruluş misyonu ve gerçekleştirmeye yönelik belirlediği hedefleri vardır. Bu hedeflerini gerçekleştirmek adına işletmeler kendilerine bir yol haritası çizerler. Bu yol haritasının düzgün ve sistematik bir biçimde artan oranlı yol alabilmesi için belli dinamikleri olmalıdır. İç kontrol; yönetim faaliyetlerinin işletmenin kuruluş amaç ve hedeflerine giden plan ve emirlere uygun bir yol alıp alınmadığının analiz edilmesi iken iç denetim, işletme faaliyetlerinin aktif ve randımanlı çalışıp çalışmadığını, işletmenin önceden belirlenmiş hedef ve hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğini ve tüm kaynaklarını uygun kullanıp kullanmadığını belirlemek için organizasyonel birimin sistematik bir tarzda gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesidir. Organizasyonel birim; işletme kapsamındaki kaynakları, fonları, işletme personeli, mülkiyeti, ekipmanı, malzemeleri, bilgi sistemleri, fikri mülkiyeti veya alanı içermektedir. Denetimler genellikle iş akışlarının, sistemlerin ve performans ölçümlerinin değerlendirilmesini içerir. Bu değerlendirme için finansal veriler kullanılabilir, ancak temel unsur kaynakların örgütsel amaçlarla ilgili operasyonel politikaları ve kazanımlarıdır. İç kontrol incelemeleri, operasyonel gözden geçirmenin önemli bir parçasıdır. Bunlar bazen performans denetimleri diye adlandırılır. Bir operasyonel denetim, hem finansal hem de uygunluk denetiminin unsurlarını içerebilir (Osten, 2011:10; Manasseh , 1991).

1.1.1. Denetimin Tanımı ve Önemi

Bir kurumda hedeflenen amaç ve kurallara uygun bir şekilde faaliyetlerin ve işlemlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi, denetim olarak tanımlanmaktadır. Denetim sürecinde; ilk olarak bulgular elde edilir ve bu bulgular yorumlanarak yazılı olarak rapor edilir. Denetim genel anlamıyla; bir faaliyet sonucunun

belirlenen amaç ve planlara uygunluğunun sağlanabilmesi için standartlar konması, bu standartlarla elde edilen sonuçların kıyaslanması ve plan ile uygulamaların birbirinden ayrıldığı noktada önlemler alınmasının belirlenmesidir (Sanal, 2002: 4).

Demirkan (1977), özel ya da genel, bir işin veya çabanın, bilimsel ve düşünsel kurallara olan uygunluğunun araştırılması ve sağlanması için uygulamaların başında, uygulamalar esnasında ya da uygulamalardan bir süre sonra, gözden geçirilmesi halinde sözlü ya da yazılı bir şekilde gerçekleştirilen eylemi denetim olarak tanımlamaktadır.

Denetim ile ilgili günlük dilde birbiri yerine kullanılabilen ancak anlam olarak farklılıkları olan kavramlar bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Akyel, 2012):

- Denetim,
- Gözetim,
- İzleme,
- Teftiş,
- Kontrol,
- İnceleme.

Denetim yönetim sürecinin bir parçası olduğundan, kurumlar açısından azımsanmayacak bir zorunluluktur. Yönetim süreçlerinde denetimin olmaması büyük bir eksiklik olarak nitelendirilmektedir. Çünkü bir işin/planın tamamlanıp tamamlanmadığı ancak denetim sonucunda ortaya çıkmaktadır (Akyel, 2012). Kurumlar açısından doğru bir yol izlenerek denetim yapılması vazgeçilmez bir seçenek iken, denetimde herhangi bir hata yapılması önemi azımsanmayacak bir zarara yol açabilmektedir.

1.1.2. Denetimin Amacı

Bir örgütün amaç ve hedeflerine ulaşp ulaşmadığının tespit edilmesi, örgütün etkililik ve verimlilik seviyesinin mevcut duruma göre arttırılmaya çalışılması denetimin amaçlarından biridir (Teker, 2013). Yönetimin önemli fonksiyonlarından biri olan denetim ile; faaliyet sonuçlarının tespit edilmesinin ardından durum analizinde bulunularak değerlendirmeler yapılmaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 97). Bu durumda örgüt hedeflerine ulaşabilmek için denetim önemli bir araçtır denilebilir. Denetim, bu bağlamda örgüt için geleceğe yönelik bir rota çizmektir. Denetimin temel amacı, örgütün umduğu kararlar ile denetim sonucunda elde edilen sonuçlar arasında denge sağlayabilmek, örgütün amaçlarını gerçekleştirebilmek için örgütün verimlilik ve etkinlik seviyelerinde iyileştirmeler yapmak, daha önce belirlenmiş amaçların en iyi tutumla rayına oturtulmasını sağlamaktır (Sarıyer, 2009: 336). Eksiksiz bir şekilde yönetim sürecinin çalışması için, yönetimdeki bütün faaliyet ve işlemlere ilişkin aktif ve doğru bilgilere ulaşılması ancak bilgilerin eksiksiz bir şekilde toplanmasıyla mümkün olmaktadır. Yönetimin amaç ve hedeflerinden sapmaması, bu sapmanın önlenmesi ancak örgütün her türlü hizmet ve ürününün niteliği ile niceliği ile ilgili bilgilerin elde edilmesiyle mümkün olmaktadır (Başaran, 2000: 284). Bu anlamıyla denetim, geçmiş ile gelecek arasındaki durumun değerlendirmesi aracı olmaktadır. Bir örgütün ulaştığı hedef doğrultusunda bazı karşılaştırmalar yapmak ve söz konusu hedeflere ne kadar ulaşıldığı denetim ile belirlenmekte ve var olan durumu ilgili kişilere duyurmak denetim ile olmaktadır.

Denetim daha net bir ifade ile, örgütün hedeflerine ulaşması aşamasında kurum ve kuruluşların performans ölçülerinin etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesini sağlamak böylelikle gerçekleşen durum ve hedeflenen durumu karşılaştırmak amacı ile doğru hedeflere yönelmeyi amaçlamaktadır. Örgütteki aksaklık ve bozuklukların tespit edilmesi, düzeltilmesi ve bunların tekrarlanması ancak denetim ile engellenmektedir (Hodgetts, 1999: 240). Bu doğrultuda denetim ile, kurum ve kuruluşların performanslarının karşılaştırılması sağlanmakta ve oluşan sapmaların düzeltilmesine imkan vermektedir. Bu bağlamda kurum ve kuruluşların ürün ve hizmet kaliteleri denetim ile artmakta, süreç boyunca performans kesintisiz ve doğru bir tutumla

işlemektedir. Denetim; plan ve programlar ile ilişkili yönetsel sürecin bir parçası olma, kanıt ve bilgilere dayanma, mevcut durumla ilgili düzeltme yapılması, süreklilik arz etmek ve sürecin tamamlanmasını sağlamak gibi önem arz eden özelliklere sahiptir. Gerçekleşmiş sonuç ve hedeflenen amaçlar denetim sayesinde birbiriyle kıyaslanmakta ve sürecin etkinlik ve verimliliği arttırılmaktadır. Böylelikle de kurum ve kuruluşların performans düzeyleri yükselmektedir.

Denetimin amaçlarına aşağıda değinilmektedir (Atay, 1999: 44);

- **Sınırlama ve Önleme:** Örgütün belirlenen faaliyet ve planlara ilişkin olumsuzlukları denetim ile sınırlanabilmekte böylelikle de önlenebilmektedir. Denetim faaliyetleri kişi ve kurumlara zarar veriyorsa denetim sonucunda söz konusu faaliyetlerin düzeltilmesi gerekmektedir. Buradan hareketle, denetlenen ve denetçiler bu yöne doğru teşvik edilmelidir.

- **Süreklilik:** Denetime konu olan kişi, kurum, toplum ve toplulukların faaliyet gösterdikleri oluşumlarda denetim ile, mevcut sistem çevreyle uyumlu olabilmek için uğraş göstermektedir. Sürekli bir denetim sistemi için amaç edinilen durum, gelişme ve büyümenin gerçekleşebilmesidir. Gelişmenin olması denetimin de varlığının kanıtıdır.

- **Reform:** Denetleme konusunda örgütlerin kuruluş tarihlerine göre, önemli değişimlerin meydana gelmesi ve örgütün amaç ve işleyişinde de önemi azımsanmayacak değişimler gözlemlenebilmektedir. Denetim sayesinde, örgüt içinde aksayan ve örgütün faaliyetlerinin kusurlu taraflarının tespiti sonucunda, oluşan problemlerin çözümü için yöntemler, yeni fikir ve araçların kullanılması gerekmektedir. Kısaca bireysel ve örgütsel olarak reform önerileri gündeme gelmektedir.

- **Eşgüdüm:** Örgüt içindeki faaliyetlerde veya süreçteki engeller, örgütteki diğer faaliyetleri ve süreçleri etkileyeceği zaman verimlilik ve etkinliğin potansiyelinde azalışlar görülebilir. Dolayısıyla herhangi bir toplumsal kurum ya da örgütte, üniteler,

birimler ve kişiler arasında kesintisizlik ve düzensizlik yaşanmaması için eşgüdüm sağlanmasında denetimin önemi çok fazladır. Bu sebeple eşgüdüm, denetimin temel amaçlarından birini gerçekleştirmektedir.

- **Düzeltilme:** Herhangi bir kişi ya da örgüt faaliyetlerini ve amaçlarını gerçekleştirebilmek için zaman zaman aksaklıklar yaşayabilmektedirler. Bu aksaklıklar sonucunda da kendisi hariç diğer kişi ve örgütler zarar görebilmektedir. Bu doğrultuda meydana gelen aksaklıkların süreç içerisinde neler olabileceğinin belirlenmesi temel amaç özelliğindedir. Bu doğrultuda aksaklıkların tespit edilmesi ve bildirilmesi meydana gelebilecek olumsuzlukların düzeltilmesini sağlayacaktır.

- **Verimlilik ve Etkinlik:** Denetimin kendine görev edindiği en önemli amaçlardan biri verimlilik ve etkinliğin sağlanmasıdır. Örgütler; ürünlerinin, hizmetlerinin veya belli planlar altında ulaştıkları sonuçların en iyi seviyede olmasını istemektedirler. Örgüt veya toplumsal tabana dayalı diğer oluşumlar, en az maliyetle, en fazla sayıda ve en iyi kalitede olabilmek için çaba sarf etmektedirler. Bu doğrultuda verimlilik ve etkinlik düzeylerinin artırılması denetim faaliyetlerinin en önemli amaçlarından birini oluşturmaktadır. Yapılmakta olan işlemlerin neler olduğu, söz konusu işlemlerin nerede bulunduğu, hangi tür yöntemler ile yapıldığı, bu işlemlerin sonucunda gelinen yere nasıl ulaşıldığı ve gelinmiş olan yere göre neler yapılacağı denetim ile karşılaştırılmaktadır (Aktuğlu, 1996: 6).

Bir örgütün herhangi bir yönetsel faaliyetini gerçekleştirmesinden sonra denetim, örgütün ulaştığı yerin tespiti için büyük öneme sahiptir. Denetim sonrasında gelinen nokta eğer tatmin edici değil ise, yönetsel faaliyetlerde düzeltme yapılmaktadır. Eğer gelinen nokta tatmin edici ise, bu sefer daha üst seviyede bir takım hedefler belirlenmekte ve o hedeflere ulaşmaya çalışılmaktadır. Yani denetim, mevcut durumun değerlendirmesini yapan ve ileriye yönelik kararların alındığı yönetsel bir faaliyettir. Denetim faaliyetleri gerçekleştirildikten sonra durum analizi yapılmaktadır. Bunun için de belirlenen rotaya ne oranda uyulduğu tespit edilmektedir.

1.1.3. Denetimin İlke ve Özellikleri

Morse (1971), Lindberg ve Cohn (1972) gibi bazı yazarlar denetim alanını mali ve uygunluk denetiminin bir uzantısı gibi görse de, bu geniş alana atıfta bulunmak için çeşitli terimler kullanılmıştır. Literatürde, operasyonel denetim de “yönetim denetimi” ve “performans denetimi” olarak adlandırılmaktadır. Buna ek olarak, Kanada'da “kapsamlı denetim”, Britanya'da “paranın karşılığını denetleme” olarak adlandırılmaktadır (Flesher D., Zarzeski M.T., 2002, s.93). Yönetim denetimi alanı operasyonel denetim, performans denetimi, verimlilik ve ekonomi denetimi, etkililik denetimi ve kapsamlı denetim olarak adlandırılmaktadır (Taman A., 2005).

Meigs'in tanımında, denetiminin iki yönü vardır (Meigs, 1989):

- Operasyonel Denetim (Management Audit): Kaynak kullanma verimliliğini değerlendirir, yapı ve yönetim iç sistemlerini inceler.
- Plan Denetimi (Etkinlik Denetimi): Onaylanmış plan ile yasaların ve yönetmeliklerin nasıl gözlemleneceğini inceler ve programı gerçek ilerleme veya tamamlanmış çalışmanın sonucu değerlendirir (Richard H.H., Clark J.P., 1980).

Diğer bir tanımla, denetim; bir organizasyonun ve yönetim kontrol çerçevesinin ekonomik etkililiğini göz önünde bulundurarak verimliliği, etkinliği değerlendiren düzenli bir süreçtir ve nihai sonuçlara yol açacak olan yetkili kişilerle ilgili öneri ve düzeltici tavsiyelere ilişkin değerlendirme sonuçları denetim raporunu ortaya koymaktadır. Örgütsel kaynakların optimal kullanımı verimlilik artırımına da zemin hazırlamaktadırlar (Reider HR, 1994).

Moeller ve Witt, denetimin geniş bir tanımını aşağıdaki gibi vermektedir (Moeller R., Witt H., 1999, s.21-22):

Denetim, bir kuruluşun tüm yönlerini içeren bağımsız bir gözden geçirmedir; iş fonksiyonları, finansal kontroller ve destekleyici sistemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirlenen amaçlarla ilgili olarak, bir kuruluşun faaliyetlerinin veya öngörülen bir bölümünün sistematik bir şekilde incelenmesini içermektedir. Denetçi, faaliyetlerin etkinliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere uygunluk da dahil olmak üzere bir alan için iç kontrollerin kalitesini değerlendirmek adına genel bir hedefe sahiptir.

Denetim için üç temel hedef vardır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Selimoğlu S.K., 1999, s.197):

- (1) Operasyonların denetlenmesi;
- (2) İyileştirme fırsatlarının belirlenmesi;
- (3) Gelecek için teklifler geliştirmek.

Denetim üç gruba ayrılabilir. Bunlar (McNamee M.J., Fleming S., 2007, S.433 - 437):

1) İşlevsel Denetimler: Bu bağlamda işlev; üretim işlevi, satın alma işlevi, vb. gibi işlemlerin sınıflandırılması anlamına gelir.

2) Örgütsel Denetimler: Organizasyondaki işlevlerin etkileşim derecesinin etkili ve etkin olduğunu değerlendirmeye çalışırlar.

3) Özel Ödevler: Bu bağlamda, yönetim belirli işler atayabilir.

Performans denetimi, plan denetimi ve finansal denetimlerden farklıdır; İşletmelerin hedefleri, ölçüt ve kriterleri performans ölçümünün bazı ayırt edici özellikleridir. (Padia N., Van Vuuren M.J., 2012).

Denetimler ağırlıklı olarak kamu sektörü ile ilişkili olmakla birlikte, operasyonel denetimler, yönetim denetimleri, kalite denetimleri ve çevre denetimleri gibi tanımlayıcı başlıklar altında özel sektörde de uygulanmaktadır. Kamu ve özel sektörde kullanımları arasındaki temel fark : Performans denetimleri, kamu kuruluşlarında faaliyet gösteren dış kontrol sisteminin bir parçası iken, özel sektörde kurumsal kontrol mekanizmalarının yani iç kontrol sisteminin bir parçası olmuştur. (Summa ., Pollitt ., Girre ., Lonsdale ., Mul ., ve Waerness ., 1999)

Denetim planının belirlenmesi ve operasyonel faaliyetlerin iyileştirilmesinin temel amacı, şirketin kısa ve uzun vadeli hedeflerini gerçekleştirmektir. Bu şirketin potansiyelini belirleyerek bir program oluşturulmasını ve bu programın yönetim ve karar verme mercilerine sunulması; şirket faaliyetlerinin iyileştirilmesinin yolunun açılarak yönetimin daha rasyonel kararlar almasını sağlar. Denetiminin bu avantajı, operasyonel faaliyetlerin iyileştirilmesi için çabalayan ve bunun için imkan yaratan yöneticilerin motivasyonunu artırır. Böylelikle şirket sahiplerinin memnuniyetini de sağlamış olur. Bu nedenle, denetçiler tarafından bu konuya daha fazla ilgi gösterilerek, sonuçlar daha yararlı olabilir (Aminian H., Sabet S.S., 2012).

1.1.4. Denetim Çeşitleri

Denetimi farklı açılardan sınıflandırmak mümkündür (Kebeli, 2012: 12-14). Kamu denetimi, anayasal erk sayesinde sahip olduğu güç bakımından Yargı Denetimi, Yasama Denetimi ve İdari Denetim olarak üçlü sınıflandırmaya sahiptir. Söz konusu anayasal erkler birbirini denetlemektedir. Bunun başlıca nedeni birey ve devlet arasındaki ilişkilerde devlet gücünün sınırlanmasıyla bireysel, siyasal ve sosyal hak ve özgürlükler, güçlerin birbirlerini denetleyerek korunmasıdır (Atay, 1997: 61, Aktaran ve Kebeli, 2012: 12-13).

Denetim uygulanması bakımından beşli sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bu sınıflandırma; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetiminden oluşmaktadır (Atay, 1997: 61).

Denetim, denetim yapanın denetlediği kurum ya da kuruluş bakımından iç ve dış denetim olmak üzere iki farklı şekilde yapılmaktadır. Kurum ya da kuruluşun kendi denetim elemanı tarafından yapılmış oldukları denetim iç denetim, kendi elemanı olmayan kişiler tarafından denetim yapılması ise dış denetim olarak tanımlanmaktadır (Atay, 1997: 61).

1.1.5.Önceki Denetçiyle Görüşme

Denetçi, denetim işlerini kabul edip etmeme kararını verirken, kendisine yardımcı olunacağına inandığı hususlara dair konularda, bir önceki denetimden sorumlu olan denetçiden bilgi alarak denetim araştırmalarını sürdürebilir. Denetçinin yardım alabileceği hususlar aşağıdakine benzer şekilde aktarılabilir: (Kepekçi, 2000:34.)

- Yöneticilerin dürüstlüğü,
- Şirkette kullanılmakta olan muhasebe düzeni, denetim prosedürleri ve diğer birtakım hususlarda yönetimle olan uyumsuzlığa düşülüp düşülmediği,
- Önceki denetçiye göre denetçinin işi bırakma sebepleri.

1.2. İç Denetim

1.2.1 İç Denetim Kavramı

Güredin (2009) iç denetimi, finansal ve finansal olmayan faaliyetlerin gözden geçirildiği ve değerlendirildiği bir denetim türü olarak tanımlamaktadır. İç denetim, bir firmanın örgütsel faaliyetlerine değer katmak ve bu faaliyetleri geliştirmek için tasarlanmış bağımsız ve nesnel kontrol ve danışmanlık faaliyetlerinin tümüne denir.

Daha önce de değindiğimiz gibi iç denetimin tanımı ile alakalı çeşitli aktarımlar yapılmıştır. Bu aktarımlardan en önemlisi olarak, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) aracılığıyla gerçekleşen iç denetim tanımı örnek olarak verilebilir. 1947 senesinde İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından gerçekleşen aktarımda ‘İç denetim, işletme faaliyetlerine ve uygulamalarına bakmak, değer oluşturmak ve bunları iyileştirmek maksadıyla dizayn edilmiş bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.’ dile getirilir. (Guy, Alderman ve Winter, 1996, s.857; Bou-Raad, 2000, s.182).

1940’lı yıllarda iç denetim faaliyetinin asıl maksadı mali verilerin doğruluklarını ve güvenilirlikleri açısından anlaşılmıştır.(Acar ve Şahin, 2009: 90). Fakat bu tanım iç denetimin sorumluluklarından ya da iç denetimin artık sadece muhasebe kayıtlarının ve kontrollerinin incelenmesinden ibaret olmadığına dair herhangi bir açıklama içermemektedir. (Elitaş ve Özdemir, 2006: 146). Bu nedenle de, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) 1999 yılında tekrardan düzenlenmiş mesleki uygulamalar çalışmaları doğrultusunda, iç denetim kavramı aşağıdaki gibi aktarılmaktadır: “İç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyet yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğinin ölçülmesini ve iyileştirilmesini sağlayacak sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle örgütün hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olur.” (Moeller, 2005: 3-4).

IIA’nın 2005’te yaptığı tanımlamaya göre iç denetim; kurumların faaliyet yaşantılarını iyileştirmek ve dahası kurumlara değer oluşturmak adına dizayn edilen, salt güvence sağlama faaliyeti olarak algılanmayan, aynı zamanda eklenen danışmanlık faaliyeti ile birlikte, sonuçların analizinde üst yönetime yardımcı olan bir değerlendirme fonksiyonu olarak anlamlılık kazanmıştır (Acar ve Şahin, 2009: 91). Tanım ayrıca, iç denetimin kapsamı içinde kontrollere yer vererek “risk yönetimi” ve “yönetimle iletişim” kavramlarını da içermektedir (Demirbaş, 2005: 174).

İç denetimle ilgili olarak gerçekleşen aktarımlardan başka bir tanesi de aşağıdaki gibidir (Sağlar ve Tuan, 2009: 344):

1. Operasyonel ve mali verilerin doğruluğu ve güvenilirliği,
2. Şirket içindeki bütün risklerin belirlenmesi ve en asgari seviyeye indirgenmesi,
3. Kabul edilebilir iç politika ve yordamlara göre hareket edilmesi,
4. Yeterli standartlara uygunluk,
5. Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı,
6. Organizasyonun hedeflerine etkin bir biçimde ulaşılması gibi hususları belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik olarak değerlendirilmesine ilişkin bir süreçtir.

İç denetim kavramı, operasyonel birimlerin belirlenen politikalarla uyumu sürecinde, etkili kontrolün gerçekleşmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Whittington ve Pany, 2006: 722). Çok daha geniş bir tanımlamayla iç denetim; şirketlerin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yöntemle değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine erişmesine yardım eden ve gerek özel sektörde gerekse özel sektörden etkilenen kamu sektöründe yönetim faaliyetinin neredeyse olmazsa olmaz bir fonksiyonu haline gelen bir disiplindir (Pickett, 2003: 239).

1.2.2 İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Bu konuda gerçekleştirilen çalışmalar ilk denetim çalışmalarının M.Ö. 3500'lü senelere değin gidebildiği görülmektedir. Mezopotamya uygarlıklarına ait kalıntılarda ortaya çıkan ticari durumlarda numaraların yanına konmuş küçük simgeler, o zamanlarda bir doğrulama sisteminin mevcut bulunduğuna dair pek çok önemli ipuçlarını oluşturmaktadır (Uyar, 2009: 54). Bazı batılı uzmanlar da, dış denetim gibi eski bir geçmişe sahip olan iç denetimin köklerinin, eski Mısır, Yunanistan ve Roma'ya kadar uzandığını savunmaktadır (Chun, 1997: 247). İç denetimin en az dış denetim kadar eski

bir geçmişe sahip olmasına rağmen, önemli bir yol kat etmesi yaklaşık 30-40 yıl öncesine dayanmaktadır (Gürkan, 2009: 18). Şirketlerinde ilk iç denetçi bulunduranlar A.B.D.’deki demiryolu şirketleri olmuştur. Bu denetçilere “Gezgin Denetçi” (traveling auditor) ismi verilmekteydi. Bu denetçilerin ana işlevleri bilet acentalarına gidip bilet ve para kontrolü yapmaktı (Uzun, 1998: 1).

Zaman içinde artış gösteren ekonomik iyileşmeler sonrasında işletmelerin binlerce kişiyi çalıştırmaya başlamasıyla bu kişiler geniş ve yaygın bir coğrafya kapsamında görev almaya başlamışlardır. Bu hızlı değişim devamında, şirket yöneticilerince yapılan işlerin denetlenmesi ihtiyacı hissedilmeye başlamış ve bu ihtiyaç dışarıdan getirilen denetçiler yerine içeride kurulacak bir birim aracılığıyla görülmeye başlanmıştır (Uzun, 1998: 1). Çünkü problemin büyüklüğü, bu işi yapacak birimi tam zamanlı çalıştırmayı ekonomik olarak mümkün kılar hale getirmiştir. Bu ekonomik nedenin yanı sıra, ihtiyacın dış denetçiler tarafından karşılanması hem daha maliyetli hem de yöneticiler ayrıntılı analizlere ihtiyaç duydukları için daha güç görünmekteydi (Gürkan, 2009: 18).

Modern anlamda iç denetim anlayışının doğup yaygınlaşabilmesi de; Victor Z. Brink’in “Modern İç Denetim” kitabının basılması ve 1941 senesinde ABD’de kurulmuş olan İç Denetim Enstitüsü (IIA)’nın kurumsal bir kimlik kazanmasıyla olmuştur (Acar ve Şahin, 2009: 90; Chun, 1997: 247). 1941 senesinde Amerika Birleşik Devletlerinde uluslararası nitelikte bir mesleki birlik olan “İç Denetçiler Enstitüsü” nün kurulmasıyla beraber iç denetim; muhasebeden ayrı, kendi başına profesyonel bir meslek olarak kabul edilmiştir. Bu mesleki örgütlenme çerçevesinde uluslararası anlamda geçerli olabilecek bir takım mesleki standartlar, etik kurallar ve uygulama önerileri geliştirilmeye başlanmıştır (www.theiia.org Erişim Tarihi: 21.05.2018). 1940’lı yılların sonlarına doğru, iç denetim teorisinin sistematik olarak ele alınması ve iç denetim organizasyonlarının da kurulmasıyla iç denetim altın çağına girmiş oldu. Yönetimsel denetimin de şekillenmesiyle birlikte, hataları tespit etme ve yolsuzluğu önlemek üzere faaliyetlerin incelenmesi ve mali etkinliği arttırmaya yönelik modern yönetimin önemli bir parçası haline gelmiştir (Guoming, 1997: 243).

Yönetimin önemli bir parçası haline gelen iç denetim birimlerinin kurulması hakkındaki düzenleme ise ABD’ de 1977 tarihli Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) kanunu ile gerçekleşmiştir (Alptürk, 2008: 29). Söz konusu kanun, halkın katılım sağlamış olduğu işletmelerin yetkili bireylerce yapılmasında ve kayda alınmasında yeterli güvence sağlayacak tatmin edici bir iç kontrol sistemi kurmalarını, finansal faaliyetleri bütün ayrıntılarıyla ve doğru bir şekilde yansıtan muhasebe kayıt sistemleri oluşturmalarını öngörmektedir (Alptürk, 2008: 29). Öngörülen bu güvencenin sağlanmasının en kolay yollarından biri ise iç denetim birimlerinin kurulmasıdır. Bu nedenle pek çok şirket iç denetim kadroları oluşturmuş veya mevcut ölçü ve kalitelerini arttırmıştır (Uyar, 2009: 55).

ABD’de başlayan iç denetim örgütlenmesi, 1982 yılında (ECIIA) Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu’nun da kurulması ile Avrupa Birliği’nde mesleki bir statüye kavuşmuştur (www.theiia.org Erişim Tarihi: 21.05.2018). İç denetim özellikle 2000’li yıllarda, Enron, Worldcom, Parmalat gibi uluslararası skandalların da patlak vermesiyle, artık organizasyonun en üstüne rapor veren ve kurum içinde vazgeçilmez niteliğe sahip olmuştur. Böylece işletmeye artı değer katan ve bu bağlamda saptadığı problemlere ilişkin çözüm önerileri sunan bir işletme fonksiyonu halini almıştır (Uyar, 2009, s.56; Elliott, 2007: 552). Türkiye’de ise 1995 yılında kurulan ve üye sayısı bugün yaklaşık 1200’e ulaşan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), mesleğin profesyonellerinin yetkinlikleri, kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal yönetim kalitesi ve iç denetçilik mesleğinin akademik gelişimi için faaliyet gösteren bir kuruluş olarak hizmet vermektedir (Memiş, 2006: 103).

1.2.3 İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

İç denetim, şirketin yönetim kurulu, üst düzey yönetimi ve diğer işletme personelinin kapsayan bir fonksiyondur. Belli bir süreye ait bir politika veya uygulama değildir, ancak işletmenin tüm seviyelerinde sürekliliği gösteren bir faaliyettir. İşletmelerin yönetim kurulu ve üst düzey yönetimi, işletme içi bir kültür oluşturulmasından, verimliliğinin sürdürülmesinden ve izlenmesinden sorumludur.

Ancak, tüm işletme personelinin denetim fonksiyonuna da katılması zorunludur. İç denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (www.oenb.at/en/img/bcbs92_tcm16-15498.pdf, 2009);

- Etkinliklerin sürdürülebilirliğine bakılması ve performans hedeflerinin uygulanmasına bakılması
- Mali ve idari bilgilerin güvenilirliği, bütünlüğü ve zamanlaması
- Mevcut yasa ve yönetmeliklere uygunluk.

İç denetimin performans açısından hedefleri, işletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ve olası zararların önlenmesidir. İç denetim fonksiyonu ile tüm işletme personelinin işletmenin menfaatini her türlü kişisel ve diğer çıkarlardan üstün tutmasını ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek için etkin çalışmasını sağlamak amaçlanmıştır. Öte yandan işletmenin karar verme organlarına güvenilir ve doğru bilgi ve raporlar sunması amaçlanmaktadır. Aynı zamanda, yılsonu bilanço verileri ile diğer finansal rakamların ve hissedarlara, denetim otoritelerine ve diğer üçüncü taraflara verilen raporların doğru ve güvenilir olması hedeflenmektedir (www.oenb.at/en/img/bcbs92_tcm16-15498.pdf, 2009).

Amaç, işletmenin tüm faaliyetlerinin ilgili yasal düzenlemelere, denetim otoriteleri tarafından belirlenen standartları ile kurum politika ve yöntemlerine uymasını sağlamaktır. Kurumun itibarını korumak için söz konusu ilkelere uyulması gerekmektedir.

1.3.İç Kontrol Sistemi

1.3.1.İç Kontrol Sisteminin Tanımı

Bir şirketin hedeflerine ve vizyonuna sağlıklı erişmesini sağlayacak olan politika ve prosedürlerin tümüne “kontroller” ismi verilmektedir. Bu kontrollerin oluşturmuş olduğu bütünlüğe de “iç kontrol” ismi verilmektedir (Alagöz, 2008: 99). “İç Kontrol Finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir” (Doyrangöl, 2001: 48).

Statement on Auditing Standards 78’de (SAS) Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından iç kontrole ilgili yapılan tanımda; “işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personelleri tarafından etkilenen bir süreç olarak karşımıza çıkan iç denetim de mali raporların güvenilir oluşu, işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilikleri, kanunda belirlenen ilgili yasa ve düzenlemelere hedeflenen uygunluk için makul güvence sağlayabilmek” ifadelerine yer verilmiştir (Doyrangöl, 2001: 48).

İç kontrol, bir iç denetim faaliyeti, finansal kontrol veya yazılı prosedürlerle başlayan bir iş olmamakla beraber, yönetimi ikame eden bir unsur da değildir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 98). İç kontrol, kurumun tüm fonksiyonlarını ve tüm birimlerini kapsayan, yönetim fonksiyonunun icra edilmesine aracılık eden, muhtelif kontrol noktaları içeren ve prosedürlerce tanımlanan bir süreci ifade etmektedir (Dabbağöglü, 2009: 110).

1.3.2 İç Kontrol Sisteminin Amacı

İç kontrol sisteminin amaçlarını, niteliğini, sistemden kimlerin sorumlu olduğunu ortaya koyan ve COSO tarafından gerçekleştirilen tanımında iç kontrol sistemi; bir şirketteki yönetim kurulları, üst yönetimler ve diğer personeller tarafından etkilenen ve bu bireylerin içinde bulunmuş olduğu (Messier, Glover ve Prawitt, 2006: 220; Kaval, 2008: 125):

- Finansal raporların güvenilirliği,
- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Mevcuttaki yasa, yönetmelik ve düzenlemelere uyum şeklinde üç grupta toplanan, hedeflere dair uygun bir güvence gerçekleştirmek üzere kurulmuş bir süreç olarak ifade edilmektedir.

Bir yönetim faaliyeti olan iç kontrolün, efektif biçimde kurulması, kurumların var olan limitlerini geçebilmelerini teşvik etmede, hedeflerin gerçekleşmesinde, kurumun değerli kaynaklarının boşa gitmemesinde ve kuruluşların hizmet alanlarına, rakiplerine oranla, daha iyi hizmet vermelerinde fazlasıyla önemlidir (Jeffrey, 2008: 52). Dahası iç kontrol sistemi, işletme fonksiyonlarının her bir alt fonksiyonuna farklı kişiler tahsis etmek suretiyle çalışanların birbirlerini kontrol etmelerini sağlamak, iyi bir belge, kayıt ve rapor sistemi ile personelin sorumluluklarını belirlemek, varlıklara erişimi sınırlandırarak örgütte kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmesi gibi olumsuz bir takım faaliyetlerle mücadele etmek gibi mekanizmaların hayata geçmesinde de önemli rol oynamaktadır (Kaval, 2008: 126). Bu yönüyle iç kontrol sistemi, farklı önlemlerden oluşan bir oto kontrol sistemi olarak algılanabilmektedir (Aslan, 2010: 69).

İç kontrol sisteminin amaçları üç kategori halinde aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:

Şekil 1. İç Kontrol Sistemi Amaçları

Operasyonların Etkinliği ve Verimliliği	Bir kurumun temel iş amaçlarıyla ilgilidir. Performans, karlılık amaçları ve kaynakların korunması.
Finansal Raporların Güvenilirliği	Güvenilir finansal tabloların hazırlanması, ara dönemlerde yapılan finansal raporlamalar ve belirli mali verilerin güvenilirliği.
Kanunlara ve Diğer Mevzuatlara Uygunluk	Kurumun uymakla yükümlü olduğu kanun ve mevzuatlarla ilişkilidir.

Kaynak: PWC, 2004, s.7.

İç kontrol sisteminin amaçları hem genel hem de özel amaçlar olarak ikiye ayrılmaktadır. İç kontrol sisteminin tanımlarından da anlaşılan iç kontrol sisteminin genel amaçları aşağıdaki gibi aktarılabilir (INTOSAI, 2006: 6; Erdoğan, 2009: 25; Baydarol, 2007: 26-28; Uyar, 2009: 28; Kell, Boynton ve Jhonson, 2001: 325):

- Düzenlemelere ve yasalara uyulması,
- Verimli ve etkili faaliyetlerin teşvik edilmesi,
- Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi,
- Hile, hata ve israfın önlenmesi,
- Kaliteli ürünler ve hizmetler sunulması,
- İşletmenin gelir, gider ve varlıklarının etkili, ekonomik ve verimli yönetilmesi,
- İşletmenin aktifinde yer alan ve sahip olunan varlıkların korunması,
- Düzenli, zamanlı güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,

- Muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Yönetim politikalarına bağlılığın özendirilmesidir.

Genel nitelikler içeren bu amaçların daha detaylı bir ifadesi olan özel amaçlar ise: geçerlilik, tamlık, kayıtların uygunluğu, varlıkları koruma ve mutabakattır (Uyar, 2009: 29; Ömürbek ve Altay, 2011: 382).

- **Geçerlilik:** Gerçek işlemlerin belgelendirilmesi ve bunların kaydedilmesi.
- **Tamlık:** Bütün işlemlerin kaydedilmiş olması.
- **Kayıtların Ugunluğu:** Gerçek işlemlerin uygun kayıtlara geçirilmesi ve kayıtların belli bir sistem dahilinde özetlenmesi, sınıflandırılması ve değerlendirilmesi.
- **Varlıkları Koruma:** Önceden belirlenmiş personelin varlıklara doğrudan erişebilmesi.
- **Mutabakat:** Kaydi durum ve fiili durumun karşılaştırılmasıdır.

1.3.3. İç Kontrol Sisteminin İçeriği

Her işletme ya da örgütte farklı kişiler ve farklı amaçlar bulunması sebebiyle her bireyin iç kontrole bakış açısı da farklı olmaktadır. Bu farklılıklara rağmen Doyrangöl (2002)'e göre iç kontrol: işletme varlıklarının korunması, güvenilir bilgi sağlanması, kurum içerisindeki verimliliğin artırılması ve önceden belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme gibi temelde 4 amacı gerçekleştirme de aktif rol oynamaktadır.

- **Güvenilir bilgi sağlanması:** Faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülebilmesi için yönetim zamanında sağlanmış güvenilir ve doğru bilgilere ihtiyaç duyar. Etkin bir iç

kontrol sisteminin bulunduğu işletmelerde güvenilir ve doğru bilgiler, güvenilir kararlar alınmasına yardımcı olmaktadır (Güredin, 2008: 318).

- **İşletme varlıklarının ve kayıtların korunması:** İşletmenin fiziki ve fiziki olmayan varlıkları, hem işletme içi hem de işletme dışı çevrelerin tehditlerine karşı her zaman belirli bir risk altındadır. Bu varlıkların çalınması, kaybolması veya amacı dışında kullanılması gibi durumların oluşmaması amacıyla uygun kontrollere ihtiyaç vardır. Özellikle bilgi sistemlerinin işletme yönetimiyle bütünleşme sürecine doğru ilerlemesi varlıkların ve kayıtların korunması gerekliliğini daha da artırmaktadır (Güredin, 2008: 318).

- **Verimliliğin artırılması:** Üretim sürecinin her aşamasındaki fire ve aksaklıkların azaltılmasını sağlayacak uygun bir kontrol sisteminin iş gücü ve zamandan sağlayacağı tasarruf ile varlıkların verimsiz ve amaçları dışında kullanımı önlenecektir (Güredin, 2008: 318).

- **Belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme:** Bir işletmenin temel amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için takip edilecek politika ve prosedürler, işletme yönetimi tarafından önceden belirlenir. Bu amaçlara ulaşırken çalışanların da bir amaç birliği içinde hareket edip etmediği, bu politika ve kurallara uygun davranıp davranmadığı mevcut iç kontrol yapıları ile test edilir (Aldrige ve Colbert, 1994: 23).

Bunlardan ilk ikisi muhasebe bölümü için çok daha önemli olup muhasebe kontrolleri olarak adlandırılırken; diğer ikisi ise yönetim için önemli olup yönetsel kontroller olarak adlandırılmaktadır (Bozkurt, 2010: 123). Yönetsel kontrol; yönetimin onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar işlemleri ile ilgili her türlü yordam ve kayıtları içerir (Alptürk, 2008: 14). Bunlar, istatistiksel analiz, zaman-hareket etüdü, başarı raporları, performans kayıtları, çalışanların eğitim programları ve kalite kontrol sistemleridir (Güredin, 2008: 317). Muhasebe kontrolleri ise; örgütün varlıklarını korumak ve finansal kayıtların güvenilirliğini sağlamakla ilgili olan tüm kayıt, süreç ve planlardan meydana gelir (Trennery, 1999: 8). Muhasebe kontrolü işletmedeki, yetkilendirme ve

onaylama, varlıkları koruma, kayıt tutma, muhasebe raporlarını hazırlama ile ilgili görevlerin ve faaliyetlerin üzerindeki fiziki kontrolleri içermektedir (Trennery, 1999: 8).

Sağlıklı bir iç kontrol mekanizmasına sahip olabilmek, kabul edilebilir düzeyde güven sağlayan muhasebe kontrollerini gerektirir. Çünkü muhasebe kontrolleri, mali tablolar üzerinde doğrudan etkiye sahip olan, denetçinin iç kontrol yapısını incelemesi sürecinde dikkate aldığı görev ve faaliyetlerden meydana gelir. Bu nedenle, güven sağlayan muhasebe kontrolleri için aşağıdaki ilkelerin uygulanması gerekmektedir (Güredin, 2008: 317):

- Gerçekleştirilen işlemler, yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun yürütülmelidir.
- İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun, muhasebe raporlarının hazırlanmasını sağlayacak ve varlıklar için hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek biçimde kaydedilmelidir.
- Varlıkların yanına girme ve varlıkları elleme, sadece ve sadece yönetimin vermiş olduğu yetkiye dayalı bir izinle gerçekleştirilmelidir.
- Uygun aralıklarla işletmedeki varlıklar ile bunların defter kayıtları arasında karşılaştırmaları yapılarak kayıtlı varlıkların hesabı sorulabilmeli, bunlar arasında bir fark bulunması halinde eyleme geçilmelidir.

İç kontrol mekanizmasının etkin işleyebilmesi için hem yönetsel kontrolleri hem de muhasebe kontrollerini göz önünde bulundurmak zaruridir. Dolayısıyla, yönetsel kontrolleri ve muhasebe kontrollerini ayrı olarak ele almak ve birbirinden kesin sınırlar ile ayırmak yanlış olacaktır. Çünkü yönetsel kontrol kapsamındaki kayıt ve işlemler aynı zamanda muhasebe kontrolleri ile ilgili de olabilmektedir. Örneğin, satışlar ve satışların

maliyeti ya da yatırım projeleri hem yönetsel kontroller hem de muhasebe kontrolleri ile ilgili olabilmektedir (Akçakanat, 2011: 60).

COSO'nun iç kontrol sisteminde odaklanılan eğitimlerin genelindeki anlamı; bileşenlerin genel anlamda neleri ifade ettiği belirtilmekle birlikte, tam anlamıyla ne işe yaradığı, iç denetim mensupları ve işletmeler için ne ifade ettiği, faydaları, ve ideal bir iç kontrol sisteminin kurulması aşamasında veya hali hazırda kurulu bir sistemin iyileştirilmesinde nelere dikkat edilmesi gerektiği detaylı değinilmemektedir.

COSO'ya uygun bir iç kontrol yapısı tesis edilmesi aşamasında, COSO ile ilgili önemli bilgi sahibi olan, iç denetim mesleği ile uğraşan ve ifadesi konusunda da sorun yaşamayan birçok yetkilinin, sorun yaşadığı aşıkardır. Diğer yandan denetçilere, asıl görevi olan iç kontrol sisteminin etkinliğini test etmek ve iç kontrol sistemini kurmak için bir talepte bulunulmayacağına ya da bu talepte bulunulmaması gerektiğine olan inanç ve kökten bağlılık sahanın ve hayatın gerçekleri ile de pek uyuşmamaktadır. Herhangi bir denetim aşamasında, denetim sahasında salt kontrol tasarım eksikliğinin tespiti olarak ifade edilen bulgular sonucunda hazırlanan raporların muhataplarına göre tatmin edici bulunmayacağı, söz konusu tasarım eksikliklerinin en azından giderilmesine yönelik uygulanabilir ve gerçekçi önerilerin belirtilmesi ya da danışmanlık faaliyetleri adı altında destek verilmesinin gerçek anlamda katma değer sağlayacağı unutulmamalıdır.

Şekil 2. COSO Boyutlu Matris



(www.glovia.com/html/news/newsletter/02_04/feature.asp, 2009)

1.3.4 İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

İç kontrolle iç denetim pek çok defa birbirleriyle karıştırılan iki kavram olarak görülmekte ve birbirlerinin yerine kullanılmakta veya birbirleriyle bulunan ilişkilerinden kopararak incelenmektedir. Keza iç denetim, iç kontrolün önemli fakat değişik bir işlevini meydana getirmektedir (Uyar, 2009: 46). İşletmelerin belirlemiş oldukları hedeflerine efektif bir biçimde erişmelerini sağlayacak olan, bu hedeflere erişirken de yeterli manada güven oluşmasına zemin hazırlayacak özellikte meydana getirilen usul ve yaklaşımların tümü iç kontrol sistemi şeklinde tanımlanır. Öte yandan iç denetim bundan farklı olarak; şirket içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olup, temelde iç kontrol sistemini oluşturan kontrol unsurlarının yeterliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlendirmek suretiyle fonksiyon gören bir kontrol unsurudur (Baydarol, 2007: 24).

Efektifliği bilinen iç kontrol yapısının dizayn edilmesi, kurulması ve devam ettirilmesi yöneticilerin sorumluluğuna verilmektedir (Uyar, 2009: 46). Fakat, iç kontrol sistemi ne denli etkin dizayn edilmiş olursa olsun hataların ortaya çıkarılması ve tedbir alınması açısından tam bir güvence oluşturmamaktadır. Makul ölçüde güvenilirlik sağlamaktadır (INTOSAI, 2006: 6). Bu sebeple de yöneticilerin iç kontrol sistemini düzenli takip etmeleri şarttır. Yönetim bu sorumluluğunu yerine getirmek için iç kontrol yapısının bir parçası olarak “iç denetim” birimini oluşturur. İç denetim, iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması ile sorumludur (Uyar, 2009: 46). Bu bakımdan iç denetim, aslında iç kontrolün daha etkin ve verimli çalışmasına katkı sağlayan, üst yönetimi gerçekleştiren olaylardan haberdar eden, etkili bir iç kontrol aracıdır.

Yöneticiler, iç kontrollerin kalitesi hakkında periyodik değerlendirme raporları aracılığıyla bilgi edinebilmektedir (Aslan, 2010: 70). Başka bir ifadeyle iç denetim, iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlayan, değerlendirmelerde bulunan ve öneriler sunan bir izleme ve değerlendirme faaliyeti işlevi görebilmektedir (Aslan, 2010: 70). Ancak iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun iç kontrol yapısının ikamesi değildir (Özeren, 2000: 5). Aksine, iç kontrol ve iç

denetim birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmektedir. Çünkü etkin bir iç kontrol yapılanması, sistem içinde hataların bulunması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz bir güvence sağlamadığı için kendi etkinliğini gözden geçiren bir iç denetim mekanizmasına gerek duymaktadır. Bu süreçte de iç kontrol ve iç denetim birbirine bağımlı iki değişken olarak tanımlanmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında da, iç kontrol, finansal yönetim ve hizmet sunum kalitesini güvence altına almaya yönelik dizayn edilmiş sistemlerin tümü, iç denetim ise; iç kontrol sisteminin efektifliğini ve yerindeliğini değerlendiren, risk yönetimi bağlamında yönetime danışmanlık hizmeti sunan, kurumsal yönetimin ve sürdürülebilir büyümenin sigortasıdır (TİDE, 2013: 3). Bir diğer ifadeyle, iç kontrol, harcamanın öncesi kısmında, eş zamanlı kontroller vasıtasıyla olası riskler karşısında bir güvenlik sistemi kurarken, iç denetim harcama akabinde de uygunluk, performans ve finansal denetimler yapmaktadır (Özkan, 2008: 102).

BÖLÜM II

STOKLARIN DENETİMİ

2.1 Stok Tanımı

Normal bir iş akışı içinde satılmak için elde bulundurulan, satılmak amacıyla üretilmekte olan veya üretim aşamasında ya da hizmetin sunulması aşamasında kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde elde bulundurulan varlıklara stok denir (TMS2)

Stok, şirketlerin faaliyetlerine göre taleplerini karşılayabilmek adına bulundurmuş oldukları bitmiş ürünler, farklı düzeylerdeki tamamlanmamış parçacıklar, yarı mamuller veya hammaddeyi ifade edebilmek adına kullanılan bir terimdir. “Şirketler faaliyet alanlarını etkin bir biçimde devam ettirebilmek, üretim alanını gerçekleştirmek ve müşterilerin ihtiyaçlarına cevap oluşturabilmek adına stok oluşturmaktadırlar.” (G. Gürçay, 2012: 17) Petrol istasyonları hizmet veren birer şirkettir. Petrol şirketleri kesinti vermeden sürekliliği devam ettirebilmek, aniden oluşabilecek ihtiyaçları giderebilmek adına işlenmiş durumda bulunan hammaddelerden meydana gelen kısacası bitmiş ürün stoklarını bulundurmak zorundadırlar. Stok bulundurma durumu, şirketlere belirli bir maliyet yükünü de beraberinde getirmektedir (G. Gürçay, 2012, s.17).

TMS 2 stoklara ilişkin muhasebe standardında, stokların maliyeti 3 unsurdan oluşur.

- Hizmet maliyetleri
- Tüm satın alma maliyetleri,
- Dönüştürme maliyetleri,

(TMS-2)

Benzinliklerde sürekliliği sağlamak ve olası aksaklıkları önlemek için stok bulundurulur. Petrol şirketlerinde ihtiyacın tam olarak bilinmemesi ve sistem içindeki verimsizliklerden kaynaklı stok bulundurulması zarurettir.

2.2. Stok Yönetimi

İşletmeler alım-satım veya üretim-satım şeklinde hizmet verip kar elde etmek ve süreklilik sağlamak amacıyla kuruluşmuşlar ise (sadece hizmet sektöründe faaliyet göstermek amacıyla kurulmamışlarsa); ellerinde belli bir miktarda emtia bulundurmalarıdır. Üretim-alım-satım amacıyla alınan bu emtiaların satın alınma işlemleriyle başlayıp, ambarlara alınmasından, perakende olarak müşteriyle buluşma serüveninin hepsini kapsayan süreç “stok yönetimi” denir. Verimli ve karlı bir ticaret için iyi bir “stok yönetimi” stratejisi geliştirmek gerekir. Bu stratejiyi belirlerken de doğru bir stok denetim sisteminin kurulması gerekir.

Başka bir ifade ile stok yönetimi, sürdürülebilirliği devam ettirmek amacıyla kurulan şirketlerin üretim-alım-satım için satın almış olduğu ilk madde malzeme, mamul, yarı mamul ve ticari mallara ait işlemlerin optimal olarak planlanması ve kontrol edilmesidir. İşletmelerin stok yönetiminde birincil hedefi; maksimum kar, minimum maliyet için en doğru stok bulundurma kararını iyi organize edebilmektir.

İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör; stok bulundurma süresi ve stok bulundurma miktarının belirlenmesi açısından oldukça önemlidir. Faaliyet gösterilen sektör değişkenlik gösterdiğinde; stok devir hızı ve stokun raf ömrü de değişkenlik gösterecektir. Stokun elde edilme kolaylığı, üretim süresi veya tedarik süresi de yine faaliyet gösterilen sektöre göre artış veya azalış gösterecektir.

Etkin bir stok yönetimi; öncelikle işletmenin finansman gücü göz önünde bulundurularak optimum stok yatırımı ve müşteri memnuniyetini maksimum seviyede

tutacak üst düzey hizmet kalitesiyle, üretim maliyetlerinin minimum seviyede tutulması ile sağlanır.

Gereğinden fazla bulundurulmuş stoklar finansman açısından işletmeye yük olabileceği gibi, bekledikçe stok bulundurma ve kontrol maliyetlerinin stok maliyetine eklenmesi ile stok maliyetlerinin eskiye göre daha fazla yükselmesini de sağlayabilir.

Tüm bu söylenenlere ek olarak işletmelerin stok yönetimindeki ikincil hedefi; sektörde iyi bir alıcı-satıcı ilişkisi kurmak, sürekliliği sağlamak ve etkin bir satış stratejisi oluşturarak yüksek bir stok devir hızını yakalamaktır. (<https://www.e-yaz.com.tr/stok-yonetimi/>)

2.3.Stok Bulundurmanın Yararları ve Sakıncalar

İşletmelerde stoklu çalışmak, şirketler için bir takım yararlar sunmaktadır. “Stok bulundurmanın faydaları aşağıdaki gibi aktarılabilir” (Küçük, 2014: 35).

- Üretim sürecinin sürekliliği sağlanmaktadır,
- Talep tahminlerine göre değişecek hataların zararları tamamen bertaraf edilebilir,
- Gelecek dönemlerde meydana gelebilecek fiyat artışlarından kar elde etme durumları olabilir,
- Stokların olması hali müşterilere karşı saygınlık ve gösteriş nitelikleri taşımaktadır.

Stok bulundurmanın faydaları olduğu gibi bir takım sakıncaları da olabilir ve bu zararları içinde en göze çarpan unsur “maliyet” kalemidir. “Stoklu çalışmanın zararları ve olabilecek eksiklikleri de aşağıdaki gibi sıralanabilir;” (Küçük, 2014: 36)

- Stoku olan bütün ürünlerin fazlalık yer tutması ve depo kiralalarının hayli fazla seyretmesi,

- Gereğinden fazla depo personeli bulundurma durumu,

- Stokların bozulması, değer kaybediyor olması, aşınma durumu ya da eskime hali

- Yüksek sigorta giderleri

gözlemlendiği gibi stok bulunduruyor olmanın bütün faydaları, sakıncalarından çok daha fazla olduğu görülmektedir (O. Küçük, 2014, s.36).

2.4. Stokların Sınıflandırılması

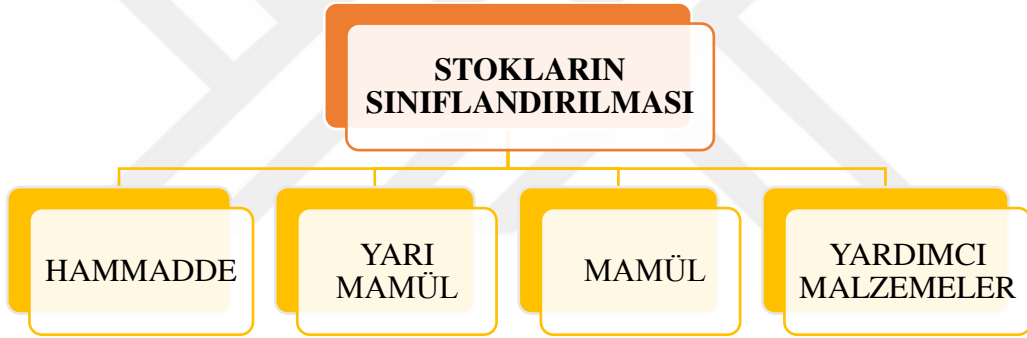
Etkin bir stok yönetim politikası için, yöneticiler ile çalışanlar arasında stok ve stok hareketleri konusunda bilgi akışının zamanında temini en önemli unsurdur. Stokların doğru sınıflandırılması ve optimal gruplandırılması stoklarla ilgili bilgi akışının doğruluğu açısından oldukça önemlidir.

İşletmenin stok tanımına giren emtiaları hep beraber incelemesi etkin bir denetim açısından yanıltıcı olabilir. Bu emtiaları kendi arasında nerede kullanıldığına, cinsine, değerine ve stoklama şekillerine göre benzer durumlar bakımından doğru sınıflandırmak

gerekir. İşletmeler stoklarını faaliyet gösterdikleri sektöre göre ya da şirketin üretim yapısına göre de sınıflandırabilirler.

2.4.1 Stokların Genel Sınıflandırılması

Stokların sınıflandırılma durumu, söz konusu işletme faaliyetlerinin organizasyonu içindeki kullanım amaçlarına veya farklı özelliklerine göre yapılmaktadır. Genel bir sınıflandırma yapıldığında, işletmeler faaliyetlerinin organizasyonu içindeki stoku hammadde, yarı mamuller, nihai mallar veya yardımcı malzemeler olarak ayırabilirler (O. Küçük, 2014: 28).



Hammaddeler: Şirketlerde üretim alanına katılmış olan ve işleme uğrayarak değer kazanmış olan tüm varlıklardır. Hammadde tanımları şirketlere göre değişkenlik gösterebilmektedir.

Yarı mamuller: Üretim sürecine girmiş fakat tam anlamıyla tamamlanmamış yani son şeklini almamış yarı tamamlanmış varlıklardır.

Mamuller (Nihai Mallar) : Üretim süreci tam anlamıyla tamamlanmış ve müşterilerin kullanımına hazır, teslim edilmek üzere depolanan ürünlerden oluşmaktadır.

Yardımcı malzemeler: Üretim süreci içinde doğrudan kullanımı olmayan, dışarıdan temin etme yaklaşımıyla alınan ve üretilecek malzemenin bazı bölümlerini meydana getirecek olan parça ya da ürünlerdir. Yardımcı malzemelere örnek olarak tamir parçaları veya makine yağları söylenebilir. Bu tür yardımcı malzemenin hangi üründe ne miktarda kullanıldığını tespit etmek imkansızdır.

“Stoklar süreç içinde bulunmuş oldukları evre açısından şöyle adlandırılabilirler:”
(O. Küçük, 2014: 29)

Hammadde stoku: Genel olarak hammadde stoku; mamulün hazırlanması için gerekli olan olmazsa olmaz parçaların işletmede depolanmasıdır. İşletmeler hammadde stokunu; piyasada oluşabilecek grev, kötü hava koşulları, vb. gibi kötü durumlarda tedarikçinin mal gönderememe riskinden korunmak için veya büyük çaplı alımlardan tasarruf sağlamak için ellerinde tutarlar. (D. Tengilimoğlu - V. Yiğit, 2013: 166)

Ara stok: Süreç içinde gerekli olan ürünün, hammaddeye dönüşmeden önceki süreçte, belli bir oranda işlenmiş parça veya yarı mamul olarak elde tutulan malzemelerin stokuna ara stok denir. İşletmeler üretim sürecindeki sürekliliği sağlamak, herhangi bir nedenle üretim sürecinin işleyişini aksatan nedenleri önlemek ve maliyetleri düşürmek amacıyla ellerinde ara stok bulundururlar. (D. Tengilimoğlu - V. Yiğit, 2013, s.166)

Üretim stoku: Kısacası üretim süreci tamamlanmış, satışa hazır ürünlerin stoklanmasıdır. İşletmeler piyasadaki rekabet koşullarını, ürünün stok maliyetlerini ve fiziki koşullarını göz önünde bulundurarak stok yapıp yapmama kararı verebilirler. (D. Tengilimoğlu - V. Yiğit, 2013, s.166)

2.5.Stok Bulundurma Nedenleri

İşletmeler üretim sürecinde herhangi bir aksama yaşamadan faaliyetlerinin düzenli sürdürülmesi, emniyet veya oluşabilecek spekülasyonların önüne geçmek için stok bulundururlar. Daha da açacak olursak işletmelerin stok yapmasında işletmenin kapasitesi, talep yoğunluğu, mevsimsel koşullar, piyasadaki belirsizlikler veya zaman kavramı göz önünde bulundurulur. Daha önce de değindiğimiz gibi, üretim sürecinde ham madde ve malzemeler farklı birçok işlemde geçmektedir. Üretim sürecinde yaşanacak herhangi bir aksaklıktan dolayı, sistemin tamamının etkilenebileceği düşüncesinden yola çıkılarak işletmelerde yarı mamul stokunun yapılması eylemi ihtiyacı doğmaktadır.

Stok üretim sürecinde, yöneticiler tahmini bir talep belirler. Fakat, tahmin edilen taleple gerçekleşen talep arasında farklılıkların oluşması çok olağan bir durumdur. Aradaki bu farkı yok etmek için, işletmenin daha önceden depoladığı stoklara ihtiyaç duyulur. Yani stoklar, tahmini talep yanılgılarının ortaya çıkardığı zararları, minimum kılan unsurlardır.

İşletmenin özellikle mevsim geçişlerinde elinde stok bulundurması geçici taleplere cevap olması açısından çok önemlidir. Örneğin petrol sektöründe çalışan bir işletme; akaryakıt satış elemanlarına yazlık ve kışlık olmak üzere senede 2 defa üniforma satın alır. Dağıtıcı firma genellikle istasyonların bu talebine geç cevap verir. Yazlıkları ortalama Haziran ayında kışlıkları da ortalama olarak Kasım ayında teslim eder. Ankara’da olan bir bayi için bu tarihler çok geç olmaktadır. Çünkü Mart ayının ortasından itibaren havalar ısınırken, Eylül ayının sonlarına doğru da hava aniden soğur. Dağıtım firmasının yeni üretim sürecine soktuğu ürünleri beklemesi çalışanları olumsuz hava koşullarından dolayı zora sokar. Böyle bir durumda dağıtım firmasının elinde geçen seneden stokları varsa, bayisine göndererek talebi karşılamış olur. Verdiğimiz örnekten de anlaşıldığı üzere mevsim geçişlerinde ürünün son kullanma tarihi de göz önünde bulundurulması koşulu ile uygun sektörlerde stok bulundurulması talebi karşılamaktan da öte müşteri memnuniyetini sağlamakta önem arz etmektedir.

Verilen bu bilgiler ışığında anlaşılabacağı üzere, tahmini talep ile gerçekleşen talep arasındaki fark; üretim süreci aracılığıyla değil de işletmenin stokları ile karşılanır. Tedariki ve talebi mevsimlik ürünlerin piyasada yerini alabilmesi için; üretim sürecini doğru yönetmek, üretimi gerçekleşen malı mevsim geçişlerinde yeterli miktarda stokunda bulundurmak ve doğru zamanda piyasaya sürmek gerekir. İlk madde malzeme, mamul ve yarı mamullerin stoklanması ise, muhtemel aksaklıklardan doğacak riskleri minimize etmek için gerekli olabilir.

2.6. Stokların Denetimi

İşletmeler için özellikle stok denetimi önem arz etmektedir. Etkin bir stok denetimi ile, hileli yollarla bir çok hırsızlık durumu ve suistimal durumları önlenir. Dolayısıyla stok denetimi üretim sistemlerinde özellikle yöneticilerin yakinen odaklanması gereken bir problem haline gelmiştir. Stokların üretim hataları ve doğru olmayan stok politikaları yüzünden birçok işletme kritik bir süreçten geçmek durumunda kalmıştır. Etkin ve verimli bir stok sistemi üretim sürecinin iyi planlanması ve kontrol edilmesi ile mümkün olmaktadır. Bir de bunun yanında pazarlama stratejisini de iyi planlamak gerekir.

Genel olarak iyi bir stok kontrolü, işletmelerin üretim-alım-satım ve finansal durumlarına göre piyasadaki talebi ve kendi satış potansiyellerini iyi analiz ederek en doğru stok çeşit ve miktarının belirlenmesini gerektirir. Kısacası stok kontrolü, işletmenin deposunda bulundurulacak stokun ne az ne çok, ama üretimi ve sürekli satışı aksatmayacak yeterli miktarda ne kadar bulundurulması kararının iyi yönetilmesidir.

Bir başka ifade ile;

- Doğru zamanlama,
- Yeterli miktarda,
- Planlanan yerde,

- Tercih edilen kalitede,

stokun sağlanabilmesi için ne zaman, ne kadar tedarik edilebileceği sorularına cevap bulma işlemidir.(<https://www.odevsel.com/genel-kultur/1530/stok-ve-stok-kontrol.html>)

2.6.1. İşletmenin Örgütsel Yapısı

Stokların tedarik edilmeleri sürecinde denetimi, muhasebe verilerinde izlenmesi, stokların fiziksel şekilde depoda bulunuyor olması ve satış oluncaya dek korunması safhalarında elzem olan sorumlulukların yerine getirilebilmesi, şirketlerin örgütsel yapılarıyla doğrudan ilişkilidir. Şirketlerin örgütsel durumları bu sorumluluğun dağılımlarına uygun biçimde düzenlenmelidir. Yani bir işletmede stokun tedarikinden satılmasına kadar olan süreçte geçtiği evrelerin her biri ile farklı birimlerin ilgilenmesi şirketin örgütsel bir yapı içerisinde olduğunu gösterir. Örnek vermek gerekirse de; satın alma servisinin arzu edilen nitelikte stok tedarik etme araştırmaları, mali servisinin stok alımı adına gerekli maddi kaynağı sağlayabiliyor olması, muhasebe servisi vasıtasıyla temin edilmiş olan stokların kayıtlara geçirilmesi stoklarla alakalı gelişim ve değişimlerin muhasebe biriminde izlenebilmesi ve ambar servisinin stokların depolanması evresindeki görev ve sorumluluklarının farklı olması; işletmelerde örgütsel bir yapının bulunduğunu göstermektedir.

Denetim bakımından duruma bakıldığında da işlemlerin farklı birimlerin sorumluluklarında bulunması, oluşma ihtimali olan hata ve hilelerin biraz olsun önüne geçilebileceği durumunu yansıtmaktadır. İşletme içerisinde stok tedariki, kayıt, finans ve depolama işlem adımı aynı bölüm ya da aynı çalışanlar tarafından yapıldığında denetim bakımından güvenilirlik düşmüş olacaktır. Nedeni de departmanlar içerisinde sorumluluk dağılımları daha özenli davranılmasını gerektirmektedir. Böylelikle iç kontrol bölümlerin birbirlerini denetlemesine olanak sunmaktadır.

2.6.1.1. Stoklarla İlgili Uygunluk Denetiminin Yapılması

Şirketlerde uygunluk denetimleri, denetçi tarafından muhasebe kayıtlarının doğruluklarının tespiti, maliyetlerin doğru belirlenip belirlenmediği ve mamul veya stoklara dağıtılan maliyetlerin uygun bir biçimde dağıtılıp dağıtılmadığının araştırılmasıdır.

Uygunluk denetiminde öncelikle satın alınan hammadde, malzeme, mamul vb. stokların üretime gönderilmesi veya şirketin depo ya da ambarından herhangi bir sebeple çıkarılmasının kayıtları detaylıca incelenmelidir. Bu denetim yapıldıktan sonra şirketin ilgili kalemlere ait defter-i kebir yani büyük defter kayıtlarının incelenmesi gerekmektedir. Olağanüstü bir hareketlilik ya da şüpheli mal giriş çıkışlarının bulunması halinde bu durumlara ilişkin kayıtlar dikkatle incelenmelidir (Özal,1964).

2.6.1.2.Stoklara İlişkin Maddi Doğruluk Denetimi

Denetim standartları stokların fiili olarak işletme de var olduklarının tespit edilmesini vurgular. Denetçi stok sayımına fiili olarak iştirak edememişse, kayda alınan stok tutarlarının doğruluğunu, diğer denetim tekniklerine başvurarak araştırmalıdır.

Stok denetiminde Maddi Doğrulama evreleri şunlardır:

- 1- Müşteri şirketin stok sayımları planının incelenmesi,
- 2- Yapılacak stok sayımının gözlemlenmesi,
- 3- Belirlenen stok değerlendirme yönteminin denetimidir.

2.6.1.3. Müşteri İşletmenin Stok Sayım Planının İncelenmesi

Denetçi gerekli gördüğü durumlarda şirketin kayıtlarıyla işletmenin ürün satmış olduğu müşterilerinin veya mal tedarik ettiği satıcı şirketin stok sayım planını inceleyebilir. Böylece işletmenin sayımlarını ne ölçüde titizlikle yapmış olduğu, stoklara ilişkin yanlışlıkların olabilme olasılığının ne ölçüde yüksek olduğunu değerlendirme olanağı bulabilir.

Denetçi incelemelerini yaparken ilk olarak daha önce stok sayımının yapılıp yapılmadığını, kaç kez yapıldığını, kim tarafından yapıldığını ve bu sayımdan yetkili ve sorumluları tespit etmelidir. Stoklarla alakalı herhangi bir talimat olup olmadığı, varsa da bu talimattan sorumlu bulunan bireylerin yetki durumları incelenmelidir. Şirkette modası geçmiş olan, sürümü çok düşük, değer düşüklüklerine maruz kalmış ya da şirkete ait olmayan stokların olup olmadıkları belirlenmelidir.

Eğer denetçinin inceleyeceği şirket bir üretim şirketiye, satın alınmış olunan mamul bazı farklılıklara uğrayarak stoka dönüşeceği için denetçi hammadde ya da mamulün ilk alımından son çıkışına dek geçirecek olduğu zamanları ve aşamaları göz önüne alarak denetimle ilgili yapılan araştırmalarını sağlıklı bir şekilde yürütmelidir. Gerekirse bu konuda uzman bir bireyden yardım alabilir. Ancak yapılan incelemelerde işletme dışından bir kişinin tarafsız bir gözle yaklaşması, yapılan denetimin güvenilirliğini artıracaktır. Bu konuda işletme denetçiye her türlü yardım ve imkanı sağlamalıdır.

2.6.1.4. Yapılacak Stok Sayımının Gözlemlenmesi

Yapılan stok denetiminde denetçi bizzat stok sayımını yapmayabilir. Eğer denetçi sadece stok sayımını gözlemlemek isterse stok sayım planlamasını bu duruma göre düzenlemelidir. Denetçi, şirkette bulunan stoklarla ilgili daha önceden bilgi sahibi

olmalıdır. Şirkette stok sayımında görev alacak kişileri, görev ve yetkileri ile tanınmalıdır. Stok sayımı yapılacak bölüm ve işletmenin genel durumu hakkında bilgisi olmalıdır.

Denetçi fiilen stok sayımına katılmayacaksa bunu herkese bildirmelidir ve yapılan sayıma müdahale etmemelidir. Eğer gerekli görürse yapılan hatalar için yetkili kişilere gerekli uyarılarda bulunabilir hatta bu durumu raporunda belirtebilir.

Yapılan denetim çalışmaları sistemli ve düzenli yürütülmelidir. Sayımı yapılan stoklar için stok etiketleri kullanılmalıdır. Böylelikle sayımı yapılan stok tekrar sayılmamış olur. Bu durumda denetçi dikkat etmelidir. Sayımı yapan kişiler bazen kasıtlı bazen dikkatsizlik sonucu aynı malı birden çok sayabilirler. Bunun yanında bazı stoklar hiç sayılmamış da olabilir.

Denetçi yapmış olduğu sayım sonucunda mallarda bir noksanlık tespit ederse işletmenin, satış hasılatını gizlemeye yönelik bir işlem yapmış olabileceği yönünde şüphe duymalı ve incelemesini bu yönde geliştirmelidir. (Duruşen Acar, 2007)

Denetçi çalışmalar sırasında bozuk, hasarlı, çürük, modası geçmiş stok gibi durumlarla karşılaşırsa bunu çalışma kağıtlarına not ederek daha sonra ayrıntılı incelemelidir. Denetçi stokların ölçümünde kullanılan ölçü biriminin metre, kilo, vs. cinsinden uygunluğunu da değerlendirmelidir. İşletmede sayım aşamasında eğer stokların yerinin değiştirilmesi gerekirse denetçi bunu kendisi yapmamalı işletme çalışanlarından yardım almalıdır.

Stok adedi çok fazla olan işletmelerde denetçi son kontrollerini yaparken bilgi birikimi ve tecrübelerine dayanarak kendi uygun gördüğü rastgele birkaç malı incelemeli, stok çalışmalarında sayılan miktarın fiili durumla aynı olup olmadığını karşılaştırmalıdır. Yapılan denetim çalışması sonucunda denetçi görüşünü bir rapor halinde belirtmelidir. Bu

raporda yapılan çalışmalar, oluşan aksaklıklar, uygulanan yöntem ve tüm çalışmaları anlatan denetçinin görüşü yer almalıdır.

2.6.1.5. Sayım Sonucu Yapılması Gereken Denetim Çalışmaları

Fiziksel sayımları yapılmış olan stoklar için gerçekleşecek bir diğer durum, stok fiyatlandırılmasının yapılmasıdır. Stok miktarı ile stok fiyatı çarpılarak, elde bulunan stokların toplam değeri bulunmalıdır. Bu esnada da mevcut muhasebe kayıtları ile uygun stok değerlendirme yaklaşımının kullanılıp kullanılmadığı ve gerçekleşen matematiksel işlem adımlarının doğrulukları denetçi tarafından yeniden hesaplama yöntemi kullanılarak kontrol edilmelidir.

Denetçilerin gerçekleştirmiş oldukları araştırmalar kapsamında elde edilen verilerle muhasebe kayıtları mukayese edilerek varsa değişiklikler; denetçinin bu değişiklikleri ve nedenlerini araştırması gerekmektedir. Daha öncesinde de bir denetim araştırması gerçekleşmişse denetçi düzeltme kayıtlarının bulunup bulunmadığını ve varsa düzeltme kayıtların gerçekleşip gerçekleşmediğine dikkat etmek zorundadır. Yine denetçi tarafından denetimin yapıldığı tarihe kadarki stok hareketleri incelenmelidir. İncelemenin yapılmış olduğu dönemle daha evvelki dönemlerin stok hareketleri, personel harcamaları, stok maliyetleri ve şirketin karlılık durumu detaylıca incelenmelidir.

2.6.2. Stoklarda İç Kontrol Sisteminin Gözden Geçirilmesi

Stok kontrollerinde iç denetimlerin asıl amacı ve kapsamı, finansal tabloların denetimlerinden, uygunluk denetimlerine, faaliyet denetimi ve iç kontrol sisteminden çok daha kapsamlı olmasının yanında sayılan bu denetim türlerini içermektedir. (Aslan.,2004: 196)

Şirketlerin iç kontrol yapıları, işletmelerde birçok kalemde olduğu gibi stoklar kaleminde de denetim manasında çok önem arz etmektedir. Şirketlerde iç kontrol yapısı dengeli olarak dağıtılmış, görev ve sorumlulukların tümü alanında yetkin çalışanlara verilmiş, gerekli denetim ve düzenlemeler belirli aralıklarla gerçekleştirilmiş ise etkin bir iç kontrol yapısından bahsetmek mümkündür.

Genel olarak iç kontrol sistemi, bir işletmedeki yöneticiler, beyaz yakalılar ve mavi yakalılar tarafından işletilir. Yani işletmede fiili olarak çalışan herkes iç kontrolü etkiler ve iç kontrol sisteminden etkilenir. Bunun için iyi bir strateji geliştirmek gerekir. Bu stratejide çalışanların bilgi ve becerilerine göre sorumluluk tanımlarını iyi yapmak ve görevler arası hiyerarşiyi iyi belirlemek gerekir. Kim hangi işten ne kadar sorumludur alt üst ilişkisi kurduğu kişiler kimlerdir bunun net bir biçimde çalışanlar tarafından bilinmesi gerekir.

İç kontrol sisteminin aşamaları aşağıda aktarıldığı gibidir:

- İşletmenin Örgüt Yapısı,
- Stokların Satın Alınması,
- Stoklarla İlgili Alım İşlemlerinin Kayıtlara Geçirilmesi
- İşletmede Bulunan Stoklara Erişim
- İşletmede Bulunan Stoklar ile Defter Kayıtlarının Karşılaştırılmasıdır.

2.6.2.1. Stokların Satın Alınması

İlk olarak üretim ve ticaret şirketlerinde aktiflerin ortalama % 10 – %30 düzeyinde ya da daha fazla bir bölümünün stoklardan meydana geldiği gözlenmektedir. Bu nedenle de şirketler devamlı stok alma gereksinimi hissetmektedirler. (Büyükmirza, 2008: 729)

Şirketlerin stok alma gereksinimi meydana geldiğinde bu satın alma isteği doğrudan depodan ya da ilgili üretim departmanından gelmelidir. Şirketin gereksinimi olan stokun tedarik edilmesi için ilgili departman tarafından alınacak stokun miktar ve niteliğini belirten satın alma, “istek fişi” düzenlemelidir. Stokların satın alınması evresinin uygun bir biçimde yürütülebilmesi adına satın alma departmanı tarafından satın alma istek fişine dayanarak alım süreci gerçekleştirilmektedir. Satın alma istek fişi üç kopya şeklinde düzenlenmelidir. Asıl olan istek fişi, ürünün alınacak olduğu işletmeye gönderilir diğerleri de gerekli birimlerde bulundurularak işletmede bırakılmaktadır.

Satın alınmış olan eşyanın işletmeye girişlerinde de malın kabul görmesi ve aynı zamanda teslim alınarak depoya gönderilmesi keza farklı bir bölümün işi olarak yapılmalıdır. Bu birim malı sayarak teslim alır ve bu işlemi yaparken de teknik şartnameye, irsaliyeye bakmakla sorumludur. Herhangi bir sorun olmadığı durumuna varıldığında da teslim alma raporu düzenleyerek gelen malı teslim alır ve düzenlenen teslim fişinin bir kopyası ile malı depoya gönderir. Düzenlenen teslim alma fişinin bir örneğini de muhasebe departmanına ve satın alma departmanına gönderirken teslim fişinin aslı teslim alma bölümde bırakılır.

kadoil  **SEVK İRSALİYESİ**

İ. KODU : 34 TARİH : 23.08.2018

GÜVERENLİK

SAYIN: Kadoğlu Petrol Ürünleri Gıda Sanayi Ve Ticaret İşletim Anonim Şirketi (Yenimahalle) SEVK TARİHİ : 23.08.2018
Orman Çiftliği Mahallesi Ahmet Raif Sokak No 10 (Adı : Adı : YENİMAHALLE / ANKARA)

YENİMAHALLE / ANKARA **862979** İRSALİYE TARİHİ : 23.08.2018

Müşteri VD Hesap No: CİZE / 480190120 İRSALİYE NO: 862979
BAY/HB-2018/0811

KODU	CİNSİ	YOĞUNLUK	MİKTAR KG	MİKTAR KG/lt	BİRİM FİYAT	TUTARI
	MOTÖRİN	0,8000	6.380	5.240		

Sekirad Adresi: İSTASYON
AYMET REFİK SK. NO:10 YENİMAHALLE
Orman Çiftliği Mahallesi Ahmet Raif Sokak No 10 (Adı : Adı : YENİMAHALLE / ANKARA)

MÜHÜR NO: 18-059709-10-11-12-13-14-15-16-17-18-19

İşbu irsaliyeler irsaliye faturası cins ve miktar yazılı olan malın, ki nüsha irsaliyesiz irsaliye faturası ve ekindeki ameliyat raporu ile birlikte münhasıran olarak ekteki yazı ile teslim alınır.

BM 1282 Dizeci Yarıklı, PQR, D/E, Eşit Hüküm 840K çevre için belirlenmiştir.

AÇIKLAMALAR

Vergi Dairesi: YENİKAPLI
Olarak Değerlendirildi

Ticaret Sicil No: 591262
www.kadoil.com.tr

KADOOĞLU PETROL ÜRÜNLERİ TİCARET SANAYİ İTHALAT VE İHRACAT A.Ş.
İ.Ö.T. M. BULVARI - LÜK KİT. YERLİKÖY - ZAKIRKÖY - İSTANBUL
Tel: (0212) 485 56 56 Fax: (0212) 485 07 80
Büyükdere Kurumlar Vergi Dairesi : 480 015 9095
Mersis No: 344601549000011 - Tic. Sic. No: 591262-0

TESLİM ALAN
MUSTAFA MERCAN
7142556/7142557

Resim 1: Sevk İrsaliyesi

Resim 1 de akaryakıt alımına ait bir sevk irsaliyesini görmekteyiz. Sevk irsaliyesinde alınan ürünün cinsi miktarı yazılırken alt kısmında da yakıt alımı sırasında TÜPRAŞ tarafından tankere takılan mühürlerin numaraları yazmaktadır. Yakıt tanklara boşaltılmadan önce mühür numaraları kontrol edilir, mühürler kırılır ve sonrasında ürün boşaltımı sağlanmaktadır.

Genel olarak stokların denetimini aşağıdaki gibi bir tabloda özetleyebiliriz.

STOKLARA UYGULANABİLEN DENETİM TEKNİKLERİ		
1 .	İşletmenin stok sayımının değerlendirilmesi	Soruşturma ve Gözlem
2 .	Finansal tablolarda görünen stokların işletme sahipliğinde olduğunun saptanması ve maliyet değerlemesinin doğrulanması	Belgelerin incelenmesi, Fiili sayım, Doğrulama, Karşılaştırma, yeniden hesaplama, kayıtları tekrardan izleme
3 .	Malzeme ve stokların satın alınması ve satılması ile ilgili kayıtların dönemsellik ilkesine göre doğru tarihte kayda alınıp alınmadığının saptanması	Kayıt ve belgelerin incelenmesi, Karşılaştırma yapılması ve Soruşturma yapılması
4 .	Stok gruplandırılması ve finansal tablolarda mevzuata uygun olarak kayda alınıp alınmadığına bakılması.	Doğrulama
5 .	Stok değer düşüklüğü karşılığı hesabının doğruluğunun hesaplanması.	Belge ve Fiziki incelemenin yapılması, Yeniden hesaplama, Göz atma, Karşılaştırma, Soruşturma
6 .	Alım ve satım sözleşmelerinin incelenmesi.	Göz atma, Belge inceleme, Soruşturma
7 .	İç kontrol sisteminin Stok hesapları ve maliyetleri üzerindeki etkinliği.	Soruşturma.
8 .	Maliyet hesaplarının tutar olarak doğruluklarının incelenmesi.	Analitik inceleme, Karşılaştırma.

2.6.2.2. Stoklarla İlgili Alım İşlemlerinin Kayıtlara Geçirilmesi

Şirketlerin satın almış oldukları stoklara ait teslim alma fişlerinin muhasebeye gönderilmesiyle satın alınan mal muhasebe kayıtlarına geçmektedir. İç kontrol sistemi gereği de muhasebe birimlerine fiş, fatura, irsaliye benzeri gerek şirket dışından gerekse de şirket içerisinde gelen onaylı evraklara dayanılarak işlemler muhasebeleştirilmektedir. Muhasebe birimi malın faturasıyla teslim alma fişi ve satın alma belgesini kontrol ederek uygunluklarını denetlemektedirler. Gerçekleşen bu çalışmalar hataya neden oluşturmamak adına özenli yapılmak durumundadır. Satın alınan malların doğru hesaplar aracılığıyla ve doğru tutarlar üzerinden kaydedilmesi de muhasebe biriminin sorumluluğundadır. Stokların doğru kaydedilmesi etkin bir raporlama sistemini de beraberinde getirmektedir. Muhasebe biriminin kayıtlarına dayanılarak şirketin harcamaları da tespit edilmekte ve bu verilere dayanılarak stok alım – satımında işletme öngöründe bulunabilmektedir.

Stoklarla ilgili hareketler ticari belgelere kaydedilirken gerekli özen gösterilmeli ve ticari defterler kanuna uygun tutulmalıdır. Kanuna uygun tutulan ticari defterler şirket lehine delil olurken, kanuna uygun tutulmayan ticari defterler işletme aleyhine delil sayılmaktadır. (Arzova B.,2009: 132)

2.6.2.3. İşletmede Bulunan Stoklara Erişim

Şirketler satın almış oldukları stokları muhafaza etmek maksadıyla depo veya ambarlarda muhafaza etmektedirler. Fakat stoklar depo içinde beklerken herhangi bir olumsuz duruma neden oluşturmamak adına güvenilir bireylere, depo görevlilerine veya ilgili birim şefliğine yetki tanımlamalıdır. Satın alınmış olan tüm stok ürünleri satın alma birimi tarafından depoya yönlendirilirken, alınmış olan stoka ait belge de stokla beraber depo ya da ambara gönderilmelidir.

Şirketler mali tablolarını inceleyerek bilançolarında görünen stok miktarına göre daha fazla stok gereksinimi duyulup duyulmadığına net olarak karar vermektedirler. Şirketler kayıtlarında görünmekte olan stok miktarlarıyla depo veya ambarda var olan stok miktarlarının eşit olması gerekmektedir. Depo veya ambarda görevli olan personel söz konusu bu stokların noksan veya fazlalıklarından da sorumlu olan kişidir. Bu nedenle de stok giriş çıkışlarına ve bekleme sürelerine sorumlu bireyler vasıtasıyla dikkat edilmelidir.

2.6.2.4. İşletmede Bulunan Stoklar ile Defter Kayıtlarının Karşılaştırılması

Şirketlerdeki iç kontrol yapıları, depoda veya ambarda mevcut olan ürün miktarıyla kayıtlarda görünmekte olan stok miktarının mukayese edilme durumuna olanak sunmalıdır. Belli aralıklarda işletmeler stok hesaplarında herhangi bir noksan veya fazlalık olup olmadığının tespiti için “envanter” adı altında stok sayımı yapar. Şirketler tarafından atanmış olan bir diğer birey ya da denetçi tarafından envanterle ilgili araştırmalar yapılmakta ve bu araştırmalara depo ya da ambardan sorumlu bireyler de katılmaktadır. Şirket içerisinde görevlendirilmiş olan iç denetçi, yalnızca şirketlerdeki hata ve hileleri tespit etmekle kalmayıp, daha ileriki bir zaman diliminde de meydana gelebilecek olumsuzlukların yaşanmaması için yöneticilere gerekli açıklamaları yaparak onlara danışmanlık etmektedirler. (Basel Committee on Banking Supervision, 2000)

Yapılan çalışmalarda, fiili durum ile kaydi durumun birbirlerine uygunluğu amaçlanmaktadır. İşletmelerde her zaman bir noksanlık veya fazlalık söz konusu olmamakla birlikte denetim kontrol amacıyla da yapılabilmektedir. (Güredin, 1997: 279)

Denetçinin görevi, şirketlerin mali tablolarında hataların yaşanıp yaşanmadığını tespit etmektir. Denetçi, gerekli incelemeleri yaptıktan sonra finansal tablolarda bir hata tespit ederse durumu işletmeye bildirerek gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlayacaktır. (Aslan, 2003: 95)

2.6.2.5.Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzenleri

Etkili bir İKS için elzem olan koşullardan bir tanesi de firma içindeki birimlerin organizasyonlarıdır. Örnek uygulama kapsamında, devam eden ve sürdürülmeye çalışılan geniş ağda bir muhasebe organizasyonun olduğu firmalarda başarı oranının daha yüksek olması sonucu gözlemlenmiştir. Genel merkez kapsamında, organizasyonun boyutunun geniş çaplı olması, görevlerin ayrılığı ilkesi gereği değişik bölümlerin değişik işlemleri gerçekleştirmesi olanağını doğurmaktadır.

Muhasebe bölümünde satın alma departmanından gelen gider faturaları, yetkililerce kontrolü sağlanmış alış faturaları ile pazarlama ve satış departmanınca iletilen satış evrakları (z raporları, otomasyon dökümleri...) kayıtlara girilerek gerekli dosyalama düzenine sokulur. Muhasebe bölümünün dayanak noktası resmi belgelerdir. Belgesiz hiçbir işlemi kayıt altına alamaz. Bunun yanında stokların uygun sınıflandırılması, tüm kayıtların tek düzen hesap planına uygun olarak kaydedilmesi muhasebe kayıtlarının güvenilirlikleri bakımından ve üst yönetime karşı raporlamanın da zamanında yapılabilmesi bakımından önem taşımaktadır.

2.6.2.6. Kayıtların Korunması ve Belgelerin Saklanması

İşletmede muhasebe departmanınca kayda alınan tüm belge ve bilgilerin muhafaza edilmesi de yine muhasebe departmanının sorumluluğundadır. Muhasebe departmanı gelen tüm belge ve dökümanları kayıt altına almanın akabinde gerekli klasörlere takarak dosyalamayı gerçekleştirir. Belirli bir zaman diliminden sonrada muhasebe birimine ait dosyalar arşiv depolarına kaldırılır. İşletmeyle ilgili elektronik ortamdaki tüm veriler, bilgi işlem departmanlarınca günlük olarak yedekleme işlemleri gerçekleştirilerek kayıtların muhafaza edilmesi sağlanır.

Anket çalışması kapsamındaki işletmelerden bir kısmı bu işlemleri profesyonelce yürütürken, bir kısmı da çalışanların vicdanına bırakarak bilinçsizce yol almaktadır. Yapılan işlemlerin doğruluğunu iç kontrol sistemi ile bağdaştırmak tam yerinde olacaktır. Tüm işlemler gibi, iç kontrol sisteminin oturduğu işletmelerde her şeyin kontrol altında olduğu gözlemlenirken; işlemlerin yapılmasında görevler ayrılığı olmadan birkaç çalışanla işlemlerin yürütüldüğü işletmelerde bu işlemlerin düzgün kayıt altına alınmadığı gözlemlenmiştir.

2.6.2.7.Stokların Fiyatlandırılmasının Denetimi

Stok hesaplarını denetlerken, işletmenin sürekliliği ve faaliyetlerinin devamlılığı için stoklar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ) göre kayda geçirilmiş mi ve mali tablolar doğru raporlanmış mı sorularına cevap aranmalıdır. Bunun için de denetçi; stokların işletme bünyesinde olduğunu, fiili olarak saptamalıdır. Ayrıca fiziki olarak işletme bünyesinde bulunan stokların kullanılmaya ve satılmaya elverişli bir durumda olduğunu ve doğru fiyatlandırıldığını da tespit etmelidir (Güredin, 2007: 429).

Fiili olarak stokların sayılmasından sonraki “stok kalemlerinin fiyatlaması (değerlemesi)” aşaması denetim sürecinde oldukça önem arz eden bir adımdır. Daha önce de değindiğimiz gibi, işletmenin kayıtlı stoklarının toplam değerini stok miktarlarıyla stok birim fiyatlarının çarpılması suretiyle buluruz. Dikkat edilmesi gereken husus; sayımda tespit edilen fiili stok miktarlarının tutara dönüştürülürken çarpıldığı birim fiyat bilgisinin doğruluğudur. İşletmenin benimsediği maliyet yöntemine bağlı olarak faturaların kontrol edilmesi gerekir. Bunun yanında, maliyet artırıcı ve azaltıcı iskonto ve iadelerin dikkatli incelenmesi gerekir. Muhasebenin dönemsellik kavramı gereği dönemler arası stok fiyatlarının tutarlı olup olmadığı analiz edilerek, maliyetlerin karşılaştırılması suretiyle kanıtlar toplanır. Bilançoda görülen stoktaki malların maliyet değerinin piyasa değerleri ile karşılaştırmalı analizi yapılır. Üretim işletmesi ise; üretim sürecine giren stokların 710 İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesapları göz önünde bulundurularak değerlendirme işleminin doğru yapılıp yapılmadığına bakılır. Tüm bu işlemler yapıldıktan sonra, fiziki stok sayımı sonuçlarının kaydedildiği

tarihin doğruluğu ve kayda alınırken herhangi bir hatanın olup olmadığı detaylı olarak incelenir. Sayımı yapan denetçi araştırmalarına ait tüm kanıtları ve çalışma kağıtlarını bir araya getirerek son olarak kendi hesaplamalarına göre bir stok envanter raporu oluşturur. Bu rapordaki verilerle, işletmenin finansal tablolarında görülen miktar ve tutarların doğruluğu bilgisayar ortamında detaylıca analiz edilerek, finansal tablolarda görünen stok toplam değerlerinin güvenilirliği hakkında bir kanıya varılır (Güredin, 2007: 442-443; Kepekçi, 2000: 189; Kaval, 2005: 260-261):

Tüm bu anlatılanları detaylandırarak olursak;

1. Denetçi stokların fiyat değerlemesinin doğruluğunu denetlerken, işletmenin uygulamış olduğu fiyat belirleme politikalarının uygunluğunu da denetlemelidir. Dolayısıyla işletmenin maliyetleme sistemini, fiyatların tespitlerinde kullanılan yaklaşımları incelemelidir. Dahası denetçi standart maliyet ve safha maliyet yaklaşımları hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Denetçi tüm bunları yaparken deneyimi ve bilgisine göre kendi uygun görmüş olduğu bir örnek olay seçebilir ve bu örnek stok için fiyatlamamanın uygunluğunu test edebilir. Örneklemin seçiminde istatistiki yöntemleri kullanabilir. Ancak seçtiği örneklemin, tüm stokları temsil edecek nitelikte olmasına özen göstermelidir. (Güredin; Yıl; 289.)

2. Satın alınan stoklarla beraber şirkete kesilen faturalar ve şirketin kestiği faturalar da incelemeye tabi tutulmalıdır. Yapılan incelemede fatura bilgileri, alınan stoklara dair veriler ve işletmeye ait veriler bir bir kontrol edilmelidir. Bu bilgiler aynı türden olan stok kalemlerinin temini için alınan diğer faturalardaki bilgilerle mukayese edilmelidir. Stokların fiyatlandırılmasının denetimindeki bir diğer önemli husus da, işletmenin çalışmış olduğu aynı sektördeki diğer şirketlerdeki ilgili stok kalemlerinin fiyatlarının çapraz kontrol yapılarak karşılaştırılması yapılmalıdır. Yapılan kontroller sonucunda arada fahiş bir fiyat farklılığı varsa, farklılığın nedenlerine detaylıca bakılmalıdır.

3. Denetçi bu bağlamda bilhassa da aynı tür stoklar için farklı fiyatlarla ödeme yapıp yapılmadığını, ihmal ya da ihlal olup olmadığını net bir şekilde tespit etmelidir.

Gerçekleşen denetimde tespit edilen hataların önemlilik dereceleri irdelenmeli, ona göre de tolere edilip edilemeyeceği üzerine denetçi bir karar vermelidir. Tolere edilebilir hata, beklenen toplam hata ile muhtemel hata miktarı düşüldükten sonra geri kalan fark biçiminde açıklanmaktadır. (Carmichael , Willingham ; 1989: 207-208.)

4. Üretim şirketlerinde yarı mamul ve mamullerin fiyat tespitlerinde kullanılan değerlendirme ölçütleri, stok takip fişleri, yarı mamul ve mamule ilişkin maliyet kayıtları denetçi tarafından dikkat edilerek incelenmelidir. İşletmenin genel üretim giderleri ile ilk madde ve malzeme giderleri incelenerek mamul ve yarı mamule dair fiyatlandırmalara bakılmalıdır. Genel üretim giderlerinin uygun dağıtım anahtarıyla mamullere yüklenip yüklenmediği ve yapılan hesaplamaların matematiksel doğruluğu kontrol edilmelidir.

5. Ayrıca denetçi işçi zaman kartlarını ve personel maliyetlerinin tümünü de incelemelidir. Toplam işçilik ücretlerini, üretim içindeki payını ve maliyetler içindeki payının makul ölçüde olup olmadığına bakmalıdır.

Yapılan bu incelemeler sonunda gerçekleşen denetimlerle defter kayıtları özelinde önemli derecede değişikliklerin tespit edilmesi halinde denetçiler, düzeltme kayıtlarının yapılmasını sağlamak zorundadırlar.

2.6.2.8. İşletmede Stokların Denetimi Uygulaması

Bir işletmenin ne kadar ticari stoka ihtiyacı olduğunun belirlenmesi, siparişin verilmesi, stokların dağıtım firmasından alınarak firmaya boşaltılması, boşaltım sonrası kontrol, ilgili belgelerin muhasebede kayda alınması, mutabakatın yapılması ve yapılan tüm bu işleri ayrıca denetleyecek bir denetim mekanizmasının sağlıklı işleyebilmesi için birden fazla elemana ihtiyaç vardır. Bu elemanların görev ve sorumluluklarının görevler ayrılığı ilkesi gereğince birbirinden ayrılması ve çalışanlar arasında alt üst hiyerarşisinin kurulması iç kontrol sisteminin sağlıklı kurulması açısından oldukça önemlidir. Söz

konusu süreçlerde işletmelerin genel tutumları yapılan mülakatta verilen cevaplar doğrultusunda derinlemesine incelenecektir.

2.6.3. İşletmede Stokların İşletme İçindeki Akışı

İşletme içinde tedarikçi konumunda bulunan şirketlerden stok satın alma talebi doğrultusunda başlayıp müşteriye perakende satılmak üzere depodan istasyona transfer edilmesine kadar geçen süreç aşağıdaki gibi aktarılabilir.



2.6.4. Stokların Satın Alınmasında İç Kontrol Sistemi

Yapılan anketlerden alınan cevaplar doğrultusunda, EPDK tarafından kurulan denetim sistemi sayesinde son yıllarda bazı firmalar tarafından iç kontrol sisteminin kurulması ihtiyacını doğurmuştur. Detaylı yapılan mülakatlardan anlaşılabacağı üzere eskiden imzalı bir talep formunun dağıtıcıya faks çekilmesi sonucu depodan istenilen miktarda stokun tedariki sağlanabilmirken; son zamanlarda EPDK'nın kontrol mekanizmasını geliştirmesi ile birlikte elektronik ortamda talep oluşturma sistemine geçilmiştir. Örneklem firma yetkilileri tarafından verilen bilgi akışına göre, eski sistemde suistimallerin çokça yaşandığı vurgulanmıştır. İmza yetkisine sahip yetkilinin imzası kopyalanmak suretiyle firma çalışanları tarafından yetkiliden habersiz talep çekilerek, depodan ürün çekildiği ve bu durumun çok sonradan fark edildiği gibi problemlerle birçok defa farklı farklı firmaların karşılaştığı gözlemlenmiştir. EPDK'nın kurduğu sisteme göre ürün siparişi portaldan sorumlu yetkili tarafından girilmekte ve onay mesajı istenildiği

takdirde firma sahibine gittiği için daha önce de belirtildiği gibi firmalar istemsizce de olsa iç kontrol sistemini uygulamak durumunda kalmıştır.

The screenshot displays the 'Bayi Sipariş Verme Portalı' interface. A 'Talep Giriş' (Order Entry) modal form is open over a table of existing orders. The form contains the following fields and controls:

- Cari Hesap:** A dropdown menu with 'Seçiniz...'.
- Taahhüt Durumu:** A dropdown menu with 'Seçiniz...'.
- Ürün:** A dropdown menu with 'Seçiniz...'.
- Talep Miktarı:** A text input field with '0'.
- İkmal Noktası:** A dropdown menu with 'Seçiniz...'.
- Ödeme Şekli:** A dropdown menu with 'Seçiniz...'.
- Kredi Kartı:** A dropdown menu with 'Seçiniz...'.
- Fiyat:** A text input field with '0'.
- Araç Plaka:** A text input field.
- Dorse Plaka:** A text input field.
- Şoför Adı:** A text input field.
- Ehliyet No:** A text input field.
- T.C. Kimlik No:** A text input field.
- Buttons:** 'Satış Koşulları Uygula' (Apply Sales Conditions), 'Kaydet' (Save), and 'Vazgeç' (Cancel).
- Summary Fields:** 'Toplam Masraf', 'Toplam İndirim', 'Toplam', 'Toplam Ek Vergi', 'Toplam KDV', and 'Net', each with a corresponding text input field.
- Checkbox:** 'Talep Sonraki Güne İşlensin' (Process Order for Next Day).

Resim 2: Bayi Sipariş Verme Portalı

Resim 2 de bir istasyona ait sipariş verme portalı görülmektedir. Sipariş verilirken ürün, miktar, ikmal noktası, bayi ile tedarikçi firma arasında yapılan sözleşmeye istinaden ödeme şekli, araç ve şoför bilgileri doğruluğu teyit edilerek bilgiler girilmelidir. Hatalı bilgi girişi durumlarında merkez talebi onaylamaz ve siparişi iptal eder.

Bayi ile dağıtıcı firma kendi aralarında sözleşme yapar ve bu sözleşmeyi 30 gün içerisinde EPDK'ya bildirir. Bayi sözleşme yaptığı tedarikçi dağıtım firması dışında hiçbir firmadan yakıt talep edemez. Bayi ile dağıtıcı firma arasında imzalanan protokolde şart ve yükümlülükler ile ticari koşullar belirlenir. Yapılan protokole istinaden tedarikçi firma sözleşme bitimine kadar ticari koşullar sabit olmak koşuluyla gelen zam ve indirimleri bayiye yansıtır. Ürünler, çekme sistemine göre satın alınmaktadır. Yani ihtiyaca binaen ürün satın alınması yapılmaktadır.

Sağlıklı bir iç kontrol mekanizmasının olduğu firmalarda stok alma süreci şöyledir; saha şefi otomasyon sisteminden stokuna bakarak ne kadar ihtiyacı olduğunu belirler ve talebi çekecek olan yetkilisine bildirir. Yetkili de gerekli kontrolü sağladıktan sonra, dağıtım firmasının kurmuş olduğu online sipariş portalına giriş yaparak alacağı miktarı ve gerekli diğer bilgileri girer. Onay mesajı işletme sahibine gider ve böylelikle işletme sahibi alınacak üründen haberdar olarak onaylama adımını tamamlar. Onay adımı tamamlandıktan sonra yetkili, şoföre alımla ilgili gerekli bilgileri vererek, ürünün depodan satın alınması adımını gerçekleştirir. Burada denetimi kuvvetlendirecek en önemli adım depodan gelen ürünün istasyona boşaltılmadan önce ve boşaltım sağlandıktan sonra olmak üzere şoföre bir başka çalışanın teşrifatçı olması ile birlikte aracın kantara girmesinin sağlanmasıdır. Yetkili, dolu-boş kantar raporu ile irsaliyedeki miktarı karşılaştırdıktan sonra, irsaliyeyi fatura ile birlikte muhasebe departmanına ulaştırır. Muhasebe departmanı da faturayı işledikten sonra bir nüshasını finans departmanına ileterek ödeme yapılmasını sağlar.

Siparişi verilmiş olan ürünler, istasyona geldiğinde iç kontrol yapılarak depolanmaktadır. Kontrol yapılan ürünlerde hata ya da eksiklik bulunduğunda tedarikçi firma hiçbir şekilde sorumluluk kabul etmez. Ürünler TÜPRAŞ'tan onaylı ve mühürlü bir şekilde çıktıktan sonra tüm sorumluluk bayiye yüklenmiştir. Araç TÜPRAŞ'ta faturalandırılmadan önce tüm kontrolleri yapılır ve mühürlenir. Onun yanlış yapma gibi bir durumu söz konusu değildir. Yalnız iş gücünden kaynaklanmış bir hata var ise yanlış ürüne fatura kesilmiş ise onun için iade faturası kesilir.

Yapılan anket sonuçlarına göre; iç kontrol sisteminin olmadığı işletmelerde stok alma süreci genellikle en fazla iki kişi üzerinden gider. İşletme içinde görevler ayrılığına aykırı olarak satın alma, muhasebe ve finans tek elde tutulmaktadır. Böyle bir durumda iç kontrol sisteminin güvenilirliğinden söz etmek mümkün değildir.

2.6.4.1. Stokların Korunmasına ve Kontrolüne İlişkin İç Kontrol Sistemi

Perakende satış olarak hizmet veren işletmelerde yeterli stokun bulundurulması en önemli varlık kalemleri arasında gösterilmektedir. Müşteri geldiğinde talep edilen ürünü, istenilen zamanda bulamaması, o işletmeye ikinci kez gelme ihtimalini oldukça düşürmektedir. İşletme sürekliliği için stok devir hızına uygun miktarda stok bulundurmak önemlidir. Stok bulundurmanın önemli olduğu kadar bu stokların muhafaza edilmesi de oldukça önemlidir. Bu manada stokların muhafaza edilmesinde;

- Stoklar nezdinde zararın olmaması adına bütün stokların sigortasının yapılması,
- Stokların yanlış stok tankına boşaltımı gibi riskleri minimize etmek için yanlış boşaltım-dolum teminatının sigorta poliçesinde yer almasına dikkat edilmesi,
- Çalınma riskine karşı gerekli tedbirlerin alınması,
- Şirketlerde stoklarda yangın, deprem, sel benzeri olağanüstü olaylara karşı korunması adına elzem olan tedbirlerin alınması gerekmektedir.

Yapılan mülakatlar neticesinde elde edilen verilere bakmak gerekirse; benzin istasyonlarında stok yaparken dikkat edilen hususlar şunlardır:

- Perakendecilik sektöründe stoklu gitmek önemlidir fakat stok miktarını iyi belirlemek, piyasayı iyi takip etmek gerekir. Çünkü ani fiyat yükselişlerinde elde tutulan yüksek miktardaki stoklar, işletmeyi kâra geçirirken, beklenmedik fiyat düşüşlerinde işletmenin zarar etme riski göz önünde bulundurulmalıdır.

- Akaryakıt sektöründe bazı püf noktalar vardır, işletme yetkililerinin stok bulundururken bunlara dikkat etmesi gerekir. Soğuk havalarda kurşunsuz benzin içindeki bütan ve pentan gibi uçucu maddelerden dolayı kurşunsuz benzin buharlaşır. Özellikle kış aylarında çok fazla kurşunsuz benzin stoku bulundurmamak gerekir aksi takdirde işletme fire verir. Sıcak havalarda da hem motorin hem de benzin; dağıtım firmasının deposundan, işletme deposuna boşaltıldıktan sonra, sıcaklığa göre genişir, fazlalık verir.

- Akaryakıt işletmeleri stok bulundururken işletmenin finansman durumuna da dikkat etmelidirler. Özellikle ay sonlarında fazla stoklu gitmek; KDV açısından işletmelerde her ne kadar geçici bir kazanç sağlasa da ödeme zamanı geldiğinde işletmenin yeterli finans gücünün olmaması durumunda, işletmeyi zora sokabilir. Tabi işletmelerin finansman durumu stok yapmalarına elverişli olsa bile hem hava durumundan kaynaklı fireleri hem de piyasa koşullarını (fiyatlardaki ani düşüşleri) göz önünde bulundurmayı unutmamalıdır.

- Perakendecilik sektöründe aktif olarak bulunan akaryakıt istasyonları; stok bulundururken; ürünün stok devir hızını da göz önünde bulundurmalarıdır. Örneğin stok devir hızı çok düşük olan fuel-oil ürününü stokta bulundurmanın işletmeye faydasından çok zararının olacağını göz ardı etmemelidirler. Ya da bir işletme çeşitli nedenlerden dolayı stok bulundurmaya planlıyorsa, özellikle en çok giden ürünü perakendecilik dilinde raf ömrü kısa olan ürünleri stok yapmayı unutmamalıdır.

Stok bulundurma ile ilgili tüm bu anlatılanların kararının doğru verilebilmesi için işletmede bölümler arası bilgi akışının iyi bir tutum ile planlanmış olması gerekir. Bu da iç kontrol sistemi oturmuş işletmelerde etkindir.

Daha önce de arz edildiği gibi sadece stok bulundurmak kadar, stok kontrolünün de aktif bir biçimde yapılması önemlidir. Yapılan görüşmelerden elde edilen bilgilere göre; kimi firmalar stok kontrolünü sadece muhasebe sisteminden kontrol ederken, kimi firmalar otomasyon sisteminden tank envanter raporuna göre stok kontrolünü sağlamaktadır. Ama en etkili stok kontrolünü yapan firmaların; yine iç kontrol sistemini tam olarak oturtmuş, bölümler arası bilgi akışının sağlam olduğu, çoklu karşılaştırmalı kontrolün olduğu firmaların olduğu gözlemlenmiştir. Bu firmalardan edinilen bilgiye göre en etkili stok kontrolü aşağıdaki gibidir:

Birincisi akaryakıt alınırken mutlaka kantardan geçirilerek satın alınmalıdır. Kantar sonucu ile irsaliye karşılaştırılarak; rafineden çıkan yakıtın doğru bir şekilde depolara boşaltıldığı kontrol altına alınır. Daha sonra muhasebe departmanı faturayı işler. Denetim departmanı; EPDK sisteminden rafineriden alınan yakıtın hangi depoya ne kadar ürün boşaltıldığını kontrol ederek eşleştirme yapar ve bu miktarın fatura edilen miktarla aynı olup olmadığını kontrol eder.

Tank Otomasyon Sistemi

MERKEZİ SİSTEM ÜZERİNDEN TANKLARDA **ÜRÜN SEVİYELERİ** BÖLGELERE VE ŞEHİRLERE GÖRE GÖRÜNTÜLENEBİLMEKTEDİR.

Bölge Adı	Ürün Adı	İlk Envanter Zamanı	İstasyon Sayısı	Tank Sayısı	Ürün Hacmi (lt)	Ürün Net Hacmi (lt)	Su Hacmi (lt)	Tank Kapasitesi (lt)
AKDENİZ	Motorin	31.08.2009 22:12:24	85	9	525009,7952	516601,0657	209,5512	1940
AKDENİZ		31.08.2009 22:12:24	85	7	498908,4333	481540,3812	90,0437	20080
AKDENİZ		31.08.2009 22:12:25	73	7	172849,599	165804,559	0	134
MARMARA		01.09.2009 08:27:06	170	20	693264,4037	680444,454	311,8717	35030
İÇ ANADOLU		01.09.2009 16:47:57	89	8	554729,6122	549952,9427	0	2065
İÇ ANADOLU		01.09.2009 16:47:58	90	9	1149689,9922	1139830,0683	369,4927	4351
İÇ ANADOLU		01.09.2009 16:47:58	64	8	165449,9243	163916,9986	0	123
İÇ ANADOLU		01.09.2009 16:47:59	90	7	601281,3315	595414,5802	32,0735	218
AKDENİZ	Kat. Kurg. 95	02.09.2009 08:58:00	22	6	28376,1459	27316,3458	3975,4038	3569
EGE	Kırsal Motorin	14.09.2009 12:29:30	102	8	1107706,7742	1083904,845	934,6735	35024
EGE	Kurg. 95 Oktan	14.09.2009 12:29:30	101	7	682057,0171	668361,8771	271,256	23

Resim 4 : TURPAK üzerinde Stok Kontrolü Girişi Ekran Görüntüsü

İç kontrol sisteminin güçlü olduğu firmalarda ay sonunda şu işlemler yapılır:

YAZAR KASA KONTROLÜ									OTOMASYON KONTROLÜ(01.08.2018)-1/2			MANUEL SAYAÇ LİTRE KONTROLÜ		
Yazar Kasa No	ECOMAX		K.BENZİN		MOTORİN		LPG		CİNSİ	LİTRE	TUTAR		KÜMLATİF SATIŞ	
SAYAÇ NO	Z NO	LİTRE	TUTAR	LİTRE	TUTAR	LİTRE	TUTAR	LİTRE	TUTAR	MOTORİN	246.218,77	1.493.507,85	MOTORİN	246178,00
2764	546	11.649,86	70.919,03	4.299,83	28.504,42	36.928,27	224.132,30		BENZİN	34.409,07	228.049,46		BENZİN	34401,00
2766	722	14.804,59	90.186,60	14.457,14	95.829,39	50.230,29	304.963,28		LPG	320.328,50	1.033.463,24		ECOMAX	43186,00
2784	48	4.116,53	25.173,45	2.791,00	18.473,68	59.625,01	360.889,98		ECOMAX	43.189,64	263.374,63		LPG	320329,00
2797	27	7.195,76	43.828,62	2.632,91	17.457,51	46.657,72	282.644,97		TOPLAM	644.145,98	3.018.395,18		TOPLAM	644094,00
2798	234	5.422,90	33.266,93	10.228,19	67.784,46	52.767,63	320.847,32							
2754	2329							106.442,44	343.485,59					
2794	135							213.886,06	689.977,65					
TOPLAM		43.189,64	263.374,63	34.409,07	228.049,46	246.208,92	1.493.447,85	320.328,50	1.033.463,24					
		644.136,13	3.018.335,18							-9,85	-60,00			
MANUEL SAYAÇ KONTROLÜ														
YAZAR KASA - OTOMASYON LİTRE KARŞILAŞTIRMASI		1.VARDIYA		2.VARDIYA		FARK		1.VARDIYA		2.VARDIYA		FARK		
YAZAR KASA	OTOMASYON	FARK	1.POMPA	2.POMPA	3.POMPA	4.POMPA	5.POMPA	6.POMPA	7.POMPA	8.POMPA	9.POMPA	10.POMPA	11.POMPA	12.POMPA
K.BENZİN	34.409,07	34.409,07	2380015	2382771	2756,000	MOTORİN	6561627	6581394	19767					
MOTORİN	246.208,92	246.218,77	798735	799933	1198,000	MOTORİN	3283318	3286993	3275,000					
ECOMAX	43.189,64	43.189,64	10038508	10038508	25861,000	K-95	2026987	2031696	4709,000					
LPG	320.328,50	320.328,50	3331267	3338080	6845,000	ECOMAX	1497512	1499431	1919,000					
TOPLAM	644.136,13	644.145,98	1104347	1108624	4277,000	ECOMAX	1834324	1843415	9091,000					
			9631212	9653865	22653,000	K-95	2426479	2428636	2157,000					
			875022	876616	1594,000	MOTORİN	2536621	2541719	5098,000					
			1024350	1025711	1361,000	MOTORİN	5570003	5581659	11656,000					
İL SAYAÇ LİTRE KARŞILAŞTIRMASI	OTOMASYON	MANUEL SAYAÇ	FARK	1.POMPA	2.POMPA	3.POMPA	4.POMPA	5.POMPA	6.POMPA	7.POMPA	8.POMPA	9.POMPA	10.POMPA	11.POMPA
K.BENZİN	34.409,07	34.401,00	-8,07	974674	980024	5352,000	MOTORİN	8543800	8562905	18205,000				
MOTORİN	246.218,77	246.178,00	-40,77	624511	625556	1045,000	MOTORİN	1718724	1720653	1929,000				
ECOMAX	43.189,64	43.186,00	-3,64	6533787	6550309	16522,000	K-95	1094815	1096954	2139,000				
LPG	320.328,50	320.329,00	0,50	2084333	2086563	2230,000	ECOMAX	2183716	2186276	2569,000				

Her ay sonunda alınan detaylı stok hareketleri dökümünden birim fiyatlar kontrol edilir. Örneğin ortalama satış fiyatı 6,00 TL olan motorinin dökümde 3,00 TL den satıldığını bu döküm ile tespit etmek mümkündür. Bunun çeşitli nedenleri olabilir. Satış faturası işlenirken sehven LPG satışı Motorin satışına işlenmiş olabilir. Ya da otomasyondan satış fiyatını düşürmek suretiyle kötü niyetli bir çalışan, ucuz fiyattan mal

çekebilir. Günlük kayıtlarda total fiyat ve miktarlarda bunu tespit etmek pek mümkün olmazken, bu dökümden daha şeffaf bir şekilde tespit edilir. Benzer olarak alış fiyatları da bu dökümden kontrol edilir. Dağıtım firması tarafından bilerek ya da bilmeyerek daha pahalı tutardan fatura edilen yakıt yine bu dökümden tespit edilir. Ay içerisinde fiyat değişikliği olmamışsa alış birim fiyatların aynı olması gerekir. Daha yüksek bir tutarın tespiti halinde gerekli kontroller sağlanarak, hatanın müdahalesi zamanında yapılır.

Netis Stok (Şirket:YENIGR2018) - [Stok Hareketleri Dökümü]

YENIGR2018

<

Resim 6: Stok Hareket Raporu Ekran Görüntüsü

Resim 6 da ki stok hareket raporu dökümüne bakılarak ürün birim fiyat kontrolü yapılmaktadır. Ürünlerdeki ani fiyat değişimlerini bu detaylı dökümden kontrol etmek mümkün hale gelmiştir.

Her ay dağıtım firması ile satın alınan yakıtın miktar, tutar ve borç kalanı kontrolünün sağlanması amacıyla mutabakat yapılması denetim departmanı tarafından sağlanır.

B Formu --- Çalışma Yılı : 2018 --- Kullanıcı : Besna - 25.08.2018 - 14:25:06 - Müş.No : 223949 - Ver.No : 100718-04.3

Kaydet (F2) Muavin (F4) XML Dosya Oluştur (F11) Yazdır (F12) Kapat (Esc)

B Formunu Sil Mizan (Alt+M) XML Dosya Sil Bs Formuna Geç (F5)

Çalışma Yılı : 2018 Ay : TEMMUZ Firma : KADOĞLU PETROL GIDA SAN VE TİC İTH İHR AŞ

BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN MÜKELLEFLERİN MAL VE HİZMET ALIMLARINA İLİŞKİN BİLDİRİM

Tablo I - Mükellefin Kimlik Bilgileri ve Bildirimin Dönemi

VERGİ KİMLİK NO 1 4860159150 SOYADI veya UNVANI 2 KADOĞLU PETROL İNŞAAT GIDA SANAYİ VE

T.C. KİMLİK NO 3 ADI 4 TİCARET İTHALAT İHRACAT ANONİM ŞİRKETİ

VERGİ DAİRESİ 5 CİZRE VERGİ DAİRESİ DÖNEMİ 6 AY 07 YIL 18

Ticaret Sicil No 178 E-Posta Adresi kadooglu petrol@gmail.com İrtibat Telefon No 312 3433303

Tablo II - Dönem İçinde Kendisinden Mal ve Hizmet Satın Alan Mükelleflere İlişkin Bilgiler

Sıra No	8 - Soyadı/Adı veya Unvanı (F1)	9 - Ülk. Kodu	10 - Vergi Kimlik / TC Kimlik Numarası (F1)	11 - Belge Sayısı	12 - Mal ve Hizmetlerin Toplam Bedeli (KDV Hariç) YTL
00001	KADOĞLU PETROLÇÜLÜK TAŞ. TİC.SAN VE İTH. İHR. A.Ş.	052	4860159395	147	3.640.799,83
00002	REIS RS ENERJİ A.Ş.	052	7340702506	9	42.724,77
00003	PHILIP MORRIS SABANCI PAZARLAMA VE SATIŞ A.Ş.	052	7290021695	9	37.461,96
00004	AYKON TUK MAL PAZ DAĞ MAD SAN VE TİC AŞ.	052	1220388266	9	22.459,22
00005	THD GIDA VE TEHLİZLİK MAD.DAĞ.A.Ş.	052	7220050146	8	21.066,80
00006	PIRAMİT GIDA İDİSTİK TİC AŞ.	052	7300109130	4	19.795,04
00007	BRITISH AMERICAN TOBACCO EXPORTS B.V.	052	1870200192	8	18.887,23
00008	ÖĞÜZHAN REKLAMPROJE GIDATAH.SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ	052	6360314408	2	18.644,06
00009	KADOĞLU PETROL İNŞ GIDA SAN VE İTH İHR AŞ.	052	4860169150	8	14.084,54
00010	ENERJESA BAŞKENT ELK. PER. SAT. AŞ	052	3350432123	3	13.121,45
00011	BİZİM TOPTAN AŞ.	052	1780257703	15	10.172,77
00012	ABC OT. VE TUR. TİC. AŞ.	052	2540008456	1	6.205,17
00013	COCA COLA SATIŞ VE DAĞITIM AŞ.	052	2110056991	9	5.899,91

Tablo III - Limit Altı Alışlar

Diğer Mal ve Hiz. Bedel Toplamı 96.245,67

Bu bölüm 2010 yılında kaldırılmıştır. Sadece bilgi amaçlıdır. 2010 yılından itibaren oluşturulan xml dosyalarına kaydedilmemektedir.

(☐ Beyan Edilecek Bilgi Bulunmamaktadır.)

Not: Tablo II ve Tablo III boş bırakılırsa, xml dosyası oluşturulması sırasında bu da "Beyan Edilecek Bilgi Bulunmamaktadır" anlamına gelmektedir.

e-Beyanname Düzenleme İçin Gerekli Bilgiler | Beyanname Yazdırma İçin Gerekli Bilgiler

Beyannameyi Hangi Sıfatla Verildiği

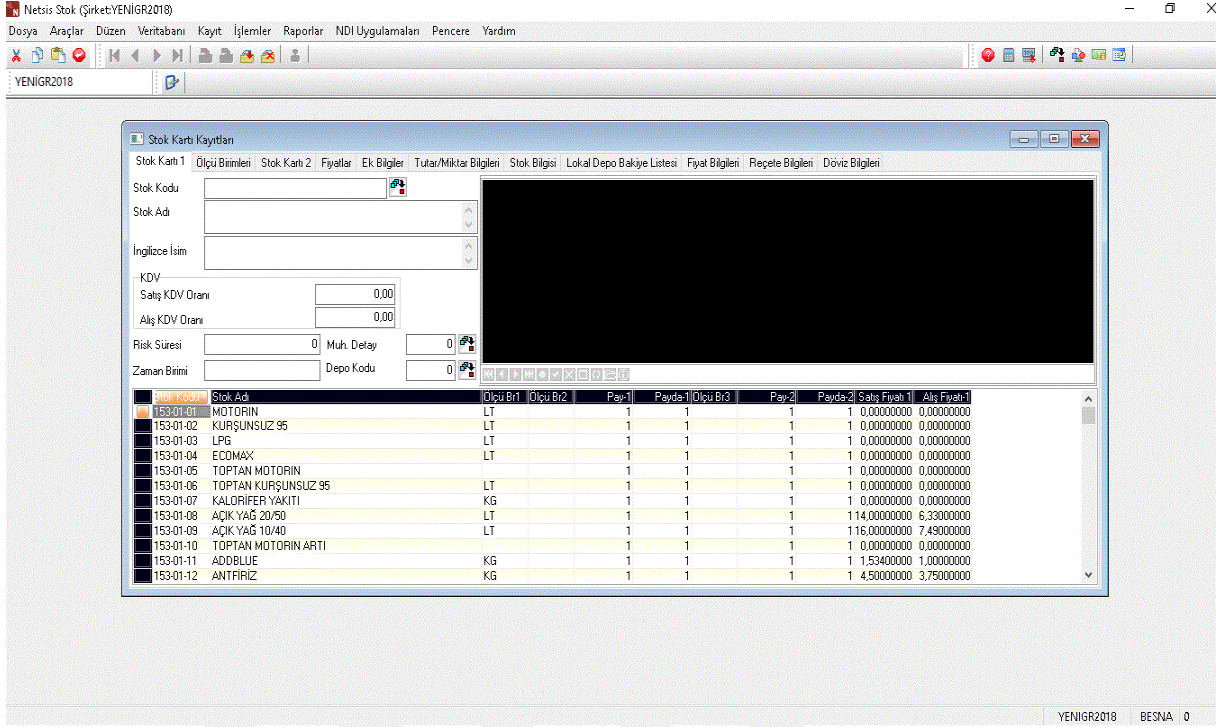
Mükellef ☒ Mirasçı ☐ Kanuni Temsilci ☐ Beyannameyi Düzenleyen

Resim 7: BA-BS formu

Resim 7 deki BA-BS kontrolü sayesinde de kaybedilen veya mükerrer işlenen fatura olup olmadığının mutabakatı sağlanır. Böylelikle hata veya hilenin kontrolü diğer firma ile yapılan mutabıklaşma sonucu minimize edilmiş olur

2.6.4.2. Stok Hareketlerinde Görülen İşlemlerin Sisteme Geçme Süreci ve İç Kontrol Sistemi

Her sektörde olduğu gibi petrol firmalarında da stok hareketlerine dair işlem adımlarını kayıtlara geçirmek, başka bir deyişle kaydetme fonksiyonlarını, “muhasebe departmanı” yerine getirmektedir. Ankete katılan işletmelerin bir kısmı muhasebe kayıtlarını kendi bünyesinde tutarken bir kısmı da genel merkezde tutulmaktadır. Muhasebe departmanı, denetim departmanınca kontrolleri yapılarak işlem onayı verilen tedarikçi firmalardan gelmiş bulunan alış faturalarını ve günlük satışlarla ilgili belgeleri işlemektedir. Dolayısıyla stok hareketlerinin sisteme geçirilmesinde doğrudan sorumludur.



Resim 8 : Stok Kartları Ekran Görüntüsü

Muhasebe departmanı evrakları girmeden önce her ürün için ayrı stok kaydı açmaktadır. Her ürünün giriş çıkışları litre ve tutar bazlı kontrol edilir. Yukarıda stok kartı kayıtlarının örnek görüntüsü resim 8 olarak görülmektedir.

2.6.4.3. Görevlerin Ayrılması

Çalışma kapsamında iç kontrol sistemi oturmuş işletmelerde, muhasebe bölümünün organizasyon yapısı gereği muhasebe kayıtlarının tutulması, tek kişi yetkisinde değil organizasyon biriminin yetki ve sorumluluğunda toplanmıştır. Organizasyonel yapı gereği işletme içerisindeki söz konusu bu sorumluluğun farklı bireylere dağıtıldığı görülmüştür. Örnek verecek olursak stokların korunmasına ilişkin görevli personel ile muhasebe kayıtlarını yapan personelin farklı kişiler olması; yolsuzluk, hile ve işletme varlıklarını kötüye kullanma gibi işletmeyi olumsuz etkileyecek olası durumların önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Anket çalışmalarında edinilen bir başka bilgi de işletmelerde rotasyon uygulamasının yapılması ve çalışanlara düzenli olarak yıllık izinlerinin verilmesi gerekliliğidir.

Anket çalışmasını sürdürdüğümüz organizasyonel yapı içerisinde çalışmayan bir işletme yetkilisinden edinilen bir başka bilgi de şudur: İşletme sahibi muhasebesini tutan kişi ile kasasını tutan kişinin aynı kişi olduğunu ve yaklaşık 8 yıldır yanında çalıştığını söylemiştir. “Bende ne sadık eleman, işlerimin aksamaması için 8 yıldır izin bile kullanmıyor diye düşünüyordum. Hasbel kader bu kişi trafik kazası geçirip yaralanınca, geçici olarak yerine bir başkasını bulmak durumunda kaldım. Tuttuğum yeni eleman daha önce bu sektörde çalışmış profesyonel biriydi. Bu kişi geldikten sonra aynı ciro ile karımın ve bankalardaki para mevcudumun daha fazla arttığını fark ettim. O gün bugündür muhasebede en az iki kişi çalıştırıp yıl içerisinde belli dönemlerde mutlaka rotasyon yaptırıyorum dedi. Muhasebe ile finans bölümlerini ayırıp, birbirlerini denetleme organizasyonunu benimsedim” dedi. Verilen örnek olaydan da anlaşılacağı üzere, işletmelerde görevler ayrılığı ilkesinin benimsenmesi işletme sürekliliğini sağlamak için önem taşımaktadır.

2.6.4.4. Defter Kayıtlarıyla Fiziki Sayımın Karşılaştırılması

İKS gereği, kayıtlara alma işlem adımı ile stokların korunması durumlarının birbirinden ayrılması ve bu görevlerin farklı birim ve çalışanlarca yapılması gerektiği ortaya konulmuştur. Bu amaç doğrultusunda belli dönemler itibarıyla muhasebe birimi önderliğinde gerçekleşen kayıtlarla stokların fiziki sayımları karşılaştırılmalıdır.

Fiili ölçüm yapılır. Ay sonunda tanklar cetvelle ölçülerek, depolarda gerçek yakıt miktarı tespit edilir. Sonrasında fiili ölçüm ve muhasebe kayıtlarına göre stok miktarı ile otomasyon sistemine göre mevcut stok miktarı üçlüsü kontrol edilir. Yapılan ölçüm sonunda muhasebe kayıtlarında görülen stok miktarı fiili ölçüm ile yapılan stok miktarına denkleştirilir. Aradaki fark ise, ürünün kalitesi ve mevsimsel hava şartlarından kaynaklanan ürün miktarını denkleştirmek için muhasebeleştirilir.

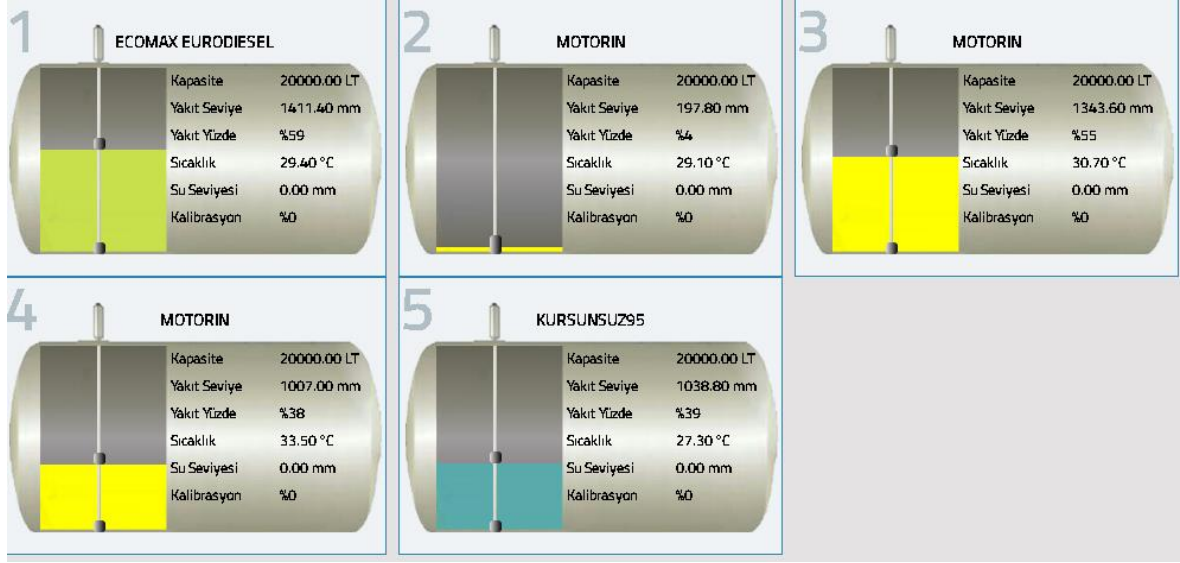
İşletmelerde sayımların genellikle üç farklı biçimde yapıldığı görülmektedir. Bu sayımlar;

- Büyük sayım(envanter)
- Haftalık Sayım
- Günlük Sayım

içeriklerinden meydana gelmektedir.

Mülakat yapılan akaryakıt istasyonlarında ara sayımlar ürünlerin nitelik durumlarına göre ayda bir, haftada bir ve günlük olarak gerçekleştiği aktarılmıştır. Bununla birlikte sayım tarihlerinin yer aldığı sayım takvimine göre her istasyon sayımlarını yapmaktadır. Her istasyonun sayım zamanları farklıdır. İşletmede yapılan sayımlar ise şöyle açıklanabilir.

Petrol sektöründe çalışan firmalarla yapılan mülakat sonucunda özellikle yakıt envanterinin bazı firmalar tarafından büyük sayım(envanter) adı altında aylık yapıldığı gözlenmiştir. Sayım öncesi tüm stok giriş çıkışları muhasebe departmanı tarafından kontrol edilir. Cetvelle tankların içindeki fiili yakıt miktarı tespit edilerek otomasyon sistemi ve muhasebe kayıtlarına göre kalan stok miktarları ile gerekli karşılaştırmalar yapılır. Nihai sonuç bir üst departmana rapor şeklinde sunulur. Büyük sayıma sorumlu koordinatör, şube müdürü, muhasebeciler ve diğer çalışanlar katılır. Denetim sistemi güçlü şirketlerde bu kontrol aylık kontrol olarak yapılır. Özellikle market çalışanlarının kendilerini kontrol etmesi amacıyla kendi başlarına yaptığı sayıma “ara sayım” denir. Ara sayım haftalık sayım veya günlük sayım olarak yapılır. Marketçiler sirkülasyonu çok yüksek ürünlerde ara sayıma giderler. Akaryakıtta ise fiili olarak sayım yapmak mümkün değildir, daha önce de arz edildiği gibi cetvelle sayım yapılır.



Resim 9 : Otomasyon Tank Gösterimi

Ölçüm yapılmadan önce resim 9 da ki gibi otomasyon sisteminde tankların o anki doluluk oranları not alınır, cetvelle yapılan ölçüm ve muhasebeleştirilen evraklar karşılaştırılır. Kesafet durumunda da üçlü kontrol yapılmış olup hatanın minimize edilmesi sağlanmış olunur.

Stok Kodu	Stok Adı	BR	Devir Miktarı	Devir Tutarı	Giriş Miktarı	Giriş Tutarı	Çıkış Miktarı	Çıkış Tutarı	Fark	Bakiye Miktarı	Birim Fiyatı	Kalan Tutar
153-01-01	MOTORIN		0,0000	0,0000	1.982.173,5700	9.185.357,9900	1.937.608,3600	9.833.477,6257	44.565,2100	44.565,2100	4.53106522	201.927.8729
153-01-02	KURŞUNSUZ 95 BENZİN		0,0000	0,0000	278.711,2200	1.401.415,8029	269.986,7700	1.531.262,3022	8.724,4500	8.724,4500	5,02446655	43.835.7072
153-01-03	LPG OTOGAZ		0,0000	0,0000	2.621.054,6800	6.368.919,3121	2.616.218,1400	6.823.571,4160	4.836,5400	4.836,5400	2,14512489	10.374.9823
153-01-04	ECOMAX EURODİZEL		0,0000	0,0000	302.817,3200	1.401.813,7446	290.354,6000	1.472.573,9750	12.462,7200	12.462,7200	4,57061203	56.962,2580
153-01-05	TOPTAN MOTORIN		0,0000	0,0000	489.235,0000	2.232.398,2732	489.235,0000	2.466.062,5138	0,0000	0,0000	0,00000000	0,0000
153-01-06	TOPTAN BENZİN		0,0000	0,0000	4.131,0000	20.373,8305	4.131,0000	23.119,5178	0,0000	0,0000	0,00000000	0,0000
153-01-07	10/40 AÇIK YAĞ		0,0000	0,0000	1.537,0000	20.892,0649	1.501,4000	39.473,8034	35,6000	35,6000	15,11466134	538,0819
153-01-08	20/50 AÇIK YAĞ		0,0000	0,0000	1.262,8000	12.793,4830	1.187,8000	28.167,8000	75,0000	75,0000	11,27078491	845,3089
			0,0000	0,0000	5.680.922,5900	20.643.964,5013	5.610.223,0700	22.217.708,9539	70.699,5200	70.699,5200		314.484,2113

Resim 10: Stok Serbest Maliyet Ambar Raporu

Ölçüm yapılmadan önce ve yapıldıktan sonra resim 10 da görülmekte olan stok serbest maliyet ambar raporu alınarak tespit edilen kesafet farkının doğru muhasebeleştirildiği kontrol edilir.

BÖLÜM III

PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNDE PETROL SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA

3.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Perakendecilik; bir işletme aracılığı ile mal ve hizmetlerin nihai tüketiciyle bulunduğu sektördür. Perakendecilik sektöründe; petrol sektörü benzin istasyonları aracılığıyla hizmet vermektedir. Benzin istasyonlarında odak nokta müşteriye satılan akaryakıt ürünleridir. Müşterinin talebini istenilen her an karşılayabilmek ve en önemlisi işletmenin sürekliliğini sağlamak için işletmeler belli miktarda stok bulundurmak zorundadırlar.

Bu çalışmanın asıl amacı perakendecilik sektörünün ciddi bir payını meydana getiren benzin istasyonlarında çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerini oluşturan literatür taramasında aktarılan iç denetim, iç kontrol, stok yönetimi ve stok denetimi konularıyla alakalı aktarılan teorik bilgileri uygulamalar özelinde test etmek ve inceleyebilmektir. Uygulama çalışmasıyla ilgili olarak gerçekleşen araştırma planlanırken çalışmanın sonunda aşağıdaki sonuçların elde edilmesi amaçlanmıştır.

- Stokların petrol firması içerisindeki akış kısmını bölümlerin, belgelerin ve kayıtların özelinde gözlemleyebilmek,

- Stok satın alım sürecinde iç kontrol mekanizmasının değerlendiriliyor olması ve etkinliklerinin ölçülmesiyle İKS'nin gerçekleşmesi muhtemel olan durumların yorumlanabilmesi,

- İşletme içerisinde stokların korunmasında iç kontrol sisteminin ölçülerek, etkinliğinin görülmesi ve sistemin sağlaması gereken gerekliliklerin incelenmesi ve sonuçların yorumlanması,

- İşletme içerisinde stok kontrollerinin etkin yapılması açısından bölümlerin görevlendirilmeleri,

- İşletme içerisinde stok sayım zamanlarının, stok sayımı sırasında uyulması gerekli olan prosedürlerin ve dikkat edilecek hususların örnek üzerinde gösterilmesi,

- İşletme içerisinde stoklara dair yapılan tüm işlemlerin kayıtlara geçme süresinde muhasebe bölümlerinin iç kontrol sistemini değerlendirmeleri ve uygunluklarını inceleyerek yorumlayabilme,

- İşletme içinde dönem sonunda genel sayım sonucunda ortaya çıkan envanterle fiziki envanterin mukayese edilmesi ve farkların sebeplerinin araştırılmasının önemini ortaya koyma,

- İşletme içerisinde sayım sonuçlarının ortaya çıkmasında stok kayıp türlerinin ve kayıpların nedenlerinin irdelenmesidir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Yukarıda aktarılan hedeflerin sağlıklı analiz edilerek aktarılabilmesi amacıyla; petrol sektörünün perakendecilik ayağında hizmet vermekte olan 20 benzin istasyonunun ilgili departmanlarında çalışan personel ve yöneticilerle karşılıklı görüşme yapılarak bir anket uygulaması yapılmış olup, anket sonuçları değerlendirilmiştir.

Uygulamada işletme stoklarının satın alma süreçlerine ilişkin aşağıdaki 10 soruluk bir anket çalışması yapılmıştır.

1. Ürün siparişlerinizi nasıl gerçekleştiriyorsunuz? Satın almadan önce, üreticiye bazı kriterleri bulunan bir soru kağıdı sunmakta mısınız? Görebilir miyiz?

2. Ürünü satın alma süreciniz nasıldır? Bu süreci kimler yönetmektedir?

3. Satın almada en uygun fiyattan almak mı önemlidir yoksa onaylı tedarikçilerden en uygun fiyattan almak mı önemlidir?

4. Ürün satın alma süreciniz hakkında bilgi alabilir miyiz? Fazla stok bulundururken dikkat ettiğiniz hususlar nelerdir?

5. Ürün alındıktan sonra stokların korunması ve kontrolüne ilişkin süreciniz hakkında bilgi alabilir miyiz?

6. Stok hareketlerinde görülen işlemlerin sisteme geçme süreci nasıl ve kimler tarafından yönetiliyor?

7. Günlük ortalama satış miktarınız nedir?

8. Toplamda kaç personeliniz var bunların görev ve sorumlulukları hakkında bilgi verebilir misiniz?

9. Satın alınan ürünlerin girdi kontrol faturaları ile sipariş vermiş olduğunuz formları arasında miktar, tür ve meblağ açısından bir değişkenlik var mıdır? Varsa ne sıklıkta bu hata ile karşılaşıyorsunuz?

10. İşletmenizde sayımları yılda kaç defa kimlerle beraber yapıyorsunuz?

3.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Bu araştırma kapsamında Petrol sektöründe hizmet veren 20 petrol bayisinden istihdam edilen 20 yönetici ile mülakat yapılmış olup alınan sonuçlara ve ikili diyaloglara göre, stok kontrolü, iç kontrol konularıyla ilgili analizler yapılmış ve çalışma sonuca kavuşturulmuştur.

3.4. Güvenilirlik Analizi

Çalışmada kullanılmış olan mülakat sorularının güvenilirliğini ölçmek üzere Cronbach's Alpha Güvenilirlik Katsayısı yöntemi uygulanmış ve aşağıdaki sonuç elde edilmiştir;

Güvenilirlik İstatistikleri	
Cronbach's Alpha	N of Items
,823	10

Görüldüğü üzere Cronbach's Alpha Güvenilirlik Katsayısı 0,823 olarak elde edilmiştir. Güvenilirlik analizi ölçmede kullanılan testler, anketlerin ya da ölçeklerin özelliklerini ve güvenilirliklerini değerlendirmek üzere geliştirilmiş bir yöntemdir. “ α ” katsayısına bağlı olarak ölçeğin güvenilirliği aşağıdaki gibi yorumlanabilir:

Tablo 1: Cronbach’s alpha Güvenilirlik Açısında Ölçek Puan Aralıkları

Cronbach’s alpha	Güvenilirlik
$\alpha \geq .9$	Mükemmel
$.9 > \alpha \geq .8$	İyi
$.8 > \alpha \geq .7$	Kabul edilebilir
$.7 > \alpha \geq .6$	Şüpheli
$.6 > \alpha \geq .5$	Kötü
$.5 > \alpha$	Güvenilmez

Kaynak: (Kadooğlu Aydın, 2019: 69)

Tablo 1’den anlaşılacağı gibi bu değer $0.9 > 0.823 \geq 0.8$ aralığında olduğundan soru/ifadelerin güvenilirlik açısından iyi bir başarıya sahip olduğu söylenebilmektedir.

3.5. Araştırmada stokların satın alınmasına ilişkin sorulara verilen cevapların incelenmesi

Anket sorularından ilkinin “Ürün satın alınmadan önce üreticiye bazı kriterleri olan bir soru kağıdı sunuyor musunuz?” diye sordüğümüzda 15’i evet yakıt alındığında kriterlere uygun sipariş verdiklerini dile getirirken 5’i yakıt alımı sırasında soru kağıdı olmadan sipariş verdiklerini söylediler. Evet yanıtını veren bayilerin kimisi fax veya mail yoluyla emtia siparişini verdiklerini ve sipariş formları üzerinde araç plaka bilgisi ve şoför kimlik bilgilerini yazıp gönderdiklerini anlattılar. Bayilerin çoğu da çağımıza ayak uydurarak teknolojinin faydalarından yararlandıklarını ve siparişlerini internet üzerinden olan portaldan verdiklerini ve bu sistemin daha konforlu ve güvenilir olduklarını söylediler. Bunun sebebi daha önceden vermiş oldukları ıslak imzalı sipariş formlarının kötü niyetli personeller tarafından kullanılabilceği veya verilen siparişlerin karşı tarafa ulaşip ulaşmadığı kontrolünün yapılmasının güç ve zaman alıcı olduğunu belirttiler. Oysa ki şimdi sisteme sadece kayıtlı cep telefonundan giriş sağlanmakta ve siparişi verip onaylandıktan sonra merkeze iletilip onaylandığını görmeleri kolaylaştırılmıştır.

‘Ürünü satın alma süreciniz nasıldır? Bu süreci kimler yönetmektedir?’ Sorusuna anketimize katılan 20 kişiden 18’i aynı sistemi uygulayarak iç kontrolü sağlarken 2’ si iç kontrolden bağımsız yanıtlar vermiştir. Bu iki bayide siparişi veren, ürünü teslim alan ve kayıtlara geçirenin tek kişi olduğu bildirilmiştir. Böyle bir durumda iç kontrolün sağlanması mümkün olmaz iken denetimin tek elde olması ne denli güvenilir olur. Soruya cevap veren diğer firmaların ise daha kurumsallaşmış olduklarını ve iç kontrolü sağladıklarını, yapmış oldukları satışlardan da anlayabiliriz. Sorulara aldığımız cevaplardan anladığımız kadarıyla sipariş verme portalına giriş üst düzey yöneticiler, koordinatör ve şube müdürleri tarafından sağlanırken, alınan ürünün kayıtlara geçirilmesi muhasebe departmanı tarafından gerçekleştirilmektedir. İstasyon içerisindeki kayıtların saklanması bayi sorumluluğunda iken portala girilmiş olan ürün sipariş bilgileri tedarikçi firma sorumluluğundadır.

‘Satın almada en uygun fiyat mı önemlidir yoksa onaylı tedarikçilerden en uygun fiyat mı önemlidir?’ anketimizde 3. soru olarak yer almaktadır. Bu soruya 18 kişi tedarikçi firmadan onaylı ürünü tercih etmiştir. 2 firma yetkili ise en uygun fiyatlı ürünü tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Bayiler yakıt satabilmek için öncelikle lisans almak durumundadırlar. Lisans almak için de bir tedarikçi firmayla sözleşme imzalaması ve bunu EPDK ya bildirmeleri gerekir. Bu sorumuza uygun fiyat önemlidir diyen bayilerimiz genellikle sözleşme şartlarının en uygun olduğu ve ürünü temin ederken en uygun fiyatı göz ardı ettiklerini belirttiler. Piyasayı kızıştıran firmaların taktiği ucuz ürünü alıp ucuza satmaktır. Diğer 18 bayi ise kurumsallaştıklarını ve sattıkları her ürünün arkasında olduklarını bundan dolayı da onaylı ve güvenilir tedarikçiler dışında ürün almadıklarını söylediler. Hatta bayilerin sorumlu personeller sipariş vermeden önce kaliteli ve uygun fiyatlı ürünleri araştırdığını söyleyebiliriz.

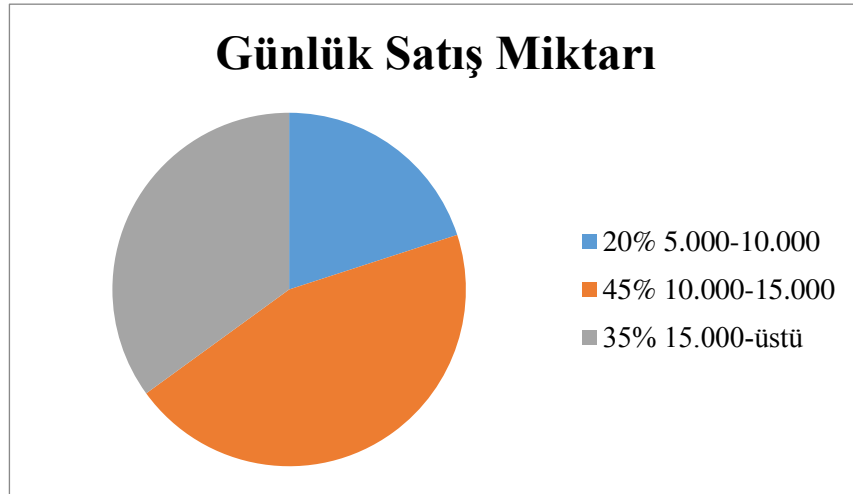
Dördüncü sorumuz fazla stok bulundururken dikkat edinilen hususlar ile alakalıdır. Bu soruya 6 benzin istasyonu çekme sistemi ile emtia aldıklarını belirtmişlerdir. Yani ihtiyaç durumunda sipariş verildiği gereksiz stok yapılmadığı söylenmiştir. 2 firma itme sistemi ile sipariş verdiklerini, yani müşteri durumuna göre siparişlerin değiştiğini belirtmiştir. 12 bayi ise her iki sistemi de kullandıklarını belirtmiştir. Şöyle ki: bazı

müşterilerin istasyona belli sıklıklarla geldiğini ve ortalama satışın belli olduğunu ve bu durumda çekme sistemi ile sipariş verdiklerini belirtirken bazı durumlarda da pazarlama bölümünün ekstra yeni müşteri bularak dış satış yaptıklarını müşterinin ihtiyacına göre sipariş verdiklerini söylemişlerdir. Stok bulundurmanın faydası olduğu anketimize katılan firmaların ortak düşüncesidir. Mesela bayiler yaptıkları satışa göre yakıt siparişinde bulunurlar. ‘Tanker yakıt almaya giderken kaza yapabilir, TÜPRAŞ’da grev olabilir ve bundan dolayı bayi mal alamayabilir’ gibi olası durumlarda eğer bayide stok yoksa müşterilere istenilen hizmeti veremez ve müşteri açısından hem prestiji düşer hem de faaliyetini durdurmak durumunda kalabilir. Stok bulundurmak için firmalar finans gücüne sahip olmalıdır. Ayrıca stok olduğu dönemde fiyatlardaki indirimler ellerindeki stokun kardan zarar edilmesine sebep olur. Ayrıca olası bir durum da örneğin; tanka yanlış yakıt dolumu ya da tank sızıntısı gibi olaylarda fazla stok bulundurmaları durumunda daha fazla zarar etmiş olurlar. Ek olarak daha öncede belirtildiği gibi mevsim şartlarını da göz ardı etmemek gerekir. Özetle stok bulundurmanın faydaları olduğu gibi zararları da çoktur ve anketimize katılan firmaların stok yapmaktan kaçındıkları lakin piyasa şartlarını da güncel takip edip fiyat artış durumunda veya ay sonu KDV hesaplamalarından dolayı stok yaptıklarını söyleyebiliriz. Yani bayiler günlük yaptıkları ar-geden öngördükleri ile stok yapıp yapmama gerekliliğine karar verirler.

‘Ürün alındıktan sonra stokların korunması ve kontrolüne ilişkin süreciniz hakkında bilgi alabilir miyiz?’ sorusuna bayilerin 13’ü kontrole ehemmiyet verdiklerini belirtirken 7’si kalite kontrol yapmaya gerek olmadığını belirtmişlerdir. Ürünü teslim alırken yakıtın tedarikçi firmadan mühürlü geldiği ve TÜPRAŞ garantili olduğu bundan dolayı ekstra bir kontrole gerek olmadığını savunmuşlardır. Öte yandan 13 bayi ise TÜPRAŞ garantili ürün olmasına rağmen personel hatasından kaynaklı yanlış ürün teslim alma ihtimalleri ve ürünün yanlış fatura ettiği ihtimallerinin ağır bastığını bu nedenle ürünü teslim almadan önce muhakkak kalite kontrolün sağlanması gerekliliğini savunmuşlardır. Yaptığımız görüşmelerde ürünü teslim almadan önce ve sonra tankeri kantara göndererek, tedarikçi firma tarafından fatura edilmiş kilogramın doğruluğunu test ettiklerini çıkarabiliriz. Ayrıca teslim aldıkları ürünün TÜPRAŞ imzalı mühür ile geldiği kontrolü de sağlanır. Stokların korunmasına dair bayiler tankların yıllık temizliği, pompalarda yapılan kalibrasyon ayarları gibi önlemler almaktadır.

Altıncı sorumuz ‘Stok hareketlerinde görülen işlemlerin sisteme geçme süreci nasıl ve kimler tarafından yönetiliyor?’ firmalara yönlendirilmiştir. Aldığımız yanıtlardan firmaların şube müdürleri veya saha şefleri aldıkları emtiayı önce kantara sokarak irsaliye ile karşılaştırdıklarını sonrasında da irsaliyeyi muhasebe bölümüne yönlendirdiklerini söyleyebiliriz. Stok teslim alınırken ve boşaltım yapıldıktan sonra kantara götürülen araçtaki kilogram miktarı ile tedarikçi firmanın kesmiş olduğu sevk irsaliyesindeki kilogram uyuşmayabilir. Böyle bir durumun kantarın hassaslığından kaynaklandığı ve 20-40 kg farklılık göstermesinin normal olduğu bunun da kesafet miktarından düşürüldüğü belirtilmiştir. Kesafet akaryakıt veya gazın hava şartlarından kaynaklı genleşip artması veya buhar olup uçması sebebiyle oluşan fazlalık veya noksanlıktır. Evrak işlerinin kontrolü ve saklama sorumluluğu muhasebecilerdedir. Personeller irsaliyenin faturaya dönüştürülmesinden ve birim fiyatın doğru fiyattan kesilip kesilmediğinin takibinden sorumludurlar. Muhasebe programına girişleri sağlandıktan sonra ay sonunda karşı taraf ile mutabakat sağlayarak yaptıkları kayıtların doğruluğunu teyit ederler.

Yedinci sorumuz bayilerimizin günlük ortalama satışı ile ilgilidir.



Bu analize göre ankete katılanların %20’sinin perakende satışları günlük ortalama 5.000 – 10.000 lt, %45’inin 10.000 – 15.000 lt arasında ve %35’inin satışları günlük ortalama 15.000 litrenin üstüdür. Günlük satış ortalaması 5.000-10.000 lt olan firmaların hiç birinde iç kontrol sisteminin varlığından söz edecek bir bulguya rastlanmamıştır. Perakende de günlük satış ortalaması 10.000-15.000 lt arasında olan firmaların %22’si için

güçlü bir iç kontrol sisteminden bahsetmek mümkün iken %56'sında çok sağlıklı olmasa da denetim sağlanmaya çalışılıyor ve son %22'lik dilimde iç kontrol sisteminin hiçbir şekilde olmadığı güven esaslı işletme sisteminin benimsendiği gözlemlenmiştir. Günlük satış ortalaması 15.000 lt üzeri olan işletmelerin %72'sinde çok güçlü iç kontrol sisteminin olduğu, %28'lik kısmında da orta derecede bir kontrol mekanizmasının olduğu gözlemlenmiştir.

Yapılan gözlemlere göre finansal gücü güçlü olan firmalar para akışı çok yüksek bir sektör olması münasebetiyle, denetim konusunda daha bilinçli hareket etmektedir. Birçoğu yeminli mali müşavir veya denetim firmalarının yönlendirilmeleri ile iç kontrol sistemini kurmuşlardır. Sağlıklı bir iç kontrol sistemine sahip firmaların yıllar itibariyle büyümeleri gözlemlenirken, denetim mekanizmasının zayıf olduğu firmaların bir kısmının satışları iyi olmasına rağmen net karlılıklarının düşük olduğu gözlemlenmiştir. Öte yandan hem denetim mekanizmasının zayıf hem de satışların düşük olduğu firmalarda da durumun çok vahim, olduğu gözlemlenmiştir. Son zamanlarda artan petrol fiyatlarının da etkisi ile birlikte kar marjı skalasının daraldığı ve maliyetlerin ters orantılı olarak giderek artması sonucu; kar amacı ile kurulan birçok firmanın ciddi anlamda zarar ettiği gözlemlenmiştir.

Toplamda kaç personeliniz var bunların görev ve sorumlulukları hakkında bilgi verebilir misiniz?

	Akaryakıt Satış Elemanı	Saha Şefi	Saha Temizlik Görevlisi	Yönetici Asistanı	Şube Müdürü	Market Elemanı	Muhasebe Personeli	Genel Müdür	Pazarlama- Satın alma	EPDK Sorumlusu	Toplam
1.Firma	6	0	0	0	0	2	1	0	0	0	9
2.Firma	9	1	1	1	1	2	2	1	0	0	18
3.Firma	6	0	0	0	1	2	1	0	0	0	10
4.Firma	9		1	1	1	2	2	0	0	0	16
5.Firma	10	1	1	1	1	2	2	1	0	0	19
6.Firma	9	0	0	0	1	2	1	0	0	0	13
7.Firma	10	1	1	1	1	2	2	1	1	0	20
8.Firma	9	1	0	1	0	3	2	1	1	0	18
9.Firma	12	1	1	1	1	3	2	1	1	0	23
10.Firma	9	0	0	0	1	2	2	0	0	0	14
11.Firma	15	1	1	1	1	4	3	1	1	1	29
12.Firma	15	0	1	1	1	3	2	0	0	0	23
13.Firma	9	1	1	0	0	3	1	0	0	0	15
14.Firma	6	0	0	0	0	1	1	0	0	0	8
15.Firma	15	1	1	0	1	3	2	1	1	1	26
16.Firma	15	1	1	1	1	3	2	0	1	1	26
17.Firma	20	0	2	1	1	5	4	1	1	1	36
18.Firma	7	0	0	0	1	2	1	0	0	0	11
19.Firma	10	1	1	1	1	3	2	1	1	0	21
20.Firma	16	1	1	1	1	4	2	1	1	1	29

Anketimizin 8. sorusunun yanıtını tablo şeklinde yukarda görmekteyiz. Yaptığımız çalışmadan yapabileceğimiz çıkarım istasyonlar yaptıkları satışa göre personel sayısını belirlemektedir. İstasyona giren araç sayısı da bunu etkileyen bir diğer faktördür.

Yukardaki tabloda satışı 10.000 lt'nin altında olan firmaların 8 ile 11 arasında personel çalıştırdığını ve bir personelin her iş ile ilgilendiğini söyleyebiliriz. Mesela satışı düşük olan şubelerde bir muhasebeci kendi evrak işleri dışında saha şefinin görevi olan müşteri iletişimi ve personel kıyafetinden de sorumludur. Hiç birinde pazarlama satış elemanına ya da yaptıkları dış satışların kontrolünü yapacak EPDK yetkilisine ihtiyaç duyulmamaktadır. Satışı 10.000-15.000 lt arasında olan bayilerde ise ortalama 15-19 eleman çalıştırılmaktadır. Bu bayiler de iç kontrol ve iç denetime önem vermektedir. Her personelin iş yükümlülüğü ayrı olup hiyerarjik bir sistem kurulmuştur. Muhasebe ve market gibi hile ve hatanın olası olduğu departmanlarda çapraz kontrolü sağlamak için en az 2 personel çalıştırmaktalar. Ya da saha şefi ve şube müdürü ikisinin sorumlulukları birbirine benzemesine rağmen personel denetimini veya pompalarda oluşabilecek kayıp kaçakların denetiminin farklı kişilerde olması hırsızlığın önüne geçmektedir. Personel sayısı 25-30 olan istasyonların satışı da 20.000 Lt'nin üzerindedir. 20.000 litrenin üstünde satış yapan işletmelerin satışları yüksek olduğu için müşterilerden gelen talebi en iyi hizmetle sunmaya çalışmaktadırlar. Sürekliliklerini sağlamak için ar-ge ve pazarlamaya önem vermektedirler. Her personel kendi alanında uzmandırlar. Özetle satış ile personel sayısı doğru orantılıdır diyebiliriz. Bu sabit personeller dışında devletin sorumlu tuttuğu hizmetler de vardır. Bunlar;

- Mali müşavir
- Tehlikeli madde güvenlik danışmanı
- İş yeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı
- LPG sorumlu mühendisi

Dokuzunca sorumuz 'Satın alınan ürünlerin girdi kontrol faturaları ile sipariş vermiş olduğunuz formları arasında miktar, tür ve meblağ açısından bir değişkenlik var

mıdır? Varsa ne sıklıkta bu hata ile karşılaşıyorsunuz?’ iç kontrolün ne denli yapıldığını ölçmek amacıyla sorulmuştur. Hepsi sipariş edilen ürünün doğruluğunu kontrol ettiklerini belirtmişlerdir. Hepsinin ayrı ayrı yöntemleri olduğunu belirtebiliriz. Mesela bazı bayiler gözle bir fiil kontrol ettiklerini, bazılarının gelen irsaliye ile vermiş oldukları sipariş formlarını karşılaştırdıklarını, bazısının ise yakıttan numune analiz raporu alarak kontrol ettiklerini söyleyebiliriz. Verilen sipariş formlarında tankerin gözüne göre sipariş verilir. Örneğin; 20.000 lt motorin 4.200 lt benzin siparişi veren bir firmanın sipariş miktarı ile irsaliye üzerinde yazılan miktar hiçbir zaman aynı olmaz çünkü TÜPRAŞ kg ile satışı yapıyor. Sonra da birim kesafet tutarı ile çarparak çıkan litreyi bayilere fatura ediyor. Bu sebeple sipariş edilen litre çoğu zaman alınan miktar ile uyuşmaz. Bu gerekçeden dolayı 50-100 lt fark olması sorun teşkil etmez. Sipariş edilen ürün ile teslim alınan ürün arasında fark olması çok ekstrem bir durumdur. Böyle bir durumu bayiler yaşamamak ile birlikte olası bir durumda iade faturası ile birlikte ürünün iadesi gerçekleştirilir.

Anketimizin son sorusu ‘İşletmenizde sayımları yılda kaç defa kimlerle beraber yapıyorsunuz?’ katılımcılarımıza yönlendirildiğinde aylık kontrolün yapıldığı belirtilmişlerdir. Her emtia kendi türüne göre sayılır. LPG bir gaz çeşidi olduğu için sıfırlama yapılarak ölçüm yapılır. Yani tankın için de hiç gaz kalmayana kadarki satış muhasebe kayıtlarına işlenir ve fiiliyatta elde kalmayan gaz ürünü, muhasebe kayıtları ile karşılaştırılır. Akaryakıtta ise ıslak ölçüm ile yani cetvel ile ölçüm sağlanır. Sayım yapılacak ana kadarki tüm satışlar muhasebe kaydına girilir ve cetvelle tankın yakıt seviyesi tespit edilir. Tespit edilen cm ile kaç litre yakıt olduğu hesaplanır ve muhasebe kayıtları ile karşılaştırma yapılır. Genellikle ay sonunda yapılan bu sayımlar ile muhasebeciler ay içerisinde yapmış oldukları stok kayıtlarının doğruluğundan emin olduktan sonra o ay elde edilen kesafet geliri veya zararı tespit edilip ilgili hesaplar kullanılarak fiili miktara getirilir.

BÖLÜM IV

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küresel piyasalarda 2001 ve 2002 seneleri içerisinde Enron, Worldcom ve Parmalat benzeri dev işletmelerde meydana gelen muhasebe olayları ve gerçekleşen krizlerden sonra firmalarda iç kontrol ve iç denetimlere verilen önemin artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Bilhassa başta büyük işletmelerde, gerçekleşen olayların akabinde denetimle alakalı pek çok yasal düzenleme ve zorunluluklar getirilmiştir.

Gerek 1. ve 2. bölümlerdeki teorik bilgilerden gerekse 3. bölümdeki uygulama bölümünden anlaşılacağı üzere iç kontrol sistemi, bir uzmanın ya da denetçinin bir anda planlayıp uygulamaya koyabileceği bir süreç değildir. Günlük yapılan işlerden farklı ve bağımsız faaliyete geçirilemeyecek bir mekanizmadır. İç kontrol sistemi, günlük iş süreçleriyle birlikte değerlendirilmesi gereken bir alt yapı ve sistemler bütünüdür. Bu yüzden iç kontrol sisteminin işlevselliğinden bahsedebilmek için iç kontrol sistemi kısa vadede başarılabilecek bir faaliyet gibi düşünülmemeli, aksine, uzun vadede işlevsellik kazanabilecek bir iş olarak kabul edilmelidir. Bu nedenle, işletmelerin kısa vadede kurulacak sistemden mucizeler yaratması beklenmemeli, uzun vadeli bakış açılarıyla desteklenmelidir. Bunun yanında tüm bu çalışma kapsamında bir değerlendirme yapıldığında işletmeler optimal bir iç kontrol sistemine sahip olduktan sonra, asla durağan bir yapıya sahip olmamalıdır. Aksine teknolojik gelişmelere adapte olan ve mevzuattaki değişikliklerle sürekli kendisini güncelleyen bir yapıya sahip olmalıdır. Sonuç olarak, ihtiyatlı bir bakış açısıyla iç kontrol sisteminin kurulması faaliyeti, uzun vadeli süreç gerektiren bir planlamayı ve tasarlanan plan doğrultusunda uygun bir alt yapı oluşturmayı ve geleceğe uygun projeler üretmeyi gerekli kılmaktadır. Ayrıca, iç denetim aracılığıyla sürekli sistemin değerlendirilmesi, iyileştirilmesi ve geliştirilmesi faaliyetlerine tasarım ve kurgu aşamalarından başlanarak yer verilmeli ve var olan planlamaların güncellenmesi bu doğrultuda yapılmalıdır.

İç denetim, işletmelerin hedeflerinin uygulanmasında ve takip edilmesinde önüne engel olabilecek tüm risk faktörlerini tespit ederek, bu risklere karşı etkin bir iç kontrol mekanizmasının kurulmasına destek olmaktadır. Başka bir ifadeyle de etkin bir iç kontrol mekanizmasının kurulmasının hızlandırılmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Akaryakıt işletmelerinde yaptığımız inceleme neticesinde her bir bölümde yer alan yöneticiler sorumlu oldukları faaliyetleri efektif bir şekilde düzenleyip, kontrol sistematığını geliştirmelidirler. Etkin bir iç kontrol sistemi için yöneticiler, sahip oldukları sorumluluk kapsamında bilhassa finansal faaliyetlerde, akaryakıt firmalarının mali durumlarını; gerekli olan raporlar, analizler, faaliyet özetleri ve istatistiki veriler aracılığıyla gözden geçirmelidirler. İç denetim unsuru bu anlamda verilen sorumlulukların yerine getirilmesinde, şirket yönetim kurullarına, denetim komitesine ve üst düzey yönetimlere iç kontrol ortamı ve mali raporlamanın uygunluğuyla alakalı tatmin de sağlamaktadır. İç denetim bunun yanında da işletme içerisinde olabilecek hataları, eksiklikleri, görmezden gelmeleri ve kanuna zıt konuları tespit ederek maddi kayıp ve cezaları oluşmadan önler. İşletmede kurulmuş olan etkin bir iç denetim sayesinde işletmenin dışarıdan bağımsız denetim maliyetlerinin de minimize olduğu ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

- Acar. T. 2009. ***Kamu Yönetiminde Yeni Bir Denetim Yolu: Kamu Denetçiliği Kurumu.*** Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Isparta.
- Akçakanat, Ö. 2011. ***Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği:*** Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma. Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Isparta.
- Aktuğlu, M.A. 1996. ***Denetim Ve Revizyon***, Barış Yayınları, İzmir.
- Akyel, R. Ve Köse, H. Ö. 2010. ***Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği***, Türk İdare Dergisi, Sayı 466
- Aldridge, R. C., J. L. Colbert, 2011. ***Management's Report On Internal Control, And The Accountant's Response.*** *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 No.7, P.21-28.
- Alptürk, E. 2008. ***Finans, Muhasebe Ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi.*** Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Alptürk, E. 2008. ***Finans, Muhasebe Ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi.*** Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Aminian H., ve Sabet S.S. 2011. ***The Relationship Between Performance Audit And Management Tendency To Strive Towards Organizational Goals Achievement***, *Australian Journal Of Basic And Applied Sciences*, Vol.6 Iss.13, P.149-153.
- Arzova B., 2009. ***Muhasebe Teorisi***, İstanbul: Türkmen Kitabevi, S.132.
- Aslan S., 2003. “***Muhasebe Denetim Planlamasında Önemlilik Ölçümleme Yaklaşımı***”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı. 20, S.95, Ekim.
- Aslan S., 2003. ***Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim***, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, S.15.

- Aslan S., 2004. “*Aracı Kurumlarda Etkin İç Denetim Sisteminin Oluşturulması Ve İşleyişi - I*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 12, Sayı: 137, S.196, Mayıs.
- Aslan, B. 2010. *Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim*. Sayıştay Dergisi, Sayı:77, S.63-86.
- Atay, C. 1999. *Devlet Yönetimi Ve Denetimi*, Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul.
- Basel Committee On Banking Supervision, 2010. *Internal Audit In Banking Organisations And The Relationship Of The Supervisory Authorities With Internal And External Auditors*, Basel, July.
- Başaran, İ. E. 2000. *Yönetim*, Feryal Matbaası, Ankara.
- Baydarol, O. 2007. *İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi Ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul.
- Bou-Road, G. 2000. *Internal Auditors And A Value- Added Approach: The New Business Regime*. Managerial Auditing Journal, 15/4, P.182- 186.
- Bozkurt N., 1999. *Muhasebe Denetimi, İstanbul*: Alfa Yayınları, S.122-123.
- Bozkurt, N. 2010. *Muhasebe Denetimi*. Alfa Yayıncılık, 5.Baskı, İstanbul.
- Brink Z. V., 1986. *Internal Auditing-A Historical Perspective And Future Directions, Perspectives In Auding, Fourth Edition*, Mcgraw-Hill, S.454.
- Büyükmirza K., 2008. *Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi*, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, S.729.
- Carmichael R, and Willingham J.J. 1989. “*Auditing Concepts And Methods. A Gord To Carrent Auditing Theory And Practice*”, Fifth Editioni Mc Graw-Hill International Editions, S.207-208.
- Chun, C. 1997. *On The Functions And Objectives Of Internal Audit And Their Underlying Conditions*. Managerial Auditing Journal, Vol: 12, P.247-250.

- Dabbağoglu, K. 2009. **İç Kontrol Sistemi**. *Qafqaz Universitesi Dergisi*, Sayı: 26, S.109-115.
- Demirbaş, M. 2005. **İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:4, Sayı:7, Bahar 2005/1, S.167-188.
- Doyrangöl N. C. 2001. **“Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetim Fonksiyonu”**, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul, S.48.
- Doyrangöl, N. C. 2002. **İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri Ve Önemi**. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 60.
- Duruşen, A. 2007. **“İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe Ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi”**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, S.B.E., S.120.
- Elitaş, C., Y. Özdemir 2006. **Bankalarda İç Kontrol Sistemi**. *Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı:2, Afyon
- Elliott M., R. Dawson, and J. Edwards 2007. **An Improved Process Model For Internal Auditing**. *Managerial Auditing Journal*, Vol: 22, No: 6, P.552-565.
- Erdoğan, S. 2009. **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi**. Planlama Uzmanlığı Tezi, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar Ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Flesher D.L. and Zarzeski M.T. 2002. **The Roots Of Operational (Value-For-Money) Auditing In English-Speaking Nations**, *Accounting And Business Research*, Vol.32 No.2
- Guoming, B. 1997. **The Developing Trend And Prospects Of Internal Auditing**. *Managerial Auditing Journal*, 12/3, P.243.
- Guredin, Ersin, 2009 **Denetim İstanbul**: Beta Yayıncılık.

Guy, D. M., Alderman. C. W. And Winters. A. J. 1996. **Auditing**, The Dryden Press, New York.

Gürçay, G. 2012. **Yöneticiler İçin Temel Stok Kontrolü**, İstanbul, S.17

Güredin E., 1997. **Denetim** 7. Basım, İstanbul: Beta Basım Yayın, Nisan, S.279.

Güredin, E. 2008. **Denetim Ve Güvence Hizmetleri**. Arıkan Basım Yayın, 12. Bası, İstanbul.

Gürkan, N. Z. 2009. **Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Ve İç Denetim Algısı**. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Programı, Isparta.

Hodgetts, R. 1999. **Yönetim**, Çev. Canan Çetin, Esin (Can) Mutlu, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.

[Http://Muhasebeturk.Org/Ecopedia/394-K/3097-Konsinye-Mal-Nedir-Ne-Demek-Anlami-Tanimi.Html](http://Muhasebeturk.Org/Ecopedia/394-K/3097-Konsinye-Mal-Nedir-Ne-Demek-Anlami-Tanimi.Html) Erişim:16.06.2018

Intosai, 2006. **Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**. (Çev. Baran Özeren), Sayıştay Yayınları, Ankara.

İbiş, C. Ve Çatıkkaş. Ö. 2012. **“İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”**, Sayıştay Dergisi, Sayı: 85, Ss.95-121.

İbiş, C., Ö. Çatıkkaş 2012. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış**, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:85, S.95-121.

Jeffrey, C. 2008. **Internal Control At Private Companies And Nonprofits**. *The Cpa Journal*, 78/9, P.52-54.

Kaval, H. 2008. **Muhasebe Denetimi**. Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.

Kell, W. G., William C. B. and Raymond N. J. 2001. **Modern Auditing**. Wiley And Sons Inc., New York.

Kepekçi. C. 2000. **Bağımsız Denetim**, Ankara: Siyasal Kitabevi, S.34.

- Küçük O. 2014. **Ampirik Bir Yaklaşım Stok Yönetimi**, Ankara, S.35
- Lindberg R.A, and Cohn T. 1972. **Operations Auditing, American Management Association**, Batavia, U.S.A.
- Mcnamee M.J. and Fleming S. 2007. **Ethics Audits And Corporate Governance: The Case Of Public Sector Sports Organization**, Journal Of Business Ethics, Vol.73 Iss.4, Pp.425-437
- Meigs W.B. 1989. **Principle Of Auditing, Irwin Professional Publishing**, Il, U.S.A.
- Memiş, M. Ü. 2006. **İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarını Yerine Getirmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması**. Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Adana
- Messier, W. F. 2000. **Auditing And Assurance Services**. McGraw-Hill Inc., New York.
- Messier, W. F., Steven M. G, and Douglas F. P. 2006. **Auditing And Assurance Services**. Mc-Hill Inc., New York.
- Moeller R., and Witt H. 1999. **Brink’s Modern Internal Auditing, Fifth Edition**, John Wiley & Sons, Inc.
- Moeller, R. 2005. **Brink’s Modern Internal Auting**. John Wiley And Sons, Inc., New Jersey.
- Morse E.H. 1971. **Performance And Operational Auditing**, The Journal Of Accountancy, Iss. June, Pp.41-46
- Osten B. 2011. **Internal Audit And Non-Tax Revenue, A Case Study Of Naro Bulindi Zardi Hoima District**, A Research Report Submitted To Makerere University İn Partial Fulfillment Of The Requirement For The Award Of Bachelor Of Commerce Degree
- Ömürbek, V. Ve Altay S. Ö. 2011. **Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi Ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma**. Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C.16, S.1, S.379-402.

- Özal, Ö. 1964. *İşletmelerin Muhasebe Hesaplarında Kontrol Ve Revizyon*, İzmir İktisadi Ve Ticari İlimler Özel Yüksek Okulu Yayınları, Yayın No:3, İzmir.
- Özeren, B. 2000. *İç Denetim Standartları Ve Mesleğin Yeni Açılımları*. Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:8, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü
- Özkan, Y. 2008. *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi Ve Öneriler*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- Padia N., and Van Vuuren M.J. 2012. *Performance Auditing: Development Of An Audit Model To Evaluate Efficiency, Effectiveness, And Economy Of The Performance Of A Business*, African Journal Of Business Management, Vol.6 (39), Pp.10417-10426
- Pickett, K. H. S. 2003. *The Internal Auditing Handbook*. John Willey And Sons Inc., London.
- Pwc. 2004. *Şirketlerde İç Kontrol Ve İç Denetim Fonksiyonu. İu. Pwc Çözüm Ortaklığıplatformu*,
[Http://Www.Pwc.Com/Tr/Tur/About/Events/Training/Icdenetim.Pdf](http://www.pwc.com/tr/tur/about/events/training/icdenetim.pdf)
- Reider H. R. 1994. *The Complete Guide To Operational Auditing*, John Wiley And Sons, New York
- Richard H.H. and Clark J.P. 1980. *An Ineffective Effectiveness Study And Some Suggestions For Future Research*, The Sociological Quarterly, Vol.21 Iss.1, Pp.119-134
- Sağlar, J. Ve. Tuan K. 2009. *İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri*. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:18, Sayı:1, S.343-358.
- Sanal, R.. 2002. *Türkiye’de Yönetmelik Denetim Ve Devlet Denetleme Kurulu*, Todaie Yayınları, No:314

- Sarıyer, M. B. 2009. **“Denetim Ve Reform”, Kamu Yönetimi Çalışmaları Kamu Yönetimi Ve Reform**, Editör: Birgül Ayman Güler, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi 2009-2010 Akademik Yılı, Sayı: 9, Ankara.
- Selimoglu S.K. 1999. **Faaliyet Denetimi, Anadolu Üniversitesi**, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: Xv, Sayı:1-2, Eskişehir
- Summa H., Pollitt C., Girre X., Lonsdale J. and Mul R., Waerness M. 1999. **Performance Or Compliance?: Performance Audit And Public Management In Five Countries**, Oxford University Press, New York, U.S.A.
- Taman A. 2005. **Management Audit: A Means To Enhance Efficiency**, Jurnal Pendidikan Akuntansi Indonesia, Vol.3 Iss.2, Pp.1-23
- Teker, O. 2013. **“Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun Denetim Usulü”, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış**, Sayı: 2, [Http://Www.Demud.Org.Tr/Uzmanbakis/Pdf](http://Www.Demud.Org.Tr/Uzmanbakis/Pdf) (23.03.2013).
- Tengilimoğlu. D. Ve Yiğit, V. 2013. **Sağlık İşletmelerinde Tedarik Zinciri Ve Malzeme Yönetimi**, Ankara, S.166
- Tide 2013. **İç Denetim**. [Http://Tide.Org.Tr/Uploads/News/Platin_Ek](http://Tide.Org.Tr/Uploads/News/Platin_Ek). Pdf Erişim Tarihi: 21.05.2018
- Trennery, A. 1999, **Principles Of Internal Control**, University Of New South Wales Press, Australia.
- Uçar. D. 1977. **Kamusal Mali Denetim, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu** Neşriyatı, No:172
- Uyar, S. 2009. **İç Kontrol Ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Uzun, K. A. 1998. **İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri**. Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 43
- Whittington, R. O. And K. Pany, 2006. **Principles Of Auditing And Other Assurance Services**. Irwin Mcgraw-Hill, New York.

Www.Theiaa.Org Erişim Tarihi: 21.05.2018

Kadooglu Aydın,G.2019. *Muhasebe Manipölasyonlarının Kredi Analistlerinin ve Piyasa Yatırımcılarının Değerlendirmeleri Açısından İncelenmesi.* Hasan Kalyoncu Üniversitesi Doktora Tezi



Ek 1: DERİNLEMESİNE MÜLAKAT

Stokların Satın Alınması Sürecine ilişkin Soruları yanıtlamanızı temenni ederiz.

1. Ürün siparişlerinizi nasıl gerçekleştiriyorsunuz? Satın almadan önce, üreticiye bazı kriterleri bulunan bir soru kağıdı sunmakta mısınız? Görebilir miyiz?
2. Ürünü satın alma süreciniz nasıldır? Bu süreci kimler yönetmektedir?
3. Satın almada en uygun fiyattan almak mı önemlidir yoksa onaylı tedarikçilerden en uygun fiyattan almak mı önemlidir?
4. Ürün satın alma süreciniz hakkında bilgi alabilir miyiz? Fazla stok bulundururken dikkat ettiğiniz hususlar nelerdir?
5. Ürün alındıktan sonra stokların korunması ve kontrolüne ilişkin süreciniz hakkında bilgi alabilir miyiz?
6. Stok hareketlerinde görülen işlemlerin sisteme geçme süreci nasıl ve kimler tarafından yönetiliyor?
7. Günlük ortalama satış miktarınız nedir?
8. Toplamda kaç personeliniz var bunların görev ve sorumlulukları hakkında bilgi verebilir misiniz?
9. Satın alınan ürünlerin girdi kontrol faturaları ile sipariş vermiş olduğunuz formları arasında miktar, tür ve meblağ açısından bir değişkenlik var mıdır? Varsa ne sıklıkta bu hata ile karşılaşıyorsunuz?
10. İşletmenizde sayımları yılda kaç defa kimlerle beraber yapıyorsunuz?