

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

DOKTORA PROGRAMI

707390

SANAYİ İŞLETMELERİNDE
GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİ
VE BİR UYGULAMA

107390

DOKTORA TEZİ

Engin DİNÇ

ŞUBAT – 2001

TRABZON

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

DOKTORA PROGRAMI

SANAYİ İŞLETMELERİNDE GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİ

VE BİR UYGULAMA

Engin DİNÇ

Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü’nce
Doktor (İşletme)
Ünvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez’dir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih :02.03.2001
Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 27.04.2001

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Hasan TÜREDİ

Jüri Üyesi : Prof.Dr. Mehmet SAYARI

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Kamil YAZICI

Jüri Üyesi : Doç.Dr.Osman PEHLİVAN

Jüri Üyesi : Doç.Dr.Yusuf SÜRME

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Zafer GÖKÇAKAN Y.

NİSAN- 2001
TRABZON

O.SUNUŞ

00.Önsöz

Yirminci yüzyılın ikinci yarısında başlayan sanayi ve son çeyreğinde başlayan bilgisayar devrimi işletmelerin maliyet yapılarını oldukça değiştirmiştir. Özellikle son 25 yılda teknolojiye yaşanan gelişmeler üretim işletmelerinde önemli değişimlere neden olmuştur. Teknolojinin hızlı bir şekilde işçiliğin yerini almaya başlaması, daha önce önemsenmeyen genel üretim maliyetlerinin önemini de arttırmıştır. Bu şekli ile genel üretim maliyetleri üretim maliyetleri içinde en önemli maliyet unsuru haline gelmiştir.

Genel üretim maliyetlerinin üretim unsurları içinde artan önemi nedeni ile şirketler genel üretim maliyetlerinin kontrol altına alınabilmesi için kontrol ve denetim mekanizmalarını arttırmaya veya değiştirmeye başlamışlardır. Ancak ne kadar güçlü bir kontrol kurulursa kurulsun tam işlerlik sağlanamamaktadır. Ayrıca genel üretim maliyetlerinin kontrol altına alınabilmesi işletmelerin örgüt yapılarında da bazı değişikliklere gitmelerine neden olmuştur. Bu nedenlerle işletmeler örgüt ve üretim yapılarını yeniden şekillendirme gayreti içine girmişlerdir. Bu nedenle işletmeler genel üretim maliyetlerini denetimden geçirerek maliyet yapılarını öğrenmek, hem de genel üretim maliyetlerinin hesaplanmasında meydana gelen aksaklık ve eksiklikleri görmek istemektedirler.

Bu amaçla, çalışmamızda üretim işletmelerinde genel üretim maliyetlerinin denetiminde dikkat edilmesi gereken konular ayrıntılı ele alınmıştır. Konuya genel üretim maliyetlerinin bağımsız denetimi açısından yaklaşılmış ve bir tür özel denetim uygulanmıştır. Uygulama yapılacak şirketin maliyet yapısının özellikle konumuza uygun olarak belirlenmesine dikkat edilmiştir. Ayrıca uygulama yapılan şirketin bu tip bir denetimden geçmemiş olması tercih sebebi olmuştur.

Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımını esirgemeyen, tezin tüm aşamalarında beni yönlendiren, bana her türlü desteği veren ve bugünlere gelmemde büyük emeği olan Hocam

Sayın Prof. Dr. Hasan TÜREDİ'ye şükranlarımı sunmayı bir borç bilirim. Tezin uygulama kısmı için yaptığımız teklifi geri çevirmeyen KETAŞ A.Ş. Yönetim Kurulu Başkanı Sayın Mehmet BAKI'ye, ayrıca, çalışma sırasında gösterdikleri yakınlıktan dolayı tüm muhasebe ve kalite güvence birimi elemanlarına teşekkür ediyorum.

Trabzon, Şubat 2001

Engin DİNÇ



01. İçindekiler

Sayfa Nr

0. SUNUŞ	
00. Önsöz	III
01. İçindekiler	V
02. Özet	XII
03. Summary	XIII
04. Tablolar Listesi	XIV
05. Şekiller Listesi	XVI
06. Kısaltmalar Listesi	XVII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	3-41
1.1. Denetim Kavramı	3
1.2. Denetim Tarihi Gelişimi	5
1.2.1. Dünya’da Denetimin Tarihi Gelişimi	5
1.2.2. Türkiye’de Denetimin Tarihi Gelişimi	10
1.3. Denetim Anlayışındaki Gelişmeler	14
1.4. Denetim Türleri	19
1.5. Denetçi Ve Türleri	23
1.6. Denetim Standartları	25
1.7. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları	27
1.7.1. Denetçilerin Mesleğine Karşı Sorumlulukları	27
1.7.2. Denetçilerin Müşterilere Karşı Sorumlulukları	28
1.7.3. Denetçilerin Üçüncü Kişilere Karşı Sorumlulukları	30
1.7.4. Denetçilerin Yasalara Karşı Sorumlulukları	31

1.7.5. Denetçilerin Yardımcılarına Karşı Sorumlulukları	33
1.8. Denetim Süreci	33
1.8.1. Müşteri Kabulü Ve Denetim Anlaşmasının Yapılması	33
1.8.2. Denetimin Planlanması	35
1.8.3. Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi	41
1.8.4. Denetim Raporunun Hazırlanması ve Denetimin Tamamlanması	41

İKİNCİ BÖLÜM

2. MALİYETLER VE MALİYET TÜRLERİ İLE İLGİLİ GENEL

AÇIKLAMALAR	43-100
2.1. Genel Açıklama	43
2.2. Maliyet Muhasebesinde Tarihsel Gelişmeler	43
2.3. Maliyet Muhasebesi Denetim İlişkisi	45
2.3.1. Maliyet Muhasebesinin Amaçları	45
2.3.2. Maliyet Muhasebesinde Harcama Gider Ve Maliyet Ayrımı	47
2.3.2.1. Harcama – Gider Ayrımı	47
2.3.2.2. Gider – Maliyet Ayrımı	49
2.4. Maliyetlerin Denetiminin Önemi	55
2.4.1. Maliyetlerin Denetiminin İşletmeler Açısından Önemi	55
2.4.2. Maliyetlerin Denetiminin Rakip İşletmeler Açısından Önemi	56
2.4.3. Maliyetlerin Denetiminin Kamu Açısından Önemi	57
2.5. Denetim Çalışmalarında Denetçinin Bilmesi Gerekli Maliyet Hesaplama Yöntemleri	58
2.5.1. Maliyetlerin Kapsamlarına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri	58
2.5.2. Maliyetlerin Ortaya Çıkış Zamanına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri	59
2.5.3. Üretimin Şekline Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri	61
2.6. Denetim Çalışmalarında Denetçinin Bilmesi Gerekli Maliye Hesaplama Yöntemleri	62
2.6.1. Mamullere Direk Olarak Yüklenebilmesine Göre Maliyet Türleri	62
2.6.2. Kapasitedeki Değişmelerden Etkilenmesine Göre Maliyet Türleri	64

2.6.3. İşletme Fonksiyonlarına Göre Maliyet Türleri	66
2.6.4. Maliyetin Gerçek Olup Olmadığına Göre Maliyet Türleri	67
2.6.5. Üretim Maliyeti Unsurlarına Göre Maliyet Türleri	69
2.7. Genel Üretim Maliyetlerinin İncelenmesi	70
2.7.1. Genel Üretim Maliyetinin Tanımı Ve Özellikleri	70
2.7.2. Genel Üretim Maliyetlerinin Üretim Maliyetleri İçindeki Yeri Ve Önemi	72
2.7.3. Denetimde Dikkate Alınması Gereken Genel Üretim Maliyeti Türleri	75
2.8. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetiminde Sorumluluk Muhasebesi Ve Önemi	76
2.8.1. Maliyetleri Esas Alan Sorumluluk Alanlarının Denetimi	78
2.8.2. Faaliyetleri Esas Alan Sorumluluk Alanlarının Denetimi	81
2.9. Genel Üretim Maliyetleri Dağıtım Ve Önemi	83
2.9.1. Maliyet Merkezlerini Esas Alan Dağıtım Ve Yaklaşımı	84
2.9.1.1. Genel Üretim Maliyetlerinin Birinci Dağıtım Aşaması	85
2.9.1.2. Genel Üretim Maliyetleri İkinci Dağıtım Aşaması	88
2.9.1.3. Genel Üretim Maliyetleri Üçüncü Dağıtım Aşaması	92
2.9.2. Faaliyetleri Esas Alan Dağıtım Yöntemi	95
2.9.2.1. Birinci Dağıtım	96
2.9.2.2. İkinci Dağıtım	97
2.10. Maliyet Hesabında Özel Sorunların Denetimi	99

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİ	101-198
3.1. Genel Açıklamalar	101
3.2. Genel Üretim Maliyetleri Denetiminin Önemi	103
3.3. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetim Aşamaları	105
3.4. Genel Üretim Maliyetleri Denetiminde Hazırlık Çalışmaları	105
3.4.1. Denetlenecek İşletme Hakkında Bilgi Toplanması	105
3.4.2. Denetlenecek İşletmenin Üretim Sürecinin Tanınması	106
3.4.3. Denetlenecek İşletmede Kullanılan Yöntemlerin Tanınması	107

3.4.4. Denetlenecek İşletmedeki Tüm Genel Üretim Maliyeti	
Türlerinin Tanınması	108
3.5. Genel Üretim Maliyetleri Denetiminde Planlama Çalışmaları	110
3.5.1. Genel Üretim Maliyetleri İle İlgili İç Kontrol Yapısının	
İncelenmesi	110
3.5.1.1. İç Kontrol Yapısının Unsurları	114
3.5.1.2. Genel Üretim Maliyetleri İle İlgili İç Kontrol Yapısının	
Değerlendirilmesi	115
3.5.1.2.1. İşletmeyi Tanıma Amacı İle İç Kontrol Yapısını	
Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formunun	
Düzenlenmesi	119
3.5.1.2.2. Genel Üretim Maliyetleri İle İlgili İşlemleri	
Tanıma Amacıyla İç Kontrol Yapısının	
Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formlarının	
Düzenlenmesi	122
3.5.1.2.2.1. Endirekt Madde Ve Malzeme	
Maliyetleri İle İlgili İç Kontrol	
Yapısını Değerlemeye Yönelik	
Anket Soru Formlarının Düzenlenmesi ...	122
3.5.1.2.2.2. Endirekt İşçilik Maliyetleriyle İlgili	
İç Kontrol Yapısını Değerlemeye	
Yönelik Anket Soru Formunun	
Düzenlenmesi	124
3.5.1.2.3. Genel Üretim Maliyetleri İle İlgili Denetim	
Riskinin Hesaplanması	129
3.5.1.2.4. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetiminde	
Önemlilik Derecesinin Belirlenmesi	133
3.5.2. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetiminin Planlama Aşamasında	
Analitik İnceleme Yöntemlerinin Kullanımı	135
3.5.3. Genel Üretim Maliyetleri Denetim Programının Hazırlanması	137
3.6. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetiminin Amaçları	150
3.7. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi	152
3.7.1. Hesap Kalanlarının Doğruluğunun Denetimi	153

3.7.2. Genel Üretim Maliyetlerinin Maddelik Ve Uygunluk Denetimi	154
3.7.2.1. Madde Ve Malzeme Maliyetlerinin Denetimi	158
3.7.2.1.1. Madde Ve Malzeme Alımlarının Denetimi	158
3.7.2.1.2. Madde Ve Malzeme Kullanımlarının Denetimi	162
3.7.2.2. İşçi Ücret Ve Giderlerinin Denetimi	166
3.7.2.2.1. Personeli İşe Alma Ve Yerleştirme İşlemlerinin Denetimi	167
3.7.2.2.2. Çalışma Sürelerinin Denetimi	168
3.7.2.2.3. Ücret Bordrolarının Denetimi	169
3.7.2.2.4. İşçilik Kayıtlarının Denetimi	169
3.7.2.3. Amortisman Giderlerinin Denetimi	171
3.7.2.3.1. Maddi Duran Varlıkların İşletmede Olup Olmadıklarının Denetimi	172
3.7.2.3.2. Yeniden Değerleme Ve Amortisman Hesaplamalarının Denetimi	173
3.7.2.3.3. Amortisman Giderlerinin Dağıtımının Ve Kayıtlarının Denetimi	174
3.7.2.4. Enerji Giderlerinin Denetimi	176
3.7.2.5. Öteki Giderlerinin Denetimi	178
3.7.2.6. Birinci Dağıtım İşlemlerinin Denetimi	180
3.7.2.7. İkinci Dağıtım İşlemlerinin Denetimi	180
3.7.2.8. Üçüncü Dağıtım	181
3.7.3. Genel Üretim Maliyetlerinde Etkenlik Denetimi	183
3.7.3.1. Fiili Maliyet Yöntemini Uygulayan Üretim İşletmelerinde Genel Üretim Maliyetlerinin Etkenlik Denetimi	184
3.7.3.2. Standart Maliyet Yöntemini Uygulayan Üretim İşletmelerinde Genel Üretim maliyetlerinin Etkenlik Denetimi	190
3.8. Genel Üretim Maliyeti Denetiminin Tamamlanması	197

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. KETAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİNDE GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA	199-230
4.1. Genel Açıklama	199
4.2. Şirket Hakkında Genel Bilgiler	199
4.3. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi İle İlgili Olarak Şirket İç Kontrol Yapısının İncelenmesi	200
4.3.1. Şirketin Yönetim Ve Örgüt Planının İncelenmesi	200
4.3.2. Şirketin Üretim Akış Sürecinin İncelenmesi	201
4.3.3. Ketaş A.Ş. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimine İlişkin İç Kontrol Anket Sorularının Değerlendirilmesi Ve Denetim Riskinin Hesaplanması	202
4.3.3.1. Ketaş A.Ş.'nin İç Kontrol Yapısının Genel Olarak Değerlendirilmesi	202
4.3.3.2. Ketaş A.Ş. Genel Üretim Maliyetleri İle İlgili İç Kontrollerin Değerlendirilmesi	204
4.3.3.3. Ketaş A.Ş.'nin Genel Üretim Maliyetleri İle İlgili Denetim Riskinin Hesaplanması	205
4.3.4. Şirketin Maliyet Muhasebesi Örgütlerinin İncelenmesi	207
4.3.4.1. Gider Yerlerinin İncelenmesi	208
4.3.4.2. Belge Akışının İncelenmesi	209
4.3.4.3. Madde ve Malzemenin İncelenmesi	211
4.3.4.4. İşçiliklerin İncelenmesi	212
4.3.4.5. Hesap Planının İncelenmesi	212
4.3.4.6. Duran Varlıkların İncelenmesi	215
4.3.4.7. Maliyet Dağıtımlarının İncelenmesi	216
4.3.4.8. Yazılım Ve Donanım Sisteminin İncelenmesi	216
4.3.5. Ketaş A.Ş. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetiminde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi	217
4.3.6. Ketaş A.Ş. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi İle İlgili Denetim Programının Hazırlanması	217
4.3.7. Ketaş A.Ş. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi	217

4.3.7.1. Endirekt Madde Ve Malzeme Maliyetlerinin Denetimi	218
4.3.7.2. Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Denetimi	220
4.3.7.3. Amortisman Maliyetlerinin Denetimi	222
4.3.7.4. Enerji Maliyetlerinin Denetimi	225
4.3.7.5. Maliyet Dağıtımlarının Denetimi	226
4.3.8. Ketaş A.Ş. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi	
Çalışmalarının Sonucu	227
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	231
YARARLANILAN KAYNAKLAR	237

EKLER

ÖZGEÇMİŞ

02.Özet

“Üretim İşletmelerinde Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi” adlı bu çalışmada, önceki yıllarda pek önemsenmeyen ancak son yıllara doğru üretim maliyetleri içinde çok önemli hale gelen genel üretim maliyetlerinin bağımsız olarak denetiminin önemi üzerinde durulmuştur. Özellikle maliyetlerin kontrol altına alınabilmesi açısından bu denetim çalışmalarının belli bir disiplin içinde, sürekli ve kararlı bir şekilde yapılması önemlidir. Ayrıca çalışmada, genel üretim maliyetlerinin denetiminin nasıl yapılması ve denetimde hangi konular üzerinde durulması gerektiği amaçlanmıştır.

Bu amaçlar doğrultusunda çalışma beş bölümden oluşturulmuştur. Birinci bölümde, genel olarak denetim anlayışındaki tarihsel gelişmeler, denetim kavramı, denetçi sorumlulukları ve denetim planlaması ile ilgili bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde denetçinin denetleyeceği genel üretim maliyetleri konusunda dikkat etmesi gereken konular üzerinde durularak, maliyet muhasebesinde uygulanan yöntem ve teknikler özet olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, genel üretim maliyetlerinin denetiminin nasıl yapılması gerektiği üzerinde durulmuştur. Burada, genel üretim maliyetlerine yönelik bir iç kontrol sisteminin nasıl değerlendirilmesi gerektiği, denetim programlarının nasıl olması gerektiği ve genel üretim maliyeti türlerinin nasıl denetlenmesi gerektiği üzerinde teorik bilgiler verilmiştir.

Dördüncü bölümde ise bir işletmenin (KETAŞ A.Ş.) genel üretim maliyetlerinin denetimine yönelik bir uygulama yapılmıştır. Uygulamada üçüncü bölümde anlatılan teorik bilgilerin aynen pratiğe geçirilmesine çalışılmıştır.

Beşinci bölümde genel olarak denetim mesleğinin sorunları üzerinde durularak öneriler getirilmiştir. Bunun yanında genel üretim maliyetlerinin denetiminde dikkat edilmesi gereken unsurlar anlatılmıştır. Ayrıca, yapılan uygulamanın sonunda varılan sonuçlar ortaya konmuş ve işletmeye yönelik öneriler getirilmiştir.

03.Summary

This study titled as "Overhead Costs Auditing in Manufacturing Corporation" mainly emphasizes the external auditing of overhead costs which are the major portion of production costs and not emphasized previously. In particular, in order to take the costs under control, auditing activities must be proceed within a certain framework continuously. Therefore, this study focuses how the auditing overhead costs and related issues.

This study consists of five chapters. The first part generally deals with the development of auditing concept, historical development, responsibilities of audit and audit plan. In the second part, main responsibilities of an audit on overhead costs auditing process and, method and procedures of cost accounting have been presented shortly.

Third part focuses on auditing procedures of overhead costs, Additionally, theoretical information on evaluating of internal control system of overhead costs, framework of an auditing plan, and how the audit overhead costs have been presented.

In fourth part, an application concerning the auditing of the overhead cost of a manufacturing corporation is carried out. In this application, theoretical structure of auditing overhead costs has been applied to manufacturing corporation.

In the fifth part, an overall evaluation and suggestion concerning the problems of audit and auditing have been presented. In conclusion, the results of application have been analyzed and some suggestions for related manufacturing corporation have been pointed out.

04. Tablolar Listesi

<u>Tablo Nr</u>	<u>Tablo Adı</u>	<u>Sayfa Nr</u>
1	Üretim Maliyetlerinin Mamul Maliyeti İçindeki Oranları	74
2	Üretim İşletmelerinde Ortaya Çıkabilecek Genel Üretim Maliyeti Türleri	75
3	Birinci Dağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları	87
4	Birinci Dağıtım Esnasında Kullanılacak Dağıtım Tablosu	88
5	İkinci Dağıtım Aşamasında Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları	89
6	Geleneksel ve Faaliyet Temelli Dağıtım Yönteminde Kullanılan Dağıtım Anahtarlarının Karşılaştırılması	98
7	Anket Formlarının Yorumlanmasında Kullanılan Kontrol Riski Seviyeleri	131
8	Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi İle İlgili Denetim Programı Örneği	141
9	İç Kontrol Yapısı İle İlgili Anket Soruları Değerlendirme Sonuçları	212
10	Genel Üretim Maliyetleri Türleri İle İlgili Anket Değerlendirme Sonucu	213
11	Ketaş A.Ş.'nin İç Kontrol Yapısının Güvenilirlik ve Kontrol Risk Düzeyi	215
12	Ketaş A.Ş.'nin Genel Üretim Maliyetleri Türleri İçin Doğal Risk Düzeyi Tahmini	215
13	Ketaş A.Ş. Genel Üretim Maliyetleri Türleri Denetim Riski Düzeyleri	216
14	Ketaş A.Ş. Aylar İtibari İle Stok Giriş ve Çıkış Hareketleri	220
15	Hatalı Olarak Kaydedilen Yardımcı Hesapların Dökümü	222
16	Şirket Kayıtlarına Göre Çalışan Sayısı	222
17	Şirketteki Gerçek Çalışan Sayısı	223

18	Şirketin Ücret Bordroları ile Puantaj Defterlerinin Karşılaştırılması	223
19	Tesadüfi Seçilen Duran Varlıkların amortisman ve Yeni Değerlerinin yeniden Hesaplama Tekniği ile Kontrolü	226
20	Fuel Oil Stok Kartının Özeti	228



05.Şekiller Listesi

<u>Sekil Nr</u>	<u>Sekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr</u>
1.	Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Düzenlenmiş Maliyet-Gider Ayırımı	53
2.	Değişken Maliyetler	65
3.	Sabit Maliyetler	65
4.	Yarı Değişken Maliyetler	65
5.	Sıçrayan Sabit Maliyetler	65
6.	Üretim Maliyetlerinin Dağıtım Aşamaları	
7.	İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi	119
8.	İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formu Örneği	122
9.	Endirekt Madde ve Malzeme Maliyetleri ile İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formu Örneği	124
10.	Endirekt İşçilik Maliyetleri ile İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formu Örneği	126
11.	Amortisman Maliyetleri ile İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formu Örneği	128
12.	Enerji Maliyetleri ile İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formu Örneği	129

06.Kısaltmalar Listesi

A.Ş.	: Anonim Şirket
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: The American Institute of Certified Public Accountants
Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
AÜMY	: Ana Üretim Maliyet Yeri
Br	: Birim
DIS	: Direkt İşçilik Saati
DİG	: Direkt İşçilik Gideri
DİM	: Direkt İşçilik Maliyeti
DİMMG	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
DİMMM	: Direkt İlk Madde Malzeme Maliyeti
DR	: Denetim Riski
FASB	: Financial Accounting Standarts Board
FIFO	: First in first out
FTMY	: Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemi
GAAS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
Gid.	: Gider
GÜG	: Genel Üretim Gideri
GÜM	: Genel Üretim Maliyeti
Hs	: Hesap
KDV	: Katma Değer Vergisi
Kg	: Kilogram
Kws	: Kilovatsaat
LIFO	: Last in first out
MDV	: Maddi Duran Varlık
MKS	: Makine Saati
PSD	: Pazarlama Satış Dağıtım
S.k.	: Sayılı Kanun
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
ÜMY	: Üretim Maliyet Yeri
Ür.Mik	: Üretim miktarı
Vb	: Ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YDO	: Yeniden Değerleme Oranı
YÜMY	: Yardımcı Üretim Maliyet Yeri

GİRİŞ

Dünyada, insanlar arasındaki ticari münasebetlerin artmaya başladığı ilk yıllardan beri insanlar ya da kurumlar arasındaki ticari işlemlerin kontrol ve denetimine önem verilmiştir.

Gerçekte denetim kavramı, insanlık tarihi kadar eskidir. İnsanlar arasında mal mübadelesinin artması, ticarete paramın bir mübadele aracı olarak kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Ticaret hayatındaki bu değişim işlemlerin daha iyi takip edilmesini sağlamıştır. Ticaretin var olduğu yerde ise kontrol ve denetim faaliyetleri de var olmuştur.

Başlangıçta kontrol ve denetim faaliyetleri daha çok kamuda görünürken, özellikle sanayi devriminden sonra özel işletmelerin de denetime önem verdikleri gözükmemektedir. Gerçekte, muhasebe biliminin ortaya çıkış nedeni, ticari faaliyetlerin daha iyi takip edilebilmesi, kontrol ve denetiminin daha kolay yapılabilmesidir.

20. yüzyıl başlarından itibaren ticaretin gittikçe gelişmesi, mali piyasaların ortaya çıkması ve çok ortaklı şirketlerin artması, denetimin önemini arttırmıştır. İnsanlar işletmelerin mali tablolarına güvenebilmek için denetimden geçmiş olma şartı aramaya başlamışlardır.

Günümüzde sanayi devriminden sonra teknoloji hızlı bir şekilde gelişmeye başlamıştır. İşletmeler çok çeşitli ve karışık ürünler üretmeye başlamışlardır. Üretim kapasiteleri devamlı artmıştır. Bu durum ise üretim maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi ve üretim faaliyetlerinin devamlı şekilde kontrol altına alınmasını önemli kılmıştır.

Sanayi devriminin ilk yıllarındaki ne üretirsen satarsın mantığı artık çok geride kalmıştır. Günümüzdeki büyük rekabet ortamı nedeni ile işletmeler açısından maliyetlerin

düşürülmesi gittikçe önem kazanmaya başlamıştır. İşletmeler artık en kaliteli malı en ucuza üretmenin yolunu arama çabası içindedirler. Bu yüzden üretim maliyetlerinin kontrolü ve denetimine büyük önem vermeye başlamışlardır.

Başlangıçta, üretim maliyetlerinin kontrolü ve denetiminde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri üzerinde durulmuştur. Bu iki maliyet unsurunun toplam maliyetler içindeki payının %80'leri bulması işletmeleri bu yola itmiştir. Genel üretim maliyetleri ise her zaman göz ardı edilmiştir. Ancak teknolojinin tüm birimlere girmesi ile birlikte üretim maliyetlerinin yapısı değişmiştir. Artık genel üretim maliyetlerinin toplam maliyetler içindeki payı %70'ler düzeyine ulaşmıştır. Durum öyle hal aldı ki, direkt işçilik maliyetleri %10-15'ler düzeyine inmiştir. Bazı uygulamalarda ise artık direkt işçilik maliyetleri, işlem maliyeti altında genel üretim maliyetleri olarak anılmaya başlanmıştır.

Günümüzdeki bu durum, genel üretim maliyetlerinin özellikle denetimini gerekli kılmış ve bir çok işletme genel üretim maliyetlerinin önemini kavramaya başlamıştır. Öyle ki bu yeni durum, maliyet muhasebesi uygulamalarında da yeni yaklaşımların ortaya atılmasına neden olmuştur.

Bu nedenlerden ötürü, tezimizde üretim işletmeleri için genel üretim maliyetlerinin nasıl denetleneceği üzerinde durulmuştur.

Bunun için, tezin ilk bölümünde denetim ile ilgili genel bilgiler üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde, denetçinin genel üretim maliyetlerini denetleyebilmesi için dikkat etmesi gereken konular ele alınmıştır. Üçüncü bölümde, bir denetçinin genel üretim maliyetleri denetim çalışmalarını nasıl planlaması, denetim faaliyetlerini nasıl yürütmesi ve sonlandırması gerektiği üzerinde durulmuştur. Tezin dördüncü bölümünde ise bir üretim işletmesinin genel üretim maliyetlerinin denetimi konusunda uygulama yapılmıştır. Tezin beşinci bölümünde ise genel olarak tezde varılan sonuçlar açıklanmış ve öneriler sunulmuştur. Ayrıca işletme üzerinde yapılan uygulamanın sonuçları da ortaya konmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramı dilimize, Anglo-Sakson ülkelerinde kullanılan “Auditing” kavramının karşılığı olarak girmiştir. “Auditing” kavramının Türkçe karşılığı ise muhasebe denetimidir. Dolayısı ile denetim denince akla muhasebe denetimi gelmektedir. Bazı durumlarda kontrol sözcüğünün denetim sözcüğü yerine kullanıldığı görülmektedir. Aslında bu iki sözcüğün kullanım yerleri birbirinden farklıdır. Kontrol sözcüğü, aslında İngilizcedeki, “Control” sözcüğünün karşılığıdır. Denetim anlamında da kullanılmaktadır. Ancak Türkçe’de “kontrol” kavramı muhasebe denetimi anlamında kullanılmaz. Türkçe’de “kontrol” kavramı daha çok yönetim ile ilgili bir kavramdır. Faaliyet esnasında hata ve hileleri önlemeye yönelik faaliyetleri kapsar. Denetim ise faaliyet sonrasında yapılan inceleme çalışmalarıdır.

Denetimin kapsamının çok genişlemiş olması nedeniyle denetimin tam bir tanımının yapılması oldukça güçtür. Çünkü oldukça hızlı bir gelişim göstermiştir. Bununla birlikte, denetimi en kısa şekilde “Herhangi bir işletmenin mali tablolarının ve ilgili kayıtlarının incelenmesi” olarak tanımlamak mümkündür [ARKUN, 1980, s.5]. Bu tanım genellikle mali tablolar denetimi açısından yeterli olmakla birlikte denetimin bugün ulaştığı düzey bakımından yetersizdir.

Günümüzde Türkçe kaynakların tamamı incelendiğinde, bir çoğunda aşağıdaki tanımın benimsendiği görülür.

Muhasebe denetimi, “Bir ekonomik birimle ilgili döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor

düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci” dir [ARENS and LOEBBECKE, 1984, s.3].

Bu tanımdan hareketle, muhasebe denetiminin özellikleri şöyle sıralanabilir [TÜREDİ, 2000, s. 6].

1. Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birimle ilgili döneme yönelik yapılır.
2. Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik döneme ait bilgilerin doğruluğunun belirlenmesi ve bunun için eldeki bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçütler ile uygunluk derecesinin araştırılması amacı ile yapılır.
3. Muhasebe denetimi, bir kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.
4. Muhasebe denetimi; bağımsız, mesleğinde uzman kişiler tarafından yapılmalıdır.
5. Muhasebe denetimi sonunda denetçinin ulaştığı görüşler bir rapor halinde ilgili kişi yada makama sunulur.
6. Muhasebe denetim sırasında kanıt toplama sürecinde uygun yöntemlerin kullanılması gerekir.

Yukarıda genel olarak kabul edilmiş tanımın dışında çeşitli kaynaklarda farklı şekillerde ortaya konulmuş çeşitli tanımlar da mevcuttur. Bunlardan bazıları şöyledir;

Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir [KEPEKÇİ, 1998, s.1].

Denetim, mali tabloların güvenilirliği konusunda görüş oluşturularak bu görüşlerin denetim raporları aracılığı ile işletme ilgililerine duyurulması süreci olarak da tanımlanabilir [AKDOĞAN, 1989, s.71].

Ancak tüm tanımlar incelendiğinde, denetimin bir süreç olduğu, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili olduğu, önceden belirlenmiş kriterlere göre değerlendirilme yapılması ve

kanıtların tarafsızca toplanması gerektiği, sonucun ve buna ait görüşün ilgililere bir rapor ile sunulması gerektiği bir ortak nitelik olarak ortaya çıkmaktadır.

1.2.Denetimin Tarihi Gelişimi

Denetimin tarihi gelişim süreci dünya ve Türkiye açısından ayrı ayrı ele alınacaktır. Önce denetimin dünyadaki gelişim seyri, daha sonra denetimin Türkiye'deki gelişim süreci üzerinde durulacaktır.

1.2.1.Dünya'da Denetimin Tarihi Gelişimi

Muhasebede denetimin tarihi gelişiminin muhasebe ve dolayısıyla iktisadi faaliyetle çok yakın ilgisi bulunmaktadır. Tarihçiler, bilinen en eski muhasebe kayıtlarının Yakın Doğu'daki antik medeniyetlerin teşkilatlanmış devletler kurmaya başladıkları Milattan önce yaklaşık 4000'li yıllarda ortaya çıktığını belirtirler. Bu yıllarda, Ninova ve Babil'de levhalar üzerinde önemli ekonomik hareket ve faaliyetlerin izlenmekte olduğu kalıntıların incelenmesinden anlaşılmıştır. Mısır'da Firavunlar zamanında, alınacak vergilerin tespiti amacıyla tarım ürünlerinin kontrolü yapılmakta idi. Bu görevleri yapan kişiler mabetlerde özel olarak yetiştirilmekte idi [ARKUN, 1980, s.16] . Tarihin bu ilk dönemlerinden itibaren, para toplama, toplanan paraların harcanması, yapılan bu işlemlerin makbuzlarla belgelenmesi ve bu belgelerin saklanması gibi işlemler gerçekleştirilmiştir. Bu işlemlerin amacı, dürüst olmayan kamu görevlilerinin yaptığı hata ve hileleri azaltmak için kontroller yapmaktır. Bu, bir tür iç kontrol uygulaması gibi yürütülüyordu.

İç kontrolün birkaç modern şeklinin, Milattan önce 1800 ve 95 yılları arasındaki dönemde uygulandığı İncil'de belirtilmektedir. Bu çağlarda yapılan kontrollerin amacı şöyle açıklanabilir; "Eğer işçiler çalmak için bir fırsata sahip olurlarsa, bu avantajı mutlaka değerlendirirler". Günümüzde de denetçilerin beklentileri, düşünceleri aynı mesleki şüpheciliği yansıtmaktadır. İncil'de varlıkların çifte korunması, dürüst ve yetenekli işçilerin istihdam edilmesi, girişlerin sınırlandırılması ve görevlerin paylaşılması gibi konular tartışılmaktadır.[O,RELLY, 1990, s.8] .

Çin’de, Milattan önce 1122-256 yılları arasında ZHAO Hanedanlığının kurduğu devlet muhasebe sistemi, ayrıntılı bir bütçe sürecinin ve bütün devlet kurumlarının her bölümünün denetlenmesini içermektedir [O,RELLY, 1990, s.8] .

Atina’da Milattan 500 yıl kadar önce, kamu gelirlerinin harcanması ve harcama makbuzlarını kontrol etmek amacı ile kamu maliyesine bağlı bir denetleme organı oluşturulduğu bilinmektedir. Bu organ maliye tahsildarlarının hesapları ile bütün memurların kayıtlarını incelemekte ve dürüst hareket etmeyen memurları cezalandırmakta idi. Ayrıca halk tarafından seçilen kimselerden kurulu bir kurul da denetim görevi yapıyordu [LOUHI, 1967, ss.21-32] .

Roma İmparatorluğu’nda, kamu maliyesinin kontrolü, Senato tarafından yapıyordu. Kamu maliyesinin denetim görevi, senato tarafından Maliye Bakanlarına verilmişti. Maliye Bakanı, vilayetlerin hesaplarını incelemek, hazineyi denetlemek ve kesin hesapları senatonun onayına sunmakla görevlendirilmişti [ARKUN, 1975, s.16] .

Ortaçağın karışık durumu, denetim tekniğinin gelişmesinde bir duraklama meydana getirmiştir. Roma İmparatorluğu’nun çökmesi sonucu ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin çöküşe uğraması da bu durumu etkilemiştir. Ciddi bir denetim faaliyetine rastlamak için Ortaçağın sonunu beklemek gerekmiştir. 13. yüzyılın başında Piza’da inceleme işi ile görevli resmi bir “Reviser” bulunmakta idi. Bundan sonra denetim mesleğinde hızlı bir gelişme görülmektedir. Bu konuda en etkili gelişme İngiltere Maliye Bakanlığı’nda görülmüştür. İngiltere Maliye Bakanlığında; biri Hazinesar’ın direktifiyle, ikincisi sekreter ve diğeri de Kral’ın temsilcisi tarafından olmak üzere üç defter tutulmakta idi. Her üç defterin birbiri ile mutabık olması gerekiyordu. Günümüze dek gelen tarihin en eski muhasebe kayıtları, yukarıda adı geçen defterlerdeki kayıtlardır. Bu kayıtlar İngiltere ve İskoçya’da koruma altındadır. Bu kayıtların tarihi 1130’lu yıllara kadar uzanmaktadır.

Büyük Britanya’da ilk denetimler iki türde yapıyordu. Bu çağlarda çok az insan okuma yazma bildiğinden denetimler “işitme-dinleme” şeklinde yapıyordu. Memurların sözlü beyanları dikkate alarak vardığı sonuç rapora dökülüyor daha sonra imzalanıp açıklanıyordu. İkinci bir tür ise denetim raporunun sözlü olarak açıklanması şekli idi. Bu

iki türde de, denetim sonucu daha ilgili kişiler tarafından öğrenilmeden herkes tarafından duyuluyordu.

“Auditor” deyimini ilk olarak 1289 yılında denetçi kavramı karşılığı kullanılmaya başlanmıştır. Kral I.Edward, devlet gelirlerini tahsil eden bütün memurların düzenli hesap tutmalarını emretmiştir [AKTUĞLU, 1986, s.8] . Görevlerini kötüye kullandıkları “Auditor”ler tarafından tespit edilen memurlar tutuklanarak en yakın cezaevine gönderiliyordu. 1298’de Londra Belediye Başkanı tarafından da “Auditor”lerin görevlendirilmesine başlanmıştır. 1310’da Belediye’de bunların sayısı artırılmıştır. Londra’da denetçiler memurlar arasından seçilmekte idi. O günlerde belediye muhasebelerinin, özel arazi kayıtlarının, sanat loncalarının düzenli bir şekilde denetlendiğinin bir çok delili bulunmaktadır.

1406 yılında İtalya’nın Cenova şehrinde Soranzo tarafından Muzaaf usulün (çift yanlı kayıt) uygulamasına ilk adım atılmıştır. Daha sonra 1494 yılında Luca-Paciolo, Toskana’da yazdığı “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalite” adlı ünlü eseri ile muzaaf usulün ilkelerini ortaya koymuştur [YÜCEL, 1982, s.223]. Bundan sonra muhasebe, ticaretin hızla geliştiği İngiltere ve İskoçya’da gelişmiş ve İskoçya’da hazine hesaplarına ait defterlerin yetkili resmi denetim elemanları tarafından kontrolüne başlanmıştır.

Mali tabloların bağımsız denetimi anlamındaki dış denetim sistemi ve uygulamalarında ekonomik gelişmelere paralel olarak zaman içinde değişiklikler olmuştur.

13. yüzyılın sonlarına doğru İngiltere’de, İngiliz toprak sahiplerinin hesaplarını tutan kişilerin kayıtlarının doğruluklarından emin olabilmek amacıyla, bu işlemleri bağımsız bir kişiye inceletmek üzere, ikinci bir uzman görevlendirdikleri görülmektedir . Bu uygulama şekli, bağımsız denetim uygulamalarının ilk örneklerinden biri olarak kabul edilmektedir [GÜRBÜZ, 1982, s.20].

Dış denetim faaliyetlerinin gelişim seyri izlendiğinde, yukarıda kısaca değindiğimiz gibi feodal toplumlarda görülen faaliyetler, hem muhasebenin tutulması hem de denetim işlevlerinin bir arada yürütülmesi şeklindedir.

Mesleki anlamda ilk bağımsız denetim örgütü 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. "Collegio Dei Rexonati" isimli bu örgüt üstün saygınlığı olan ve üyelik koşulları çok ağır bir kurumdu. Daha sonraları 1658 yılında Milano'da "Academia Del Regioneri" adlı benzer bir örgüt kurulmuştur. Bu ülkede kral, kamu muhasipliği yapacak kişilerin mutlaka fermanlı unvanını kazanmalarını şart koşturmuştur.

1813 yılında Bologna'da amacı muhasebe denetçisi yetiştirmek olan bir okul kurulmuştur. Bu okul 1858 yılında akademi haline dönüştürülmüştür.

1600 ve 1800 yılları arasındaki iktisadi gelişme, yeni muhasebe fikirlerinin doğmasına neden olmuştur. Bu değişim, bir işletmede kazanç ve kayıpların hesaplanması ve olası sahiplikler üzerine odaklanmıştır. Denetimin bundan sonra, dinleme (işitsel süreç) sürecinden, yazılı kayıtların doğrudan incelenmesi ve destekleyici delillerin test edilmesine doğru gelişmeye başladığı görülmektedir.

Modern anlamda dış denetim, ilk defa 19.yüzyılın başlarında İngiltere'de uygulanmıştır. Sanayi devrimi ile birlikte üretim kapasitesinin ve çeşitlerinin artması sonucu, işletme kayıtlarının da sayısı artmıştır. Artan bu kayıtların doğruluklarını güvenceye almak bakımından onaylanmaları gerekli olmuştur. Bu nedenle İngiltere'de 19.yüzyılın başlarından itibaren profesyonel denetçiler büyük önem kazanmışlardır. Buhar gücünün endüstri ve ulaşımına uygulanması, tren hatlarının işletmeye açılması ile kurulan büyük şirketler "Denetçi"lerden yararlanma yoluna gitmişlerdir. 1845 yılında "Railway Companies Consolidation Act" ile bilançoların denetçiler tarafından denetlenmesinin yasalarca zorunlu hale getirilmesi, denetim mesleği bakımından önemli bir gelişmedir. Bunu izleyen dönem denetim mesleğinin altın yılları olmuştur. Bu haliyle, dış denetim kuruluşlarının ilk olarak yasal biçimde görüldüğü yer de İngiltere'dir [BEYAZITLI, 1991, s.52].

Bu arada bazı meslek mensuplarının yetkilerini kötü amaçla kullanmaları karşısında, mesleğin örgütlenmesine ihtiyaç duyulmuş ve meslek birlikleri kurulmuştur. İlk dernek 1854 yılında İskoçya'lı denetçiler tarafından Edinburg'ta Kraliyet izni ile kurulan "Muhasebeciler Birliği (The Society Accountants)"dir. 1870 yılında kurulmuş meslek birliklerinden biri olan "İngiliz Muhasebeciler Derneği"(The Society of English

Accountants) ile 1885 yılında kurulan “Denetçiler ve Muhasebeciler Birliği (The Society of Accountants and Auditors)”, “ İngiltere ve Galler Bölgesi, Yeminli (Sertifikalı) Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) (The Institute of Chartered Accountants England and Wales)” adı altında birleşmişlerdir [DEMİRBILEK, 1986, s37]. Bu enstitülerin İngiltere’de çok saygın bir yeri vardır. Muhasebe ilkelerinin belirlenmesi, ülke çapında uygulamaya konması, ortaklıkların denetlenmesi gibi önemli görevleri mevcuttur. Yasa gereğince üretim işletmelerinin tamamı, bu denetimleri yaptırmak zorundadırlar.

Denetim mesleğinin İngiltere’de tanınmasından sonra, bu ülkeden ABD ve Kanada’ya göç eden sertifikalı muhasebeciler 1880 yılında Quebec şehrinde İngiltere Kraliyet Hükümetinin izniyle “Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü”nü, 1886 yılında New York’ta “Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği’ni kurmuşlardır. Aynı yıl New York’ta ilk Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu kabul edilmiştir [GÜRBÜZ, 1982, s.21].

ABD’de ilk muhasebe mesleğini düzenleme çalışmaları 1887 yılında “Amerika Kamu Muhasebe Uzmanları Birliği”nin kurulması ile başlamıştır. Ancak bu ülkede muhasebe ilkelerinin ve denetim standartlarının oluşturulmasını sağlayan kuruluş 1917 yılında kurulan “Amerikan Sertifikalı (Yetkili) Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (AICPA) (The American Institute of Certified Public Accountants)” olmuştur. Daha sonra 1973 yılında Amerika’da “Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)”ın kurulması ile birlikte AICPA’nın rolü değişmiş, muhasebe konusunda kural koyucu olmaktan çıkmış yalnızca denetim konusunda tek kural koyucu haline gelmiştir. Günümüzde bu meslek örgütü, denetim alanında dünyadaki en saygın meslek örgütüdür.

İngiltere ve ABD’den sonra, ilk uygulamayı 1891 yılında Fransa yapmıştır. Bu tarihte Fransız Muhasebe Derneği kurulmuştur. Daha sonra sırası ile Hollanda’da 1895 yılında Hollanda Muhasipler Enstitüsü ve 1896 yılında Almanya’da Alman Denetçiler Birliği kurulmuştur. Bundan sonra, Hindistan’da 1909, İsviçre’de 1941, Arjantin’de 1945, Brezilya ve Meksika’da 1946, İtalya, Yunanistan ve Nijerya’da 1955 yıllarında denetim mesleği yasal olarak uygulamaya konulmuştur [TÜRKTAN, 1989, s33] .

1.2.2. Türkiye’de Denetimin Tarihi Gelişimi

Türkiye’deki tarihi süreç incelendiğinde denetim kavramının Osmanlılarda son derece önemli olduğu görülmektedir. Ancak Osmanlı’da gerçek anlamda bir kamu muhasebesinin oluşmaya başlaması XV. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren, XVI. Yüzyılda, tüm mali yasaların çıkarıldığı ve devlet muhasebe sisteminin düzene oturtulduğu dönem olmuştur [GÜVEMLİ, 1997, ss.124-127].

Denetimle ilgili ilk belgeye II.Beyazıt döneminde rastlanmıştır. Bu belge, isimsiz bir Osmanlı Müfettişi’nin Sultan Beyazıt’ın Osmanlı geleneklerine aykırı olarak tımarları savaşçı gaziler yerine merkezi güçlerle iyi ilişkiler içinde olan varlıklı kimselere satması nedeniyle yazdığı rapordur. Bu raporu hazırlamak o dönemler için büyük bir cesaret ister. Bu belge aynı zamanda ülkemizde denetçilik mesleğinin 16.yüzyılın başlarına kadar giden bir geçmişi olduğunu göstermektedir. [ÜNAN, 1998, ss.3].

Osmanlı arşivleri incelendiğinde özel sektörün ve özel muhasebe sisteminin olmadığı anlaşılmaktadır. Bunun yanında devlet muhasebe sisteminin oldukça geliştiği ve hatta denetimin sistemde oldukça önemli bir yeri olduğu görülmektedir [GÜVEMLİ, 1997, ss.135-136].

Cumhuriyet dönemine bakıldığında, Osmanlı’dan miras kalan özel sektör anlayışının olmaması, Cumhuriyetin ilk yıllarında devletçilik anlayışının devam ettirilmesinin nedenlerinden biri olmuştur. Ancak özel sektörün oluşması için önemli destekler sunulmuş ve özel muhasebe mesleği daha yeni ortaya çıkmaya başlamıştır.

Cumhuriyet döneminde, kalkınma için yapılan büyük çabalara rağmen, ekonomi alanında en önemli unsurlardan biri olan muhasebe uzmanlığı mesleği ile ilgili herhangi bir yasal düzenleme yapılmamıştı.

Muhasebe uzmanlığı mesleğinin kuruluşu için özel alanda ilk adım 1942 yılında mesleğe emek vermiş olan birkaç kişinin bir araya gelmesi ile atılmıştır. Cemiyetler Kanunu’na göre o tarihte kurulan “Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörler Derneği” tüzüğü, Birleşik Amerika’daki “Kamu Muhasipleri Enstitüsü” örnek alınarak

düzenlenmiştir. Dernek, muhasebe uzmanlığı mesleğinin özel bir kanun himayesinde kurulması için büyük çaba sarfetmiştir. Dernek uzun yıllar muhasebe kongreleri düzenlemiş, dernek üyeleri uluslararası kongrelerde Türkiye'yi temsil etmişlerdir. 1972 yılında derneğin ünvanı, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği olarak değiştirilmiştir[ARKUN, 1980, S.26].

1949 yılında Maliye Bakanlığınca hazırlanarak TBMM'ne sunulan, VUK'un sonuna Vergi Müşavirliği bölümü konulmasına yönelik kanun, avukatların karşı çıkması sonucu geri çekilmiştir.

1960'dan sonra Maliye Bakanlığı bu tasarıyı yeniden ele almıştır. Meslek unvanı, Serbest Mali Müşavir olarak değiştirilmiştir. 1966 yılına kadar üzerinde çeşitli çalışmalar yapılarak son şekli verilmiş ve TBMM 'ne gönderilmiş ancak yine de kanunlaşması mümkün olmamıştır.

Uzun yıllar sonra 1989 yılında 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası" ile muhasebe mesleği yasal statüsüne kavuşmuştur. Bu Kanunun çıkarılmasında 1942 yılında kurulan ve daha sonra isim değiştiren, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ile 1975 yılında sonra Türkiye Muhasebe Mesleği Derneği dışında örgütlenen, Türkiye'nin tüm bölgelerine yayılan "Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Birliği Derneği"nin yaygın örgütlülüğü, gelenekleri ve kamuoyunda yarattığı baskı, mesleğin yasalaşmasında büyük rol oynamıştır[TÜRKER, 1993, ss.10-14].

Yukarıda belirtilen ve 1.6.1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Kanun, bir taraftan muhasebe mesleğini düzenlerken aynı zamanda muhasebe mesleği ile ilgilenenlere belli nitelikleri taşıması şartıyla denetim yapma yetkisi de vermektedir. Aynı zamanda bu kanun kapsamında çıkarılan yönetmelikler muhasebe ve denetim standartlarını düzenleyen en kapsamlı çalışmalardır.

Kanunun birinci maddesinde, kanunun amacı olarak şöyle denilmektedir. "... , faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlemeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine

tarafsız bir şekilde sunmak ...“ Bu ifadeden anlaşıldığı üzere bu kanunun amacı, denetim mesleğine bazı düzenlemeler getirmektedir.

Kanunda meslek elemanlarının çalışma konuları ikinci maddede belirtilmiştir. İkinci maddenin c bendi “ ... **birinci maddede yazılı konularda, belgelere dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,**” şeklinde bir paragrafla meslek elemanlarının bir görevinin de denetim faaliyetleriyle uğraşmak olduğu belirtilmektedir. Buna göre ülkede denetim faaliyetiyle uğraşacak olanların kesinlikle muhasebe meslek elemanı olması gereği ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizde dış denetim konusunda yapılmış çok önemli çalışmalar mevcuttur. Bu çalışmalar sırasıyla şöyledir.

Türkiye’de denetim kavramı ilk olarak Türk Ticaret Kanununda yer almıştır. Bu kanunun, Anonim Şirketler bölümünde bir alt bölüm olarak yer almaktadır. TTK, AŞ’lerin mali tablolarının denetiminin işletme bünyesinde kurulan denetim organlarınca yapılmasını hükme bağlamıştır. Denetim organında görev alacak denetçiler işletme içinden veya dışından seçilebilmektedirler. Ancak, denetçilerde uzman olma şartı aranmaması, istendiğinde görevden alınabilmeleri, bağımsızlık ilkesine ters düşmektedir. TTK’da gizlilik ilkesine önem verilmiş, ancak denetim raporuna ilişkin hiçbir standart belirlenmemiştir [BEYAZITLI, 1991, s.65].

Türkiye’de denetim ile ilgili bir başka düzenleme ise Vergi Usul Kanunu’nda yapılmıştır. 1950 yılında gerçekleştirilen Gelir Vergisi reformu ile işletmelere dört defter tutma zorunluluğu getirilmiştir. Bu da belli bir defter kayıt sisteminin yerleşmesine sebep olmuştur. Vergi Usul Kanunu genel anlamda, vergi denetimi ilkelerini düzenlemiştir.

Bu iki düzenleme de gerçek anlamda bir dış denetim ile ilgili değildir. Çünkü TTK’daki düzenleme İç denetim ile ilgilidir. Ve bağımsızlık ilkesini gözardı etmektedir. VUK’daki düzenleme ise daha çok mali denetimi ilgilendirmektedir [BEYAZITLI, 1991, s.67].

Türkiye’de bağımsız denetim konusunda ilk uygulamalar bankacılık sektöründe görülmüştür. Bankaların dış denetimine 1987 yılından itibaren başlanmıştır. Devlet Bakanlığı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından 16 Ocak 1987 tarih ve 19343 sayılı resmi gazetede yayınlanan, Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ ile bankalarda inceleme yapabilecek kurumların tespiti ile ilgili esas ve şartlar belirlenmiştir. Söz konusu tebliğin birinci maddesi uyarınca, bankaların gözetimi ve denetimi, Merkez Bankasına bırakılmıştır. Bu yetki üzerine, Merkez Bankası tarafından 24 Aralık 1987 tarih ve 19674 sayılı Resmi Gazetede “Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile birlikte denetimlerde uygulanacak usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Bu tebliğ ile Türkiye’de ilk olarak tüm bankaların, mali durumlarını bir bağımsız denetim kuruluşuna denetletmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Bankaların mali denetimlerinin bağımsız dış denetim kuruluşlarınca zorunlu olarak yapılması ülkemizde bağımsız dış denetim alanında gerçekleşen ilk ve önemli bir adım olarak kabul edilmelidir.

Türkiye’de dış denetim konusunda dördüncü önemli çalışma Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılmıştır. SPK kendine bağlı şirketlerin mali durumları ile halka yeterli bilgi verilmesini sağlamak amacı ile bu işletmelerin mukayeseli mali tablolar hazırlamasını ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun mali tablolar düzenlemelerini zorunlu tutmuştur. SPK, kanun kapsamına giren şirketlerin dış denetimini de öngörmektedir. 13 Aralık 1987 yılında 19663 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” adlı tebliğ ile SPK, kanun kapsamındaki şirketlerin mali tablolarını dış denetim kuruluşlarına denetletmesi zorunluluğu getirmiştir. Bağımsız dış denetim ile ilgili ilke ve kurallar ise bu tebliğ ile belirlenmiştir.

Türkiye’de beşinci önemli düzenleme ise, 1989 yılında yapılmıştır. 1989 yılında yürürlüğe giren “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile ülkemizde bağımsız denetim yasal çerçeveye oturtulmuştur. Bu kanun ile birlikte muhasebe uzmanlığı mesleği düzenlenmiş ve bu meslek sahiplerine bağımsız denetim ve vergi denetimi yapma yetkileri verilmiştir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1990 yılı içinde iki adet tebliğ yayınlarak, yukarıda adı geçen kanun ile ilgili uygulamaları düzenlemeye çalışmıştır. Bu tebliğlerin ilkinde, denetim çalışmalarının nasıl yapılacağı konusunda bir dış çerçeve çizilerek, denetim teknikleri, denetim planlaması, kanıt toplama, hataların düzeltilmesi, hilelerin ortaya çıkarılması, çalışma kağıtları, tasdik raporları, sorumluluklar konusunda bilgiler verilmiştir [“Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” 20390 sayılı Resmi Gazete, Tarih: 2.1.1990]. Hemen ardından çıkarılan ikinci bir tebliğin üçüncü bölümünde Denetimle ilgili çalışma ve usul ve esaslar anlatılmıştır. Bu bölümde, denetimin tanımı, amacı, denetim faaliyetleri, denetim sözleşmesi, denetimin planlanması, denetim kontrolü, bilgi ve belgelerin toplanması, çalışma kağıtları, denetim raporu hakkında bilgiler verilmektedir [Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 20391 sayılı Resmi Gazete, Tarih 3.1.1990].

1.3. Denetim Anlayışındaki Gelişmeler

Denetim, muhasebenin var olduğu tüm çağlarda görülmüş ve muhasebe alanındaki gelişmelere paralel gelişmiştir. Muhasebenin tarihi incelendiğinde, muhasebe ile denetim kavramlarının birbirleri ile çok yakından ilgili oldukları görülür. Tarihin ilk dönemlerinde denetim, sözlü delil toplama yolu ile yapıyordu. Okuma yazma oranının son derece az olduğu bu devirlerde denetimin başka şekilde yapılması da söz konusu olamazdı. Denetim tarihinin sanayi devrimine kadar olan bölümünde denetim anlayışında önemli bir gelişme yaşanmamıştır. Bu tarih bölümünde, denetim anlayışı, yapılmış olan her işlemin tek tek incelenmesine dayanıyordu. Bu açıdan %100'lük bir inceleme veya doğrulama söz konusu idi. Bu dönemde denetimin amacı , yanlışların önlenmesi ve işletme sahibine hizmet verenlerin hizmetlerinin dürüstlük derecelerinin belirlenmesiydi.

Sanayi devrimi ile 1900 yılları arasında denetimin uygulama yöntemlerinde ve amaçlarında bir değişiklik olmamıştır. Ancak bu dönemde denetim yönteminde ve amacında değişikliklere neden olacak değişimler ortaya çıkmıştır. Sermaye birikimi, sermaye yoğun teknolojiye geçiş, mamul hatlarının oluşturulması, üretim kapasitesinin genişlemesi gibi olgular sonucu yeni ve büyük örgütler kurulmuş, iktisadi yaşamda köklü bir değişim olmuştur. Bu büyüme ile birlikte işletmelerin mali bilgileri kaydetme, işleme

ve yorumlama ihtiyaçları artmıştır. Bu ihtiyaçlara cevap verebilmek amacıyla muhasebe sistemleri kurulup işletilmeye başlanmıştır. İşletmelerin büyümesi sonucu işlem ve kayıt sayısının artması, denetçinin bütün işlem ve muhasebe kayıtlarını tek tek gözden geçirmesini zorlaştırmıştır. Tüm kayıtların denetimi yerine örnekleme yoluyla denetimin yapılması uygulamasına geçilmiştir. Muhasebe tarihi ile ilgili literatürde Büyük Britanya'da 1895 yılında örnekleme yoluyla denetime başvurulduğunu gösteren kanıtların olduğu bildirilmektedir. Yine aynı dönemde sermaye sahiplerinin işletmelerin yönetimi için profesyonel yöneticiler görevlendirdikleri belirlenmiştir. İşletme sahipleri, günlük faaliyetleri güvendikleri yöneticilere teslim etmekle birlikte, bunların faaliyetlerini de denetlemekten uzak kalmamışlardır. Böyle bir denetim işlevinin yapılabilmesi için işletmeden bağımsız, özel yetenekli ve bilgili kişilere başvurulmaya başlanmıştır. Bu gereksinme gittikçe daha yaygın bir biçimde hissedilmiştir. Bu dönemde yürütülen denetimlerin temel amacı ortaklar açısından işletmedeki hata, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması idi [GÜREDİN, 1998,s.7-8.].

Sanayi devriminden 1900 yılına kadar olan dönemde uygulanan denetim yaklaşımına kısaca "**Belge Denetimi Yaklaşımı**"(Vouching Auditing) adı verilmektedir. Bazı kaynaklarda bu yaklaşıma "**İşlemlerin Denetimi Yaklaşımı**" (Transactions Auditing) ya da "**Doğruluğun Denetimi Yaklaşımı**" (The verifying Audit)adları da verilmektedir [SHORT, 1940, s.225].

İlk olarak bu yaklaşım Şirket kayıtlarını ele alır ve defterlerdeki kayıtların doğruluğu ve geçerliliğini kanıtlamak için, yazılı belgeler karşılığında kaydedilmiş işlemlerin doğruluğunu kanıtlar. Bu yaklaşımda denetimin ikinci safhası, kayıtların eklerini ve yevmiye kayıtlarının defteri kebire doğru olarak aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmektir. Denetimin son safhasında, denetçi hesapların defterler ile uyum içinde olduğunu garanti etmektedir. Denetçi bu yaklaşımda özellikle muhasebe sistemi ile, hesapların uygunluğu ile veya varlıkların mevcut olup olmadığı ile ilgilenmez.

Bu yaklaşım 1895 yılında Londra Genel Bankası ile ilgili bir davada tamtilmiştir. Bu davada hakim denetçinin sorumluluğunu aşağıdaki Şekilde tanımlamıştır.

“Denetçi, bir sigortacı değildir. O, kayıtların şirket ilişkilerinin gerçek şeklini doğru bir şekilde göstermesini garanti edemez. O, mali tabloların şirket kayıtlarına göre doğru olmasını garanti etmez. Eğer garanti ederse, o zaman sorumlu olur.”

Bu yaklaşım sadece güvenliğin gerekliliğini kabul eder. 1896’da Kingston Cotton Mills davasında, hakim şöyle demiştir.

“...stok saymak denetçinin görevlerinden biri değildir. Hiç kimse bunun böyle olduğunu iddia edemez. O, eldeki mevcutların detayları hakkında diğer insanlara güvenmektedir. Bir pamuk imalatında, o mali tablolarda mevcutları uygun değerleri ile gösteren bazı hünerli kişilere güvenmelidir...”

Bu yaklaşım mali tabloların muhasebe kayıtları ile uzlaşma içinde olması gerektiğini savunan şirketler için oldukça garip bir şekilde kutsal olarak kabul ediliyordu. Emniyet ve güvenin iç kontrol üzerine dayandırılmadığı küçük işletmeler için bu yaklaşım uygun olarak kabul edilebilir, savunulabilir. Bu yaklaşımın son işareti ise 1930’larda ABD’de Mc Kesson ve Robbins skandalı idi. Bu failler, bütün işlemlerin ve varlıkların özünü gizleyen hayali dökümanlar oluşturmuşlardı. Denetçiler herhangi bir şüphe duymaksızın yıllarca hayali dökümanlar ile tutulan kayıtlara kefil olmuşlardır.

1900 ve 1930 yılları arasında işletmelerin mali durumları ile ilgilenen yeni çıkar grupları oluşmuştur. Bu çıkar gruplarının sayısının ve gücünün artması sonucunda denetim anlayışında değişimler olmuştur. Bu dönemde çıkar gruplarının temel isteği ve amacı hata ve hilelerin bulunması ve önlenmesi değildir. Temel istekler, şirketlere ait mali tabloların doğruluğunun uzman kişilerce onaylanmasıdır. Çıkar gruplarının amaçlarındaki bu değişme denetim tekniğinde de değişmelere yol açmış ve örnekleme yoluyla yapılan denetime daha fazla önem verilmeye başlanmıştı. Denetçiler; denetlenen değer maddi doğruluğunu araştırmada dönem içindeki yevmiye kayıtlarını, toplamaları ve büyük deftere aktarmaları ayrıntılı ve eksiksiz bir biçimde denetlemeye gerek olmadığına kanaat getirmişlerdir”[SHORT, 1940, s.226].

Bu dönemde ortaya çıkan yeni yaklaşıma, **“Mali Tablolar Denetimi Yaklaşımı”(Statements Audit)** adı verilmiştir. Mali Tablolar Denetimi çift yanlı kayıt

yöntemi ilkelerine dayanır. Denetçi mali tablolarındaki kaydedilmiş kalemlerin doğruluğu üzerine yoğunlaşır. Esas belgelerden yararlanarak girişi yapılmış olan işlemlerin kayıtlarına çok az dikkat edilir. Eğer varlıklar ve borçlar mevcut ise o zaman kaydedilmiş varlıklara sebep olan işlemlerin meydana gelmiş olmaları gerekir.

Bu yaklaşımın avantajı denetimin ekonomik olmasıdır. Bunun nedeni ise, denetimin yıl sonundan sonra tek bir çalışmada gerçekleştirilmesidir. Bu yaklaşım kaydedilmiş işlemlerin doğruluğu için bir garanti vermemektedir. Örneğin; denetçi kasa sayımı sonucunda çıkacak sonucun doğruluğunu garanti edemez. Çünkü; yetkili müdürler hatta çalışanlar bile ortaklara ait nakitleri veya diğer varlıkları kötü amaçlar doğrultusunda kullanmış olabilirler. Bu yaklaşımı kullanarak denetçi, hata veya hilelerin meydana gelmemesi için ihtiyaç duyulan garantiyi sağlayamaz.

1930'lu yıllarda muhasebe mesleği ile ilgili yayınlarda çok büyük artış gözlenmeye başladı. Bu dönemde teori gelişerek uygulamamın önüne geçmeye başladı. Yine bu dönemde %100 denetleme yani tek tek bütün kayıtların incelenmesi (tarama yöntemi) yerine **örnekleme yöntemi** yaygın olarak kullanılmaya başladı [ANDERSON-KRAUSHAAR, 1986, ss.379]. Yine aynı dönemde örnekleme yönteminde yeni bir anlayış ortaya çıkmıştır. Bu anlayış, parasal birim örnekleme adı altında yaygın olarak kullanılmaya başlamıştır.. Bu anlayış kısa zamanda kabul görmüştür [DWORIN-GRIMLAND, 1984, ss.218].

1930 yılında ortaya çıkan McKesson ve Robbins skandalı sonucunda, denetim fonksiyonundaki kamu güvenliğinin yok edildiği, yıkıldığı görüldü. Bu skandal, denetimde **"Sistemlere Dayanan Denetim Yaklaşımı"**(Systems-Based Auditing)'nın kabul edilmesine yol açtı. Bu yaklaşım aşağıdaki prosedürleri içerir [SHORT, 1940, s.226].

1. İşletmelerin performansını, mali durumunun uygunluğunu, uygulanan muhasebe ilkelerinin doğruluğunu, hesap dengelerinin ve kişisel işlemlerin uygunluğunu değerlemek için istekli bir şekilde firmasını denetime tabii tutturacak bir işletme anlayışının olması,
2. Muhasebe kayıtlarının tam ve doğruluğunu belirlemek için iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi,

3. Kaydedilmiş varlık ve borçların mevcudiyetinin üçüncü bir kişi tarafından doğrulanması ve fiziksel gözetim üzerinde tam bir güvenin sağlanması.

Denetçiler, sistemlere dayanan denetim yaklaşımını kolayca benimsemişlerdir. Bu yaklaşımın etkili ve yeterli olduğu da açıktır. Bugünün denetçileri her işletmede etkin bir iç kontrol yapısının bulunması gerektiğini bilmekte ve denetim faaliyetine bu sistemi incelemekle başlamaktadır. Sistemin etkinliği, mali tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yöntemlerini, toplanacak denetim delillerinin sayısını ve uygulama zamanını belirlemektedir. Bugün için denilebilir ki: “çağdaş denetim geçmişteki faaliyetlerin gözden geçirilmesi işlevinden çıkarak iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına dönüşmüştür.”

1950’li yıllardan sonra sistemlere dayanan denetim yaklaşımının yaygın olarak kullanılmaya başlanmasından sonra iktisadi hayatın gelişmesi ticari işlemlerin artması uygulanacak denetim tekniklerinde yeni yaklaşımların aranmasına neden olmuştur. Çünkü klasik yöntem yani tüm belge ve işlemlerin tek tek incelenmesi, çok pahalı ve zaman alıcı bir yöntemdi. Sistemlere dayalı denetim yaklaşımında, iç kontrol sisteminin incelenmesi sonrasında, sistemin çok iyi işlediği ve güven verdiği düşüncesi hasıl olursa o takdirde muhasebe kayıtlarının tümünün incelenmesine gerek kalmamaktadır. Güven ortamı arttıkça incelenecek kayıt ve belge sayısında azalma olması düşüncesi ortaya çıkmıştır. Bu düşünce **Risk Temelli Denetim Yaklaşımı (Risks Based Auditing)**’nın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu yaklaşımda denetçi, iç kontrol sistemini değerlendirdikten sonra işletme kayıtlarında hata ve hilenin ortaya çıkma olasılığını hesaplar. Belirlenen bu olasılık düzeyi, işletmenin denetim riski düzeyini oluşturmakta ve bu risk düzeyine göre denetim planlaması yapılmaktadır. [SHORT, 1940, s.226].

1970’li yıllardan sonra, bilgisayar teknolojisinin hızla gelişmesi ve muhasebe alanında kullanılmaya başlanması ile denetimde bazı değişiklikler meydana gelmiştir. Artık muhasebe mesleğinde bilgisayar ayrılmaz bir parça olmuş, kayıtlar bilgisayar ortamında tutulmaya ve saklanmaya başlanmıştır. Bu teknolojik gelişmeler, denetim alanında yeni gelişmelere neden olmuş ve **Bilgisayarlı Denetim Yaklaşımı (Computered Auditing)** ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımın iki tür uygulaması vardı. Bunlardan biri tamamen bilgisayar denetim programlarının kullanıldığı **Bilgisayarlı Denetim Yöntemi**,

diğeri ise bilgisayarı bir araç olarak kullanan Bilgisayar Destekli Denetim Yöntemidir [TÜREDİ - DİNÇ, 1997, ss.2-3].

Denetim anlayışlarını, genelde geleneksel ve çağdaş olarak ikiye ayırmak mümkündür. Geleneksel denetim anlayışında daha çok kurum amacı esas alınır. Çalışanın, hizmet götüren insanların amaç ve ihtiyaçları önemsiz sayılır. Ancak çağdaş denetim anlayışında, kurum amaçlarının gerçekleşmesi kadar kurum personelinin ve çevre insanların amaç ve ihtiyaçları da dikkate alınmaya çalışılır [KICIMAN, 1982, ss.16].

1.4.Denetim Türleri

Denetiminin tanımı yapılırken denetimde amacın, belli bir işletmenin belli bir döneme ait bilgilerinin önceden tespit edilmiş kıstaslarla karşılaştırılması ve aralarındaki uygunluk derecesinin test edilmesi olduğu açıklanmıştır.

Bu nedenle bir denetim yapabilmek için önce, karşılaştırma yapılacak ölçütlerin belirlenmiş olması yanında bu ölçütlerin karşılaştırılacağı verilerinde toplanması gerekir. Amaç, bu iki unsurun karşılaştırılarak bir görüş elde edilmesi olduğuna göre, bu iki unsurun içeriğine ve kapsamına göre denetimin amacı da değişir. Bu amaçlara göre denetimi türlere ayırmak gerektiğinde, şöyle bir sınıflandırma mümkündür.

1. Özel Amaçlı Denetim
2. Uygunluk Denetimi
3. Mali Denetim
4. Mali Tablolar Denetimi
5. Faaliyet Denetimi

Bu türler aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

1.Özel Amaçlı Denetim :

Belli bir konuda, belli bir işletme yönetimine sınırları tespit edilmiş bir şekilde ayrıntılı bilgi sağlamak, önerilerde bulunmak amacıyla bir işletmenin hesaplarını, mali

tablolarını ve bunların dayandığı belgeleri incelemektir. Bu tür denetimlerin kapsamına faaliyetler de girebilmektedir.

Bu tür denetimlerin yapılabilmesi, gerçek anlamda bir uzmanlık konusudur. Çünkü bu tür denetimlerde standart bir uygulama olmaz. Her bir denetim isteğinin kendine özgü özellikleri var olup denetimde amaç dışı bilgilere ulaşmak zordur. Hatta denetçi tarafından bilgilerin özel amaca uygun olup olmadığı konusu denetimde sorun yaratabilir. Başlıca özel amaçlı denetim türleri aşağıdaki gibi sayılabilir [GÜRBÜZ, 1980,s.21].

- Satın alma, devir, birleşmelerden önce yapılan denetimler
- Bir işletmeye ortak almadan önce yaptırılan denetimler
- Kredi açmadan önce yapılan denetimler
- Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler
- Yalnızca birim maliyetlerin doğru ya da yanlış hesaplanıp hesaplanmadığına dair yaptırılan denetimler
- Ortaya çıkan bir yolsuzluğun ya da hilenin veya ihmalin araştırılması v.b....

2.Uygunluk Denetim:

Uygunluk denetiminin amacı denetlenen kurumun yetkilileri tarafından yapılan işlemlerin yasalar, yönetmeliler ve işletme tarafından konulmuş belli yöntem ve kurallara uyulup uyulmadığını denetlemektir.

Bu denetim türünde denetim konusu, kurumda çalışanların yaptıkları işlemler, düzenledikleri belgelerdir. Yapılan bu işlemlerin uygunluğunu test ederken dikkate alınan kıstaslar [GÜREDİN, 1998, s.32];

- Ana sözleşme hükümleri,
- Yasal yükümlülükler,
- İşletme yönetiminin belirlediği politika ve yöntemler,
- Üçüncü kişilerle yapılmış olan sözleşme koşulları, olarak belirlenebilir.

Yapılan işlemlerin, bu kıstaslara uygun olup olmadığı ile en çok ilgilenen kişiler işletme yöneticileridir. Ancak bu denetim türü daha çok iç denetimi ilgilendirmektedir. Genelde bu tür denetimler için iç denetçilerin görevlendirildiği görülmektedir.

Bağımsız denetçiler de, yürüttükleri denetimlerde özellikle mali tablolar denetiminde, iç kontrol sisteminin değerlemesinde uygunluk denetiminden yararlanır. Özellikle denetim programının hazırlanmasında ve uygulanmasında, denetim öncesi yapılacak bir uygunluk denetiminin yararları oldukça fazladır. Uygunluk denetiminin en fazla görüldüğü alan ise kamu dur.

3.Mali Denetim:

Bu denetim türüne vergi denetimi adı da verilmektedir. Devlet adına; maliye örgütünün işletmelerin vergi kanunlarına ve yönetmeliklerine uygun hareket edip etmedikleri, beyannamelerin doğru hazırlanıp hazırlanmadığına dair yaptıkları çalışmalardır. Mali denetim, doğrudan maliye teşkilatı elemanlarınca yapılabildiği gibi, günümüzde mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere tarafından da yapılabilmektedir [ÖZŞAHİN, 1987, ss.132].

4.Mali Tablolar Denetimi :

Muhasebe mesleğinin uygulamalarının gelişmiş olduğu ülkelerde en yaygın olarak kullanılan bir denetim türüdür. Bu denetim türünün amacı işletmede hazırlanmış mali tabloların güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Bu güvenilirlik, mali tabloların işletmenin gerçek durumunu ve faaliyet sonucunu doğru ve dürüst olarak gösterip göstermediği, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun biçimde hazırlanıp hazırlanmadığının test edilmesi ve olumlu görüşe ulaşılması ile sağlanır [TÜREDİ, 2000, s.29].

Bu denetim türünde mali tablo denince, bilanço ve gelir tablosu ve dipnotları akla gelmektedir. Bunun yanında Üretilen Mamülerin Maliyeti Tablosu, Satılan Mamüllerin Maliyeti Tablosu, Kar dağıtım Tablosu ve Nakit Akım Tablosu, Fon Akım Tablosu denetlenecek ek mali tablolar arasındadır.

Mali tablolar denetlenirken özellikle mali tablo ilkelerine uyulup uyulmadığı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine riayet edilip edilmediği test edilmektedir.

5.Faaliyet Denetimi :

Faaliyet denetimi, bir işletmenin amaçlarına ulaşp ulaşmadığını ve ekonomik işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla işletme politikalarına ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime tavsiyelerde bulunma çalışmalarıdır. [ARRENS - LEOBBECKE, 1980, S.8] .

Genel olarak muhasebe denetiminin kapsamı, muhasebe çalışmaları ile sınırlandırılır. Ancak son yıllarda işletme yönetiminin ihtiyaçlarının hızlı bir şekilde genişlemesi sonucu denetimin yönetim amaçları için kullanılmasına doğru bir eğilim içine girdiği görülmektedir. Bağımsız denetçilerin deneyimlerinden yönetim alanında da faydalanılmak istenmesi sonucu bu denetim türü doğmuştur.

Günümüzde artık denetim denince sadece mali tabloların denetimi akla gelmemektedir. Mali tabloların uygunluğu yanında işletmenin verimliliğinin ve karlılığının incelenmesi de bağımsız denetçinin çalışma konuları arasına girmiştir [BAŞ, 1991, ss.91].

Muhasebe denetiminin daha farklı açılardan sınıflandırılması mümkündür. Bu sınıflandırma türlerinden biri de kapsamı açısındandır. Bu açıdan denetimi, iç denetim ve dış denetim (bağımsız denetim) şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

İç denetimin amacı, işletme varlıklarının her türlü yok olmalara karşı korunup korunmadığını faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır. İç denetim, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır. İç denetim, işletme içinde kurmaylık işlevini üstlenmiş iç denetçiler tarafından yürütülür. Denetim raporları işletme yönetimine verilir. İç denetim, işletme faaliyetleri süresince dönem başından dönem sonuna kadar olan bir süreçtir ve gizlilik arz eder [BAŞ, 1991, ss.4].

Dış denetim ise, işletme ile herhangi bir organik bağı olmayan bağımsız hareket edebilen kişi ve kurumlar tarafından yapılan bir denetim çalışmasıdır. Bu tür denetimin amacı, işletmenin hazırladığı mali tabloların güvenilirliğinin sağlanması, üçüncü kişilere bilginin ulaştırılmasına hizmet etmektir.

Bir dış denetçinin denetim çalışması ve bu çalışma ile ilgili taraflar aşağıdaki gibi gösterilebilir [SELEK - TEK, 1987, ss.41].

Denetim türü	Standart	Kullanıcılar
Finansal Tabloların Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilke ve Standartları	Ortaklar, Kredi Kurumları Kamu Kurumları
Uygunluk Denetimi	Sözleşme ve Yönetmelikler	İlgili taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim tarafından hazırlanmış bütçeler ve/veya diğer başarı ölçütleri	İşletme yönetimi

1.5. Denetçi ve Türleri

Denetçi, denetim çalışmalarını yapan mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, denetim çalışmalarında bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan ve çalışmalarında azami dikkat ve özeni gösteren kişilere denir [TÜREDİ, 2000, s.7].

Bu tanıma göre denetçide aranacak özellikler şöyle belirlenebilmektedir.

- Denetçi, bağımsız olmalıdır,
- Denetçi, yeterli mesleki eğitim, bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır,
- Denetçi, yüksek ahlaki niteliklere sahip olmalıdır,
- Denetçi, çalışmalarında azami dikkat ve özeni göstermelidir.

Denetçinin bağımsızlığı, denetim mesleğinin esasını oluşturur. Denetçi, görüşünü açıklamada denetlediği kişi veya işletmenin etkisinden uzak olmalıdır. Denetçinin tarafsız ve yansız olması, denetimin sağlıklı yürümesi ve amaca ulaşmasında son derece önemli bir özelliktir. Aksi takdirde yapılan denetime gölge düşmüş olur ve güvenilirlik kaybolur. Dünyanın bütün ülkelerinde denetçilerde aranan en önemli özellik budur. Denetim ile ilgili tüm yasalar ve meslek örgütleri denetçilerin bağımsızlığı üzerinde titizlikle durmaktadırlar.

Mesleki bilgi ve tecrübe ise, aranan ikinci özelliktir. Bu tecrübeyi sağlamak için bir çok ülke denetçi olacak kişilerde asgari belli bir süre muhasebe mesleğinde çalışmış olma ve belli bir süre denetçi yanında staj yapma zorunluluğu getirmektedir. Denetimi yapacak kişilerin muhasebeyi mali tablo ilkelerini ve diğer ilgili yasaları çok iyi bilmesi gereklidir.

Denetçinin mesleki tecrübe sahibi olması her zaman yeterli değildir. Aynı zamanda bu denetçinin mesleki ahlaka sahip olması da gerekir. Mesleki ahlak, denetim çalışmalarını yürütenlere güven açısından son derece önemlidir. Denetçi,, omurlu, dürüst , güvenilir, sır saklayan, nazik, pratik ve sabırlı olmalıdır. Ayrıca sosyal sorumluluklarını da yerine getirebilecek yapıda olmalıdır.

Denetçi aynı zamanda dikkatli ve özenli bir çalışma içinde olmalıdır.

Denetim çalışmalarında bulunan denetçileri, işin kapsamına göre 3 gruba ayırmak mümkündür. Bunlar;

- Bağımsız denetçiler
- İç denetçiler
- Kamu denetçileri 'dir.

Bağımsız denetçiler, yalnızca kendi nam ve unvanları altında denetim faaliyetlerinde bulunan, bağımsız davranabilen, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip ve denetimi meslek olarak edinmiş olan kişilerdir. Bu meslek dünyada özellikle sanayi devriminden sonra çok hızlı bir şekilde gelişmiştir.

İç denetçiler ise, bir işletmede çalışan, yönetime denetim hizmeti veren ve işletme ile iş-çıkâr ilişkisi içinde olan kişilerdir. Bu tür kişilerde bağımsız olma özelliği aransa da bu şartın yerine getirilmesi son derece zordur. Çünkü bir işletmenin çalışanı olduğu için bağımsız davranma imkanları sınırlıdır.

Kamu denetçisi ise, devlete ait kamu kuruluşlarına bağı olarak çalışan meslek elemanlarıdır. Atanmaları ve görevlendirilmeleri, önceden belirlenmiş kurallara göre yapılır.

1.6. Denetim Standartları

Denetim standartları, denetçilerin mesleki sorumluluklarını yerine getirebilmelerine yardımcı olmak amacı ile oluşturulan genel kurallardır. Bu standartlar yeterlilik, bağımsızlık, gibi mesleki nitelikleri içerir [GÜREDİN, 1987, ss.23].

En yaygın bilinen kurallar, AICPA tarafından 1974 yılında geliştirilen 10 adet Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS) dır. Bu standartlar, günümüze kadar hemen hemen aynen gelmiştir. Bu standartlar, denetçilere yapacakları işleri anlatan onlara yardımcı olan kurallar değildir. Bu kurallar yalnızca denetimde belli bir kalite düzeyini sağlamak amacı ile konulmuştur.

Bu kurallar aşağıda verilmiştir [TÜREDİ, 1985, s.15].

1.Genel Standartlar

- Denetim, yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip denetçi adı verilen kişi veya kişiler tarafından yapılmalıdır.
- Denetçiler, görevlerinin her aşamasında bağımsız davranma mantığını sürdürmelidirler.
- İncelemeler sırasında ve denetim raporu hazırlanırken gerekli mesleki özen gösterilmelidir.

2.Çalışma Alanı Standartları

- Denetim çalışması, iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcıları uygun bir şekilde kontrol edilmelidir.
- Denetçi çalışmalarını planlamak ve uygulayacağı testlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirleyebilmek için işletmenin iç kontrol yapısını incelemeli ve değerlendirmelidir.
- İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe ulaşılmasına yardımcı olması amacıyla sayım, gözlem, soruşturma ve doğrulama gibi denetim teknikleri yardımı ile yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt elde edilmelidir.

3.Raporlama Standartları

- Denetim raporu mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğunu belirtmelidir.
- Denetim raporu, incelenen dönemde geçerli olan muhasebe politikalarının, önceki dönemde de aynen uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir.
- Mali tablolardaki açıklayıcı dipnotlar, raporda aksi belirtilmedikçe, makul ve yeterli bir düzeyde olduğu kabul edilmelidir.
- Rapor, incelenen mali tablolar hakkında genel bir görüşü veya görüş elde edilemediği ibaresini içermelidir. Görüş belirtmekten kaçınma durumunda bunun nedeni raporda açıklanmalıdır. Ayrıca denetçinin denetim nedeni ile aldığı sorumluluğun derecesi raporda belirtilmelidir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarının özellikleri

- Standartların amacı denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmektir.
- Bu standartlar denetçilerin niteliklerini sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur.

- Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlayan klavuzlardır. Bu standartlar, olması gereken asgari özellikleri gösterir. Bunların genişletilmesi mümkündür.

1.7. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları

Dünyanın her tarafında denetçiler yaptıkları çalışmalardan sorumlu tutulurlar. Bu sorumlulukları çeşitli açılardan incelemek mümkündür. Bu sorumlulukları aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür [MAUTZ, S.360. 1954].

- Denetçilerin mesleğine karşı sorumlulukları
- Denetçilerin müşterilerine karşı sorumlulukları
- Denetçilerin üçüncü kişilere karşı sorumlulukları
- Denetçilerin yasalara karşı sorumlulukları
- Denetçilerin yardımcılara karşı sorumlulukları

1.7.1. Denetçilerin Mesleğine Karşı Sorumlulukları

Denetçiler herşeyden önce genel kabul görmüş denetim standartlarına bağlı olmalıdırlar. Bunun için, denetçinin mesleğinde yeterli bilgi düzeyine erişmesi gereklidir. Yeni çıkan ve değişen yasaları günü gününe takip etmeli, gündemi izlemelidir. Ayrıca, denetim çalışmalarında bağımsız davranabilme niteliğini sürekli korumalıdır.

Mali tablo kullanıcılarının çoğu, denetçilerin hata ve hileleri ortaya çıkarma sorumluluğunda olduğuna inanırlar. Ancak, denetçiler hata bulmak zorunda değildir. Yalnızca denetim çalışmalarında mesleğe yakışan bir şekilde özenli ve dikkatli bir çalışma örneği gösterme zorunlulukları vardır [O'REILLY ve Diğerleri, S.87, 1990].

Denetçi yaptığı çalışmalar ve sosyal hayattaki davranışları ile mesleği iyi temsil etmelidir. Ayrıca denetçiler meslek örgütlerinin aldığı kararlara uymalıdırlar. Meslek örgütü ile bağı hiçbir zaman koparmamalı, devamlı ilişki halinde olmalıdır. Özellikle denetim mesleğinin saygınlığı açısından meslek örgütünün belirlediği fiyat listesinde

kesinlikle bir pazarlığa girmemeli, bu konuda tutarlı ve kararlı olmalıdır. Ancak yapılan bir araştırmada denetçinin belirleyeceği denetim fiyatı ile müşterinin nitelikleri ve denetim kalitesi arasında kuvvetli bir ilişkinin olduğu belirlenmiştir. Aynı çalışmada denetçinin fiyat belirlemede tamamı ile meslek kurallarına bağlı kalamadığı belirlenmiştir [HOGAN, 1997, ss.67]. Kendi meslektaşlarına arka çıkmalı, iş almak adına mesleğe kötü bir izlenim bıraktıracak her türlü davranıştan kaçınmalıdır.

Denetçilerin sorumluluklarından biri de, yönetim tarafından sunulan mali tablolarla ilgili bir rapor hazırlamaktır[MILLICHAMP, 1984, S.29]. Denetçinin sorumluluğu, düzenlenen mali tablolardaki bilgilerin, muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında görüş belirtmekten ibarettir. Bu görüşü raporunda açıklayan denetçi sorumluluktan kurtulur [TÜREDİ, 2000, s.25].

Denetçi, çalışmaları sırasında bütün düzensizliklerin, hataların ve yasal olmayan uygulamaların farkına varmışsa, mali tabloları yeniden düzenlettirmelidir. Düzenlettiremiyorsa, raporda denetim sonuçları hakkında fikirlerini açıkça ifade etmelidir[O'REILLY, HIRSCH, ve DİĞERLERİ, 1990, s.87].

1.7.2.Denetçilerin Müşterilere Karşı Sorumlulukları

Müşteriler ile denetçiler arasındaki yapısal ilişki, denetçilerin sorumluluk ve haklarının temelini oluşturur. Bu yapısal ilişki, müşteri ile denetçi arasında sözleşmeler ile kurulur. Bu sözleşmeler yazılı olabilecekleri gibi sözlü de olabilirler. Sözleşmelerde, denetim raporunun türü, raporun teslim tarihi, çalışma dönemi, ücreti, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir şekilde yapılmış bir denetim çalışmasındaki sorumluluklar belirtilmelidir. Sözlü sözleşmeler genellikle yazılı sözleşmelerde ifade edilemeyecek konuların görüşülmesini sağlar. Ancak daha çok genelde yazılı sözleşme kabul görmüştür. Çünkü yazılı sözleşmeler, denetçilerin sorumluluk kaynağını teşkil etmede birinci derecede önceliklidir [SILVASSO ve BAUER, 1965, s.34].

Denetçi, anlaşmada yazılı hükümlere göre müşterilere karşı sorumludur. Eğer sözleşme konusu yasal değilse, sözleşme geçerli olmaz. Bir denetçi yaptığı anlaşmanın bir sonucu olarak elde ettiği tüm bilgileri müşteriye açıklamalıdır. Denetçi müşterilere ait

bilgileri ve müşterilerle olan ilişkilerini üçüncü kişilere açıklayamaz [SILVASSO - BAUER, 1965, s.34].

Denetim görevinin yerine getirilmemesinden denetçiler sorumludur. Müşteriler sık sık şu iddiayı gündeme getirirler. “Eğer denetçiler yeterli dikkat ve özeni göstermiş olsalardı, muhasebecilerin ve yöneticilerin yapmış oldukları hataları ortaya çıkartabilirlerdi” Bu iddia müşterilerin denetçiler hakkında dava açmalarının birinci sebebi olmaktadır. Bu tip davalarda temel konu, ihtiyaç duyulan normal bir dikkat düzeyi ile ilgilidir. Bu tür davalarda, denetçilerin yetersizliği genel kabul görmüş denetim standartları açısından kesin bir dikkatsizlik delili olarak görülmektedir [KRISHNAN - KRISHNAN, 1997, ss.539].

Müşterilerin yasal olmayan davranışları karşısında denetçinin sorumluluğu, dikkatli ve özenli bir çalışma örneği göstermesidir [O'REILLY ve Diğerleri, 1990, s.87].

Denetçilerin sorumluluğu yapılan hataların şekli ile doğrudan ilişkilidir. Denetimde yapılan hataları, kasıtlı ve kasıtsız hatalar diye ikiye ayırmak mümkündür. Kasıtsız hatalar, benzer şartlar altında çalışan herhangi bir denetçinin yapabildiği türden hatalardır. Bu hatalar, verilen kararlar sonucunda ortaya çıkması istenmeyen hatalardır. Hata, dikkatsiz ve özensiz çalışma nedeni ile olmamalıdır. Eğer bir hata dikkatli ve özenli bir çalışma sonucunda ortaya çıkmışsa, denetçi ihmalden dolayı sorumlu tutulamaz. Ancak hata dikkatsiz ve özensiz bir çalışma sonucunda ortaya çıkıyorsa bu takdirde denetçi ortaya çıkan zarardan dolayı sorumlu olacaktır. Müşterilere karşı sorumluluğun derecesi, müşteri ile denetçi arasında yapılan anlaşmaya ve müşterilerin uğradığı zarara bağlıdır [DEZOORT, 1997, ss.227].

Denetimin ilk amacı, faaliyet sonuçları ve mali durumla ilgili mesleki bir görüş ifade etmektir. Denetim, hesapların dürüst olmayan bir şekilde tutulmasına karşı belli bir derecede müşteriyi korur. Böyle bir koruma, iç kontrol sisteminin gözetimi, işlemlerin test edilmesi ve diğer denetim işlemlerini uygulama gibi denetçinin çalışmaları ile başarılır. Denetim, hatayı bulma olasılığını arttırdığı için dürüst olmayan işlemlerden kişileri

caydırır. Denetçi tarafından takip edilen denetim programı müşterinin mali durumuna ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bir fikir belirtebilmek için yeterli olmalıdır.

1.7.3. Denetçilerin Üçüncü Kişilere Karşı Sorumlulukları

Denetçilerin her zaman yaptıkları işler sırasında makul bir dikkat ve özen göstermek gibi görevi ve sorumluluğu vardır. Bu sorumluluk, müşteri ve denetçi arasında yapılan sözleşmenin ayrılmaz bir parçasıdır.

Hukuk bilimi önünde, yeterli dikkat ve özeni gösterme görevi, sınırlı durumlarda müşteri olmayan 3.kişilere de gösterilmelidir. Bu üçüncü kişiler mesleki çalışmalardan yararlanan kimselerdir.

Yakın zamana kadar, denetim literatüründe, ihmal, dikkatsizlikten ötürü, 3.kişilere karşı herhangi bir mesleki sorumluluk tanımlanmamıştır. 1980'li yıllardan sonra, denetçilere yüklenen sorumluluklar özellikle ABD'de Federal Gizlilik Kanunlarından sonra önem kazanmıştır. Bu kanunlar, denetçileri 3. kişilere karşı sorumlu tutmaktadırlar[ARENS - LOEBBECKE, 1984, s.104].

Denetlenmiş mali tablolardan yararlanarak bilgi edinen ve bunları kullanarak yatırım yapan 3. kişilerin, bu bilgileri kullanmaktan ötürü uğrayacakları zararlardan ötürü denetçi sorumludur. Bu durumda 3. kişiler açacakları davalarda, denetçilerin denetimi yeterli dikkat ve özeni göstermeksizin gerçekleştirdiği, mali tablolar denetiminde ihmal olduğunu ispat etmelidir. Denetçiler bu davalarda, hatanın yetersiz iç kontrol sisteminden kaynaklandığını ispat ederse sorumluluktan kurtulur. Aksi takdirde zarardan sorumlu olacaktır. Denetçiler, mali tabloların yayımlandığı tarihte dürüst bir şekilde hazırlandığından emin olma sorumluluğunu taşırlar. [ARENS - LOEBBECKE, 1984, s.104]. Denetçi, hazırladığı raporun tarihinden itibaren her ülkenin kendi kanunlarında yer alan bir süre için sorumluluktan kurtulamaz .

Bağımsız denetimde, denetçinin görevi, mali tabloların güvenilir olup olmadıklarına karar vermek için, müşteriler tarafından hazırlanan mali tabloları incelemektir. Eğer denetim sonucu olumlu ise, mali tablolar yayınlamır. Bazı durumlarda, 3.kişiler,

denetçinin fikirlerini kullanırlar. Bu durum, denetçilerin sorumluluk kaynağını teşkil eder. Çünkü denetçi, denetimde yeterli dikkat ve özeni göstermemişse, denetim sonucunda yanlış hatalı bilgiler verilmiş ise ve üçüncü kişiler de denetçiye güvendikleri için bu bilgilerden yararlanarak kararlar almışlarsa, ve bu karardan ötürü zarar görmüşlerse, denetçi hakkında dava açma hakkına sahiptirler. Ve denetçi bu sorumluluktan kaçamaz [SILICIANO, 1997, ss.339].

Denetçiler, sadece hazırladıkları rapor kapsamındaki ihmallerin önemli boyutlara ulaşması durumunda 3. kişilere karşı sorumludurlar. Denetçinin mesleki çalışmalarında ortaya çıkan önemsiz sayılacak ihmaller, 3. kişilerin denetçilere karşı öne süreceği bir iddiayı haklı çıkartmak için yeterli değildir. Ancak büyük ihmaller, bir hata sorumluluğunu desteklemek için yeterli olur [SILVASO - MAUER, 1965, s.35].

1.7.4.Denetçilerin Yasalara Karşı Sorumlulukları

Denetçilerin mesleki sorumlulukları yanında yasal sorumlulukları da vardır. Bu sorumluluk alanlarını, devlet otoritesi adına mahkemeler ve meslek örgütleri belirler.

Denetim çalışmalarından yararlanan taraflar, mali tablolara ve denetim raporlarına güvenerek yatırım yapmışlarsa, bu takdirde uğradıkları kayıptan ötürü, denetçiyi dava etme hakkına sahiptirler. Bir çok ülkede, bu durum karşısında, denetçilere para ve hapis cezası verildiği bir gerçektir [O'REILLY ve Diğerleri, 1990, s.102].

Yasal sorumluluk ve onun etkileri çoğu denetçiler tarafından mesleğin en önemli sorunu olarak kabul edilmektedir. Bu görüşün sebebi olarak da, mahkemelerde açılan davalar sonucunda kaybedilen davalar yüzünden büyük bir tazminat ödemek zorunda kalan denetim firmalarının gelirlerinin büyük kısmını kaybetmeleri ve hatta bu tazminat yükü yüzünden iflasa sürüklenmeleri ve kapanmaları gösterilmektedir [TERZİ, 1995, ss.68].

Denetçinin yasal sorumluluğunun özet olarak dört kaynağı vardır. Bunlar aşağıda verilmiştir:[ARENS - LOEBBECKE, 1984, s.104].

1. Genel hukuka göre denetçinin müşteriye karşı olan sorumluluğu. Örneğin, müşterinin denetçiyi denetim sırasında bir suistimali ortaya çıkaramadığı için dava etmesi,
2. Genel hukuka göre denetçinin üçüncü kişilere karşı olan sorumluluğu. Örneğin, bir bankanın kredi verdiği bir şirketin mali tablolarının yanlış, hileli olduğu halde denetçi tarafından tespit edilememesi nedeniyle dava açması,
3. Kanunlar karşısında denetçilerin sorumluluğu. Örneğin, bir araya gelen hissedarların, mali tablolarda önemli hata ya da hileler olduğu halde denetçinin bunları ortaya çıkaramaması nedeniyle dava açması,
4. Cezai sorumluluk. Yetkili kurulların, denetçiyi bilerek yanlış denetim raporu düzenlediği için dava etmesi buna örnek olarak gösterilebilir.

Özellikle sermaye piyasalarının son yıllarda büyük ölçüde gelişmesi, yasal sorumluluk konusunu birinci derecede önemli hale getirmiştir. Tüm ülkelerde, bu konuda yasal düzenlemeler yapılmakta ve çok sert yasal tedbirler alınmaktadır. Bu tedbirler, denetçinin sorumluluğunu daha çok artırmaktadır [LEE - GU,1998, ss.533].

Türkiye’de denetçilerin sorumlulukları üzerinde düzenleme yapan kuruluşlar olarak Maliye Bakanlığı, Merkez Bankası ve Sermaye Piyasası Kurulu sayılabilir. Türkiye’de yasal sorumluluklar konusunda düzenleme yapan bazı kanunları şöyle sıralamak mümkündür. Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu. Bu kanunlar ile denetçilerin sorumluluk ve görevlerinin ne oldukları açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak bu konuda tam bir bütünlük olduğu söylenemez.

3568 Sayılı kanun, tüm meslek mensuplarına bazı yükümlülükler ve sorumluluklar getirmektedir. Bunlara uyulmaması durumunda ise, disiplin cezaları, para ve hapis cezaları öngörülmektedir. [3568 S.K. m.43-49].

Sermaye piyasası kanunu da, denetçilere sorumluluk yüklemiştir. Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve bu raporun düzenlenmesini sağlayanlar ağır para cezası ile cezalandırılmaktadırlar. [SPK m.47]

1.7.5. Denetçilerin Yardımcılarına Karşı Sorumlulukları

Esas denetçi, yardımcı denetçilerin yaptıkları denetim çalışmalarını devamlı gözetim altında tutmalıdır. Yardımcı denetçi, yaptığı denetim çalışmaları hakkında her türlü bilgi ve belgeyi, esas denetçiye göstermek zorundadır.

Denetimin bir kısmı yardımcı denetçiler tarafından yapılıyorsa, esas denetçi diğer denetçiler ile birlikte bu çalışmaların sonucundan sorumludur [AICPA, 1977, s.288].

1.8. Denetim Süreci

Denetim süreci, denetçinin bir müşteri işletmenin denetimini kabul etmesi ile başlayıp denetim raporunun verilmesiyle sona eren bir aşamalar zincirinden oluşmaktadır. Bu aşamaları genelde 4'e ayırmak mümkündür. Bu aşamalar; [KEPEKÇİ, 1998, s.27]

- Müşterinin kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması,
- Denetimin planlanması,
- Denetim çalışmalarının yürütülmesi,
- Denetim raporunun hazırlanması ve denetimin tamamlanması, olarak sayılabilir.

1.8.1. Müşteri Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması

Denetimin planlanmasına başlayabilmek için önce müşteri işletme ile anlaşmak gerekir. Anlaşma yapılmadan önce müşteri işletme ile her konu görüşülür. Ayrıca kesin anlaşmayı yapmadan önce müşteri işletme hakkında gerekli bilgiler toplanmalı varsa önceki denetçiler ile görüşüp bilgi alınmalıdır. Bu aşamada denetçi üç farklı durum ile karşılaşabilir. Bu her durum için denetçinin müşteri kabulü aşamasında yöntem ve davranışları farklı olur. Bu üç farklı durumu şöyle sıralamak mümkündür.

Denetlenecek müşteri işletmenin denetçinin eski müşterisi olması,

1. Denetlenecek müşteri işletmenin denetim işini daha önce başka bir denetçiye yaptırmış olması,
2. Denetlenecek müşteri işletmenin denetim işini ilk defa yaptırıyor olması.

Birinci durumda, denetçi daha önceden tanıdığı ve hakkında tüm bilgi ve belgelere sahip olduğu bir müşteri işletme ile karşı karşıya olduğu için müşteri kabulü ve denetim anlaşması süreci son derece kısa zaman alır. Müşteri işletme hakkında olumlu kanaat varsa denetim teklifi kabul edilir ve anlaşma yapılır. Ancak müşteri işletme hakkında olumsuz bir kanaat oluşmuşsa bu takdirde teklif reddedilir.

İkinci durumda müşteri işletme daha önceden denetim yapan bir denetçiyi herhangi bir nedenle değiştirmek isteyebilir. Bu takdirde yeni denetçinin elinde hazır bilgi olmadığı için işletme hakkında ayrıntılı bilgi toplaması gerekir. Bu bilgi toplama sürecinin uzamasına neden olur. Denetçinin, müşteri işletme hakkında bilgi toplarken eski denetçi ile görüşmesi meslek ahlakı gereğidir. Bu görüşme sırasında; eski denetçi ile aşağıdaki konular konuşulur;[TÜREDİ, 2000, s.69]

- Yöneticilerin dürüstlüğü,
- Muhasebe ilkelerinin, denetim yöntem ve işlemlerinin uygulanmasında yönetim ile anlaşmazlığa düşülüp düşülmediği,
- Çalışmalar sırasında engeller ile karşılaşılıp karşılaşmadığı,
- Eski denetçinin işletmeyi neden bıraktığı,
- Denetim ortamının bağımsızlığı,
- ve diğer olağan olmayan durumlar .

Eğer denetçi bu görüşmeler ve toplanan bilgiler sonunda işletme hakkında olumlu bir kanaate ulaşırsa, denetim teklifini kabul eder, olumsuz bir kanaate ulaşırsa denetim teklifini reddeder.

Üçüncü durumda, işletme ilk defa denetim işini yaptıracığı için denetçinin işi daha zordur. Çünkü bilgi alacağı eski denetçi olmadığı için tüm araştırmaları yaptırmayı ve işletme hakkında ayrıntılı bilgiler elde etmesi gerekir. Bu durum ise müşterinin kabulü ve

denetim anlaşmasının yapılması sürecini oldukça uzatır. Yapılan araştırmalar sonunda denetçi, firma hakkında olumlu bir kanaate ulaşırsa denetim anlaşması yapar, olumsuz bir kanaate ulaşırsa denetim teklifini reddeder.

Tüm bu görüşme ve bilgi edinimlerinden sonra anlaşma yapma safhasına gelinir. Eğer toplanan bilgiler yeterli değilse iş kabul edilmeyebilir. Eğer kabul edilirse anlaşma metnine özel maddeler konulabilir.

Yapılacak anlaşmada, denetimin konusu, yapılacak çalışmanın içeriği, niteliği, denetimin zamanlaması, denetim ücretinin ne olacağı, ek raporlar ve ek çalışmalar isteniyorsa bunların içerikleri ve diğer konular belirtilir. Burada denetçinin, özellikle ücret konusunda tavizsiz olması ve fiyat düşürmemesi meslek onurunun korunması için son derece önemlidir.

Denetçi ve müşteri işletme arasında varılan mutabakatlar bir anlaşma metni haline getirildikten sonra her iki taraf tarafından imzalanarak anlaşma yapılır. Bunun dışında iki farklı anlaşma şekli daha mevcuttur. Bunlardan birincisi, denetçi anlaşma metnini hazırlar ve müşteri işletmenin adresine gönderir. Müşteri işletme bu anlaşma metnini imzalayıp bir kopyasını denetçiye gönderdiği takdirde anlaşma yapılmış kabul edilir. İkinci bir şekil ise şöyledir. Denetçi denetim anlaşmasını hazırlayarak müşteri işletmeye gönderir. Müşteri işletme bu anlaşma metnine belli bir süre içinde itiraz etmez ise anlaşma metni kabul edilmiş sayılır. Bu yazılı anlaşma türlerinin dışında dördüncü bir tür de, tarafların aralarında anlaşmaya vardıkları konuları herhangi bir yazılı metne dökmeksizin sözlü olarak yapılan anlaşmalardır. Bu anlaşma türleri daha çok güven ortamının olduğu taraflar arasında yapılır [TÜREDİ, 2000, s.73]

1.8.2. Denetimin Planlanması

Müşteri işletme ile denetim anlaşması yapıldıktan sonra, denetçi yapacağı denetim çalışmalarının planlamasını yapar. Ancak ilk defa yapılacak bir denetim çalışması her zaman zor ve zaman alıcıdır.

Denetim planlamasının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, bu denetim alanlarında görev alacak denetçi ve yardımcılarını belirlemek, her denetim alanında uygulanacak olan denetim çalışmaları ve yöntemlerini tesbit etmek ve denetim çalışmalarını zamanlamaktır [GÜREDİN, 1986, s.72].

Bu amaç incelendiğinde, denetim planlamasının dört unsurdan oluştuğu görülmektedir. Bunlar; [BAYÜLKEN, 1987, ss.30]

1. Denetim konusunu planlamak
2. Denetim çalışmaları esnasında uygulanacak yöntemleri tesbit etmek
3. Denetimde görev alacak denetçi ve yardımcılarını belirlemek
4. Denetim çalışmalarını zamanlamaktır.

1. Denetim konusunu planlamak:

Denetçi önce denetlenecek işletme hakkında ayrıntılı bilgi toplar. Bu bilgiler faaliyet konusu, üretim türü ve diğer hizmetler, mevcut sözleşmeler, ortak sayısı, sermaye yapısı vb.. dir. Denetçi herşeyden önce müşteri işletmeyi çok iyi tanımak zorundadır. Bunun için de yukarıda anlatılan işletmenin dış yapısı ile ilgili bilgiler toplanır. İşletmeyi daha ayrıntılı denetleyebilmek ve bilgi sahibi olmak için, işletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili ayrıntılı bilgi sağlanması denetimin kısa sürede tamamlanması ve güvenilirliği açısından son derece önemlidir. Bunun için işletmenin iç kontrol yapısının çok iyi öğrenilmesi gerekmektedir. Bir işletmenin iç kontrol yapısı incelenirken üç unsur dikkate alınır.

Bunlar; [TÜREDİ, 2000, s.158]

- Örgüt yapısı
- Muhasebe örgütlenme yapısı
- Kontrol yapısı'dır.

Örgüt Yapısı :

Denetçi, işletmenin örgüt yapısını ayrıntılı incelemeli ve öğrenmelidir. Kimlerin kime bağlı oldukları, kimin hangi yetkiye sahip olduğu, müdürlerin bağlı oldukları birimler, işletme fonksiyonlarının ne olduğu, her bölümde çalışanların kimler oldukları, yetkilerinin neler olduğu ve işletmenin organizasyon yapısı, işe alma işlemlerinin neler olduğu vb.. bir çok konuyu iyice öğrenmesi gerekir. Ayrıca iç denetim fonksiyonunun olup olmadığı, varsa yapılan iç denetim çalışmalarının neler olduğu, iç denetçinin kimin emrinde çalıştığı, yetkilerinin ne olduğu, yönetim politikalarının neler olduğu öğrenilir. İşletmenin bu genel yapısı öğrenildikten sonra işletmenin muhasebe örgütlenmesinin öğrenilmesi gerekir.

Muhasebe Örgütlenme Yapısı :

Denetçinin iç kontrol yapısının araştırılmasında muhasebe örgütlenmesi ayrıntılı olarak incelenir. Burada kullanılan hesap planı ve açıklamaları, kullanılan muhasebe politikalarının neler oldukları, muhasebe elemanlarının eğitim düzeyi, yetkilerinin neler olduğu, işbölümünün yapılıp yapılmadığı, kullanılan muhasebe defter ve belgelerinin neler oldukları, muhasebe içi belgelerin neler oldukları, belge akışı düzeninin ayrıntılı incelenmesi ve öğrenilmesi gerekir.

İç Kontrol Yapısı :

Denetçi, işletme yönetiminin iç kontrol yapısını oluştururken koymuş olduğu kontrol noktalarının nerelerde olduğunun, bu kontrollerin amacının bu kontrolleri kimlerin yaptığını ve bu kontrollerin yapılması için uygulanan işlemlerin neler olduğunu öğrenmelidir.

Tüm bu araştırmalar sırasında, denetçi not alma, akış şemaları ve anket yöntemlerinden bir veya bir kaçını kullanabilir. Bu yöntemlerin uygulanması ile yukarıdaki bilgiler çok ayrıntılı bir şekilde elde edilir.

Denetim planlamasının bu aşamasında iç kontrol yapısının incelenmesi aynı zamanda iç kontrol sisteminin öğrenilmesine ve değerlendirilmesine olanak sağlar. Örgüt yapısını ve muhasebe organizasyonunu öğrenen bir denetçi, işletmenin iç kontrol sistemini çok iyi değerlendirebilir.

Denetim planlaması sırasında yapılan bir başka çalışma da iç kontrol yapısı hakkında bilgi edinmektir. Edinilen bu bilgileri yorumlayarak denetçi denetleyeceği işletmenin denetim açısından yeterli güvenilirlikte olup olmadığını test edebilir. İç kontrol yapısının değerlendirilmesi sonucunda işletmenin güvenilirlik düzeyi yüksek çıkıyorsa denetim süresi kısa tutulabilir. Aksi takdirde denetim süresi uzar. İç kontrol yapısının değerlendirilmesi sonucunda denetlenecek işletmenin denetim riski de hesaplanır. Denetim riskinin hesaplanmasında üç unsura dikkat edilir. Bunlar; [BOZKURT, 1998, s.106]

- Doğal risk (Yapısal Risk) (Inherent Risk)
- Kontrol riski(Control Risk)
- Bulgu riski (Ortaya Çıkarma Riski) (Detection Risk)' dir.

Doğal risk, işletmede hiçbir denetim faaliyetinin ve iç kontrol yapısının olmaması durumunda kayıtlarda hata çıkma olasılığı olarak tanımlanmaktadır. Bu risk genellikle %70-90'lar düzeyinde tutulur. Bu düzey denetçinin tecrübelerine ve işletmede yaptığı örgüt yapısı ve muhasebe örgütlenmesi ile ilgili testlerin sonuçlarına göre belirlenir.

Kontrol riski, işletmede iç kontrol yapısının kurulması durumunda yine de kayıtlarda hata çıkma olasılığına denir. Bu risk, iç kontrol yapısının değerlendirilmesi sonucunda elde edilen verilerden yararlanılarak hesaplanır.

Bulgu riski ise, denetçinin yapmış olduğu denetim faaliyetleri sonucunda kayıtlarda veya mali tablolarda mevcut bir hatayı bulamama olasılığı olarak tanımlanmaktadır. Bu risk, diğer iki riskin yüksek olması durumunda denetçi tarafından düşürülerek daha ayrıntılı bir incelemeye geçilebilir. Ancak diğer iki risk düşükse o zaman bu risk yüksek tutulur böylece denetimde ayrıntıya girilmesine gerek kalmaz.

Denetim planlaması aşamasında yapılacak işlerden biri de önemlilik düzeyinin belirlenmesidir. Bu denetim testleri sırasında hesap kalanlarının test için uygun olup olmadığı, testlerin gerekli olup olmadığı belirlenir. Böylece gereksiz sayıda testin yapılması önlenmiş olur. Aynı zamanda zaman ve emek tasarrufu sağlanmış olur.

Denetimin planlanması aşamasında amaçlardan biri de önemli hataların ortaya çıkma olasılığı yüksek olan alanların ayrıntılı test edilmesi ve gereksiz testlerden kaçınmaktır. Bunun için kullanılan bir başka yöntem Analitik İnceleme Yöntemi'dir. Denetçi, denetim çalışmalarında kanıt toplamaya başlamadan önce işletme hakkında ayrıntılı bilgi toplamak zorundadır. Bunun için sektörel bilgilerin elde edilmesi yanında müşteri işletmenin de mali analiz sonuçlarının elde edilmesi gerekir. Bunun için Analitik İnceleme İşlemleri uygulanır. Bu yöntemde, işletmenin çeşitli yıllara ait verileri, Trend analizi, Dikey analiz, Karşılaştırmalı tablolar analizi, Oran analizleri ve ussallık testleri yöntemleri kullanılarak yorumlanmaya çalışılır. Çıkan sonuçlara göre işletmenin hangi alanlarda hata riski taşıdığı belirlenmeye çalışılır. Analitik inceleme sonucunda olumlu bilgiler elde edilirse, denetimde test edilecek kalemlerin sayısı azaltılabilir. Aksi takdirde test sayısı artırılır.

2. Denetim çalışmaları sırasında uygulanacak yöntemlerin tespiti:

Denetim planlaması aşamalarından biri de denetim çalışmalarında toplanacak kanıt türlerinin ne olacağı ve bu kanıtların hangi yöntemler kullanılarak toplanacağını tespitidir. Denetim çalışmalarında kullanılan kanıtlar muhasebe verilerinden sağlananlar ve destekleyici kanıtlar olarak ikiye ayrılmaktadırlar. Muhasebe verilerinden sağlanan kanıtlar olarak; defterler, hesap planı ve açıklamaları, yeniden yapılan hesaplamalar, çeşitli notlar, mali tablolar vb. gibi sayılabilmektedir. Destekleyici delil olarak ise, çek, senet, fatura, sözleşmeler gibi belgeler, doğrulama, soruşturma, gözden geçirme, teftiş, fiziki inceleme aracılığı ile elde edilen bilgiler, denetçi tarafından elde edilen veya oluşturulan bilgiler sayılabilir.

Destekleyici kanıtların toplanması için kullanılan çeşitli yöntemler mevcuttur. Bunlar;[TÜREDİ, 2000, s.205]

- Fiziki inceleme ve sayım,
- Doğrulama,
- Kayıt sürecini izleme,
- Gözlem,
- Yeniden hesaplama,
- Belgelerin ayrıntılı incelenmesi,
- Soruşturma ,
- Ayrıntılı araştırma,
- İlgili hesaplar arasında ilişki kurma
- Yardımcı defter ve kayıtların incelenmesi,
- Analitik inceleme

olarak sayılabilir. Bu aşamada yapılması gereken işlerden biri de denetim programını hazırlamaktır.

3. Denetimde görev alacak denetçi ve yardımcılarını belirlemek (emek planlaması):

Denetim planlaması sırasında yapılacak işlerden biri de, yapılacak denetim çalışmalarını bölümlere ayırmaktır. Daha sonra her bölüm ile ilgilenecek şef denetçileri belirlemek gerekir. Eğer yapılacak iş fazla kapsamlı ise o zaman şef denetçiye yardımcı denetçi de verilebilir. Ancak yapılacak iş önceden planlanmalıdır. Yardımcı denetçiler, her an şef denetçilerin kontrolü altında olmalıdır. Gerekli emek planlaması yapılırken aynı zamanda denetim programları hazırlanmalıdır. Her işletmeye uygulanacak denetim programı farklıdır. Eskiden yapılan bir denetimde kullanılan bir programı yeni denetimde uygulamak imkansızdır.

4. Denetim çalışmalarını zamanlamak:

Denetimin planlaması aşamasında yapılması gerekli bir başka iş, yapılacak denetim çalışmalarının çeşitli denetçiler arasında bölüştürülmesinden sonra her denetçinin işi ne kadar zaman içinde tamamlaması gerektiğini belirlemektir. Denetçi önceden belirlemiş

olduğu zaman planını uygulamaya azami dikkat göstermelidir. Bu denetimin zamanında tamamlanabilmesi için önemlidir.

1.8.3.Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi

Denetim sürecinde üçüncü safha denetim programının uygulanmasıdır. Denetim planlaması yapıldıktan sonra ve denetim konusu safhalara ayrıldıktan sonra denetim kanıtları toplanır. Denetçi daha önce açıklanan denetim tekniklerini kullanarak denetim kanıtlarını toplar ve topladığı bu kanıtları değerlendirir.

Bu aşamada denetim çalışmalarının yürütülmesi sırasında en çok kullanılan test yöntemi Maddi Doğruluk Testleri' dir. Maddi doğruluk testleri, mali tablolardaki kalemlerin ve yapılan açıklamaların doğruluğunu doğrudan etkileyen parasal hataları ve yolsuzlukları bulmak için planlanan testlerdir. İç kontrol sisteminin değerlemesi sonucunda gerekli görülürse denetim programında düzeltme yapıldıktan sonra maddi doğruluk testlerine başvurularak mali tablolardaki kalemlerin doğruluğu araştırılır. Toplanan denetim kanıtları değerlendirilir ve mali tabloların doğruluğu hakkında bir yargıya varılır.

Maddi doğruluk testlerinin uygulanmasında çok sayıda belge incelenmek zorunda kalındığından bu konuda Örnekleme Yöntemlerinden faydalanmak daha akılcı olmaktadır. Bu yöntemlerin amacı, belirli bir kütle içinde tüm belge ve kayıtların incelenmesi yerine hesaplanacak bir örnek büyüklük üzerinde maddilik testleri yaparak bir görüşe ulaşmaya çalışmaktır.

1.8.4.Denetim Raporunun Hazırlanması ve Denetimin Tamamlanması

Denetim raporunun hazırlanması, denetim sürecinin en son safhasını oluşturmaktadır. Denetim raporu, denetçinin yapmış olduğu incelemeler sonucunda mali tabloların, ilgili işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst bir şekilde gösterip göstermediği ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda edindiği görüşün açıklandığı bir belgedir [ÇÖMLEKÇİ, 1983, s.173].

Denetim raporu asla mali tabloların doğruluğunu garanti etmez. Burada denetçi, Amerikan Sertifikalı Muhasebe Uzmanları Enstitüsünce (AICPA); üyelerine tavsiye edilen ve tüm dünyada genel kabul gören denetim standartlarından raporlama standartlarında belirtilen ifadeleri içeren bir rapor hazırlar. Bu raporlama standartları şunlardır.

1. Raporda, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının belirtilmesi,
2. Raporda, denetlenen dönemde kullanılan ilke ve yöntemlerin bir önceki yıla göre değişiklik arz edip arz etmediğinin belirtilmesi,
3. Raporda, mali tablolardaki bilgilerin yeterli açıklıkta olup olmadığının belirtilmesi,
4. Raporda, mali tablolar ile ilgili genel bir görüşün açıklanması, görüş bildirilmekten kaçınılıyorsa sebeplerinin açıklanması gerekir.



İKİNCİ BÖLÜM

2.MALİYETLER VE MALİYET TÜRLERİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

2.1. Genel Açıklama

Genel üretim maliyetlerinin denetlenmesinde, maliyet muhasebesi teori ve uygulamalarının denetçiler tarafından iyi anlaşılması gerekir. Çünkü, genel muhasebe bilgileri ile maliyet muhasebesi uygulamalarını ve kayıtlarını denetlemek mümkün değildir.

Bu nedenle bu bölümde, bir denetçi açısından maliyet muhasebesi ve özellikle genel üretim maliyetleri denetiminde bilinmesi gerekli konuların açıklanmasına çalışılmıştır. Ayrıca yeri geldikçe, üzerinde durulan konunun önemi farklı açılardan ortaya konmaya çalışılmıştır.

2.2.Maliyet Muhasebesinde Tarihsel Gelişmeler

İnsanların hesap tutma ihtiyacı, iktisadi hayatla birlikte doğmuş ve iktisadi faaliyetlerin artmasına paralel olarak gelişmesini sürdürmüştür. İktisadi hayat geliştikçe, işlemler çeşitlenmiş, muhasebe uygulamaları da bunları izleyebilir duruma getirilmiştir. Mal veya hizmet değişiminin başladığı eski çağlardan bugüne kadar muhasebe teori ve uygulamaları gelişimini sürdürmüştür. Bu gelişim süreci günümüzde de devam etmektedir.

Muhasebenin ilk uygulamalarının Milattan önce başladığı bilinmektedir. Ancak bugünkü anlamda muhasebe uygulamalarını anlatan ilk eser,daha öncede değinildiği gibi İtalya'da 1494 yılında Luca PACIOLA tarafından yazılan "Summa De Arithmetica, Geometria, Proportioni Et Proportionalite" adlı eserdir. Sözü edilen eserde Pacioli,

envanter düzenlemesini, muhasebe defterlerini, kayıtlarını ve ilkelerini ele almıştır. Ancak bunun ilk eser olduğu konusunda tartışma vardır. Çünkü 1363 yılında Abdullah İbni MUHAMMED tarafından Fars'ca kaleme alınan Risale-i Felekiyye/Kitab-us Siyagat isimli eserde de aynı konuların işlendiği görülmektedir [DİNÇ, 1996, s.6].

Genel muhasebedeki bu gelişmeler aynı zamanda maliyet muhasebesi uygulamalarını da etkilemiştir. Özellikle sanayi devriminden sonra maliyet muhasebesinde çok hızlı bir gelişme gözlemlenmiştir.

Sanayideki hızlı gelişme, üretimde bazı sorunları da birlikte getirmiştir. Bunlar, maliyet, fiyat tespiti, kısa ve uzun vadeli planlama ve bütçeleme, faaliyet kontrolü ve maliyet kontrolü gibi konulardır. Bu sorunlar, 19.yüzyılın başlarında maliyet muhasebesi alanında çok önemli gelişmelerin ortaya çıkmasına ve maliyet muhasebesinin gelişmesine neden olmuştur. Mal ve hizmet üretiminde, üretim maliyetlerinin önemini anlaşılması, maliyetlerin tespitinde bilimsel çalışmalar hızlandırmış ve bugünkü uygulamalara temel olan sistem ve yöntemlerin temelleri 20. yüzyılın başlarında Amerika Birleşik Devletlerinde atılmıştır. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetleri, üretim kontrol hesapları, mamul ve yarı mamul stoklarının değer ve miktar kontrolleri 18.yüzyılda bilindiği halde, genel üretim maliyetlerinin dağıtımına ilişkin yöntem ve ilkelerin konulması ayrıntılı maliyet dağıtım, üretim gider yerleri ile hizmet gider yerlerinin kullanılması 20.yüzyılın başlarında olabilmıştır. [URAGUN, 1993, s.3]. Yine yirminci yüzyıl başlarında ABD'de Frederic TAYLOR'un öncülüğünde standart maliyetlerin üretim öncesinde tespiti ve üretim tamamlandıktan sonra ölçülen gerçek maliyetlerle karşılaştırılarak verimlilik denetiminde kullanılması fikri ortaya atılmış ve uygulanmaya başlanmıştır [GÜRSOY, 1997, s.8]. Bu yöntem tüm dünyada da kabul görmüş ve yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır.

Yirminci yüzyılın sonlarına doğru sanayi devrimi, yerini teknoloji devrimine bırakmıştır. Teknolojinin çok hızlı geliştiği bu dönemde, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi ve denetim altında tutulabilmesi önem kazanmıştır. Bu durum maliyet muhasebesinde yeni yöntem ve uygulamaların doğmasına neden olmuştur. Bir denetçinin yapacağı maliyet denetimi çalışmaları sırasında bu yöntem ve uygulamalar hakkında

yeterli bilgiye sahip olması son derece önemlidir. Çünkü bu durum, yapılacak denetimlerin güvenilirliğini doğrudan etkilemektedir.

2.3. Maliyet Muhasebesi Denetim İlişkisi

Maliyet muhasebesi, üretim işletmeleri için yaşamsal önem arzeder. Çünkü üretilen mamullerin birim maliyetlerinin tespiti, maliyet muhasebesi içinde yer alan çeşitli yöntem ve tekniklerin uygulanması ile sağlanabilmektedir. Dolayısı ile yeterli bir maliyet muhasebesi örgütlenmesi olmayan bir işletmenin maliyetleri hakkında ayrıntılı ve doğru bilgi edinme imkanları yoktur. Aynı zamanda böyle bir işletmenin denetçiler tarafından denetlenebilmesi de imkansızdır.

Ayrıca, günümüzde muhasebe birimleri tarafından oluşturulan bilgilerin doğruluğunun bağımsız denetçiler tarafından araştırılması, incelenmesi ve ilgili kişilere görüş iletilmesi sık sık rastlanan bir uygulamadır.

Ancak, maliyet muhasebesi biriminin yaptığı uygulamaların ve hazırladığı bilgilerin doğruluğunun araştırılabilmesi ve incelenebilmesi için, denetçinin muhasebe bilgisinin dışında ayrı bir bilgi birikimine ihtiyaç duyulur. Bu nedenle, maliyet muhasebesi uygulamaları hakkında gerekli ve yeterli bilgisi olmayan bir denetçinin, bu birimin yaptığı uygulamaları ve hazırladığı bilgileri denetleyebilmesinin imkanı yoktur.

2.3.1. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Denetçi maliyet muhasebesinin amaçlarını iyi bilmeli ve bu amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını incelemelidir. Bu konuda bilgisi olmayan bir denetçinin gerekli verileri doğru bir şekilde denetlemesi ve yorumlaması imkansızdır.

Maliyet muhasebesinin amaçlarını dört başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; [TÜREDİ - DİNÇ, 2000, s.3]

- Birim maliyetlerin hesaplanması,
- Maliyetlerin kontrolünün sağlanması,

- Planlamaya yardımcı olunması,
- Karar verme durumundaki birimlere, doğru bilginin zamanında ve eksiksiz sağlanmasıdır.

Bu amaçların ne oldukları ve amaca ulaşmak için ne tür yöntem ve tekniklerin uygulandığını denetçinin iyi bilmesi gerekir.

Denetçi, maliyet muhasebesinde bütün faaliyetlerin, birim maliyetlerin doğru olarak hesaplanabilmesine yönelik olduğunu bilmeli ve incelemelerini buna göre yönlendirmelidir. Ayrıca denetim sırasında birim maliyetlerin hesaplanmasına yönelik olarak kullanılan çeşitli yöntemler hakkında bilgili olmalı ve bu yöntemlerin doğru olarak kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmelidir [HAFTACI, 1999, s.6].

Denetçinin dikkat edeceği ikinci amaç, maliyetlerin kontrolünün sağlanmasıdır. Bu amaca yönelik olarak yapılan çalışmalar çok yönlüdür. Denetçi, bu amacın yerine getirilmesinde işletmede sorumluluk merkezlerinin doğru tespit edilmiş ve sorumlulukların doğru dağıtılmış olup olmadığını incelemeli ve çalışmalarını buna göre planlamalıdır. Ayrıca bu amaç çerçevesinde üretim ile ilgili standartların oluşturulup oluşturulmadığı da incelenmelidir.

Maliyet muhasebesinin üçüncü bir amacı da, planlamaya yardımcı olmaktır. Üretim işletmelerinde geleceğe yönelik olarak maliyetlerin tahmin edilebilmesi, yönetime geleceği önceden görebilme imkanı sağlar. Bu da işletme kararlarının alınmasında, maliyetlerin kontrolünün sağlanmasında, olumsuz durumların nasıl ve kimden kaynaklandığının ortaya konulmasında kolaylıklar sağlar. Geleceğin doğru bir şekilde tahmini ise tarihsel maliyet bilgilerinin doğruluğuna ve gider yerlerinin güvenilir bir şekilde kontrol altında tutulmasına bağlıdır. Denetçinin bu amacı bilmesi ve yapacağı denetim çalışmalarında bu amaca yönelik yanlış uygulamaların olup olmadığını kontrol etmesi gerekir [GÜRSOY, 1997, s.5].

Maliyet muhasebesi uygulamalarının bir başka amacı da, karar verme konumundaki birimlere doğru bilgiyi zamanında ve eksiksiz sağlamaktır. Karar verme konumunda

olanlar, işletme içinden bir yönetici veya ortak ya da işletme dışından bir yatırımcı olabilir. Doğru kararlar verilebilmesi, maliyet muhasebesinden edinilen bilgilerle mümkündür. Bu da ancak maliyet muhasebesi örgütlenmesinin sağlıklı bir şekilde kurulması ile sağlanabilir. Bu nedenle, denetim çalışmalarını yürüten denetçinin, denetlediği işletmede bu tür bir örgütlenmenin olup olmadığı ya da mevcut örgütün amaca uygun çalışıp çalışmadığını önceden kontrol etmesi gerekir [URAGUN,1993,s.22].

2.3.2. Maliyet Muhasebesinde Harcama Gider ve Maliyet Ayırımı

Bir işletme açısından yapılan tüm harcamaları gider olarak tanımlamak mümkün olmadığı gibi, tüm giderleri de maliyet olarak tanımlamak mümkün değildir. Özellikle bu kavramlar arasındaki farkın ne olduğunu ve nasıl ayırt edilmesi gerektiğini denetçinin iyi bilmesi gerekir. Çünkü, bu kavramlar üzerinde yapılacak yanlış bir tanımlama üretilen mamullerin maliyetlerinin yanlış hesaplanmasına, bu da denetim çalışmaları sonucunda denetçinin yanlış bir denetim görüşüne ulaşmasına neden olur. Bu nedenle denetçinin, tüm bu kavramları iyi bilmesi gerekir.

Aşağıda bu kavram ayırımları iki başlık altında incelenmeye çalışılmıştır. Bunlar;

- Harcama - gider ayırımı ve
- Gider - maliyet ayırımıdır.

2.3.2.1.Harcama – Gider Ayırımı

Günlük hayatta harcama kavramı, daha çok nakit çıkışları olarak algılanmaktadır. Ancak bu düşünce, işletme ekonomisi açısından yanlıştır. Denetçinin harcama kavramına günlük hayat açısından değil işletme ekonomisi açısından yaklaşması gerekir. Aksi davranış yanlış sonuçlar doğurur. İşletme ekonomisi açısından harcama kavramını, daha çok “işletmelerin yapmış oldukları nakit veya nakit yerine geçen çıkışlar” olarak tanımlamak mümkündür.

Harcama kavramını daha bilimsel bir şekilde aşağıdaki şekilde tanımlamak mümkündür; [URAGUN, 1998, s.69]

“Bir varlık elde etmek ya da bir hizmet sağlamak ya da bir zararı önlemek amacı ile bir borç altına girme, para ödeme ya da varlık nakletme,..” ya da “Saklanmış bir hizmet ya da satın alınmış bir varlık için ödenen ya da ödenecek olan para miktarı ya da varlık, faydaları içinde bulunulan hesap dönemini aşacak olan herhangi bir gider,..”

Bu tanımdan da görüldüğü gibi harcama kavramı, ödenen ya da ödenecek olan para olarak tanımlanmaktadır. Bu hali ile harcamanın farklı dönemleri de kapsadığı kesindir.

İşletme ekonomisi açısından, harcama kavramı gider kavramından daha geniş bir kavram olarak ele alınmaktadır. Buna göre, her gider bir harcama sayılabilir. Ancak her harcama bir gider sayılamaz. Çünkü bir harcamanın gider sayılabilmesi için, harcama karşılığında sahip olunan üretim faktörünün tüketilmesi gerekir. Bu üretim faktörü tüketilmeyip işletmede aktifte varlık olarak saklandığı sürece gider sayılamaz.

HARCAMA	
(Çeşitli Şekillerde Elde Edilen Üretim Faktörleri)	
Varlıklar	Tüm İşletme Giderleri
(Üretim Faktörlerinin Tüketilmeyen Kısmı)	(Üretim Faktörlerinin Tüketilen Kısmı)

Aşağıda, harcama, gider ve maliyet ayırımı bir örnek yardımı ile açıklamaya çalışılmıştır.

Bir üretim işletmesinin, 10.000.000.000 lira değerinde bir demirbaş satın aldığı düşünelim. Bu işlem sırasında işletme, binayı peşin, kredili, çek veya senet karşılığı almış olabilir. Her ne şekilde alırsa alsın, bu 10.000.000.000 bina işletme açısından bir harcamayı temsil eder. Bina kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren her yıl eskime payı yani amortisman ayrılması gerekir. Binanın kullanılmaya başlanması ile birlikte yapılan harcama, gidere dönüşmeye başlar. Ve bu dönüşüm amortismanlar ayırma şeklinde kayıt altına alınır. Her yıl %20 oranında amortisman ayrılacağı tespit edilmiş ise, ilk yıl $(10.000.000.000 * \%20 =)$ 2.000.000.000 lira tutarında amortisman gideri ayrıldığı

kayıtlara geçilmesi gerekir. Böylece, 10.000.000.000 TL'lik harcamanın 2.000.000.000 TL'lik kısmı gidere dönüşmüş olur.

Yukarıdaki örnekten görüldüğü üzere satın alınan bina için ödenen ya da ödenecek olan 10.000.000.000 TL'yi gider kabul etmek imkansızdır. Bu bir harcamadır. Ancak binanın kullanılması nedeni ile ilk seneye düşen 2.000.000.000 TL'lik amortisman payı gider olarak tanımlanır.

Yine işletmede tüketilen bir elektrik enerjisi için gelen fatura, işletme için bir harcamayı gösterir. Bu elektrik enerjisinin tamamı tüketilmiş olduğundan aynı zamanda da gider niteliği taşır. Aynı şekilde satın alınan madde ve malzemeler de önce harcama gider ayırımına tabi tutulur. Satın alınan madde ve malzeme her ne şekilde alınmış olurlarsa olsunlar harcamayı teşkil ederler. Ancak satın alınan madde ve malzemeler kullanılmaya başlandıkları anda gidere dönüşürler.

Yukarıda verilen örneklerde olduğu üzere denetçinin de harcama ile gider arasındaki farkı iyi ayırt etmesi ve doğru bir şekilde ayırımı yapabilmesi gerekir.

2.3.2.2.Gider - Maliyet Ayırımı

Maliyet muhasebesinde, denetçinin dikkat etmesi gerekli konulardan biri de gider maliyet ayırımıdır. Bu konu özellikle maliyetlerin doğru hesaplanması açısından önemlidir.

Sözlük anlamı ile maliyet, bir şeyi gerçekleştirmek için vazgeçilmesi gereken şeylerin ölçüsü olarak tanımlanmaktadır.[Ekonomi Sözlüğü, 1983, s.894].

Genel olarak maliyet, "Belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan mali fedakarlıkların tümü" olarak tanımlanabilir. Bu tanıma göre kişinin ya da örgütlerin her çeşit faaliyetlerinin bir maliyeti olduğu söylenebilir. Bu yönden bakıldığında maliyetlerin kişi ve işletmeler açısından taşıdığı anlam değişebilmektedir. Kişi açısından maliyet gerçek olarak yapmış olduğu harcamaların toplamıdır. İşletmeler açısından maliyetler, ticari işletmeler ve üretim işletmeleri açısından olmak üzere ikiye ayrılırlar.

Ticari işletmeler açısından maliyet, alış bedeli ve öteki giderlerin toplamından oluşmaktadır. Bir ticari işletmede herhangi bir stok kaleminin maliyeti, fatura fiyatı, nakliye, satın alma, teslim alma, depolama ve sigorta giderlerini, ithal vergi ve resimlerini ve satın alınan malların iktisabı ile alakalı diğer giderlerin tümünü kapsar[ATAMANALP, 1980, s.24].

Denetçinin tüm bu bakış açılarının ötesinde, maliyete üretim işletmeleri yönünden yaklaşması gerekir. Aynı zamanda üretim işletmeleri açısından maliyetin daha karışık olduğunu ve hesaplanmasında çok değişik sorunların ortaya çıktığını denetçinin bilmesi ve denetim çalışmalarını buna göre programlaması gerekir.

Maliyeti üretim işletmeleri açısından basit bir şekilde tanımlamak gerekirse, “**üretilen mamulün, üretim faktörlerinden aldığı pay**” denilebilir. Bu tanımdan anlaşıldığı kadarı ile üretim işletmelerinde maliyet kavramı, üretilen her çeşit mamul için ayrı ayrı hesaplamaların yapılması gerektiğini ve üretim faktörlerinin yani hammadde, işçilik ve diğer üretim giderlerinin mamuller arasında paylaşılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu paylaşım maliyet muhasebesinin en karışık ve zor konularından birini teşkil etmektedir. Denetçinin asıl görevlerinden biri de bu zor ve karmaşık olan konuların doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmektir.

Yukarıda belirtildiği üzere maliyet, ürünün üretim faktörlerinden aldığı pay olarak açıklanmaktadır. Bu açıklamalar, ürünün aldığı pay dışında kalan kısmının maliyet kavramı içerisine girmediği anlamına gelmektedir. Bu da başka bir sorunu birlikte getirmektedir. Bu sorun da, gider maliyet kavramlarının nasıl birbirinden ayrıntı edileceğidir.

Bu iki kavram, günlük hayatta birbirlerine çok karıştırılmaktadır. Maliyete, gider gözü ile bakılabilmekte, gidere ise maliyet adı verilebilmektedir. Bir çok kaynakta, giderlerin maliyetlerden daha geniş bir kavram olduğu üzerinde durulur.

Gider kavramını, bir işletmenin varlığını sürdürülebilmesi ve işletilebilmesi için yapılan üretim faktörü tüketimleri olarak tanımlamak mümkündür. Maliyet ise, daha çok

işletmenin işletilebilmesi için yapılan üretim faktörü tüketimi olarak açıklanabilir [HAFTACI, 1999, s.10].

Denetçi, maliyetleri incelerken o dönemde oluşan giderleri bilmek zorundadır. Çünkü; maliyetlerin, oluşan giderlerin belli bir bölümünden oluştuğu bilinmektedir. Bu nedenle önce işletmenin tüm giderleri tespit edilmeli, daha sonra bu giderleri üretimle ilgili olup olmamalarına göre ayırma tabi tutulmalıdır. Burada denetçi, üretimle ilgisiz giderlerin dönem giderleri (faaliyet giderleri) olarak kabul edildiğini, üretim ile ilgili giderlerin ise üretim maliyeti olarak kabul edildiğini bilmesi gerekir.

Denetçinin dikkat etmesi gereken konulardan biri de; gider –maliyet ayrımının üretim maliyetlerinin doğru olarak hesaplanmasında önemli olduğu kadar dönem karının da doğru olarak belirlenmesinde son derece önemli olduğudur. Çünkü bu ayırma yapılacak yanlışlıklar, hem üretim maliyetlerinin hem de dönem karının yanlış hesaplanmasına yol açabilmektedir. Ayrıca dönem karının yanlış çıkmasına sebep olan olayın üretimin belli bir kısmının satılamayıp stoklanmasıyla ilgili olarak ileri geldiğinin bilinmesi gerekir. Denetçi, gider maliyet ayrımında yapılacak bir hatanın direkt üretim maliyetlerini etkileyeceğini, hatalı üretim raporlarının ise işletme yöneticilerini yanlış kararlar almaya iteceğini bilmeli, yapacağı denetim çalışmalarını buna göre önemsemelidir.

Denetçinin dikkat etmesi gereken bir başka konu ise gider-maliyet ayrımı yapılırken aynı zamanda dönemsellik ilkesinin de göz ardı edilmemesi gerektiğidir. Bu ilke, dönem karının ve üretim maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanması için uygulanması zorunlu olan bir kuraldır. Bu yüzden denetçinin denetim çalışmalarında özellikle üretim maliyetlerinin hesaplanmasında dönemsellik ilkesine uyulup uyulmadığına dikkat etmesi gerekir.

TÜM İŞLETME GİDERLERİ		
Dönem Giderleri		Gelecek Dönem Giderleri
Üretimle İlgili Giderler	Üretimle İlgisiz Giderler	
Üretim Maliyetleri	Dönem Giderleri	

Yukarıdaki şekilde üretim maliyetlerinin nasıl belirlenmesi gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre üretim maliyeti tüm işletme giderlerinden gelecek dönemlere ait kısmı çıkartıldıktan sonra kalan kısmın, üretimle ilgili kısmı olarak açıklanabilmektedir.

Bu açıklamaya göre, üretim maliyetlerinin ortaya çıktığı dönemde değil, ait oldukları dönemde işleme tabi tutulmaları gerektiği anlaşılmaktadır. Bu dönemsellik ilkesinin de bir gereğidir. Ancak bir çok işletmede bu ilkeye uyulmadığı da açıktır. Denetçinin özellikle bu ilkeye uyulup uyulmadığına dikkat etmesi gereklidir.

Bilindiği üzere satın alınan madde, malzeme ve hizmetler önce harcama-gider ayırımına tabi tutulurlar. Eğer yapılan harcama gider niteliği taşıyorsa yani tüketilmemiş ise varlık olarak kaydedilmektedir. Tüketilmeye başlanmış ise tüketilen kısım gider olarak kaydedilmektedir. Ancak burada tüketilen kısmın hangi döneme ait olduğu tespit edilmelidir. Daha sonra içinde bulunulan döneme düşen giderler, tüketildikleri gider yerlerine göre, üretimle ilgili ve üretimle ilgisiz giderler şeklinde ayrıma tabi tutulurlar. Üretimle ilgili tüketimler üretim maliyeti olarak dikkate alınırken, üretimle ilgisiz tüketimler ise dönem gideri olarak dikkate alınmaktadırlar.

Örneğin, işletme yıllık kira bedelini aralık ayından itibaren geçerli olmak üzere ödemiş ise denetçinin, bu ödemenin bir harcama olduğuna ve bu harcamanın bir aylık kısmının döneme ait olduğuna ve bu bir aylık kira giderinin ise üretimle ilgili kısmının üretim maliyetlerine yansıtılması gerektiğine dikkat etmesi gerekir.

Yine, denetçinin işletmeye gelen elektrik faturasının işletme için bir gideri temsil ettiğini ve bunun üretimde tüketilen kısmının üretim maliyetlerini ilgilendirdiğini bilmesi ve denetimi buna göre yönlendirmesi gerekir.

Bazı harcamalar, gider olarak karşımıza çıkarlar. Bunlar, işçilik giderleri, elektrik giderleri, su giderleri, vb gibi harcamalardır. Bu harcamalar, yapıldıklarında yarar tüketilmiş olduklarından direkt gider yazılırlar. Daha sonra ise gider- maliyet ayırımına tabi tutulurlar. Bu ayırım, tüketildikleri gider yerlerine göre, üretim ile ilgili ve üretim ile ilgisiz şeklinde yapılır.

Denetçinin dikkat etmesi gerekli bir başka konu ise, üretim sırasında ortaya çıkan giderlerin çok farklı şekillerde ve türlerde ortaya çıktıkları, bu üretimle ilgili giderlerin direkt ve indirekt olarak ikiye ayrılabilirdiği ve indirekt giderlere genel üretim gideri adının verildiğidir. Ancak daha önceki açıklamalarda üretimle ilgili giderlere maliyet adının verildiği söylenmişti. Bu nedenle **genel üretim giderlerine** bundan böyle **genel üretim maliyeti** denilecektir.

Bir denetçinin yapacağı denetim çalışmalarında yukarıda anlatılan harcama, gider ve maliyet ayırımı iyi yapabilmesi ve denetim faaliyetlerini yürüttüğü işletmede bu ayırımın doğru yapıp yapılmadığını test etmesi gerekir. Bu ayırımı yapılacak bir yanlışlığın genel üretim maliyetlerini ve aynı zamanda toplam üretim maliyetlerini doğrudan olumsuz bir şekilde etkilediğini denetçinin bilmesi gerekir.

Aşağıda şekil 3’de tekdüzen muhasebe sistemi dikkate alınarak maliyet ayırımının ne şekilde olması gerektiği özetlenmeye çalışılmıştır.

Gelecek dönem giderleri	Araştırma geliştirme giderleri	Pazarlama satış ve dağıtım giderleri	Genel yönetim giderleri	Diğer endirekt üretim giderleri	Endirekt işçilik giderleri	Endirekt madde ve malzeme giderleri	Direkt işçilik giderleri	Direkt ilk madde ve malzeme giderleri
Üretim ile ilgili giderler	Üretim ile ilgisiz giderler	Üretim ile ilgili maliyetleri		Tüm İşletme Giderleri				

Şekil 1: Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Düzenlenmiş Maliyet –Gider Ayrımı

2.4.Maliyetlerin Denetiminin Önemi

Günümüz rekabet şartlarında maliyetlerin doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanmasının önemi büyüktür. Bu önem, farklı amaçlar dahilinde ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle maliyetlerin denetiminin önemi üzerinde durulurken, bu konuya;

1. İşletmeler açısından
2. Rakip işletmeler açısından
3. Kamu açısından yaklaşmak gerekir.

Günümüz rekabet şartlarında, işletmenin faaliyetleri yalnızca kendisini ilgilendirmemekte aynı zamanda işletme çevresini de ilgilendirmektedir. Bu durum da, işletme bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin nasıl test edileceği sorununun ortaya çıkarmaktadır. Bu sorun, denetim ve kontrol faaliyetlerinin ortaya çıkmasına ve gelişmesine neden olmaktadır. Maliyetlerin doğruluğu ve güvenilirliği, günümüzde ancak işletme örgütlenmelerinin, muhasebe örgütlenmelerinin, muhasebe defterlerinin, muhasebe belgelerinin ve maliyetlerin denetimi ile yakından ilgilidir.

Aşağıda çeşitli işletme çevre unsurları açısından maliyetlerin denetiminin önemi üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Ancak dikkatle incelendiğinde maliyetlerin denetiminin önemi bakımından her işletme çevresinin farklı etkenlere sahip oldukları görülür.

2.4.1. Maliyetlerin Denetiminin İşletmeler Açısından Önemi

Maliyetlerin doğru olarak hesaplanması, işletmelerin alacakları üretim ve işletme kararlarını da doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle maliyetlerin doğru olarak hesaplanabilmesi için günümüzde bir çok işletme çeşitli çalışmalar yürütmekte ve yatırımlar yapmaktadırlar. Bu amaçla, maliyet muhasebesini yeniden örgütleyen işletmelerin sayısı oldukça fazladır. Bu amaca ulaşabilmek için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri geliştirilmiştir. İşletmeler, bu yöntemlerin uygulanması ile yapılan hesaplamaları, işletme içinden veya dışından bir denetçiye denettirerek maliyetlerin doğruluğunu sağlama yoluna gitmektedirler. Bu şekilde hem maliyet hesabı kontrol altında tutulmuş hem de maliyet verilerinin güvenilirlik derecesini ölçmüş olmaktadır.

Bu uğraşların tek amacı maliyetleri doğru olarak hesaplayabilmektir. Çünkü, yaşanan tecrübeler işletmelere göstermiştir ki; maliyetlerin yanlış hesaplanması sonucu, satış fiyatları da yanlış hesaplanmaktadır. Satış fiyatının düşük belirlenmesi, işletmenin zarar etmesine neden olabilmektedir. Satış fiyatının yüksek belirlenmesi ise işletmenin rekabet şansını kaybetmesine, mevcut pazarı kaybetmesi ile karşı karşıya kalmasına, satışların azalması ve durması halinde de işletmenin ya da o üretim bölümünün veya o üretilen mamulün ortadan kalkmasına neden olabilmektedir. Ancak şu da unutulmamalıdır ki rekabet ortamında satış fiyatlarının belirlenmesinde tek faktör maliyetler değildir.

Bazen gerçekte kar elde etmekte olan bir mamulün, yanlış maliyet hesaplama sonucu zarar ediyormuş gibi görülerek üretimden kaldırıldığı görülmektedir. Bu durumun tam tersi olaylara da pek sık rastlanmaktadır.

Maliyet denetiminin işletmeler için önemi burada ortaya çıkmaktadır. Doğru yapılmış bir denetim çalışması işletme yönetimine güvenle karar alma ortamı sağlamaktadır. İşletme yönetiminin denetlenmiş ve doğruluğu test edilmiş maliyet muhasebesi uygulamalarından elde edeceği bilgilere olan güveni tamdır. Bu da daha sağlıklı düşünmesine ve geleceğe yönelik doğru kararlar almasını sağlar.

2.4.2. Maliyetlerin Denetiminin Rakip İşletmeler Açısından Önemi

Pazara yeni giren ya da mevcut işletmelerin satış fiyatı belirlerken lider işletmeyi takip etmek zorunda kalmaları, bu işletmeler için bazı durumlarda olumsuz, bazı durumlarda ise olumlu sonuçlar doğurmaktadır. [EREN, 1997, s.236].

İşletmenin maliyetlerinin doğru olarak hesaplanması, satış fiyatlarının da doğru olarak belirlenmesini sağlar. Eğer işletme, maliyetlerini belli aralıklarla ve sürekli denetlettiyorsa bu durum rakip işletmeler için de olumlu olur. Çünkü böylece kendi maliyetleri ve satış fiyatları ile rakip işletmenin maliyetlerini ve fiyatlarını güvenle karşılaştırarak bir karar sürecine girebilirler. Ancak bu durum, kendi işletmesinin maliyet muhasebesi uygulamalarına güvenen işletmeler için geçerlidir. Çünkü yeterince

denetimden geçmemiş bir verinin, denetimden geçmiş bir veri ile karşılaştırılması da yanlış sonuçlar verir.

Bu nedenle işkolundaki tüm işletmelerin maliyetlerini denetimden geçirmeleri, işkolundaki işletmelerin kendi maliyetlerini rahatlıkla kontrol altına almalarına yardımcı olur. Ayrıca bu durum işkolunun gelişmesine de yardımcı olur.

İşkolundaki tüm işletmelerin maliyetlerini denetlemeleri, piyasaya yeni girecek işletmeler için de bir güvenli bilgi kaynağı anlamına geleceği için, sektöre girip başarısız olma riski de azalır. Çünkü, toplanan bilgilere olan güven derecesi yüksek olacağından, yeni işletmelerin yanlış karar alma olasılıkları da en aza iner. Böylece hem ülke ekonomisinin hem de yatırımcı işletmenin yanlış yatırım sonucu zarara uğrama olasılığı azalır.

2.4.3. Maliyetlerin Denetiminin Kamu Açısından Önemi

İşletmeler açısından son derece önemli olan maliyetlerin denetiminin kamu açısından da önemli olduğu görülmektedir. Çünkü, maliyetlerini doğru olarak hesaplayabilen işletmelerin geleceğe yönelik karar almada daha başarılı oldukları ve daha güçlü oldukları görülmektedir. Bu durum, işletmelerin piyasada daha fazla iktisadi faaliyet yapmalarına ve sürekli kar sağlamalarına neden olmaktadır. Çünkü, maliyetleri doğru olarak hesaplayabilen bir işletme, zarar eden bir mamulü kısa sürede belirleyerek bunu üretimden kaldırabilir. Böylece, toplam karın düşmesini engellemiş olur. Böylece, karlılığını her zaman kontrol altında tutabilir.

Bu durum, işkolu ya da işletmeye yatırım yapacak olan üçüncü kişiler için de önemlidir. Çünkü, denetlenmiş bir bilgi kaynağından elde edilen verilere dayanılarak yapılan bir yatırımın zarar etme olasılığı düşüktür. Bu aynı zamanda kamuoyunun da sağlıklı ve doğru bilgilendirilmesi amacının yerine getirilmesini sağlar. Böylece yatırımlar daha doğru ve güvenilir bir şekilde yönlendirilebilirler.

Bu denetim, devlet için de önemlidir. Çünkü, vergi gelirlerinde düşme olmaz ve ekonominin ana unsuru olan işletmelerin sürekli faaliyet halinde olması dolayısı ile

iktisadi yapının dinamik kalması sağlanmış olur. Yine işletmelerin iktisadi canlılık içinde olmaları, ülkedeki işsizlik oranının düşmesine neden olur, en azından artmasının önüne geçilmiş olur.

Yukarıda çeşitli açılardan önemi incelenmeye çalışılan maliyetlerin, doğru bir şekilde hesaplanması durumunda, zincirleme ve olumlu etkileşime neden olacağı açıkça görülmektedir.

2.5.Denetim Çalışmalarında Denetçinin Bilmesi Gerekli Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Maliyet muhasebesinde çok çeşitli birim maliyeti hesaplama yöntemleri vardır. Bu yöntemlerin tümünün denetçi tarafından bilinmesi ve birim maliyetlerin hesaplanmasında kullanılan yöntemleri esas alarak denetim çalışmalarını yürütmesi gerekir.

Maliyet hesaplama yöntemlerini aşağıdaki şekillerde sınıflandırmak mümkündür.

1. Maliyetlerin kapsamlarına göre maliyet hesaplama yöntemleri
2. Maliyetlerin ortaya çıkış zamanlarına göre maliyet hesaplama yöntemleri,
3. Üretimin şekline göre maliyet hesaplama yöntemleri

2.5.1. Maliyetlerin Kapsamlarına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Mamul maliyetinin hesaplanması sırasında giderlerin tamamının göz önüne alınıp alınmayacağı önem taşır. Konu bu yaklaşımla ele alındığında dört maliyet hesaplama yönteminden söz edilir. Denetçinin bu yöntemleri iyi bilmesi gerekir. Çünkü birim maliyetler yöntemden yöntem farklılık göstermektedir. Bu nedenle maliyetleri denetlenen işletmede hangi yöntemin uygulandığını denetçinin öğrenmesi zorunludur. Aksi halde bilinçsizce yapılacak bir denetim yanlış sonuçlara ulaştırır. Sözü edilen maliyet yöntemleri aşağıda açıklanmıştır [ERDOĞAN, 1999, s.57].

Tam Maliyet Yöntemi : Tam maliyet yönteminde üretimle ilgili tüm maliyetler (Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim

maliyetleri) mamul maliyetine yüklenirler. Tam maliyet yönteminde üretim dışında kalan giderler (yönetim, pazarlama ve araştırma giderleri) dönem gideri olarak kabul edilirler. Uygulamada en çok kullanılan yöntemdir. Aynı zamanda bu yöntem tekdüzen muhasebe sistemi tarafından da benimsenmiştir.

Değişken Maliyet Yöntemi : Maliyetlerin, değişken olanlarının dikkate alınarak hesaplandığı bir yöntemdir. Bir başka anlatımla üretim maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetlerinin değişken kısmından oluşur. Sabit genel üretim maliyetleri ile üretim dışı giderler (yönetim, pazarlama ve araştırma giderleri) dönem gideri olarak kabul edilir.

Normal Maliyet Yöntemi : Normal maliyet yöntemi, değişken maliyetlerin tamamının, sabit genel üretim maliyetlerinin ise kapasite kullanım oranı kadarlık kısmının üretim maliyetlerinin hesaplanmasında kullanıldığı yöntemdir. Bir başka anlatımla, bu yöntemde üretim maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, değişken genel üretim maliyetleri ve sabit genel üretim maliyetlerinin kapasite kullanım oranı kadar kısmından oluşur. Sabit genel üretim maliyetlerinin atıl kapasite kadarlık kısmı ile üretim dışı giderler(yönetim, pazarlama ve araştırma giderleri) dönem gideri olarak kabul edilir

Direkt Maliyet Yöntemi : Bu yöntemde, mamullerin üretim maliyeti sadece direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetlerinden oluşur. Genel üretim maliyetlerinin tümü ile üretim dışı giderleri (yönetim, pazarlama ve araştırma giderleri) dönem gideri kabul eden bu yöntemde uygulama alanında sık rastlanmamaktadır.

Denetçi, yapacağı denetimlerde işletmelerin maliyetlerini yukarıdaki yöntemlerden hangisine göre belirlediğini öğrenmeli ve bu yöntemin özelliklerine göre denetim faaliyetlerini tamamlamalıdır.

2.5.2. Maliyetlerin Ortaya Çıkış Zamanına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Maliyet yöntemlerini belirleyen bir başka etmen de maliyetlerin ortaya çıkış zamanıdır. Denetçi, maliyetlerin ortaya çıkış zamanına göre maliyet hesaplama yöntemlerinin, fiili ve fiili olmayan maliyet yöntemleri olarak ikiye ayrıldığı ve fiili

olmayan maliyet hesaplama yöntemlerinin de, tahmini ve standart maliyet yöntemleri olarak ikiye ayrıldıklarını bilmek zorundadır [SEVGENER - HACİRÜSTEMOĞLU, 1998, s.167].

Fiili Maliyet Yöntemi : Maliyetlerin, üretimin tamamlanmasından sonra gerçek verilere dayanılarak hesaplandığı bir yöntemdir. Bu yöntemde üretilen mamullere faaliyet dönemi içinde oluşan üretim maliyetleri yüklenirler. Fiili maliyet yönteminde üretim maliyetlerinin çalışma hacmine göre değişimi izlenmediği gibi, zaman faktörüne göre de farklılaşmaya gidilmez. Üretim faaliyetlerinin tamamlanmasından sonra hesaplama yapıldığı için düzeltici önlemlerin alınması da mümkün değildir.

Denetçi, fiili maliyet yönteminin tek başına kullanılması durumunda bu yöntemin işletmeye sadece yasal muhasebe kayıtlarının yapılmasında ve birim maliyetlerin hesaplanmasında yararlı olabileceğini, maliyet muhasebesinin diğer amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda ise her hangi bir katkısının olmayacağını bilmelidir. Ayrıca, bu yöntemde ürün maliyetlerini oluşturan gider hesapları ile yansıtma hesaplarının birbirleri ile eşit bakiye verdiklerini de unutmamalıdır.

Tahmini Maliyet Yöntemi : Üretim işletmelerinde maliyet muhasebesinin planlama ve kontrol işlevleri önem kazandıkça fiili maliyet yöntemi yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle maliyetlerin önceden tespiti yoluna gidilmekte, böylece işletmenin başarısını ve mamul satış fiyatını belirlemek mümkün olmaktadır.

Üretim maliyetinin geçmiş faaliyet dönemlerinin sonuçlarıyla gelecekteki muhtemel değişiklikler dikkate alınarak, mamul maliyetinin ne olacağını tahmin edildiği yöntem tahmini maliyet yöntemi adı verilir. Özellikle sipariş edilen mamullerde fiyat belirlemek için kullanılan bir yöntemdir.

Denetçi, bu yöntemde gelecekte meydana gelebilecek maliyetlerin tahmin edilmeye çalışıldığını bilmelidir. Yine, bu yöntemde tahmini maliyetlerin yansıtma hesaplarına kaydedilmeleri gerektiğini unutmamalıdır.

Standart Maliyet Yöntemi : Bilimsel tekniklere dayanılarak belli koşullarda olması gereken üretim maliyetinin hesaplandığı yöntemdir. Standart maliyet yönteminin genel özelliği, üretim maliyetlerinin olması gereken tutarının belirlenmesiyle, fiili sonuçların alınmasını beklemeden maliyetlendirme işleminin yapılması ve maliyet kontrolüne imkan sağlanmasıdır. Bir başka anlatımla, standart maliyetlerle fiili maliyetler karşılaştırılarak, standarttan sapmalar belirlenir. Dolayısıyla söz konusu sapmaların analizi yapılarak düzeltici önlemlerin alınması mümkün olur. Bu yöntem ileride daha ayrıntılı olarak incelenecektir. Çünkü, denetçilerin yapacağı denetimlerde ve de özellikle denetim planlaması aşamasında ve denetimin tamamlanmasında çok sık kullanılan bir yöntemdir. Bu nedenle, bu yöntemin denetçi tarafından çok iyi bilinmesi gerekir.

Denetçi denetleyeceği işletmede yukarıdaki yöntemlerden hangisinin kullanıldığını ve doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını incelemelidir.

2.5.3. Üretimin Şekline Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Üretim işletmelerinde mamul maliyetlerinin hesaplanmasını etkileyen bir diğer etken de üretimin teknik özelliği olduğunu denetçi bilmelidir. Bu bağlamda üretim maliyetlerinin işletmenin üretim tekniğine bağlı olarak; sipariş maliyeti ve safha maliyeti yöntemlerine göre farklı şekillerde hesaplanması mümkündür. Bu yöntemler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır. [GİLLESPİE, 1952, s.7].

Sipariş Maliyeti Yöntemi : Sipariş maliyeti yönteminde maliyetler, katlanılan fedakarlıkların zaman veya dönemlerine bakılmaksızın, belli bir mamul veya mamul grubu ile ilişkilendirilmesidir. Dolayısıyla maliyetlerin sabit veya değişken olmasının hiçbir önemi yoktur. Bu yöntemde maliyetler direkt olarak ilgili oldukları siparişlerin maliyetlerine eklenirler.

Safha Maliyet Yöntemi : Safha maliyet yöntemi bir ölçüde hareketli ortalama maliyet yöntemine benzemektedir. Bu yöntemde, üretim maliyetleri safhalar itibarıyla toplanarak, üretilen mamul sayısına bölünmek suretiyle birim mamul maliyeti hesaplanmaktadır. Safha maliyet yöntemi, birbirine bağlı aşamalarda sürekli ve yığın üretim yapan işletmelerde uygulanır.

Denetçi, yapacağı denetimde, işletmede hangi yöntemin uygulandığını bilmelidir. Çünkü, her iki yöntemin maliyet hesaplama şekilleri birbirinden farklıdır. Dolayısı ile denetçi ilgili yöntemlerin kurallarını bilerek denetimi tamamlayabilir. Yöntemler hakkında bilgisi olmayan bir denetçinin denetimi tamamlayabilmesi ya da yürütebilmesi imkansızdır.

2.6. Denetim Çalışmalarında Denetçinin Bilmesi Gereken Maliyet Türleri

Maliyet muhasebesi uygulamalarının denetlenebilmesi için denetçinin maliyet türlerini bilmesi ve bir birinden ayırt edebilmesi gerekir. Bu durum, maliyet kayıtlarının denetiminde son derece önemlidir. Denetçiye yardımcı olacak, denetimin sağlıklı yürümesi için bilinmesi gerekli bazı maliyet türleri aşağıda belirtilmiştir.

Maliyetler;

- Mamullere direkt yüklenebilmelerine göre,
- Kapasitedeki değişimlerden etkilenmelerine göre,
- İşletme fonksiyonlarına göre,
- Maliyetin gerçek olup olmadığına göre
- Üretim maliyeti unsurlarına göre sınıflandırılabilir [BURSAL ve ERCAN, 1997, s.50].

2.6.1. Mamullere Direkt Olarak Yüklenebilmesine Göre Maliyet Türleri

Maliyetler, mamullere direkt olarak yüklenip yüklenememesine göre ikiye ayrılırlar. Bunlar;

1. Direkt (Dolaysız) maliyetler (Direct costs)
2. Endirekt (Dolaylı) maliyetler (Indirect costs)'dir.

Direkt maliyetler, üretimle ilgili olan ve herhangi bir ek işleme gerek kalmaksızın rahatlıkla mamullere doğrudan yüklenebilen maliyetlerdir. Üretim işletmelerinde

ilkmaddeler ve doğrudan üretimde çalışan işçilere ödenen ücretler bu maliyet türü içindedir.

Endirekt maliyetler, Üretimle ilgili olan ancak üretime doğrudan yüklenemeyen madde ve malzemeler ile direkt işçilik dışında kalan ortak maliyetlerdir [MORİARITY - ALLEN, 1991, s.25]. Üretim işletmelerinde, üretimle ilgili amortisman giderleri, elektrik giderleri, işletme malzemesi kullanımları ve yardımcı malzeme kullanımları gibi maliyetler bu tür maliyetlerdir.

Maliyetleri, mamuller açısından direkt, endirekt olarak ayırmak mümkün olduğu gibi, gider yerleri açısından da direkt ve endirekt olarak ayırmak mümkündür. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre mamüller açısından direkt maliyetlerin 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabına ve 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabına, endirekt maliyetlerin de 730 Genel Üretim Giderleri Hesabına borç kaydedildikleri bilinmeli ve buna göre kayıtların yapılıp yapılmadığı incelenmelidir.

Maliyetlerin direkt ve endirekt olarak ikiye ayrılabilmesi denetçi açısından önemlidir. Çünkü, maliyetler direkt ve endirekt ayırımına göre ilgili hesaplara aktarılmaktadır. Örneğin, ayakkabı imalatı için, deri ya da kösele direkt madde sayılırken ayakkabı çivisi, yapıştırıcı, ayakkabı bağcığı gibi malzemeler endirekt madde sayılacağı, yine doğrudan imalatta çalışan işçinin normal ücretinin direkt maliyet, buna karşın eklenti ve işveren primleri ile imalatta tüketilen elektrik, su, gaz gibi hizmetleri, imalatta çalışan yardımcı işçilerin ücret ve eklentilerin endirekt maliyet olduğu bilinmelidir. Bu ayırımı göre, direkt madde maliyetleri 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabına, direkt işçilik maliyetleri 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabına, imalatta kullanılan çivi, yapışkan, bağcık, elektrik, su, gaz, yardımcı işçilikler de 730 Genel Üretim Giderleri hesabına borç kaydedilmelidir. Dolayısı ile denetçi bu madde ve malzemelerin niteliklerine göre hangi hesaba yazılması gerektiğini bilmeli ve buna uygun kayıtlar yapılıp yapılmadığını test etmelidir.

Ayrıca denetçinin bilmesi gereken bir başka konu da direkt ve endirekt ayırımının işkollarına göre farklılık gösterebildiğidir. Bu nedenle, bu ayırımı yaparken işkolumun özelliklerini çok iyi öğrenmelidir.

2.6.2. Kapasitedeki Değişmelerden Etkilenmesine Göre Maliyet Türleri

Denetçinin bilmesi gereken konulardan biri de maliyetlerin kapasitedeki değişmelerden ne şekillerde etkilendikleridir. Özellikle geleceğe yönelik planlamalar yapılırken maliyetlerin kapasite durumu karşısındaki hareketlerine göre değerlendirme yapıldığını ve denetim çalışmalarında bu özelliğin son derece önemli olduğunu bilmelidir. Denetçi maliyetlerin bu özelliklerini bilmek ve analitik inceleme işlemlerini uygularken yararlanmak durumundadır.

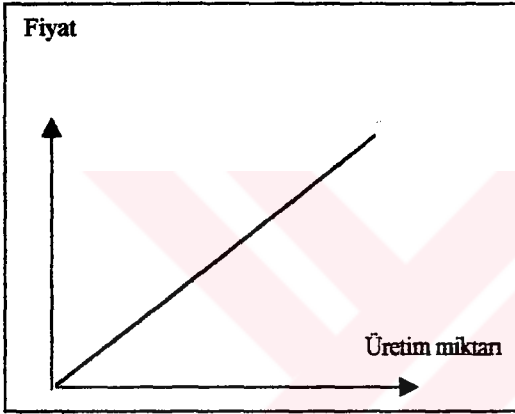
Maliyetleri kapasite karşısındaki davranışlarına göre şu şekilde türlere ayırmak mümkündür.

1. Sabit Maliyetler
2. Değişken Maliyetler
3. Yarı Değişken Maliyetler
4. Sıçrayan Sabit Maliyetler

Sabit maliyetler, kısa dönemde kapasite ne olursa olursun hiç değişmeyen hep aynı seviyede kalan maliyetlerdir. **Değişken maliyetler ise**, kapasite ile paralel olarak değişen, faaliyet hacminin sıfırlanması durumunda ortaya çıkmayan maliyetlerdir. [DEARDEN, 1973, s.8]. Örneğin, üretim işletmeleri için, amortismanlar en belirgin sabit maliyet örneğini oluştururken, hammaddeler değişken maliyetlere güzel bir örnek teşkil ederler.

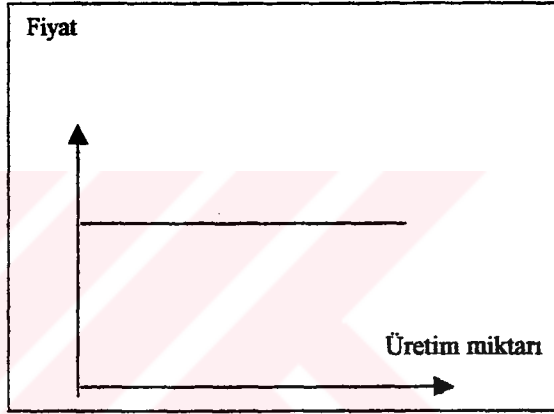
Ancak denetçi, tüm maliyetlerin sabit ve değişken özelliklere sahip olduğunu düşünmemelidir. Bazı sabit maliyetlerde belli kapasite düzeylerinde sıçrama meydana gelebileceğini unutmamalıdır. Ayrıca uzun dönemde sabit maliyetlerin değişebileceği de düşünülmelidir. **Sıçrayan Sabit Maliyetler** adı verilen bu tür sabit maliyetler, belirli bir kapasiteye kadar sabit olan, bu noktada birden artan ve daha sonra yeniden sabit şekilde devam eden maliyetler olarak tanımlanmaktadır [MORIARITY - ALLEN, 1991, s.23]. Yapılacak yeni yatırımların amortisman maliyetlerini birden yükselteceği ancak daha sonra yine sabit olarak devam edeceği bilinir. Dolayısıyla amortismanlar aynı zamanda sıçrayan sabit maliyetlere güzel bir örnektir.

Yine denetçi, bazı değişken maliyetlerin üretimin durdurulması durumunda dahi ortaya çıkabildiğini unutmamalıdır. Yarı değişken maliyetler adı verilen bu tür maliyetleri, kapasite ile paralel hareket eden ancak faaliyet hacminin sıfırlanması durumunda hiçbir zaman sıfırlanmayan maliyetler olarak tanımlamak mümkündür [MORIARİTY - ALLEN, 1991, s.23]. Üretim bölümünde, elektrik giderleri bu tür maliyetlere örnek teşkil ederler. Çünkü üretim bölümünde makinelerin durdurulması durumunda elektrik tüketimi azalır ancak durmaz. Makineler dursa da o birimin güvenliği için güvenlik alarmı sistemi çalışmaya devam eder ve dolayısı ile elektrik tüketimi ortaya çıkar.



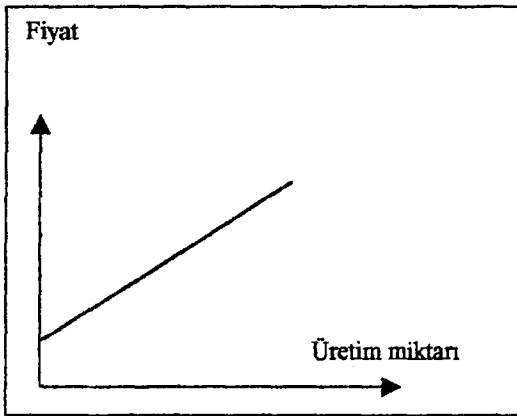
Şekil : 2
Değişken Maliyetler

Kaynak : MORIARİTY and ALLEN, 1991, s.53



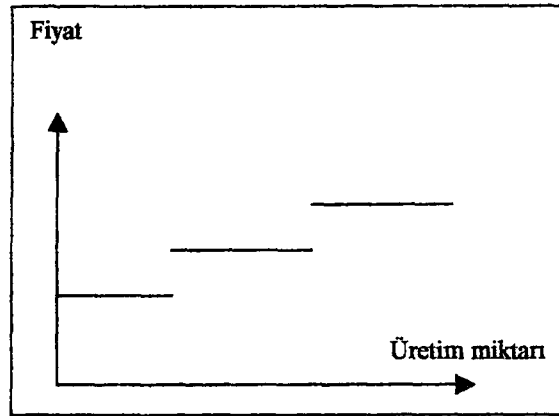
Şekil : 3
Sabit Maliyetler

Kaynak : MORIARİTY and ALLEN, 1991, s.53



Şekil : 4
Yarı Değişken Maliyetler

Kaynak : MORIARİTY - ALLEN, 1991, s.53



Şekil : 5
Sıçrayan Sabit Maliyetler

Kaynak : MORIARİTY - ALLEN, 1991, s.53

2.6.3. İşletme Fonksiyonlarına Göre Maliyet Türleri

Maliyetleri işletme fonksiyonlarına göre bölümlemek mümkündür. Özellikle maliyetler ortaya çıktıklarında fonksiyonel olarak ayırımının yapılması gerekmektedir. Bu ayırım maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde ve üretim maliyetlerinin hesaplanmasında önem arz etmektedir. Denetçi, bu ayırımın maliyetin ortaya çıktığı maliyet yerlerine göre belirlendiğini bilmelidir. Bu şekilde maliyetlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediğini kontrol edebilir.

Fonksiyonel açıdan maliyetleri aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

1. Tedarik Maliyetleri
2. Üretim Maliyetleri
3. Genel Yönetim Maliyetleri
4. Pazarlama Satış ve Dağıtım Maliyetleri
5. Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri
6. Finansman Maliyetleri

Tedarik maliyetleri, hammadde malzeme gibi üretim faktörleri ve özellikli varlıklara yönelik finansal olanakların tedarikinde katlanılan ve para ile ifade edilebilen fedakarlıklar olarak tanımlanmaktadır [BACKER, 1983, s.9]. Denetçi, bu tür harcamaların, ilgili varlığın maliyetine eklenmesi gerektiğini bilmelidir. Örneğin, satın alınan bir malzeme için ödenen gümrük vergisi, nakliye, ve sigorta giderleri vb. bu malzemenin maliyetine yazılmalıdır. Denetçi, denetim esnasında tedarik maliyetlerinin, varlığın maliyetine doğru bir şekilde eklenip eklenmediğini kontrol etmelidir. Ayrıca ilgisi olmayan bir harcamanın maliyete eklenip eklenmediğine dikkat edilmelidir.

Üretim maliyetleri, üretim faaliyetlerinin tamamlanmasına kadar geçen faaliyet süresince katlanılan ve para ile ifade edilebilen fedakarlıklar olarak tanımlanmaktadır. Üretimin tamamlandığı noktada bu maliyetlerin tümü, ürünün maliyetini oluştururlar [PEKER, 1983, s. 181]. Denetçi, üretim faaliyetleri maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığını kontrol etmelidir. Çünkü, bir çok işletmede üretim ile ilgili

olmayan bazı giderler de maliyetlere eklenmektedir. Bunların kontrolü birim maliyetlerin doğru hesaplanması açısından önemlidir.

Genel Yönetim Maliyetleri, üretim dışında, yönetim bölümünde oluşan işçilik, elektrik, amortisman vb. gibi diğer kullanımları içerir. Ancak bu maliyetler, daha çok genel yönetim gideri adı ile bilinirler. Bu maliyet türleri, üretim ile ilgili olmadıklarından denetçinin ilgi alanı dışında kalmaktadır.

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Maliyetleri, pazarlama bölümünde oluşan işçilik, elektrik, amortisman vb gibi diğer kullanımları içerir. Bu maliyetler daha çok pazarlama satış ve dağıtım giderleri adı ile bilinir. Bu maliyet türü de üretim ile ilgili olmadıklarından denetçinin ilgi alanı dışında kalmaktadır.

Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri, yeni mamuller, hizmetler ve süreçlerle ilgili fikirlerin üretilmesi ve deneyle test edilmesi işlemleri için katlanılan maliyetlerdir. Ar-Ge faaliyetleri sırasında oluşan işçilik, amortisman ve diğer kullanımları içerir. Bu maliyetler daha çok araştırma ve geliştirme giderleri adı ile bilinir. Bu maliyet türü de üretim ile ilgili olmadıklarından denetçinin ilgi alanı dışında kalır.

Finansman Maliyetleri, işletmeye mali kaynak sağlanabilmesi için katlanılan giderlerdir. Faiz ve komisyon giderleri, hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri belli başlı finansman maliyetlerini oluşturur. Bu tür maliyetler üretim ile ilgili olmadıklarından denetçinin ilgi alanı dışında kalır.

Ancak buna rağmen, denetçinin, en son sayılan dört maliyet türünden üretim maliyetlerine yanlışlıkla pay verilip verilmediğini incelemesi gerekir. Çünkü, bu dört maliyet türü dönem gideri olarak tanımlanır.

2.6.4.Maliyetin Gerçek Olup Olmadığına Göre Maliyet Türleri

İşletmeler, geleceği planlamak amacıyla maliyetleri tahmin etmeye çalışırlar. Bu durum, denetçinin karşısına farklı maliyet türlerinin çıkmasına neden olmaktadır. Denetçinin bu tür maliyetleri bilmesi gerekir.

Bu tür maliyetler, aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

1. Fiili Maliyetler
2. Tahmini Maliyetler
3. Standart Maliyetler

Fiili maliyetler, üretimle ilgili direkt madde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin üretim tamamlandıktan sonra gerçek verilerinden yararlanılarak hesaplanan maliyetlerdir.

Tahmini maliyetler, üretimi planlanan mamulün, geçmişteki üretimi sırasında ortaya çıkan maliyetleri de dikkate alarak geleceğe yönelik olarak hesaplanan maliyetlerdir. Bu tür maliyetler daha çok eski tecrübelerden yararlanılarak hesaplanmaya çalışılır. Geçmiş muhasebe verileri ise en çok kullanılan araçlardan biridir.

Standart maliyetler, Üretimi planlanan mamulün hangi maliyetler ile üretilebileceğinin bilimsel çalışmalar ışığında yapılması sonucu hesaplanan maliyetlerdir. Bu maliyetler fiili maliyetler ile karşılaştırılarak maliyet kontrolünün da oluşmasında yarar sağlarlar.

Denetçi açısından bu tür maliyetlerin önemi, özellikle denetimin planlaması sırasında ortaya çıkar. Denetçi standart maliyetlerle fiili maliyetleri karşılaştırarak önemli sapmaları belirlemelidir. Böylece denetim çalışmalarının, hata çıkma olasılığı yüksek olan olumsuz sapmalar üzerinde yoğunlaştırılması sağlanır. Bu denetim çalışmalarında hem zaman hem de maliyet tasarrufu sağlar [YILANCI, 1991, ss.103].

Ayrıca denetçi, fiili maliyetlerin ilk rakamı 7 başlayıp sonu 0 ile biten üç haneli rakamlarla simgelenen hesaplara yazılması gerektiğini, tahmini ya da standart maliyetlerin ise ilk rakamı 7 ile başlayıp son rakamı 1 ile biten yansıtma hesaplarına yazılması gerektiğini bilmelidir. Dolayısı ile hesapların ve kayıtların denetiminde daha rahat hareket edebilme olanağına sahip olur.

2.6.5. Üretim Maliyeti Unsurlarına Göre Maliyet Türleri

Denetçinin maliyet denetimini gerçekleştirirken, asıl üzerinde duracağı maliyet türleridir. Bu maliyet türleri üretim maliyetlerini hesaplarken dikkate alınırlar. Bu maliyet türleri şunlardır [AKDOĞAN, 1998, s.25].

1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri
2. Direkt İşçilik Maliyetleri
3. Genel Üretim Maliyetleri

Direkt ilk madde ve malzeme Maliyetleri, Mamülün doğrudan bünyesi içine giren ve mamülün ana maddesini oluşturan, mamül içindeki miktarı doğrudan tespit edilebilen ilk madde ve malzeme kullanımlarıdır. Örneğin, un üretiminde buğday, ekmeğin üretiminde kullanılan un direkt ilk maddedir. Bunların maliyetleri ise direkt ilk madde ve malzeme maliyeti olarak adlandırılmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki adı ise direkt ilk madde ve malzeme giderleridir.

Direkt işçilik maliyetleri, üretim faaliyetlerine doğrudan katılan ya da diğer bir ifade ile doğrudan makineleri çalıştıran, çalışmasını sağlayan ve makine başında çalışan işçilere ödenen ücretler(brüt tutarları) direkt işçilik maliyetleri olarak tanımlanır. Örneğin, dokuma tezgahının başında iplikten kumaş elde etmek için çalışan işçinin ücreti, mobilya imalathanesinde bıçkıyı kullanan işçinin ücreti, direkt işçilik maliyetidir. Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki adı ise direkt işçilik giderleridir.

Genel Üretim Maliyetleri, üretim işletmelerinde, direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetleri dışında kalan üretimle ilgili tüm ortak giderlere verilen addır. Bu giderler çalışmanın da ana konusunu teşkil ettiğinden daha geniş bir şekilde açıklanacaktır.

Denetçi, özellikle gider maliyet ayırımını doğru şekilde yaptıktan sonra bu üretim maliyetleri ile ilgili kısmın doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediklerini kontrol etmelidir. Çünkü, bu durum maliyet kontrollerinde önem arzeder.

2.7. Genel Üretim Maliyetlerinin İncelenmesi

Denetçi, genel üretim maliyetlerinin üretim maliyeti unsurlarından biri olduğunu ve işletme yönetiminin alacağı stratejik kararlarda önemli derecede etkili olduğunu bilmelidir. Bu nedenle genel üretim maliyetlerinin ayrıntılı ve doğru hesaplanması işletme için stratejik önem taşır. Bu bakımdan, hesaplanması ve mamul maliyetlerine yansıtılması sorun olan bu maliyetlerin dikkatli bir şekilde incelenerek tahlil edilmesi gerekir. Bu amaç doğrultusunda, bir denetçinin önemle üzerinde durması gereken konu, genel üretim maliyetlerinin doğru olarak belirlenip belirlenmediği, bu maliyetlerin mamullere doğru dağıtılıp dağıtılmadığıdır. Bunun için denetçinin, önce tüm işletme örgütlenmesini, daha sonra muhasebe örgütlenmesini, daha sonra maliyet muhasebesi örgütlenmesini, üretim sürecini ve gerekli defter ve belgeleri inceleyerek işletmenin iç kontrol yapısı hakkında bilgi edinmesi ve elde ettiği bilgileri kullanarak da genel üretim maliyetlerinin doğruluğunu test etmesi gerekir.

Ancak, genel üretim maliyetlerinin doğruluğunu test etmeye başlamadan önce, denetçinin genel üretim maliyetlerini tanıması gerekir. Aşağıda bir denetçinin genel üretim maliyetleri hakkında bilmesi gereken özellikler kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

2.7.1. Genel Üretim Maliyetlerinin Tanımı ve Özellikleri

Genel üretim maliyetleri, **üretimle ilgili olmaktan çok tüm olarak işletmenin varlığını sürdürebilmesi için yapmış olduğu giderlerin toplamı** olarak ifade edilmektedir [WALTON, 1993, s.34]. Bu görüş kısmen doğrudur. Ancak yapılan tanım genel üretim maliyetlerinin gider olduklarını belirtmektedir. Oysa konumuz giderlerin yalnızca üretimle ilgili kısmı ile ilgilidir. Bu nedenle ortaya çıkan giderleri üretimle ilgili ve üretimle ilgisiz olarak sınıflandırmak zorunlu olmaktadır.

Bu açıklamalardan yola çıkarak, denetçi, genel üretim maliyetlerinin, “**direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri dışında kalan üretim ile ilgili maliyetler**” olduğunu ve bu şekilde tanımlanması gerektiğini bilmelidir. [WEYGANDT, 1987, s.871].

Genel üretim maliyetlerinin incelendiklerinde çok çeşitli özelliklere sahip oldukları görülmektedir. Bu özellikleri denetçinin iyi bilmesi ve kullanması gerekir. Bu özellikleri şöyle sıralamak mümkündür. [YÜKÇÜ, 1998, s.167]

1. Denetçi, genel üretim maliyetlerinin birbirlerinden çok farklı özellikte birçok üretim maliyeti türünden oluştuğunu bilmelidir. Bu nedenle işletmede mevcut genel üretim maliyeti türlerini tespit edip, doğru bir şekilde kayıt altına alınıp alınmadığını kontrol etmelidir. Ayrıca, bazı işletmelerde genel üretim maliyetleri birleştirilerek tek bir hesapta toplanmakta bu da ayrıntılı tahlil imkanını ortadan kaldırmaktadır. Aynı zamanda bu durum, genel üretim maliyetlerinin kontrolünü zorlaştırmaktadır. Bu nedenle denetçi, genel üretim maliyeti türlerinin ayrıntılı bir şekilde kayıtlara alınıp alınmadığını ve sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını belirlemelidir. Denetçi, aksi bir durum karşısında yapacağı denetim çalışmalarının çok zaman alacağını ve denetim sonucunun tam güvenilir olmayacağını bilmelidir.
2. Denetçi, genel üretim maliyetleri ile mamuller arasında direkt ilişki kurmanın her zaman mümkün olmadığını, genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde çeşitli dağıtım anahtarları veya yöntemlerinin uygulandığını bilmelidir. Ayrıca denetçi bu yöntem ve anahtarların kullanılış biçimlerini bilmeli ya da öğrenmelidir. Bu konu 2.9.numaralı başlık altında ayrıntılı incelenmiş olduğundan burada fazla üzerinde durulmayacaktır.
3. Denetçinin genel üretim maliyetleri hakkında bilmesi gerekli bir başka özellik de, bu tür maliyetlerin bütün yıl boyunca, dönemler arasında düzenli bir dağılım göstermedikleridir. Örneğin, ısıtma ve aydınlatma giderleri kış aylarında yoğunlaşırken, havalandırma, soğutma ve izin ücreti giderleri daha çok yaz aylarında ortaya çıkarlar. Genel üretim maliyetlerinin yıl içerisinde düzensiz dağılımı, bu maliyetlerin mamul maliyetine bütçeler aracılığı ya da yükleme oranları ile yüklenmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu yüklemenin nasıl yapıldığını ve kayıtlarının nasıl olması gerektiğini denetçi bilmelidir. Aynı zamanda bu tür yüklemelerin tahmini maliyet yöntemlerinde ortaya çıktığı unutulmamalıdır.

4. Denetçi, bazı genel üretim maliyetlerinin kesin tutarının ne kadar olduğunu belirleyebilmek için yıl sonunu beklemek gerektiğini bilmelidir. Örneğin, bakım ve onarım giderlerinin ve amortisman giderlerinin kesin tutarı yıl sonunda hesaplanabilir. Denetçi, maliyet hesaplama çalışmalarında fiili rakamlar kullanıldığında, kesin maliyetlerin ancak yıl sonunda hesaplanabildiğini bilmelidir. Bu nedenle maliyet hesaplarında gecikmeyi önleyebilmek için işletmelerin, genel üretim maliyetlerini mamullere yüklerken bütçelenmiş tahmini tutarlar kullanabileceklerini de bilmelidir. [ALTUĞ, 1991, s.158].
5. Denetçinin bilmesi gereken bir başka özellik de, genel üretim maliyetlerinin, sabit ve değişken olarak ikiye ayrıldığıdır. Genel üretim maliyetlerinin bu özelliğinin işletmeler için geleceğe yönelik planlamalarında stratejik öneme sahip olduğu bilinmelidir. İşletmeler, genel üretim maliyetlerini doğru bir şekilde sabit ve değişken ayırımına tabi tutabildikleri ölçüde, geleceğe yönelik olarak, kara ulaşmak için ne kadar miktar mamul satmaları gerektiğini, belli bir kara ulaşmak için mamulü kaç liradan satmak gerektiğini, değişken maliyetlerin ne olması gerektiğini, sabit maliyetlerin ne olması gerektiğini belirleyebilmektedir. Bu durum yöneticilere karar alma durumunda büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Aynı zamanda denetçiler de genel üretim maliyetlerinin bu özelliklerinden faydalanarak maliyet kontrolünü sağlayabilmektedir. Bu nedenle denetçi, işletmede mevcut genel üretim maliyetlerinin doğru bir şekilde izlenip izlenmediğini test etmelidir. Özellikle genel üretim maliyetlerinin üretim maliyetleri içindeki payının gittikçe artmaya başladığı günümüzde bu durum son derece önemli hale gelmiştir.

2.7.2. Genel Üretim Maliyetlerinin Üretim Maliyetleri İçindeki Yeri ve Önemi

Genel üretim Maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik gibi “direkt” maliyet kalemi olmayıp, “endirekt” maliyet kalemi olarak nitelendirilmektedir. Çünkü, direkt ilkmadde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetlerinde, üretilen mamulle arasında ekonomik ve mantıklı bir ilişki kurulabilmektedir. Yani üretilen mamulün maliyetinde ne kadar direkt ilk madde ve malzeme ile ne kadar direkt işçilik maliyeti bulunduğunu tespit etmek kolaydır. Bu nedenle, bu maliyet türlerine muhasebede direkt maliyetler denilir.

Ancak, genel üretim maliyetlerini, üretilen mamulle ilişkilendirmek oldukça güçtür. Örneğin; fabrikanın ısıtma, aydınlatma, yiyecek-içecek, kira, amortisman yardımcı malzeme, güvenlik görevlilerinin ve yemekhane personelinin ücretleri gibi genel üretim maliyetlerinin üretilen mamullerle ilişkisinin kurulması oldukça güçtür. Bu nedenle bu maliyetler bir takım uygun dağıtım anahtarları kullanılarak üretilen mamullere yüklenirler. Ayrıca, genel üretim maliyetlerinin bu dağıtım karmaşıklığı yüzünden işletmeler, sürekli olarak en uygun dağıtım yöntemini bulmaya çaba gösterirler. Çünkü, önemli olan, en doğru, en mantıklı ve %100'e en yakın sonuç veren yöntemin kullanılmasıdır [SUSMUŞ, 1996, s.8]. Denetçinin görevlerinden biri de bu hedefi gözetmesi ve yapılan işlemlerin bu hedef doğrultusunda gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini kontrol etmektir.

İşletmede tek tip mamulün bir tek aşamada üretilmesi durumunda genel üretim maliyetleri, maliyet hesaplama çalışmalarında pek fazla sorun oluşturmaz. Ancak birden fazla mamul ve birden fazla aşama olması durumunda genel üretim maliyetlerinin mamullere nasıl yükleneceği sorun teşkil eder. Çoğu kez bu sorun çeşitli dağıtım anahtarlarının ve dağıtım yöntemlerinin kullanılması ile çözümlenmeye çalışılmaktadır [YÜKÇÜ, 1992, s.97]. Bu nedenle denetçinin, denetim çalışmalarında birden fazla çeşit mamul üreten işletmelerde, üretim sürecini çok iyi öğrenmesi, üretimin özelliğine uygun dağıtım anahtar ve yöntemler kullanılıp kullanılmadığını test etmesi gerekir.

Teknolojinin bu kadar yoğun olmadığı dönemlerde, direkt işçilik önemli bir maliyet unsuru idi. Genel üretim maliyetleri ile karşılaştırıldığında oransal önemi çok fazla idi. Dolayısı ile genel üretim maliyetlerinin mamullere dağıtılmasında direkt işçilik saatleri veya maliyetleri iyi birer dağıtım ölçüğü sayılmakta idiler. Fakat günümüzde teknolojinin ve otomasyonun üretim işletmelerinde yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanması sonucunda genel üretim maliyetlerinin toplam mamul maliyeti içindeki oransal büyüklüğü artmış ve direkt işçiliğin toplam üretim maliyetinin içindeki payı bazı sektörlerde çok düşük seviyelere kadar inmiştir. Bu nedenle, fabrikaların bir çoğu direkt işçiliği ayrı bir maliyet kalemi olarak göstermeyip, daha çok şekillendirme maliyeti adı altında genel üretim maliyetleri içinde yer vermektedir [HUNT, 1985, s.448]. Bu nedenle, denetçinin işletmenin maliyet yapısını öğrenmesi zorunludur. Çünkü, maliyet yapısını bilmeden yapılacak bir denetim çalışması yanlış sonuçlar verebilir. Ayrıca denetçinin güncel gelişmelere de kayıtsız kalmaması gündemi takip etmesi gereklidir. Böylece tüm maliyet muhasebesi ve üretim uygulamalarına hakim olabilir.

Son yıllarda ABD’de yapılan araştırma sonuçlarına göre üretim işletmelerinde genel üretim maliyetlerinin toplam maliyetler içindeki payı, düzenli bir artış göstermiştir. Buna karşın, direkt işçilik maliyetlerinin aynı oranda düşüş gösterdiği ortaya çıkmıştır. Bu gelişme doğrultusunda günümüz işletmelerinde yöneticiler için işçilik maliyetlerinde tasarruf yerine, genel üretim maliyetlerinde tasarrufun sağlanması verimliliği artırmada daha öncelikli bir konu haline gelmiştir [MILLER, 1985, s. 124].

Üretim sistemlerinde otomasyonun hızla yaygınlaşması iki önemli sonuç ortaya çıkarmıştır. Birincisi, direkt işçilik maliyetlerinde düşüş oranında, genel üretim maliyetlerinde yükseliş, ikincisi ise, otomasyona dayalı üretim sistemlerinin işleyişi ve idamesine ilişkin yardımcı ve destek hizmet maliyetlerindeki yükselme nedeniyle genel üretim maliyetlerinin reel bazda da yükselmesidir [ŞAKRAK, 1997, s.177].

Toplam üretim maliyetlerindeki bu yapısal değişim, genel üretim maliyetlerinin denetiminin önemini artırmıştır. Böyle bir ortamda, geleneksel yaklaşımda direkt işçilik ya da direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin genel üretim maliyeti yükleme anahtarı olarak kullanıldığı modeller, yetersiz kalmıştır. Bu yetersizlik genel üretim maliyetlerinin dağıtımında daha dikkatli olunması gereğini ortaya koymuştur.

Tablo : 1

Üretim Maliyetlerinin Mamul Maliyeti İçindeki Oranları

ABD Elektronik Sanayi	Araştırmaya Katılan Firma Sayısı	Satılan Malların Maliyetinin Bir Yüzdesi Olarak Maliyet Oranları		
		GÜM	DİMMM	DİM
Mikroçip	33	%53.8	%25.3	%20.9
Elektronik Sistemler	138	%33.3	%42.8	%23.9
Üretim Donanımı	37	%30.0	%55.5	%14.5
Bilgisayar Belleği	67	%27.5	%62.3	%10.2
Bilgisayar	41	%26.0	%67.5	%6.5

Kaynak: HORNGEN, 1987,s.445.

Otomasyonun çok geniş bir şekilde üretim sistemlerinde kullanılmaya başlaması ile genel üretim maliyetlerinin toplam maliyet içindeki payının arttığı daha önce söylenmişti. Ancak bu artış, tüm işkolları için aynı oranda olmamıştır. ABD’de yapılmış bir araştırmaya göre, işkolları itibari ile maliyet unsurlarının toplam maliyet içindeki oranları gösteren Tablo 1 düzenlenmiştir. Tablo 1’de görüldüğü üzere, araştırmaya katılan çeşitli işkollarında tüm firmaların genel üretim maliyetleri, işçilik maliyetlerinden fazladır.

2.7.3. Denetimde Dikkate Alınması Gereken Genel Üretim Maliyeti Türleri

Üretim işletmelerinin geçmiş faaliyetleri incelendiğinde, çok çeşitli özelliklere sahip, birbirinden farklı olan çok sayıda gider türü ile karşı karşıya kalındığı görülmektedir. Denetçinin tüm bu giderlerin tamamı hakkında bilgi sahibi olması ve özelliklerini bilmesi gerekir. Çünkü, karşısına çıkan bir tüketimin gider mi yoksa maliyet mi olduğuna karar vermek durumundadır. Dolayısı ile önce gider türlerini doğru belirlemeli daha sonra bunların maliyete nasıl dönüştüklerini görmelidir. Denetçi, bu şekilde genel üretim maliyetlerini diğer gider türlerinden ayırt edebilir ve denetleyebilir. Ayrıca bu ayırım sırasında dönemsellik ilkesi de dikkate alınmalıdır.

Aşağıda bir üretim işletmesinde ortaya çıkabilecek çeşitli genel üretim maliyet türleri Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo : 2

Üretim İşletmelerinde Ortaya Çıkabilecek Genel Üretim Maliyeti Türleri

Endirekt Madde ve Malzeme Maliyetleri	- Yardımcı malzemeler - İşletme malzemeleri
Endirekt İşçilik Maliyetleri	- Fazla mesai ödemeleri - Yıllık izin, tatil ve mesai ödemeleri - Kıdem tazminatı karşılıkları - SSK işveren payları - Boşa geçen işçilikler - Temizlik işçilerine ödenen ücretler - Bakım onarım işçilikleri - Kapıcı ve güvenlik görevlisi işçilikleri - Ustabaşı ücretleri - Revir görevlilerinin ve doktorun ücretleri - Yemekhane görevlilerinin ücretleri - İhbar tazminatları - İşçiye verilen çocuk, evlenme, ölüm, yemek,

	<ul style="list-style-type: none"> - gıda, yakacak, aile ve diğer sosyal yardımlar - Vb...
Maddi Duran Varlıklar Amortismanı	<ul style="list-style-type: none"> - Fabrika binası amortismanı - Makinelerin amortismanı - Tesislerin amortismanı - Araç ve gereçlerin amortismanı - Taşıtların amortismanı - Demirbaşların amortismanı - Vb...
Duran Varlıklar ile İlgili Maliyetler	<ul style="list-style-type: none"> - Sigorta maliyetleri - Kira maliyetleri - Know-how, patent maliyetleri - Vb...
Enerji Maliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> - Elektrik maliyetleri - Su maliyetleri - Buhar maliyetleri - Kömür vb. yakacak maliyetleri - Akaryakıt maliyetleri - Aydınlatma, ısıtma ve havalandırma maliyetleri - Vb...
Sosyal Maliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> - Yemekhane maliyetleri - Revir maliyetleri - Spor tesisleri maliyetleri - Kreş maliyetleri - Vb...
Vergi Resim ve Harçlar	<ul style="list-style-type: none"> - Damga vergisi - Gümrük vergisi - Belediye harçları - Noter harçları - Emlak vergileri - Trafik tescil harçları - Vb...
Diğer Maliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> - Bakım onarım maliyetleri - Temizlik maliyetleri - Kalite kontrol maliyetleri - Kalite güvence birimi maliyetleri - Vb...

Denetçinin yukarıda sayılan maliyet türleri hakkında mutlaka bilgisi olmalıdır. Bilgisi olmadığı maliyet türleri hakkında ise mutlaka bilgi edinmelidir.

2.8. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetiminde Sorumluluk Muhasebesi Ve Önemi

Genel üretim maliyetlerini denetleyecek bir denetçinin sorumluluk muhasebesi ile ilgili bilgi birikiminin olması gerekir. Çünkü, sorumluluk muhasebesi, maliyet kontrolü açısından önemli bir işleve sahiptir. Dolayısı ile denetçi sorumluluk muhasebesi gereği,

maliyetlerin maliyet yerlerine doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığını denetlemelidir. Ancak bunun için sorumluluk muhasebesinin ne olduğunu ve amacının ne olduğunu iyi bilmesi gerekir.

Sorumluluk muhasebesi kavramı ilk defa 1952 yılında John H. HIGGINS tarafından yazılan bir makalede kullanılmıştır. Bu makalede, HIGGINS, sorumluluk muhasebesini “**maliyetlerin organizasyon içindeki sorumluluk alanları seviyesinde toplanabilmesi ve raporlanabilmesini sağlamak amacı ile muhasebe sisteminin örgüt yapısına uydurulması**” olarak tanımlamaktadır [LAZOL, 1986, s.30].

Denetçi, sorumluluk muhasebesinin amacının, örgütü çeşitli sorumluluk alanlarına ayırmak, daha sonra her bir sorumluluk alanında ortaya çıkan maliyetleri tespit etmek olduğunu bilmelidir. Bunun için maliyet muhasebesini de bu örgüt yapısına uydurmak gerektiğini ve böylece sorumluluk alanlarına ayrılmış bir örgüt yapısı içinde etkin bir kontrol sistemi kurmanın mümkün ve de kolay olduğunu bilmelidir. Ayrıca, böyle bir maliyet muhasebesi örgütlenmesinin ve maliyet yapısının denetimi de daha kolay olmaktadır.

Dolayısıyla denetçi, genel üretim maliyetlerinin denetimine geçmeden önce işletmenin sorumluluk muhasebesi örgütlenmesinin olup olmadığını, varsa ne şekilde örgütlendiğini öğrenmesi gerekir. Bu tür bir örgütlenmenin olup olmadığını işletmenin kullandığı hesap planına bakarak ta öğrenmek mümkündür.

Çünkü, işletme tekdüzen muhasebe sistemi çerçevesinde sorumluluk muhasebesinde “eş zamanlı kayıt yöntemi” uygulamak durumundadır. Başka bir anlatımla, giderler doğdukları anda bir yandan ilgili fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilirken diğer yandan gider çeşitleri ve gider ve maliyet yerleri hesaplarına kaydedilirler. Böylece, maliyet dönemi sonunda hangi gider ve maliyet yerinde ne tür gider ve maliyet türlerinin tüketildiğini ve tutarlarını belirlemek mümkün olmaktadır [SÜR MEN, 2000, s.497].

Bu şekilde, denetçi üretim yapısı gereği hangi sorumluluk alanında ne kadar maliyet oluştuğunu belirleyebilmektedir. Ayrıca bir hata bulduğunda bu hatanın nereden

kaynaklandığını ve de sorumlusunun kimler olduğunu rahatlıkla ortaya çıkartabileceğinden, denetim çalışmaları son derece hız kazanır.

Denetçi, sorumluluk muhasebesinin kuruluşunda iki aşamanın son derece önemli olduğunu bilmek durumundadır. Bunlar; [NICHOLS, 1973, s.310]

- Sorumluluk alanlarının belirlenmesi
- Yetki ve sorumlulukların tespit edilmesi aşamalarıdır.

Sorumluluk alanları, bir kişinin sorumlu olduğu bir çok gider kaleminin toplandığı ve benzer işlerin yapıldığı bir örgüt birimi olarak tanımlanabilmektedir [ARIKAN, 1978, s.51]. İşletme yapılan üretimin özelliğine göre çeşitli sorumluluk alanlarına bölünür. Her bir sorumluluk alanında ortaya çıkan maliyetler o alan adına kayıt edilir.

Genel üretim maliyetlerinin denetiminde, denetçi önce örgüt yapısı içinde sorumluluk alanlarının nasıl oluşturulduğunu öğrenmelidir. Ancak sorumluluk alanlarının belirlenmesinde iki farklı yaklaşımın olduğu unutulmamalıdır. Sorumluluk alanlarının niteliği değiştiğinde, denetim çalışmalarının bu yaklaşımların özüne dikkat ederek yapılması önem taşır.

Sorumluluk alanlarının belirlenmesinde dikkate alınacak bazı yaklaşımlar vardır. Bunlar;

- Maliyetleri esas alarak sorumluluk alanlarını belirleme,
- Faaliyetleri esas alarak sorumluluk alanlarını belirlemedir .

2.8.1. Maliyetleri Esas Alan Sorumluluk Alanlarının Denetimi

Bu yaklaşımda, maliyetlerin ortaya çıktığı yerler esas alınarak hem üretimin hem de maliyet muhasebesinin örgütlendiğinin bilinmesi gerekir. Tüketildiği belirlenen maliyetler önce tüketildikleri sorumluluk alanlarına göre paylaştırılır daha sonra belli dönemler sonunda sorumluluk alanlarında biriken maliyetler ve üretim bilgileri toplanarak her bir

sorumluluk alanı için üretim raporları oluşturulur. Denetçi bu üretim raporlarından yararlanarak rahatlıkla denetimini hızlandırabilir.

Denetçi, bu raporlardan aldığı veriler ile maliyet muhasebesi kayıtlarını karşılaştırarak hata olup olmadığını inceler. Ayrıca önceden belirlenmiş standartlar ile üretim raporlarındaki veriler karşılaştırarak genel üretim maliyeti kontrolünü gerçekleştirmiş olur.

Denetçi, sorumluluk alanlarının, maliyetler esas alındığında üç grup altında toplanabildiğini bilmelidir. Bunlar; [ROBERT, 1970, s.355]

- Gider merkezleri (maliyet yerleri)
- Kar merkezleri
- Yatırım merkezleridir.

Bunlardan kar merkezleri ve yatırım merkezleri konumuz dışında kaldığından üzerinde durulmayacaktır. Bu merkezler içinde, gider merkezlerinin maliyet hesapları açısından çok büyük önemi vardır. Dolayısıyla denetçinin bu gider merkezlerini çok iyi tanıması gerekir.

Gider merkezleri, kısaca giderlerin ve maliyetlerin ortaya çıktığı en küçük örgüt birimi olarak tanımlanabilir [HACİRÜSTEMOĞLU, 1997, s.39]. Gider merkezlerinin oluşturulmasında, amacın gider ve maliyetleri kontrol altına almak olduğu unutulmamalıdır.

Gider merkezlerinin belirlenmesinde aşağıdaki ayrıma dikkat edilmelidir. Çünkü, daha önce de anlatıldığı üzere giderler içinde maliyetleri barındırabilmektedir. Bu yüzden gider merkezlerinin üretimle ilgisiz ve üretimle ilgili olarak ikiye ayrılması gereklidir. Bu ayrımın doğru şekilde yapılıp yapılmadığını ise denetçinin özellikle incelemesi gerekir.

Üretimle ilgisiz gider merkezleri faaliyetler ile ilgili olup aşağıdaki gibi sınıflandırılabilirler. Bunlar;

- Araştırma ve geliştirme gider merkezi
- Pazarlama satış ve dağıtım gider merkezi
- Yönetim gider merkezidir.

Bu ayırma göre, Araştırma ve geliştirme gider merkezinde, yalnızca araştırma ve geliştirme faaliyetleri sırasında ortaya çıkan giderler toplanmaktadır. Pazarlama satış ve dağıtım gider merkezinde, pazarlama ve satış faaliyetleri sırasında oluşan tüm giderler toplanmaktadır. Yönetim gider merkezinde ise yönetim faaliyetleri ile oluşan giderler toplanmaktadır. Bazen yukarıda adı geçen gider merkezlerini ilgilendiren gider kalemleri, yanlışlıkla ya da kasıtlı olarak üretim maliyeti olarak kaydedilebilmektedir. Denetçinin denetimler sırasında bunları dikkatle araştırması gerekir.

Üretimle ilgili gider merkezleri daha çok maliyet merkezleri olarak adlandırılmaktadırlar [ARIKAN, 1978, s.52]. Maliyet merkezleri, maliyetlerin üretimle doğrudan ilgisine göre üç grupta toplanırlar. Bunlar;

- Ana (Esas) üretim maliyet merkezleri (yerleri)
- Yardımcı üretim maliyet merkezleri(yerleri)
- Hizmet üretim maliyet merkezleri (yerleri) dir.

Ana üretim maliyet merkezleri : elle, yarı yada tam otomatik makinelerle işleme, yapım yoluyla doğrudan doğruya üretim yapan ya da faaliyet konusu üretimin doğrudan yapıldığı üretim yerleridir [YAZICI, 1998, s.130]. Bir işletmede birden fazla ana üretim yeri olabilir. Yapılan işin niteliğine göre bu maliyet yerlerine isim verilebilir. Örneğin; ekmek fabrikası için, hamur yoğurma maliyet yeri, ekmek fırınlama maliyet yeri, mobilya sanayi için, doğrama atölyesi maliyet yeri, biçme atölyesi maliyet yeri gibi.

Yardımcı üretim maliyet merkezleri : Faaliyet konusu üretim yapılan maliyet yerlerine, yaptıkları üretimde yardımcı hizmetlerde bulunan ya da üretim sonucu oluşan atıkların değerlendirilmesi sonucu yan ürün elde edilen maliyet yerleridir. Örneğin, ayakkabı imalathanesi için, cila faaliyeti yürüten maliyet yeri bu tür bir merkezdir. Ya da, mobilya fabrikasında ortaya çıkan üretim artığı talaşın, sunta haline getirildiği üretim maliyet merkezi örnek olarak verilebilir.

Hizmet üretim maliyet merkezleri : Faaliyet konusu üretimin yapıldığı maliyet yerleri ile diğer yardımcı ve hizmet maliyet yerlerine daha sağlıklı bir üretimin gerçekleştirilmesi için hizmet sunmak için kurulan maliyet merkezleridir. Örneğin, yemekhane hizmet maliyet yeri, bakım onarım hizmet maliyet yeri , elektrik santrali hizmet maliyet yeri, kalite kontrol hizmet maliyet yeri gibi.

Denetçi, yukarıda açıklanmaya çalışılan bu maliyet yerlerinden farklı isimlerden çok sayıda olabileceğini unutmamalıdır. Yine üretim sürecini dikkate alarak her bir maliyet yerinde hangi işlerin yapıldığını öğrenmek zorundadır. Çünkü yapacağı denetimlerde neyi, nerede ve ne zaman araması gerektiğine böylelikle daha kolay karar verecektir.

2.8.2. Faaliyetleri Esas Alan Sorumluluk Alanlarının Denetimi

Denetçi, denetlediği işletmenin sorumluluk alanlarının faaliyetleri ölçü olarak belirlenmiş olması durumunda, önce bu yaklaşım hakkında bilgi edinmelidir. Çünkü, bu yaklaşımın özü, maliyetleri esas alan yaklaşımdan yani geleneksel yöntemlerden farklıdır.

İşletmenin maliyet yapısını inceleyen denetçi, genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyetleri içindeki oranının yüksek olduğunu tespit etmesi durumunda işletmeyi genel üretim maliyetlerinin mamullere dağıtımında daha dikkatli hareket etmesi konusunda uyarmalı ve denetime bu açıdan yaklaşmalıdır.

Bu yaklaşımın özünü, doğru maliyetlerin doğru yerde ve de doğru mamullere ya da ilgili mamullere dağıtılması olarak açıklamak mümkündür. Bu yaklaşımda, maliyet yerleri ana üretim yerleri, yardımcı ve hizmet üretim yerleri şeklinde örgütlenmezler.

Bu yaklaşım, faaliyete dayalı maliyet yönteminin mantığından hareketle ortaya çıkmıştır. Çünkü, faaliyete dayalı maliyet yönteminin mantığı, faaliyetlerin kaynakları, mamullerin ise faaliyetleri tükettiği varsayımına dayanmaktadır [ÖNCÜ, 1999, s.99].

Buna göre, maliyetler önce faaliyet merkezleri arasında dağıtılır. Daha sonra faaliyet merkezlerinde biriken maliyetler faaliyetleri tüketen mamuller arasında tüketim

miktarına göre dağıtılırlar. Böylece mamul maliyetleri doğruya en yakın hesaplanmış olmaktadır [ÖZBİRECİKLİ, 1995, s.197].

Denetçinin bu yaklaşıma göre örgütlenmiş bir işletmeyi denetlerken, aşağıdaki özelliklere dikkat etmesi gerekir. [SUSMUŞ, 1996, s.47., ERDOĞAN, 1999, s.537., COOPER-KAPLAN, 1990, s.102]

- Önemli olduğu düşünülen faaliyetler belirlenir. Birbirlerine benzer faaliyetler tek bir faaliyet merkezi olarak tanımlanır.
- Faaliyetler mevcut varlıkları tüketmektedirler. Dolayısıyla her tüketilen varlık, tüketildiği faaliyet merkezine yazılır,
- Tüketilen varlıklar, faaliyet merkezi açısından direkt maliyet niteliğindedir,
- Faaliyet merkezleri bir maliyet havuzu şeklinde çalıştırılmaktadır,
- Doğrudan faaliyet merkezlerine dağıtılamayan tükenmiş varlıklar dağıtım anahtarları vasıtasıyla paylaşılırlar.

Denetçi, bu yaklaşıma göre denetim faaliyetlerini yürütürken, tüketilen kaynakların üretimle ilgisi olup olmadığına dikkat etmelidir. Buna göre giderler bu yaklaşımda da aynı geleneksel yöntemde olduğu gibi;

- Üretimle ilgisiz giderler
- Üretimle ilgili giderler olarak ikiye ayrılır.

Üretimle ilgisiz giderlerin aynı geleneksel yaklaşımda olduğu gibi faaliyet gideri olduğu varsayılır. Üretimle ilgisiz faaliyet merkezleri ise;

- Araştırma ve geliştirme faaliyet merkezi
- Pazarlama satış ve dağıtım faaliyet merkezi
- Yönetim faaliyet merkezi olarak üçe ayrılır.

Bu ayırma göre, araştırma ve geliştirme faaliyet merkezinde, sadece araştırma ve geliştirme faaliyetleri sırasında ortaya çıkan giderler toplanmaktadır. Pazarlama satış ve dağıtım faaliyet merkezinde, pazarlama ve satış faaliyetleri sırasında oluşan tüm giderler

toplanmaktadır. Yönetim faaliyet merkezinde ise yönetim faaliyetleri ile oluşan giderler toplanmaktadır. Genel üretim maliyetlerinin denetiminde, bu tür giderler konu dışında kalır. Ancak gider-maliyet ayırımı gereği bu gider türlerinin inceleme altında tutulması önem taşır. Burada denetçi, giderlerin doğru olarak gider merkezlerine aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmelidir.

Üretimle ilgili giderler ise bu yaklaşımda üretimle ilgili faaliyet merkezlerine aktarılmakta ve her bir merkezde bir maliyet havuzu oluşturulmaktadır. Üretim ile ilgili giderlerin maliyet adı ile anıldığı daha önce belirtilmiştir. Üretimle ilgili faaliyet merkezleri ise çok sayıda olabilmektedir. Örneğin, fındık fabrikası için;

1. Hammadde ve mamul stoklama faaliyet merkezi,
2. Fındık kırma faaliyet merkezi,
3. Fırınlama faaliyet merkezi,
4. Fındık eleklenme faaliyet merkezi,
5. Fındık temizleme faaliyet merkezi,
6. Paketleme faaliyet merkezi,
7. Kontrol faaliyet merkezi oluşturulabilir.

Denetçi, denetim sırasında işletmedeki sorumluluk alanlarının doğru bir şekilde örgütlenip örgütlenmediğini, maliyetlerin faaliyet merkezleri arasında doğru bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığını kontrol etmelidir.

2.9. Genel Üretim Maliyetleri Dağıtımı ve Önemi

Maliyet hesaplamalarında, genel üretim maliyetlerinin dağıtımının büyük önemi vardır. Genel üretim maliyetlerinin farklı özellikler içermesi ve üretim sırasında kesin olarak bilinmemeleri ya da hangi mamul için ne kadar tüketildiğinin bilinmemesi nedeni ile genel üretim maliyetlerinin dağıtımı her zaman işletmeler için sorun olmuştur. Bu sorunu ortadan kaldırmak için çeşitli yöntemler ve teknikler geliştirilmiştir [RAJAN, 1992, ss.527].

Günümüzde genel üretim maliyetlerinin toplam maliyetler içindeki payının gittikçe artması ve en önemli maliyet unsuru olarak ortaya çıkması ile geleneksel dağıtım yöntemlerinin yetersiz kalmaya başladığı görülmüştür. Bu sorun, faaliyetleri esas alan yeni bir dağıtım yaklaşımının benimsenmesine neden olmuştur.

Bu nedenle denetçi denetleyeceği işletmenin üretim sürecinin ve maliyet muhasebesinin hangi yaklaşıma göre örgütlendiğini de incelemelidir. Denetimi, bu yaklaşımların özüne uygun bir şekilde planlaması ve yapması gerekir.

Genel üretim maliyetlerinin dağıtımında adı geçen bu yaklaşımları; maliyet merkezlerini (yerlerini) esas alan dağıtım yaklaşımı ve faaliyet merkezlerini esas alan dağıtım yaklaşımı olarak adlandırmak mümkündür.

2.9.1.Maliyet Merkezlerini Esas Alan Dağıtım Yaklaşımı

Bu yaklaşımın özünü, maliyetlerin esas(ana), yardımcı ve hizmet üretim maliyet merkezlerinde (yerlerinde) toplandığı, yardımcı ve hizmet üretim maliyet merkezlerinde(yerlerinde) toplanan maliyetlerin çeşitli dağıtım anahtarları kullanarak esas maliyet merkezleri (yerleri) arasında dağıtılması ve son olarak ise esas maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin çeşitli teknikler kullanılarak mamullere yüklenmesi oluşturur. Denetçinin bütün bunların yapılıp yapılmadığını kontrol etmesi gerekir.

Denetçinin incelemesi gereken konulardan biri de, maliyet merkezlerini esas alan bu yaklaşımda genel üretim maliyetlerinin dağıtımında uygulanması gereken üç aşamanın doğru olarak uygulanıp uygulanmadığıdır. Bu aşamalar;[İPÇİ, 1994, s.595]

- Birinci dağıtım
- İkinci dağıtım
- Üçüncü dağıtım

olarak adlandırılırlar. Denetçi bu aşamalarla ilgili aşağıdaki konuları araştırmalıdır.

2.9.1.1.Genel Üretim Maliyetlerinin Birinci Dağıtım Aşaması

Birinci dağıtım kısaca “işletmede ortaya çıkan giderlerin gider ve maliyet merkezleri (yerleri) arasında paylaşılması olarak tanımlanmaktadır [MORIARITY and ALLEN, 1991, s.502]. Bu dağıtım sırasında gider ve maliyet türlerinin dağıtımında daha önce üzerinde durulan genel üretim maliyetlerinin özelliklerinden doğan sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bazı maliyetler doğrudan maliyet merkezlerine dağıtılamamaktadır. Bu nedenle dağıtım için farklı teknikler kullanmak durumunda kalınmaktadır.

Genel üretim maliyetlerinin denetlenebilmesi için ilk iş döneminde ortaya çıkan giderleri ayrıntılı belirlemektir. Daha sonra bu giderler, üretim ile ilgili ve üretimle ilgisiz diye ikiye ayrılmalıdır. Bu ayrımın nasıl yapıldığı üzerinde daha önce durulduğu için burada yeniden üzerinde durulmamıştır.

Bu ayırmadan sonra üretimle ilgisiz giderlerin gider merkezlerine, üretim ile ilgili maliyetlerin ise maliyet yerlerine yüklenmesi gerekir. Denetçinin genel üretim maliyetlerinin maliyet yerlerine nasıl dağıtıldığını incelemesi gerekir.

Birinci dağıtımda aşağıdaki iki unsura dikkat edilmesi gerekir [AKDOĞAN, 1995, s.353].

- Hangi gider ve maliyet merkezine ait olduğu belli olan gider ve maliyetlerin doğrudan bu merkezlere aktarılması gerekir. Örneğin, bakım onarım maliyet yerinde çalışan işçinin ücreti ve eklentilerinin, dağıtıma uğratmadan doğrudan bakım onarım maliyet merkezine aktarılması gereği gibi
- Belli bir gider ve maliyet merkezine ait olmayan, ortak olarak tüketilen gider ve maliyetlerin ise mantıklı bir dağıtım anahtarı yardımı ile gider ve maliyet merkezleri arasından dağıtılması gerekir. Örneğin, tüm işletmede kullanılan elektrik gideri, tüm işletme binası için ödenen kira ve tüm işletme binası için ayrılan amortismanların direkt olarak gider ve maliyet merkezlerine yazılmadığı için dağıtım anahtarları ile dağıtılmasının zorunlu olması gibi

anahtarın kullanımı maliyet hesaplamalarının da doğrudan sapmasına neden olabilir. Bu nedenle, dağıtım anahtarları seçilirken, dağıtılacak gider ile doğrudan bir ilişkisinin olmasına dikkat edilmesi gerekir. Denetçinin yapacağı denetimde kullanılan dağıtım anahtarları ile dağıtılan giderler arasında doğrudan bir ilişkinin olup olmadığını denetlemesi gerekir.

Aşağıda gider türlerinin dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarları listesi bir tablo şeklinde verilmiştir.

Tablo : 3

Birinci Ağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları

Gideri Türleri	Klasik Yöntemdeki Dağıtım Anahtarları
Enerji-ısıtma ve soğutma giderleri	Enerji tüketim miktarı, beygir gücü, radyatör sayısı, kapladığı alanlar
Fabrika binasının kirası, amortismanı, bakım ve onarım giderleri	Kapladığı alan
Mamulün muayene giderleri	Mamul sayısı
Kullanılan demirbaş, tesis, cihaz, makine ve taşıtların amortisman giderleri	Nerede kullanılıyorsa o gider yerine direkt yansıtılır, ortak kullanılıyorsa çalıştığı zaman süresi, Makine saatleri
Sosyal giderler	İşçi sayısı
Aydınlatma giderleri	Kilovatsaat (kwh), veya ampul sayısı
Fax, Telefon, telex giderleri	Telefon sayısı
Emlak vergisi	Yüzölçüm
Çalışanlara tazminat ve sigorta	Bölümsel ücret
Yükleme ve nakliye giderleri	Kullanılan maddenin miktarı, adedi
Endirekt işçilik giderleri	Çalışılan gider yerine, belli değil ise çalışma sürelerine göre
Yemekhanec giderleri	İşçi sayısı, öğün sayısı
Su giderleri	Litre, m ³
Bakım onarım giderleri	Bakım onarım saati, makine sayısı
Endirek malzeme giderleri	Tüketildiği gider yerine

Kaynak: BELKAOUİ, 1983, s.415.

BURSAL ve ERCAN, 1997, s.201

için farklı teknikler kullanmak durumunda kalınmaktadır.

Genel üretim maliyetlerinin denetlenebilmesi için ilk iş döneminde ortaya çıkan giderleri ayrıntılı belirlemektir. Daha sonra bu giderler, üretim ile ilgili ve üretimle ilgisiz diye ikiye ayrılmalıdır. Bu ayrımın nasıl yapıldığı üzerinde daha önce durulduğu için burada yeniden üzerinde durulmamıştır.

Bu ayırmadan sonra üretimle ilgisiz giderlerin gider merkezlerine, üretim ile ilgili maliyetlerin ise maliyet yerlerine yüklenmesi gerekir. Denetçinin genel üretim maliyetlerinin maliyet yerlerine nasıl dağıtıldığını incelemesi gerekir.

Birinci dağıtımda aşağıdaki iki unsura dikkat edilmesi gerekir [AKDOĞAN, 1995, s.353].

- Hangi gider ve maliyet merkezine ait olduğu belli olan gider ve maliyetlerin doğrudan bu merkezlere aktarılması gerekir. Örneğin, bakım onarım maliyet yerinde çalışan işçinin ücreti ve eklentilerinin, dağıtıma uğratmadan doğrudan bakım onarım maliyet merkezine aktarılması gereği gibi
- Belli bir gider ve maliyet merkezine ait olmayan, ortak olarak tüketilen gider ve maliyetlerin ise mantıklı bir dağıtım anahtarı yardımı ile gider ve maliyet merkezleri arasından dağıtılması gerekir. Örneğin, tüm işletmede kullanılan elektrik gideri, tüm işletme binası için ödenen kira ve tüm işletme binası için ayrılan amortismanların direkt olarak gider ve maliyet merkezlerine yazılmadığı için dağıtım anahtarları ile dağıtılmasının zorunlu olması gibi

anahtarın kullanımı maliyet hesaplamalarının da doğrudan sapmasına neden olabilir. Bu nedenle, dağıtım anahtarları seçilirken, dağıtılacak gider ile doğrudan bir ilişkisinin olmasına dikkat edilmesi gerekir. Denetçinin yapacağı denetimde kullanılan dağıtım anahtarları ile dağıtılan giderler arasında doğrudan bir ilişkinin olup olmadığını denetlemesi gerekir.

Aşağıda gider türlerinin dağıtımında kullanılabilecek dağıtım anahtarları listesi bir tablo şeklinde verilmiştir.

Tablo : 3

Birinci Ağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları

Gideri Türleri	Klasik Yöntemdeki Dağıtım Anahtarları
Enerji-ısıtma ve soğutma giderleri	Enerji tüketim miktarı, beygir gücü, radyatör sayısı, kapladığı alanlar
Fabrika binasının kirası, amortismanı, bakım ve onarım giderleri	Kapladığı alan
Mamulün muayene giderleri	Mamul sayısı
Kullanılan demirbaş, tesis, cihaz, makine ve taşıtların amortisman giderleri	Nerede kullanılıyorsa o gider yerine direkt yansıtılır, ortak kullanılıyorsa çalıştığı zaman süresi, Makine saatleri
Sosyal giderler	İşçi sayısı
Aydınlatma giderleri	Kilovatsaat (kwh), veya ampul sayısı
Fax, Telefon, telex giderleri	Telefon sayısı
Emlak vergisi	Yüzölçüm
Çalışanlara tazminat ve sigorta	Bölümsel ücret
Yükleme ve nakliye giderleri	Kullanılan maddenin miktarı, adedi
Endirekt işçilik giderleri	Çalışılan gider yerine, belli değil ise çalışma sürelerine göre
Yemekhane giderleri	İşçi sayısı, öğün sayısı
Su giderleri	Litre, m ³
Bakım onarım giderleri	Bakım onarım saati, makine sayısı
Endirek malzeme giderleri	Tüketildiği gider yerine

Kaynak: BELKAOUİ, 1983, s.415.

BURSAL - ERCAN, 1997, s.201

Gider Türü Gider Yeri	Tutar	Ana Üretim Maliyet Yeri			Yardımcı ve Hizmet Üretim Maliyet Yeri			Faaliyet Gider Yeri			Yapılmakta olan Yatırımlar
		Bıçme	Montaj	Boya ve Cila	Bakım Onarım	Yemekhane	Elektrik santrali	Ar-Ge	Pazarlama	Yönetim	
İlknadde ve Malzeme Giderler											
İşçi Ücret ve Giderleri											
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler											
Çeşitli Giderler											
Vergi Resim ve Harçlar											
Amortisman ve Tükenme Payları											
Finansman Giderleri											
Birinci Dağıtım Toplamı											

Kaynak : YAZICI - DURMUŞ - PAMUKÇU, 1996, s.167

Dağıtım sırasında kullanılan ve mobilya sanayi için oluşturulan dağıtım tablosu örneği yukarıda gösterilmiştir. Denetçi yapacağı denetimlerde bu tabloyu da denetlemeli ve hesaplamaların doğruluğunu test etmelidir.

2.9.1.2.Genel Üretim Maliyetleri İkinci Dağıtım Aşaması

İkinci dağıtım, yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin ana üretim maliyet yerleri arasında paylaştırılarak sıfır bakiye verdirilmesi ile ilgili çalışmalardır [ÜSTÜN, 1996, s.197-198]

Yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinin, ana üretim maliyet yerlerine aktarılmasında farklı dağıtım anahtarları kullanılabilir. Bu dağıtım anahtarlarının tespitinde yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinde yapılan iş ile ilgili dağıtımda mantıklı sonuçlar verecek anahtarların seçimine dikkat edilmelidir. Bu anahtarlar aşağıda tablo şeklinde verilmiştir.

Tablo : 5

İkinci Dağıtım Aşamasında Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları

Yardımcı ve Hizmet Üretim Maliyet Yeri	Dağıtım Anahtarı
1. Bakım ve onarım servisi	Makine saati, Bakım süresi
2. Elektrik santrali	Tüketilen enerji miktarı (kws)
3. Buhar santrali	Sarfiyat miktarı
4. Yemekhane	İşçi sayısı
5. Sosyal hizmetler (sağlık, kreş, oyun sahaları vb.)	İşçi sayısı
6. Kalite kontrol servisi	Kontrol sayısı
7. Güvenlik servisi	Yüzölçüm (m ² , m ³)

Denetçi bu anahtarların nasıl kullanıldığını incelemelidir. Ayrıca denetlenen işletmenin özelliğine göre farklı dağıtım anahtarlarının da kullanılabileceği unutulmamalıdır.

Yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinin ana üretim maliyet yerlerine dağıtımında kullanılan farklı yöntemler vardır. Bu yöntemler; [ÜSTÜN, 1996, s.202., BURSAL ve ERCAN, 1997, s.206., YÜKÇÜ, 1992, s.125, MORIARITY and ALLEN, 1991, s.495]

- Doğrudan (Basit, Doğruca, Doğrudan doğruya)dağıtım yöntemi
- Kademeli (Şelale) dağıtım yöntemi
- Matematik (Denklem, Basit matematik) dağıtım yöntemi
- Karışık matematik dağıtım yöntemi
- Planlı (Standart) dağıtım yöntemi
- Çarpaz (Karşılıklı) dağıtım yöntemi

şeklinde sayılabilmektedir.

İşletmenin yapısına göre bu yöntemlerden herhangi biri kullanılır. Her yöntemin kendine özgü kuralları vardır. Dolayısı ile denetçinin işletmede hangi yöntemin uygulandığını öğrenmesi ve yöntemin kurallarına uyulup uyulmadığını incelemesi gerekir.

Dağıtım yöntemleri aşağıda sadece teorik olarak açıklanmış, sayısal örnek verilmemiştir. Çünkü burada konumuz dağıtım yöntemlerinin nasıl uygulandığı değil, yalnızca maliyetlerin hesaplama ve dağıtımlarının doğru yapılıp yapılmadıklarının incelenmesidir.

1.Doğrudan Dağıtım Yöntemi:

Bu yöntemde birinci dağıtım sonunda belirlenen yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinde biriken maliyetler (Birinci dağıtım toplamı) birbirlerine pay vermeksizin doğrudan doğruya ana üretim yerleri ve faaliyet gider yerleri arasında paylaşılır. Paylaştırma esnasında yukarıda değinilen dağıtım anahtarları kullanılır. Bu dağıtım yönteminde yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinin sıralaması önemli değildir. Uygulayıcılar istediği maliyet yerinden dağıtıma başlayabilmektedirler. Bu yöntemde yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerleri, doğrudan ana üretim yerlerine ve faaliyet gider

yerlerine hizmet veren maliyet yerleri olarak düşünülür. Bu yöntem uygulanması en kolay dağıtım yöntemlerinden biridir. Ancak dağıtımda yanlış sonuçlar verebilmektedir. Denetçinin bunları bilerek incelemelerini sürdürmesi gerekir.

2.Kademeli Dağıtım Yöntemi :

Bu yöntem uygulamada en fazla kullanılan yöntemdir. Yöntemin uygulanması doğrudan dağıtım yöntemi kadar basit değildir. Çünkü dağıtımda dikkat edilmesi kurallar vardır. Bu kuralların nasıl uygulandığını denetçinin incelemesi gerekir. Bu kurallar aşağıda verilmiştir.

1. Yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinin belli bir sıraya göre dağıtılması zorunludur. Bu sıra yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinin sundukları hizmet sayısına göredir. Yani en fazla maliyet yerine hizmet sunan yerden en az maliyet yerine hizmet sunan yere doğru bir sıralama yapılır. Eğer hizmet sunma sayıları eşitse, bu takdirde hizmet sayıları eşit olan maliyet yerlerinden maliyet toplamı en fazla olandan en aza doğru bir sıra takip edilir.
2. Dağıtım yapılan yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerleri, kendisine ve kendinden önce dağıtılmış maliyet yerlerine pay vermez.
3. Yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinin dağıtımında birinci dağıtım toplamı değil diğer gider yerlerinden aldığı paylar ile birlikte bulunacak kümülatif toplam dikkate alınır.
4. Yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinin dağıtımında her bir maliyet yeri için belirlenmiş dağıtım anahtarı kullanılır. Bu anahtar daha iyisi bulununcaya kadar aynen kullanılır.

Denetçi, yukarıdaki kuralların uygulanıp uygulanmadığını araştırmalı ve denetim çalışmalarını buna göre yürütmelidir.

3.Basit Matematik Dağıtım Yöntemi :

Bu yöntem daha çok iki yardımcı ve hizmet üretim maliyet yeri olan işletmeler için uygulanmaktadır. Yöntem, tüm maliyet yerlerinin birbirleri ile ilişki içinde oldukları ve karşılıklı hizmet alış verişi yaptıkları varsayılarak ortaya atılmıştır. Ancak pek fazla uygulama şansı bulunamamıştır. Çünkü, bütün işletmelerde ikiden çok daha fazla maliyet merkezleri (yerleri) bulunmaktadır.

Denetçi bu yöntem uygulaması hakkında şunları görmelidir. Bu yöntemde, maliyet yerlerinin birbirleri ile olan ilişkileri yüzdelerle tanımlanır ve hizmet değişimlerini yansıtan denklemler kurulur. Kurulan denklemlerin çözümü ile de her bir maliyet yerinden ana maliyet yerlerine dağıtılacak genel üretim maliyetleri belirlenir. Bir yardımcı ve hizmet üretim maliyet yeri kendisi ile hizmet alış verişi yapamayacağından bu yer ile ilgili yüzde hesaplanmaz. Buna göre kendisi dışında kalan tüm maliyet yerleri ile olan ilişkisi 100 varsayılarak her bir maliyet yerinin bu yüz içindeki oransal payı yüzde ile tanımlanır.[HAFTACI, 1999, s.197].

4.Karışık Matematik Dağıtım Yöntemi :

Bu yöntemde de basit matematik dağıtım yönteminin mantığı ile hareket edilir. Ancak ikiden fazla yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerinin olması durumunda kullanılır. Yöntemin uygulanmasında Determinant Tekniği ve çoklu bilinmeyenli denklem yöntemi kullanılır. Bu yöntem çok fazla karışık hesaplamalar içerdiğinden uygulanması zordur. Bu yüzden pek fazla uygulama alanı bulamamıştır.

5.Planlı Dağıtım Yöntemi :

Bu yöntemde fiili giderler maliyet ve gider yerleri arasında paylaşılır ve birinci dağıtım toplamı bulunur. Ancak ikinci dağıtımda bulunmuş olan birinci dağıtım toplamı üzerinden hesap yapılmaz. Yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerleri için önceden bütçelenmiş birinci dağıtım toplamı ikinci dağıtıma tabi tutulur. Sonuçta fiili birinci dağıtım toplamı ile bütçelenmiş ikinci dağıtım toplamı karşılaştırılır ve farklar hesaplanmaya çalışılır. Yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinde oluşan farklar

toplanır ve toplam fark bulunur. Daha sonra ise bu toplam fark ana üretim yerleri arasında belli bir yüzdeye göre paylaşılır. Bu yöntemde, bütçelenmiş tutarlar ikinci dağıtıma uğratılırken, kendi hariç bütün gider yerlerine pay verilir. Denetçi, bu yöntemin sadece standart maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde rahatlıkla kullanılabilirliğini bilmelidir. Bu yüzden yeniden hesaplama yaparak işlemleri denetleyebilmelidir.

5.Çapraz Dağıtım Yöntemi :

Bu yöntemin özü, birinci dağıtımla belirlenen yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinin birinci toplam genel üretim maliyetlerini yüzdelerle maliyet yerlerine karşılıklı olarak dağıtmaktır. Yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinin ikiden fazla olması durumunda bile rahatlıkla uygulanabilen bu yöntemde, yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinin dağıtım ile elde edilen tutarlar ilgili kolonlara yazılarak ilk çapraz dağıtım toplamı elde edilmektedir. Bundan sonra genel üretim maliyetleri ikinci çapraz dağıtım, birinci çapraz dağıtım tutarları ile yapılır. Böylece ikinci çapraz dağıtım toplamı elde edilir. Eşitliğin sağlandığı çapraz dağıtım toplamına göre ana maliyet yerlerinde biriken genel üretim maliyetleri ikinci dağıtım toplamı olarak alınır.

Denetçi, işletmenin yukarıda üzerinde durulan dağıtım yöntemlerinden hangisini kullandığını öğrenmeli ve o yöntemin kurallarını dikkate alarak ikinci dağıtım işlemlerinin doğruluğunu test etmelidir.

2.9.1.3.Genel Üretim Maliyetleri Üçüncü Dağıtım Aşaması

Denetçi, ikinci dağıtım işlemlerini denetleyip doğruluğunu test ettikten sonra, ana üretim maliyet merkezlerinde (yerlerinde) toplanan maliyetlerin uygun ve doğru bir şekilde mamullerin maliyetine yüklenip yüklenmediğini denetlemelidir.

Son dağıtım da denilen bu dağıtım aşamasında amaç, ana üretim yerlerinde toplanan maliyetlerin (Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri] yarımamül ve mamüller arasında paylaşılmasını sağlamaktır. Denetçi, bu aşamada kullanılan yöntemleri araştırmalıdır. Ve işletmenin uyguladığı yöntemi kontrol ederek, maliyet hesaplamaları için uygun yöntem olup

olmadığına karar vermelidir. Uygun yöntem ise, bu takdirde yeniden hesaplama yaparak yapılan işlemlerin doğruluğunu test etmelidir.

Ana üretim yerlerinde toplanan maliyetlerin mamuller arasında paylaşılmasında kullanılabilen yöntemlerden bazıları şunlardır.[URAGUN, 1993, s.629].

- Faaliyet ölçü birimi yöntemi
- Üretim miktarı yöntemi
- Katsayı yöntemi
- Satış hasılatı yöntemi

Faaliyet ölçü birimi yönteminde, maliyetlerin dağıtımında, direkt işçilik saatleri, hammadde kullanım miktarı, makine saatleri dağıtım verisi olarak kullanılabilir. Ancak seçim yapılırken işletmenin özelliğine bakılır. Örneğin, işletme işçilik yoğun çalışıyorsa, dağıtım verisi olarak işçilik saatlerinin kullanılması uygundur. Ancak işletme teknoloji yoğun ya da otomatik makine yoğun çalışıyorsa bu takdirde en uygun dağıtım verisi makine saatleri olacaktır.

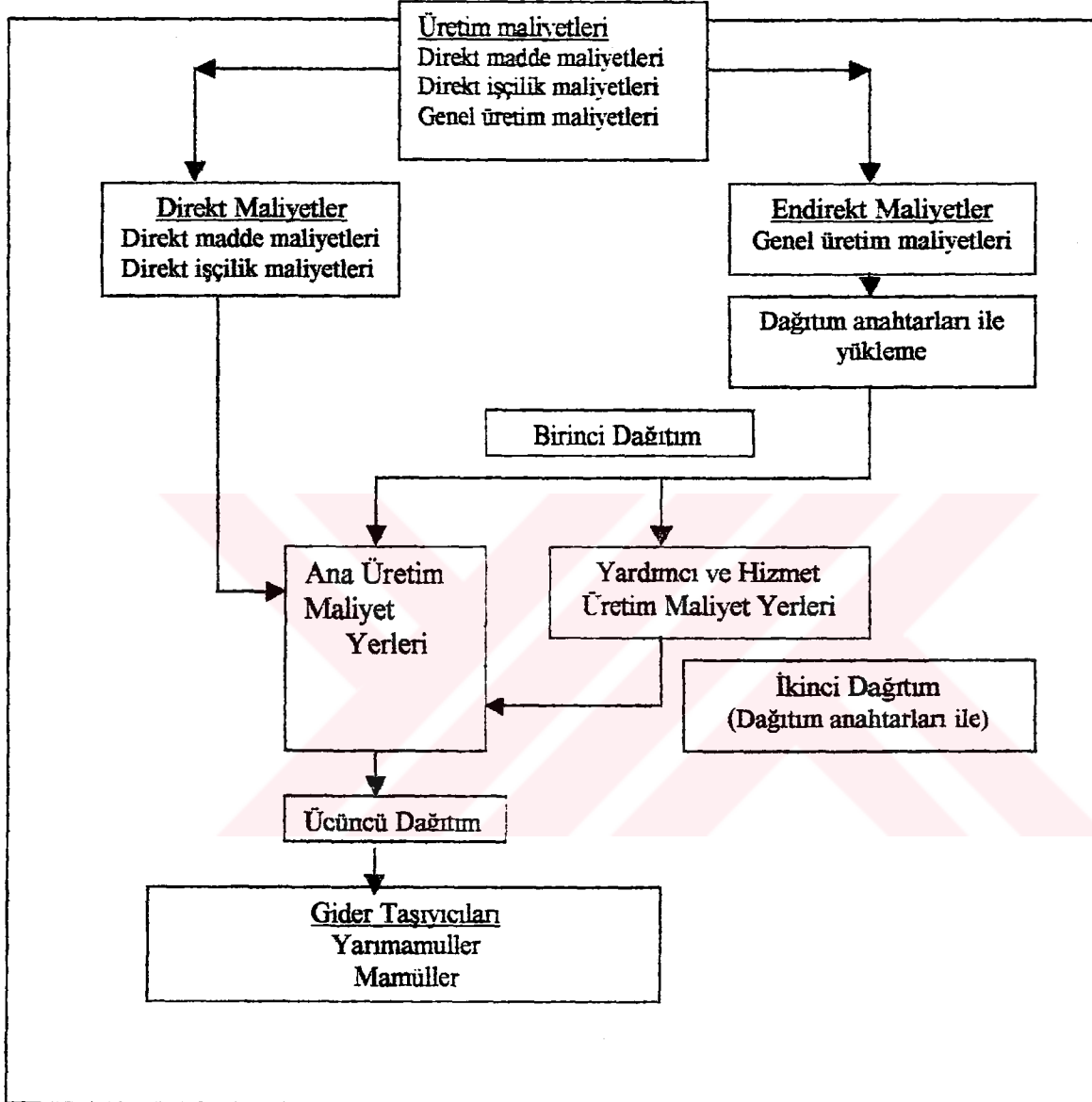
Üretim miktarı yönteminde ise dağıtım verisi olarak üretim miktarları kullanılmaktadır. Ancak bu yöntem çok yanlış sonuçlar verebilmekte olduğundan pek fazla kullanılmaz.

Katsayı yönteminde ise, üretim miktarlarından hareket edilir. Her bir mamulün üretim miktarı üretim mühendisliğince hesaplanmış olan katsayı ile çarpılmakta ve dağıtım verisi hesaplanmaktadır. Bu bulunan dağıtım verisinden yararlanarak maliyetler mamuller arasında paylaşılır.

Satış hasılatı yöntemine ise, katsayı olarak satış fiyatları kullanılmaktadır. Satış fiyatları mamullerin üretim miktarları ile çarpılarak dağıtım verileri hesaplanmakta ve maliyetler bu dağıtım verilerine göre mamuller arasında paylaşılır.

Bu yöntemler içinden teoride en doğru sonucu veren satış hasılatı yöntemidir. Ancak doğru sonuca yakın bir dağıtım yapılabilmesi için satış fiyatlarının maliyet temeli esas

alınarak hesaplanmış olması gerekir. Aksi takdirde dağıtımların yanlış sonuç vereceği bilinmelidir. Bu yüzden denetçinin satış fiyatlarının nasıl hesaplandığını öğrenmesi ve buna göre bu yöntemi kullanıp kullanmayacağına karar vermesi gerekir.



Şekil : 6

Üretim Maliyetlerinin Dağıtım Aşamaları

Kaynak : GÖKÇEN, 1992, s.30

Uygulamada en fazla kullanılan yöntem ise faaliyet ölçü birimi yöntemidir. Bu yöntemde en fazla kullanılan faaliyet ölçüsü ise direkt işçilik saatleridir. Ancak günümüz şartlarında bu ölçü geçerliliğini kaybetmiştir. Çünkü maliyetler içindeki direkt işçilik

giderlerinin payı en aza inmiştir. Ancak hammadde maliyetleri toplam maliyetler içinde hala büyük bir yekünü oluşturduğundan dağıtım verisi olarak hammadde kullanım miktarlarını kullanmak mantıklı olacaktır.

Denetçinin bu üçüncü dağıtım aşamasında dikkat etmesi gerekli bir konu ise, üretim süreci içinde birleşik üretimin gerçekleşip gerçekleşmediğidir.

2.9.2. Faaliyetleri Esas Alan Dağıtım Yöntemi

Günümüzde yüksek teknolojilerin üretimde yoğun olarak kullanılması, üretimin otomasyona geçmesi maliyetler içindeki işçilik maliyetlerinin payını önemli oranda azaltmıştır. Bu nedenle dağıtımda direkt işçilik giderleri ve saatleri uygun dağıtım anahtarları olmaktan çıkmıştır. Çünkü genel üretim maliyetlerinin toplam maliyetler içindeki payının hammadde ve işçilik maliyetlerinin üzerine çıkması ile geleneksel dağıtım anahtarları arasında ilişki zayıflamıştır. Bu durumda, özellikle son dağıtım aşamasında direkt işçilik maliyetlerini ya da saatlerini kullanmak birim maliyetlerin yanlış hesaplanmasına yol açmakta, bu da yanlış işletme kararlarının alınmasına neden olabilmektedir.

Maliyet esaslı dağıtım yaklaşımında (geleneksel dağıtım) karşılaşılan bu güçlükler “faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi” adı verilen yeni bir dağıtım yaklaşımının doğmasına neden olmuştur. Bu yaklaşım, genel üretim maliyetlerinin mamüllere dağıtılmasında kullanılan aşamaları değiştirmiş ve yeni bir anlayış getirmiştir. Bu yeni anlayışta, geleneksel sistemdeki mevcut ikinci dağıtım aşaması ve dolayısı ile bu aşamada kullanılan yöntemler ortadan kalkmaktadır [COOPER, 1991, ss.70].

Yeni yöntemin farkı geleneksel sistemde adı geçen gider ve maliyet merkezleri anlayışının değişmesi ve yerine faaliyet merkezleri anlayışının gelmesidir. Bu konu daha önce anlatılmıştı. Faaliyet merkezi anlayışının özü, üretim esnasında mamullerin giderleri değil faaliyetleri tükettiği, faaliyetlerin ise giderleri(kaynakları) tükettiği varsayımdır. Bu varsayım gittikçe artan bir şekilde tüm uygulayıcı ve teorisyenler tarafından kabul görmeye başlamıştır [COOPER - KAPLAN, 1988, ss.98].

Bu yeni anlayış gereği de, maliyet muhasebesi yeniden örgütlenmektedir. Gider yerleri anlayışı terk edilmekte ve yerine faaliyet merkezleri anlayışı kabul görmektedir. Faaliyet merkezleri belirlenirken üretim faaliyetleri ayrı ayrı belirlenmektedir. Aynı özelliklere sahip faaliyetler bir yerde toplanıp faaliyet merkezleri oluşturulmaktadır. Her bir faaliyet merkezine bir sorumlu atanarak kontrol sağlanmaya çalışılmaktadır.

Faaliyet merkezleri belirlendikten sonra, ortaya çıkan gider türleri bu faaliyet merkezlerinin oluşturduğu maliyet havuzlarında biriktirilmektedir. Faaliyet merkezlerinin oluşturduğu maliyet havuzları daha sonra uygun bir dağıtım anahtarı kullanılarak mamuller arasında paylaştırılmaktadır [COPTAN, 1996, ss.21].

Kısaca açıklanmaya çalışılan bu yeni yaklaşımın denetçi tarafından iyi anlaşılması gerekir. Bu yüzden denetçinin önce denetlediği işletmenin hangi yaklaşımı benimsediğini öğrenmesi gerekir. Buna göre denetim çalışmalarını planlaması gerekir. Ayrıca, denetçinin işletmenin maliyet yapısını inceleyerek, uygulanan yöntemin doğruluğunu kontrol etmesi gerekir. Uygulanan yöntemde yetersizliklerin bulunması halinde maliyetlerin daha doğru bir şekilde nasıl hesaplanabileceği konusunda işletmeye danışmanlık hizmeti vermelidir.

Buna göre bu yeni yöntemde dağıtım iki aşamadan oluşmaktadır. Bunlar [NORKIEWIEZ, 1994, ss.33] ;

1. Birinci dağıtım
2. İkinci dağıtım (son dağıtım) olarak adlandırılabilir.

2.9.2.1. Birinci Dağıtım

Birinci dağıtımın mantığı, muhasebeden alınan gider türlerinin faaliyet merkezleri arasında paylaşılmasıdır. Bu paylaşım esnasında geleneksel yöntemlerde kullanılan dağıtım anahtarlarına benzer anahtarlar kullanılır.

Bu yeni yöntemde karşılaşılan gider türleri daha önce listelenen gider türlerinden hiçbir farklılığı yoktur. Muhasebe hesaplarında alınan gider türlerinin faaliyet merkezleri

arasında paylaştırılmasında kullanılan dağıtım anahtarları aşağıda geleneksel sistem ile karşılaştırmalı bir şekilde verilmiştir.

Görüldüğü gibi gider türlerinin dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarları hemen hemen aynıdır. Denetçinin dağıtımında faaliyetler açısından oluşan maliyetlerin direkt olup olmadıklarına dikkat ekmesi gerekir. Çünkü, yalnızca A faaliyeti tarafından tüketilen bir gider türünün tüm faaliyetler arasında paylaştırılması yanlıştır. Örneğin; bir mobilya fabrikasında üretilen ürünlerin kalite kontrolünden geçirilmesi bir faaliyettir. Bu işin yapıldığı yer ise bir faaliyet merkezi sayılır. Eğer bu faaliyet merkezinde kullanılan bir işletme malzemesi tüm faaliyet merkezleri arasında paylaştırılırsa yanlış olur. Yine bu merkezde kullanılan bir demirbaşa ait amortisman gideri de yine bu merkeze maliyet olarak yazılması esastır.

Ancak tüm faaliyet merkezlerini ilgilendiren gider tüketimleri vardır ki bunların dağıtımında dağıtım anahtarı kullanmak zorunlu olmaktadır. Örneğin, fabrika binasına ait amortisman giderinin faaliyet merkezleri arasında paylaştırılmasında yüzölçümler dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir. Bunun dışında eğer bir araç-gereç birden fazla faaliyetlerde kullanılıyorsa onlara ait amortisman giderleri, yine bir işçi birden fazla faaliyette çalıştırılıyorsa ona ödenen işçi ücret ve giderleri direkt faaliyet merkezlerine yüklenemez. Bu yükleme işi için, gereç kullanım saatleri, işçilik saatleri gibi uygun dağıtım anahtarlarının kullanılması gerekir. Denetçi, kullanılan bu anahtarların doğruluk derecesini araştırmalı, gerekirse daha uygun dağıtım anahtarı önermelidir.

2.9.2.2. İkinci Dağıtım

Bu aşamada faaliyet merkezlerinin oluşturduğu maliyet havuzlarında toplanan maliyetler mamüller arasında paylaştırılmaya çalışılır. Bu aşamada kullanılacak dağıtım anahtarlarını belirlerken mamüllerin tükettiği faaliyetleri en doğru bir şekilde belirleyecek dağıtım anahtarlarının belirlenmesine dikkat edilmesi gerekir.

İkinci dağıtımında esnasında geleneksel yöntemde hiç kullanılması akla gelmeyecek bir çok veri dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir. Bunlar; kontrol sayısı, parça adedi, faaliyet sayısı, işçilik saatleri, otomatik makinelerin çalışma süreleri, baskı sayısı, işlem

süresi, sipariş sayısı, parti sayısı, üretim emri sayısı, direkt işçilik saatleri, üretilen parça sayısı, standart kullanım miktarları ve saatleri, hammadde ve malzeme kullanım miktarı ve maliyetleri, vb olarak sayılabilir. Ayrıca burada akla gelmeyen üretimin özelliğine göre belirlenebilecek bir çok veri de dağıtım anahtarı olarak belirlenebilir.

Tablo: 6
Geleneksel ve Faaliyet Temelli Dağıtım Yönteminde Kullanılan
Dağıtım Anahtarlarının Karşılaştırılması

Genel Üretim Gideri Türleri	Geleneksel Sistemdeki Dağıtım Anahtarları	FTMY 'ndeki Dağıtım Anahtarları
Enerji-ısıtma ve soğutma giderleri	Enerji tüketim miktarı, beygir gücü, radyöter sayısı, kapladığı hacimler	Enerji tüketim miktarı, beygir gücü, Faaliyetlerin gerçekleştiği toplam hacim,
Fabrika binasının kirası, amortisman, bakım ve onarım gid	Kapladığı alan	Faaliyetlerin gerçekleştirildiği toplam hacim, alan,
Mamulün muayene giderleri	Mamul sayısı	Kontrol sayısı,
Sosyal giderler	İşçi sayısı	İşçi sayısı, işçilik süreleri
Aydınlatma giderleri	Kwh, veya ampul sayısı	Faaliyetlerin gerçekleştiği toplam hacim
Fax, Telefon, telex giderleri	Telefon sayısı	Telefon sayısı
Techizat amortisman giderleri	Çalıştığı zaman süresi, Makine saati	Teçizatın bulunduğu faaliyet merkezine direkt aktarılır
Emlak vergisi	Yüzölçüm	Faaliyetlerin gerçekleştiği toplam hacim,
Çalışanlara tazminat ve sigorta	Bölümsel ücret	İşçilik süreleri
Yükleme ve nakliye giderleri	Kullanılan maddenin miktarı, adedi	Kullanılan maddenin miktarı, adedi
Endirekt işçilik giderleri	Çalışma süresi	Çalışma süresi
Yemekhane giderleri	İşçi sayısı, öğün sayısı	İşçi sayısı, öğün sayısı
Su giderleri	Litre, m ³	Harcandığı faaliyet merkezine
Bakım onarım giderleri	Bakım onarım saati, makine sayısı	Harcandığı faaliyet merkezine
Endirek malzeme giderleri	Harcandığı gider yerine	Harcandığı faaliyet merkezine
Endirekt işçilik giderleri	Harcandığı gider yerine	Harcandığı faaliyet merkezine

Kaynak: ERDOĞAN, 1995, s.96.

Denetçi, faaliyetler esas alınarak yapılan bir dağıtımın, ikinci aşamasını yeniden gözden geçirmelidir. Kullanılan anahtarların doğruluk derecesini kontrol etmeli ve gerekirse daha uygun dağıtım anahtarlarının kullanılması sağlanmalıdır

2.10.Maliyet Hesabında Özel Sorunların Denetimi

Üretim işletmelerinde, maliyet hesaplama yöntemleri yanında, özellikle denetçinin dikkat etmesi gereken özel sorunlar mevcuttur. Denetçi, denetim sırasında bu konuları özellikle araştırmalıdır.

Üretim işletmelerinde, özel olarak ortaya çıkabilen sorunlardan biri “fire maliyeti”nin hesabıdır. Üretim işletmelerinde birim maliyet hesabında son derece önemli bir yer tutan bu sorunun, denetçi tarafından özellikle önem verilerek incelenmesi gerekir. İnceleme sırasında firenin ne kadarlık kısmının kanunlar tarafından kabul edildiğinin belirlenmesi gerekir. Ayrıca fire maliyetinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, fire maliyetinin ne kadarlık kısmının maliyetlere yansıtıldığı ve bu yansıtmanın kanunlar ölçüsünde doğru olup olmadığı ayrıca incelenmelidir [İPÇİ, 1994, s.764].

Üretim işletmelerindeki özel sorunlardan biri de, iadeler konusudur. Buradaki iade daha çok üretimden ambara iadeleri içermektedir. Bunun yanında satıcılara iadeler de konu içine girmektedir. Denetçi, üretimden ambara iade edilen ilk madde ve malzemelerin doğru bir şekilde kayıtlara alınıp alınmadığını kontrol etmelidir. Çünkü, burada yapılacak bir yanlışlık üretim maliyetlerinin yanlış hesaplanmasına yol açabilecektir. Bu nedenle denetçi bu konuyu özellikle araştırmalıdır .

Denetçinin dikkat etmesi gereken bir başka özel sorun da, özel iskontolardır. Çünkü, işletmeler bazen belli büyüklükte satın aldıkları ilk madde ve malzemeler için satıcı işletmeden özel iskontolar alabilmektedir. Bu iskontolar ilk madde ve malzemelerin alış maliyetlerini olumlu yönde etkileyeceği gibi, aynı zamanda üretim maliyetini de olumlu yönde etkilemektedir. Denetçi işletmede bu tip bir olayın olup olmadığını incelemelidir. Ayrıca eğer varsa üretim maliyeti hesabında dikkate alınıp alınmadığını kontrol etmelidir.

Denetçinin, dikkat etmesi gereken konulardan biri de, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, yıllık ücretli izinler, yıllık ikramiyeler gibi işçilere yapılan ödemelerdir. Bu ödemeler çok büyük tutarlar teşkil ettüğinden tahakkuk ettikleri ayda genel üretim maliyetlerini aşırı şekilde yükseltmektedir [BURSAL - YÜCEL, 2000, s.97]. Bu nedenle bu tür ödemelerde ilgili aya düşen kısım maliyetlere yansıtılmalı, geri kalan ise önceki dönem gideri olarak kaydedilmelidir. Bu durumun denetçi tarafından özellikle araştırılması gerekir.

Denetçinin, dikkat etmesi gereken konulardan biri de üretim kayıplarıdır. Bunlar, bozuk mamuller, kusurlu mamuller ve döküntüler olarak sayılabilirler. Denetçinin, üretimdeki bu tip üretim kayıplarının boyutlarını öğrenmesi ve denetlemesi gerekir [YÜKÇÜ, 1987, ss.185].



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİ

3.1. Genel Açıklamalar

Üretim işletmelerinde maliyetlerin denetlenmesinin oldukça güç olduğu konusuna daha önce değinilmişti. Bu güçlük, maliyetlerin hesaplanmasında çok fazla sayıda maliyet türünün olması ve bu maliyet türlerinin aynı özellikleri taşımamalarından kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda çok sayıda maliyet hesaplama yöntemlerinin olması, maliyet hesaplarının ve üretim süreçlerinin çok karmaşık olması denetim faaliyetlerinin güçleşmesinde en büyük etkenlerdendir.

Bu nedenlerden dolayı, üretim maliyetlerini denetleyecek olan denetçinin maliyet muhasebesi teori ve uygulamalarını çok iyi bilmesi, ayrıca, denetlediği işletmenin üretim sürecini çok iyi öğrenmesi gerekmektedir.

Üretim maliyetleri içinde, direkt ilkmadde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetlerinin denetimi oldukça kolaydır. Çünkü denetlenecek gider türü tekdir. Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri için yalnızca direkt nitelikteki madde ve malzemeler incelemeye alınırken, direkt işçilik maliyetlerinin denetiminde ise yalnızca işçilerin çalışma süreleri ve bu süreler karşılığında ödenen işçilik tutarları incelemeye alınır. Bunların denetlenmesi oldukça kolaydır. Çünkü incelenecek tüm türler aynı özellikleri taşımaktadır. Ayrıca işletmelerde yapılan tüm verimlilik tahlil ve planlamaları bu iki tür maliyet üzerinde gerçekleştirilmektedir. Dolayısı ile bu iki üretim unsuru her zaman işletmeler tarafından en fazla önem verilen maliyet türleri olmuşlardır.

Ancak, 20.yüzyılın sonlarına doğru, işletmelerde teknoloji yoğun üretime geçilmesi, bilgisayar teknolojilerinin geniş bir şekilde üretimde kullanılmaya başlanması, üretimde

robotların kullanılmaya başlanması ile işçilik maliyetleri önemli ölçüde azalmıştır. Öyle ki ABD’de yapılan bir araştırmada işçilik maliyetlerin üretim maliyetleri içindeki payının %40-50’lerden %10-15’lere kadar düştüğü belirlenmiştir. Buna karşılık, teknolojinin kullanımı ile üretim maliyetleri içinde yer alan genel üretim maliyetlerinin oranının %5-15’lerden %40-50’lere yükseldiği, hatta bazı işkollarında bu oranın %75-80’lere kadar çıktığı belirlenmiştir [HORNGEN, 1987, s.445].

Bu durum eskiden üzerinde fazla durulmaya değer görülmeyen genel üretim maliyetlerinin daha fazla kontrol altında tutulması gereğini ortaya koymuştur. Artık işletmeler, verimliliklerini arttırmak için genel üretim maliyetlerinin denetimi konusuna öncelik vermeye başlamışlardır. Buna yönelik çalışmalar, işletmelerin iç denetim elemanları tarafından yürütülmeye çalışılmaktadır. Amaç genel üretim maliyetlerinde verimliliğin sağlanmasıdır.

Ancak, bu konu, yalnızca iç denetimin konusu olmayıp aynı zamanda bağımsız denetimin de konusudur. İşletmeler son zamanlarda, uzman kişiler olan bağımsız denetçilere, üretim maliyetlerini ve özellikle de genel üretim maliyetlerini denetletmeye büyük önem vermeye başlamışlardır. Günümüzde, bağımsız denetçiler yalnızca mali tabloların denetimini yapmayıp, aynı zamanda faaliyet denetimi gibi çok geniş konularda da müşavirlik ve danışmanlık hizmeti sunmaktadırlar.

Bu bölümde, genel üretim maliyetlerinin denetimi başlığı altında, üretim işletmelerinde üretim maliyetlerinin hesaplanması için gerekli ve en önemli unsur olan genel üretim maliyetlerinin denetimi üzerinde durulacaktır.

Konu önce bağımsız denetim açısından; kayıtların doğruluğu, maliyet dağıtım hesaplamalarının doğruluğu ve genel üretim maliyetlerinin mamullere doğru bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadıkları yönünden incelenecektir. Bunun için bir denetim planlamasının nasıl yapılacağı, denetim programlarının nasıl düzenleneceği ve gerekli denetim faaliyetlerinin nasıl yürütüleceği ve tamamlanacağı üzerinde durulacaktır. Daha sonra, genel üretim maliyetlerinin kontrol altında nasıl tutulabileceği ve bu konuda alınabilecek önlemler üzerinde durulacaktır.

3.2.Genel Üretim Maliyetleri Denetiminin Önemi

Son yıllarda teknolojinin üretimde geniş ölçüde kullanılmaya başlandığını ve bunun sonucu olarak üretim maliyetleri içinde genel üretim maliyetlerinin oranının oldukça yükseldiği bilinmektedir. Bu nedenle genel üretim maliyetlerinin kontrol altına alınması ve denetimi, günümüz işletmeleri için stratejik öneme sahiptir. Bu önem, genel üretim maliyetlerinin ürünler arasında daha doğru olarak paylaştırılması konusunda yeni görüşlerin doğmasına neden olmuştur. Tüm bu fikirlerin asıl kaynağı, genel üretim maliyetlerinin kontrolünün sağlanmasıdır.

Günümüz üretim faaliyetlerinde artık işçilik yerini makine ve bilgisayarlara bırakmıştır. İşletmelerde üretim maliyetlerinin bütçelenmesinde mamuller arasında dağıtımında direkt işçilik saatleri bir kriter olarak yaygın olarak kullanılmakta idi. Ancak günümüzde, işçiliğin üretim içindeki önemi azalmıştır. Bu nedenle işçilik saatleri, bütçeleme ve dağıtımlarda bir kriter olarak eskisi kadar yaygın kullanılmamaktadır. Teknolojinin yoğun şekilde kullanımı, bütçeleme ve dağıtımlarda işçilik saatleri yerine makine saatleri ya da enerji kullanım miktarlarının kullanılmasına yol açmıştır. Bunların dışında bir çok yeni dağıtım anahtarları da kriter olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Genel üretim maliyetlerinin üretim maliyetleri içindeki oranının çok yükselmesi, birim maliyetlerin hesaplanmasında genel üretim maliyetlerinin dağıtımına daha fazla önem verilmesine neden olmuştur. Günümüzde, genel üretim maliyetlerinin klasik yöntemlere göre dağıtılmaya devam edilmesi durumunda, mamullerin maliyetlerinin yanlış hesaplanmasına, bunun da yanlış işletme kararlarının alınmasına neden olacağı açıktır. Gerçekte karlı olan bir ürünün, zarar ediyormuş gibi görülüp üretiminin durdurulmasına, zarar eden bir ürünün de karlıymış gibi görülüp üretiminin devamına karar verilebilir.

Dağıtımlarda yapılacak yanlış bir hesaplama kayıtların da hatalı olmasına, sonuçta kayıtlar üzerinden yapılan maliyet hesaplarının da yanlış olmasına neden olabilmektedir. Böyle bir hata, ancak güçlü bir iç kontrol yapısı ile ya da bağımsız denetimler ile ortaya çıkartılabilir.

Genel üretim maliyetlerinin dağıtımında ve kaydında olabilecek hataların bir çok nedenleri olabilir. Bu nedenler şöyle sıralanabilir;

1. Birinci dağıtım sırasında işlem hatası yapılmış olabilir,
2. Birinci dağıtım sırasında tutarlar yanlış maliyet yerlerine yazılmış olabilir,
3. Kullanılan dağıtım anahtarları yanlış seçilmiş olabilir,
4. Genel üretim maliyetleri bütçeleri yanlış yapılmış olabilir
5. Genel üretim maliyetleri yükleme oranları yanlış hesaplanmış olabilir.
6. Tahmini üretime yüklenecek genel üretim maliyeti yanlış hesaplanmış olabilir.
7. Fiili genel üretim maliyeti yanlış bulunmuş olabilir.
8. Genel üretim maliyetleri hesabına yanlış kayıt düşülmüş olabilir
9. İkinci dağıtım sırasında yöntemler yanlış uygulanmış olabilir.
10. İkinci dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarları yanlış seçilmiş olabilir.
11. Genel üretim maliyetlerinin ürünler arasında dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarları yanlış seçilmiş olabilir.
12. İkinci ve son dağıtımda işlem hatası yapılmış olabilir.
13. Dönemsellik ilkesi gözardı edilmiş olabilir.
14. Harcama-gider-maliyet ayırımında yanlışlık olabilir.

Tüm bu nedenler üretim maliyetlerinin ve buna bağlı olarak birim maliyetlerin yanlış hesaplanmasına neden olabilir. Ayrıca bu hatalardan dolayı satış fiyatları da yanlış hesaplanacağından işletmenin karlılığı doğrudan etkilenir. Bu hatalar yanlış işletme kararlarının alınmasına ve işletmenin zor durumlara düşmesine neden olabilir.

Sayılan tüm olumsuzlukları gidermenin tek yolu genel üretim maliyetlerini ve dolayısı ile üretim maliyetlerini kontrol altına almak ve sürekli denetime tabii tutmaktır. Denetçi, denetim faaliyetleri sırasında gördüğü eksiklikleri bir rapor halinde ilgililere sunmalı gerekirse alınabilecek önlemler konusunda önerilerde bulunmalıdır.

Açıklamalardan görülebileceği gibi üretim maliyetleri içinde çok yüksek orana sahip olan genel üretim maliyetlerinde yapılacak bir hata doğrudan birim maliyetleri etkilemektedir. Bu da konunun önemini bir kat daha artırmaktadır.

3.3.Genel Üretim Maliyetlerinin Denetim Aşamaları

Genel üretim maliyetlerinin denetimi aşağıdaki aşamalardan oluşur. Bu aşamalar;

1. Genel üretim maliyetleriyle ilgili genel bilgiler toplamak,
2. Genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısını incelemek,
3. Denetim ile ilgili risk düzeyi ile önemlilik düzeyini belirlemek,
4. Genel üretim maliyetlerinin denetimi ile ilgili denetim programlarını hazırlamak,
5. Genel üretim gideri hesabının kayıtsal doğruluğunu incelemek,
6. Genel üretim maliyetlerinin dağıtımının doğruluğunu test etmek,
7. Genel üretim maliyetleri ile ilgili etkenlik denetimini yapmak,
8. Genel üretim maliyetleri ile ilgili bir kanaate ulaşmak ve rapor hazırlamak, şeklinde sıralanabilir.

Bu aşamalardan ilk ikisi hazırlık, 3. ve 4. aşamalar planlama aşaması olarak kabul edilir. 5, 6 ve 7. aşamalar ise denetim faaliyetlerinin yapılması ile ilgili aşamalardır. Son aşama ise denetimin tamamlanması olarak adlandırılabilir.

3.4.Genel Üretim Maliyetleri Denetiminde Hazırlık Çalışmaları

Genel üretim maliyetlerinin denetimine başlanmadan önce denetçinin, denetleyeceği işletme hakkında ön bilgiye sahip olması gerekir. Bunun için önce işletme hakkında bilgiler toplamaya çalışır. Daha sonra üretim sürecini ayrıntılı olarak tanımaya çalışır. Sonra da işletmede uygulanan maliyet hesaplama yöntemlerini tanımaya çalışır. Hazırlık aşaması adı verilen bu denetim çalışmaları aşağıda daha ayrıntılı olarak anlatılmıştır.

3.4.1.Denetlenecek İşletme Hakkında Bilgi Toplanması

Tüm denetim çalışmaları, denetlenecek işletme hakkında ön bilgi toplamakla başlar. Toplanacak bu ön bilgiler içinde, işletmenin faaliyet bilgileri yanında işletme yöneticilerinin denetime ve denetçilere karşı genel tutum ve davranışlarının ne olduğu da vardır.

Toplanacak faaliyet bilgiler içinde işletmenin faaliyet konusu, sermayesi, ortakları, ne zaman kurulduğu, ne ürettiği, işletmenin örgüt yapısı, stok değerlendirme yöntemleri vb. gibi bilgiler yer alır. Ayrıca daha önce işletmenin denetime tabi tutulup tutulmadığını da öğrenmek önemlidir. Eğer denetlenmiş ise, önceki denetçiden işletme hakkında çok daha ayrıntılı bilgiler almak mümkün olur ve gereklidir.

İşletme yöneticilerinin denetime karşı tutum ve davranışları son derece önemlidir. Eğer yönetici, denetçiye ve denetime inanmıyorsa yapılacak denetimin başarıya ulaşması mümkün değildir. Böyle bir durumda denetçinin denetim faaliyetlerine başlamayıp işi iade etmesi en isabetli karar olacaktır.

Ancak yöneticiler denetimin gereğine inanıyorlarsa ve ellerindeki tüm imkan ve bilgileri denetçiye sunuyorsa, denetimin başarıya ulaşması daha kolay olur. Artık bundan sonra denetimin başarıya ulaşması sadece denetçinin yapacağı çalışmalara bağlıdır.

3.4.2. Denetlenecek İşletmenin Üretim Sürecinin Tanınması

Denetçinin genel üretim maliyetlerini başarılı bir şekilde denetleyebilmesi için işletmenin üretim sürecini çok iyi tanınması gerekir.

Bu amaçla, denetçi, işletmenin ürün çeşitlerini, her ürün için kullanılan hammadde, yardımcı malzeme ve işletme malzemelerinin neler olduğunu, endirekt işçilik olarak hangi tür işçiliklerin kabul edildiğini, üretimin hangi safhasında ne tür maliyetlerin ortaya çıktığını öğrenmelidir. Her şeyden önemlisi ise, denetçinin, üretim faaliyetlerinin, hammadde alımından başlayarak üretimin tamamlanması aşamasına kadar üretimin hangi işlemlerden geçtiğini ve her bir işlemde hangi maliyet türünün tüketildiğini öğrenmesi gerekir. Ayrıca işletmede mevcut sorumluluk merkezlerinin neler olduğu, her bir sorumluluk merkezinde hangi işlerin yapıldığı öğrenilmelidir.

Aynı zamanda, işletmede yapılan üretimde teknolojinin mi yoksa emeğin mi yoğun olarak kullanıldığını belirlemelidir. Bu, denetimin ikinci bölümde anlatılan yaklaşımlardan hangisine göre şekillendirilmesi gerektiğini belirler.

3.4.3. Denetlenecek İşletmede Kullanılan Yöntemlerin Tanınması

Denetçinin genel üretim maliyetlerini denetleyebilmesi için işletmede maliyet hesaplamalarında kullanılan yöntemleri bilmesi ve tanınması zorunludur. Aksi takdirde genel üretim maliyetlerinin denetlenmesi imkansızdır. Denetçi, denetleyeceği işletmelerde maliyetlerin belirlenmesinde kullanılan yöntemleri tespit etmeli ve denetim çalışmalarını buna göre yönlendirmelidir.

Denetçinin önce stoktaki hammadde ve malzeme türlerinin, hangi değerlendirme yöntemi ile izlendiğini belirlemesi gerekir. Çünkü bu yöntemlerin her birinde üretime gönderilen hammadde ve malzemelerin maliyetleri farklı fiyatlardan hesaplandığından, işletmenin stoklarını hangi değerlendirme yöntemi ile izlediği önem arz eder. İşletmede kullanılabilen stok değerlendirme yöntemleri aşağıda isim olarak verilmiştir. Bunlar; [HAFTACI, 1999, s.45]

- Basit Ortalama Yöntem
- Ağırlıklı Ortalama Yöntem
- Hareketli Ortalama Yöntem
- İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi
- Son Giren İlk Çıkar Yöntemi
- Standart Fiyat Yöntemi
- Belirli Parti Maliyeti Yöntemidir

Bu yöntemlerin her birinde endirekt madde ve malzemelerin maliyetleri farklı hesaplandığından genel üretim maliyetleri etkilenmektedir. Bu nedenle hangi yöntemin uygulandığını bilmek önemlidir. Ayrıca denetçinin, işletmede daha önceki yıllarda hangi yöntemleri kullandıklarını da öğrenmesi gerekir. İstenen durum, kullanılan yöntemlerin değişmemesidir. Çünkü bu yıllar itibari ile karşılaştırmayı kolaylaştırır ve anlamlılaştırır. Aksi takdirde yöntem değişikliklerinden dolayı yıllar arasındaki karşılaştırma anlamlı olmayacaktır. Ayrıca, bu konuda denetçi, madde ve malzeme türlerinin ayrı stok kartları tutulması gerektiğini aksi takdirde tüm maliyet hesaplamalarının yanlış çıkacağını bilmelidir.

Denetçi, işletmede işçiliklerin hesaplanmasında hangi işçilik hesaplama yönteminin kullandığını öğrenmelidir. Bu işçilik hesaplama yöntemleri; [ALPUGAN, 1998, s.78].

- Zaman başına ücret hesaplama yöntemi,
- Parça başına ücret hesaplama yöntemleri,
- Primli ücret hesaplama yöntemleri olarak adlandırılmaktadır.

Bu yöntemlerin her birine göre endirekt işçilik maliyetleri farklı hesaplanmaktadır. Bu nedenle her yöntemde genel üretim maliyetleri farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Denetçinin, işletmenin önceki yıllarda hangi yöntemi uyguladığını bilmesi gerekir. Çünkü dönemler arası karşılaştırmaların anlamlı olabilmesi için bu önemlidir.

Bu yöntemlerin dışında, denetçi, işletmede birim maliyet hesaplama yöntemlerinden hangilerinin kullandığını öğrenmelidir. Üretim tekniğine göre, sipariş mi yoksa safha maliyet yöntemini mi, kapsamlarına göre; tam, değişken, asal ya da normal maliyet yöntemlerinden birini mi, hesaplama zamanına göre, fiili, tahmini ya da standart maliyet yönteminin mi uygulandığını öğrenilmesi gerekir. Ayrıca, genel üretim maliyetlerinin dağıtımında, geleneksel yöntemlerin mi yoksa faaliyete dayalı yöntemin mi kullandığını öğrenilmesi gerekir. Bu yöntemler ikinci bölümde ayrıntılı biçimde anlatılmış olduğundan burada tekrar anlatılmamıştır.

3.4.4.Denetlenecek İşletmedeki Tüm Genel Üretim Maliyeti Türlerinin Tanınması

Denetçi, denetleyeceği işletmede, hangi maliyet türlerinin ortaya çıktığını ve bunların özelliklerini tanımak durumundadır. Çünkü, maliyet türleri birbirlerinden çok farklı şekillerde ortaya çıkmakta ve farklı özellikler taşımaktadır. Bu nedenle denetçi denetleyeceği işletmede hangi maliyet türlerinin ortaya çıktığını araştırıp öğrenmelidir.

Denetçilerin incelemesi gereken ve genel üretim maliyetlerinin denetimi konusu içine giren maliyet türleri ve bu türlere ait belgeler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır [TÜREDİ - DİNÇ, 2000, s.20].

- **Yardımcı ve işletme malzeme türlerinin incelenmesi** : Denetçi, bunlara ait satın alma faturalarını, malzeme çıkış makbuzlarını, stok izleme kartlarını, envanter defterlerini inceler ve muhasebe kayıtları ile karşılaştırır. Amaç herhangi bir hata olup olmadığını ortaya çıkarmak ve kayıtlara güveni sağlamaktır.
- **Endirekt işçilik türlerinin incelenmesi**: Denetçi, işçiliklerle ilgili ücret bordrolarını, işçilik takip kartlarını, toplu sözleşmeleri inceler ve muhasebe kayıtları ile karşılaştırır. Amaç, endirekt işçiliklerin direkt işçiliklerden doğru bir şekilde ayırt edilip edilmediğini belirlemektir. Hata varsa bunların düzeltilmesidir.
- **Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin incelenmesi** : Elektrik faturaları, doğal gaz faturaları, telefon ve su faturaları, bakım ve onarım giderleri ile ilgili belgeler, temizlik hizmetleri ile ilgili belgeler vb. bu gider türü altında toplanır. Denetçi, bu belgelerle muhasebe kayıtlarını karşılaştırarak hata aramaya çalışır.
- **Çeşitli Giderlerin incelenmesi** : Kırtasiye malzemelerinin alım faturaları, temizlik malzemelerinin alım faturaları, kira makbuzları, sigorta poliçeleri ve ödeme makbuzları, yakıt alım faturaları vb. gibi gider faturaları çeşitli giderler adı altında toplanır. Denetçi bu faturalardan faydalanarak muhasebe kayıtları ile karşılaştırarak hata olup olmadığını inceler.
- **Vergi Resim ve Harçların incelenmesi** : Damga vergileri, belediyeye yapılan ödemeler, notere ödenen harçlar, gümrük vergileri vb vergiler gider niteliğindedir. Bu vergilerin ödenmesinde alınan makbuzların incelenerek herhangi bir hata olup olmadığı incelenir.
- **Amortisman ve Tükenme Paylarının İncelenmesi** : Duran varlıkların alım faturaları, amortisman defterleri, yeniden değerlendirme hesaplamaları, kıst amortisman uygulamaları denetçi tarafından incelenmeli ve muhasebe kayıtları ile karşılaştırmalıdır.

Bir üretim işletmesi için, özellikle yardımcı ve işletme malzemelerinin, endirekt işçiliklerin, duran varlıkların ve amortisman hesaplamalarının, enerji ve yakıt kullanımlarının genel üretim maliyetleri içindeki yeri çok önemlidir. Denetimde ise en fazla üzerinde durulması gereken gider türlerini oluştururlar. Çünkü işletmelerde en fazla hata ortaya çıktığı türler bunlardır. Bu nedenle bu türlerin özellikle incelenmesi önemlidir.

3.5.Genel Üretim Maliyetleri Denetiminde Planlama Çalışmaları

Denetçi, yapacağı denetimin düzeyini belirlemek amacı ile denetim planlaması yapmak zorundadır. Denetim planlamasının en önemli aşamasını ise iç kontrol yapısının değerlendirilmesi, denetim risk düzeyinin belirlenmesi ve önemlilik düzeyinin hesaplanması oluşturur. Bu aşamalar tamamlandıktan sonra denetim çalışmalarına başlamak amacı ile bir denetim programı oluşturulur ve bu denetim programı çerçevesinde denetim çalışmalarına başlanır ve tamamlanır.

3.5.1.Genel Üretim Maliyetleri ile İlgili İç Kontrol Yapısının İncelenmesi

İşletmeler fiziki olarak büyüdükçe buna paralel olarak faaliyetlerin sayısı ve karmaşıklığı da artar. Bu gelişmeler sonucunda işletme idarecilerinin işletme faaliyetlerini doğrudan kontrol altında tutmaları imkansızlaşmaktadır. Ortaya çıkan bu olumsuz durum ancak etkin bir iç kontrol yapısı kurularak giderilebilir [GÜRBÜZ, 1990, s.45].

Binlerce belge ve kaydın tek tek kontrolünün imkansız olması, yöneticileri işlem anında kontrole yöneltmiştir. İşlemlerin bizzat yönetici tarafından kontrolünün imkansız olması nedeniyle sorumluluk ve yetki devri yapılarak kontrolün kaynağında ve zamanında yapılmasına çalışılmaktadır.

İşletme yönetimleri iç kontrolü sağlamak amacı ile önemli noktalarda kontrol sistemi kurarak bu olumsuzluğu gidermeye çalışırlar. Sistemin amacı, yapılan işlemleri birkaç sorumlu kişinin kontrolünden geçirerek olası hata ve hileleri en aza indirmektir. Bu durum maliyet hesaplarında olabilecek, başlangıçtan gelen hatalar nedeniyle yapılacak yanlışlıkları da önler.

İç kontrol yapısı işletme yönetimleri için olduğu kadar denetçiler için de son derece önemli hale gelmiştir. Çünkü binlerce belge ve kaydın olduğu bir işletmede tüm belge ve kayıtları teker teker denetlemek imkansızdır. Bu nedenle etkin bir iç kontrol yapısı denetçinin işini son derece kolaylaştırmaktadır.

Özellikle genel üretim maliyetlerinin denetiminde, denetlenmesi gerekli çok fazla sayıda ve farklı özelliklerde gider türü ve belge sayısının olması, bu denetim çalışması açısından iç kontrol yapısının önemini bir kat daha artırmaktadır. Bu yüzden denetçi, genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısını inceleyerek, yapacağı çalışmalara yön vermeye çalışmalıdır.

Genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısının başlıca amacı işletmede genel üretim maliyetleri ile ilgili varlıkları (duran varlıklar, yardımcı madde ve malzemeler, işletme malzemeleri, yakıt vb gibi) korumak, maliyet muhasebesi ile ilgili kayıtlardaki hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemektir. Bu amaçların yanında, [Türedi, 2000, s.148];

- Maliyet muhasebesindeki bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Maliyet muhasebesindeki bilgilerin zamanında elde edilmesinin sağlanması,
- Maliyetler ile ilgili kayıtların maliyet muhasebesi standartlarına uygunluğunun sağlanması,
- Genel üretim maliyetlerini ilgilendiren faaliyetlerin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması,
- Genel üretim maliyetlerini ilgilendiren faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin sağlanması,

gibi bazı amaçlarda son derece önemlidir.

Bu amaçlar doğrultusunda kurulan iç kontrol yapısı, denetçinin çalışmalarının daha kısa ve etkin olmasını sağlar. Yine bu vesile ile, denetçi zamanını daha önemli denetim noktaları için harcayabilmektedir. Ancak ne kadar mükemmel bir sistem kurulursa kurulsun, hata ve hilelerin ya da düzensizliklerin tamamı ile önlenmesi imkansız gibidir.

Bu nedenle, bir işletmede ne kadar etkin bir iç kontrol yapısı olursa olsun dış denetime her zaman ihtiyaç duyulur.

Denetçinin görevi mevcut iç kontrol yapısını değerleyerek, etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını test etmek, aynı zamanda yukarıdaki sakıncaların doğup doğmadığını incelemektir. Yapılan testler sonucunda eğer herhangi bir olumsuz durumla karşılaşılmağı ise denetçi yapacağı denetim çalışmalarının sayısını ve zamanını kısaltarak, kısa zamanda denetimi tamamlayabilir. Aksi takdirde denetim çok uzun zaman alacak ve maliyetli olacaktır. [GÜREDİN, 1993, s.165]

Genel üretim maliyetlerinin denetiminde, denetçi genel üretim maliyetlerinin içinde bulunduğu tüm koşulları bilmeli, genel üretim maliyetlerine etki eden iç kontrol yapısını dikkatlice değerlemelidir.

Bunun için, denetçi genel üretim maliyetlerinin en önemli unsurlarından olan duran varlıklar ile ilgili iç kontrol yapısını incelemelidir. Bunun için önce, duran varlık satın alınması durumunda, satın alınan duran varlığın istenen niteliklere sahip olup olmadığını kontrol eden bir sorumlu kişinin olup olmadığını araştırılır. Daha sonra satın alınan duran varlığa belli bir kayıt numarası veriliyor mu, bu duran varlık kayıt numarası ile birlikte amortisman defterine kayıt ediliyor mu, ve bu işlemler için bir sorumlu var mı? Araştırılmalıdır. Bunun yanında işletme politikası gereği duran varlıkların bir kişi ya da maliyet yerleri sorumluları üzerine zimmet edilip edilmediği kontrol edilmelidir. Eğer zimmet ediliyorsa duran varlıkların çalınma ya da kaybolma riski azalır. Ayrıca duran varlıklar ile ilgili amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplarının yalnız bir kişi sorumluluğunda olup olmadığı kontrol edilmelidir. Ayrıca, bozulan, değersiz hale gelen, yıpranan duran varlıklar hakkında zamanında muhasebeye bilgi verilip verilmediği kontrol edilmelidir. Eğer bu kontrollerden olumlu yanıt alınır, bu iç kontrol yapısının kuvvetli olduğu anlamına gelir. Bu takdirde bu gider türleri üzerinde ayrıntılı denetime gerek duyulmaz.

Endirekt işçilikler ile iç kontrol yapısının incelenmesinde, denetçi önce işletmede üretim bölümünde çalışan kaç işçi olduğunu öğrenmelidir. Daha sonra işletmede işçilik zaman kartlarının zamanında ve hatasız doldurulup doldurulmadığı kontrol edilmelidir.

Aynı zamanda doldurulan zaman kartlarının muhasebeye zamanında aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir. Bunun yanında işletmede işçiliklerin oluşmasında boşa geçen zamanların indirekt işçilik olarak yazılıp yazılmadıkları kontrol edilmelidir. Yine işçilikler ile ilgili ücret bordrolarının tek kişi tarafından mı doldurulduğu, ve en az bir üst yönetici tarafından onaylanıp onaylanmadığı kontrol edilmelidir. Eğer bu kontrollerden olumlu sonuç alınır ise işletmenin iç kontrol yapısının kuvvetli olduğu ortaya çıkar.

Yardımcı malzeme ve işletme malzemeleri açısından iç kontrol yapısı incelendiğinde, önce sipariş verilen madde ve malzemelerin nitelik ve kalitesinin önceden belirlenip belirlenmediği, sipariş için ön araştırma yapılıp yapılmadığı, işletmeye gelen siparişlerin sorumlu kişi tarafından kontrol ve testleri yapılıp teslim alınıp alınmadıkları, teslim alınan madde ve malzemelerin depo sorumlusu tarafından zamanında stok kartlarına işlenip işlenmediği, depodan üretime gönderilen madde ve malzemelerin zamanında aynı sorumlu kişi tarafından stok kartlarına işlenip işlenmediği, depoya giren ya da depodan çıkan madde ve malzemeler ile ilgili bilgilerin muhasebeye ve satın almaya verilir verilmemesi, muhasebenin zamanında kayıt yapıp yapmadığı, madde ve malzemelerin belli zamanlarda envanterinin yapılıp yapılmadığı gibi konularda kontroller yapılmalıdır. Kontrol sonuçları olumlu ise bu iç kontrol yapısının kuvvetli olduğu anlamına gelir. Bu durumda madde ve malzemeler üzerinde ayrıntılı bir denetime gerek duyulmaz. Aksi halde ayrıntılı bir denetim programı yapılması gerekir.

Genel üretim maliyetleri türleri içinde bir başka önemli kalem ise yakıt giderleridir. Denetçi, bu maliyet türü üzerinde iç kontrol yapısını incelerken, yakıtın satın alınırken ve yakıt deposuna pompalanırken yakıt sayacının kullanılıp kullanılmadığı, yakıt teslim alınmadan sorumlu kişinin olup olmadığı, sorumlu kişinin satıcı şirketten gelen makbuzda miktar ile yakıt deposuna pompalama sırasında çalışan sayaçtan alınan yakıt miktarının birbiri ile eşit olduğunun sorumlu kişi tarafından kontrol edilip edilmediği, yakıt deposundan kimlere yakıt verildiğinin belgelendirilip belgelendirilmediği, bu belgelerin birer kopyasının muhasebeye ve üst yöneticiye belli zamanlarda gönderilip gönderilmediği, en az ayda bir yakıt deposunun envanterinin yapılıp yapılmadığı hususlarını kontrol etilmelidir. Bu kontroller olumlu sonuç veriyorsa iç kontrol yapısının kuvvetli olduğu anlamına gelir. Bu durumda yakıt giderleri ile ilgili ayrıntılı denetime

gerek duyulmaz. Bu nedenle denetim daha kısa zamanda ve daha az maliyetle tamamlanabilir.

Ayrıca denetçi, yapacağı tüm iç kontrol yapısı değerlemelerinde, sorumlu kişilerin yeterli bilgi ve eğitime sahip olup olmadığını da kontrol etmelidir.

3.5.1.1.İç Kontrol Yapısının Unsurları

Denetçi, genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısını değerlerken başlıca dört konuya dikkat etmelidir. Bu konular kısaca şöyle açıklanabilir.[BOZKURT, 1985, s.17]

- İşletmede yetki ve sorumluluklar uygun bir şekilde dağıtılmış mıdır? Kısaca işletmenin örgüt yapısı genel üretim giderleri ile ilgili iç kontrollerin sağlanmasında uygun mudur?
- İşletmede genel üretim maliyetleri ile ilgili ayrıntılı bir maliyet raporu elde edilebilecek etkin bir kontrol sağlayacak muhasebe sistemi var mıdır?
- İşletmede genel üretim giderleri ile ilgili bölümlerde uygun, yeterli sayı ve kalitede eleman çalışıyor mu?
- Örgüt içinde genel üretim maliyetleri ile ilgili bölümlerin görev ve işlevlerini yerine getirirken yıl boyu yapılan işlemleri devamlı kontrol altında tutacak bir iç denetim fonksiyonu var mıdır?

Bu dört unsura bilgisayar teknolojisi de dikkate alınarak beşinci bir unsur eklenebilir.

“Genel üretim maliyetlerinin kontrolünde faydalı olacak yeterli ve etkin bir yazılım ve donanım sistemi var mıdır?” [DİNÇ, 1996, s.37].

Denetçi, genel üretim maliyetleri ile ilgili yukarıdaki beş unsura göre işletmenin iç kontrol yapısını değerlemelidir. Yukarıda sayılan besinci unsur, günümüzde teknolojiyi yoğun şekilde kullanmaya başlayan işletmelerde hata ve hilelerin ortaya çıkarılabileceği en önemli kaynak haline gelmiştir. Bu nedenle denetçinin, iç kontrol yapısını değerlerken,

işletmenin yazılım ve donanım sistemini de değerleyebilecek bir bilgi birikimine sahip olması zorunludur.

3.5.1.2. Genel Üretim Maliyetleri İle İlgili İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi

İç kontrol yapısının değerlendirilmesinde temel olarak iki amaç ortaya çıkar. Bu amaçlardan birincisi, denetim çalışmalarını planlamaktır. İç kontrol yapısını değerlemenin ikinci amacı ise yönetime bilgi vermek ve önerilerde bulunmaktır.

Genel üretim maliyetlerinin denetiminde de iç kontrol yapısını değerlemenin amacı genel üretim maliyetleri ile ilgili denetim planlamasını yapmaktır. Bunun dışında iç kontrol yapısının değerlendirilmesi sırasında ortaya çıkacak olumsuz durumları görev alanı içine girmese de meslek sorumluluğu gereği yönetime bildirmek de ikinci bir amaç olarak ortaya çıkmaktadır.

Genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde denetçinin ortaya koyacağı iki görüş vardır. Bunlar; [URAS, 1995, s.25]

- Sistemin etkin ve yeterli,
- Sistemin eksik veya yetersiz olduğu yönündeki görüşlerdir.

Genel üretim maliyetlerinin denetimi ile ilgili çalışmaları planlamak için iç kontrol yapısının değerlendirilmesinin yapılması denetçiler tarafından çok sıkça kullanılan bir yoldur. Yapılan değerlendirmeler sonucunda, iç kontrol yapısının etkin olduğu anlaşılırsa, denetçi denetleyeceği işletmenin kayıtlarına daha fazla güvenir. Buna karşın iç kontrol yapısı etkin değilse denetçi işletmenin kayıtlarına pek güvenmez. Bunun için denetim çalışmalarının kapsamını genişletir.

İç kontrol yapısını değerlemek için çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemler; [BOZKURT, 1998, s.139]

- Muhtıra yöntemi
- Akış şemaları yöntemi
- Anket yöntemi olarak adlandırılmaktadır.

Bu yöntemler içinde denetçiler tarafından en çok kullanılan yöntem anket yöntemidir. Özellikle günümüzde kontrol riskinin belirlenmesinde anket yöntemi çok yardımcı olmaktadır.

Aşağıda, genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde iç kontrol yapısı unsurları açısından ayrı anket sorularının nasıl oluşturulacağı ve değerlendirilmesinin nasıl yapılacağı üzerinde durulacaktır.

Genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrol anket soruları, iki farklı yaklaşım ile hazırlanabilir. Bu yaklaşımlar,

- İşletmeyi tanıma amacı ile iç kontrol yapısını değerlendirmeye yönelik anket soruları,
- Genel üretim maliyetleri ile ilgili işlemleri tanıma amacı ile, iç kontrol yapısını değerlendirmeye yönelik anket soruları, olarak adlandırılabilir.

Bu yaklaşımlardan birincisinde amaç, iç kontrol yapısını daha genel olarak değerlendirilerek, işletmeyi bütün olarak değerlendirmektir.

İkinci yaklaşımın amacı ise, iç kontrol yapısını alt düzeylere indirilerek daha ayrıntılı bir inceleme yapmaktır. Böylece işletmenin hangi maliyet türlerinde iç kontrol gücünü yaşadığı rahatlıkla görülebilmekte ve amaca yönelik doğru tedbirler alınabilmektedir. Özellikle genel üretim maliyetlerinin denetimi gibi özel amaçlı denetimlerde bu ikinci yaklaşımın kullanılması son derece yararlı sonuçlar verir.

Genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrol anket sorularının hazırlanmasında, denetçinin önce kontrol etmesi gereken önemli düzeyde ki maliyet türlerini sınıflandırması gerekir. Buna göre denetçi, iç kontrol yapısını değerlendireceği maliyet türlerini aşağıdaki gibi sınıflandırmalıdır.

- Endirekt madde ve malzeme maliyetleri ile ilgili iç kontrollerin incelenmesi,
- Endirekt işçilik maliyetleri ile ilgili iç kontrollerin incelenmesi

- Amortisman maliyetleri ile ilgili iç kontrollerin incelenmesi
- Enerji ve yakıt maliyetleri ile ilgili iç kontrollerin incelenmesi
- Diğer genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrollerin incelenmesi.

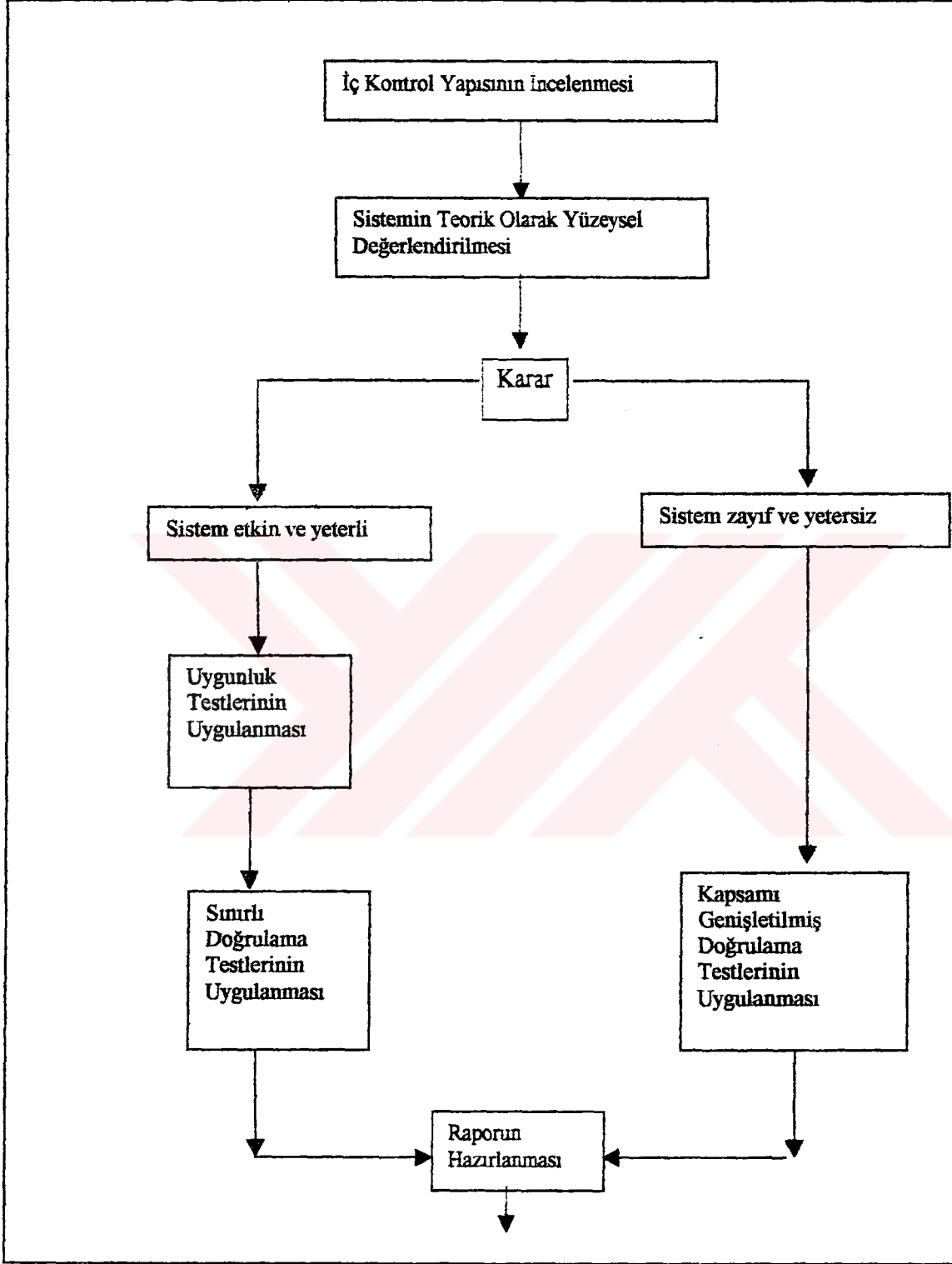
Denetçi bu sınıflandırmayı yaptıktan sonra her tür ile ilgili iç kontrol anket sorusu hazırlar. Anket sorularının, iç kontrol yapısının unsurlarını içerecek şekilde hazırlanması gerekir. Böylece her maliyet türü ile ilgili işletmenin hangi noktalarında eksiklik olduğu daha ayrıntılı görülmüş olunur. Böylece denetçi, denetim çalışmalarını nerede yoğunlaştırması gerektiğini rahatlıkla görebilir.

Genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapılarının değerlendirilmesinde kullanılacak anket sorularının hazırlanmasında denetçinin, iç kontrol yapısının unsurlarını çok iyi yorumlayabilmesi gerekir.

Anket soru kağıtlarının doldurulmasında kullanılan üç yöntem mevcuttur. Bunlar;

- Denetçi işletme sorumluları ile yüz yüze görüşerek anket sorularını bizzat kendi doldurabilir,
- Denetçi, anket sorularını işletme sorumlularına dağıtarak doldurulmasını isteyebilir,
- Denetçi, işletmede yapacağı incelemeler sonucu anket sorularını kendi cevaplayabilir.

Bu yöntemlerden, en güvenlisi üçüncü yöntemdir. Çünkü, denetçi işletmede yaşadığı, gördüğü ve duyduğu tüm bilgileri kullanarak hiçbir etkilenmeye maruz kalmadan anket sorularını cevaplayabilmektedir. Bu yöntemle bağlı olarak, anket sorularının değerlendirilmesi sonucunda yüzde yüze yakın güvenilir sonuçlar elde etmek mümkündür.



Şekil 7

İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi

Kaynak: [URAS, 1995, s.27]

Diğer yöntemlerde işletme sorumluları işine gelmeyen sorulara yanlış ya da yanıltıcı cevaplar verebildiğinden, anket sonuçlarının değerlendirilmesi sonucu güvenilir bilgiler elde etmek mümkün olmamaktadır.

Anket soru formlarının hazırlanmasında üç farklı yöntem mevcuttur. Bu yöntemler,

- Cevapların “evet” ya da “hayır” şeklinde alındığı yöntem (İkili cevap yöntemi),
- Cevapların “kuvvetli”, “orta” ve “zayıf” şeklinde alındığı yöntem (Üçlü cevap yöntemi),
- Cevapların “çok iyi”, “iyi”, “orta”, “zayıf” ve “çok zayıf” şeklinde alındığı yöntem (beşli cevap yöntemi) olarak sıralanabilir.

Birinci yöntem, yani ikili cevap yöntemi 1960-70’li yıllarda yaygın şekilde kullanılan bir yöntemdi. Ancak bugün, özellikle denetim riskinin hesaplanabilmesi için üçüncü yöntemin yani beşli cevap yönteminin kullanılması daha uygun olmaktadır. Tezimizde bu yöntem benimsenmiştir.

3.5.1.2.1. İşletmeyi Tanıma Amacı İle İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formunun Düzenlenmesi

Denetçi aşağıda hazırlanmış bir anket formu yardımı ile işletmeyi genel olarak tanımaya çalışır. Bu anket formu, işletmenin örgüt yapısı, muhasebe örgütlenmesi, eleman, iç denetim ve bilgisayar yazılım donanım sistemi hakkında bir fikir elde edilebilecek şekilde düzenlenir.

İşletmenin Ünvanı	:	Çok İyi	İyi	Orta	Zayıf	Çok zayıf
Denetlencin Dönem	:					
Değerlemenin Amacı	: İşletmenin iç kontrol yapısının değerlendirilmesi					
Değerleme Tarihi	:					
Denetçinin Adı Soyadı	:					
Malzeme ihtiyacının, depo görevlisi tarafından satın almaya bildirilmesi gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Malzeme siparişlerinin, satın alma bölümü tarafından gerekli araştırma yapıldıktan sonra verilmesi gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Depo görevlisinin ihtiyaç planlaması dahilinde üretim bölümü ile diyalog halinde olması gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Üretim bölümüne gönderilen madde ve malzemelerin miktar ve kalite kontrolünün üretim bölümü şefliğince yapılması gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Kalitesiz madde ve malzemelerin üretimde kullanılmaması için bir kontrol birimi kurulmuş olması gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Muhasebe bölümüne gelen belgeler üzerinde satın alma ve depolama şeflerinin kontrol parafları olması gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Maliyet hesaplamaları için muhasebe bölümü ve üretim bölümünün işbirliği içinde olmaları gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Genel üretim maliyetlerinin izlenmesinde faaliyetler temelinde bir örgütlenmesinin var olması gerekli. Bu konudaki örgütlenme nasıl?						
İşçilik zaman kartlarının bizzat bölüm şefleri tarafından doldurulması gerekli. Bu konudaki uygulama nasıl?						
Bölmeler arasında koordinasyonun olması gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Bölmelerde çalışan elemanlar arasında yetki ve sorumlulukların kesin ve net çizgilerle belirlenmiş olması gerekli. İşletmenizdeki durum nasıl?						
Her hangi bir yetkili kişi tarafından ortaya çıkartılan bir eksikliğin düzeltilmesi için gereksiz ve zaman alıcı brokratik işlemlerin olmaması gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Genel üretim maliyetleri ile ilgili standartların belirlenmiş olması gerekli. Bu konudaki çalışmaların güvenilirliği nasıl?						
Genel üretim maliyetleri ile ilgili bütçeler ve standartların her yıl yenilenmesi gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Maliyet muhasebesinin, sorumluluk merkezlerine göre örgütlenmesi gerekli. Bu konudaki örgütlenme nasıl?						
Genel üretim gideri hesabına kayıtlar yapılırken belgeler üzerinde gerekli kontrollerin var olup olmadığının titizlikle incelenmesi gerekli. Bu konudaki örgütün işlerliği nasıl?						
Belgelerin kanunlara uygunluğunun test edilmesi gerekli. Bu konudaki örgütün işlerliği nasıl?						
Gider maliyet ayırımı son derece önemlidir. Bu konudaki uygulamaların güvenilirlik derecesi nasıl?						
Muhasebe kayıtlarının bizzat sorumlu kişiler tarafından yapılması gerekli. Bu konudaki örgütlenmenin işlerliği nasıl?						
Muhasebe kayıtlarının yardımcı elemanlar tarafından yapılmasına izin verilmemesi gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Yardımcı elemanlar tarafından yapılan hesaplamaların sorumlu kişiler tarafından denetlenmesi gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Genel üretim giderleri hesabının maddilik testlerinin her ay sonu yapılması gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?						
Dağıtımda kullanılacak anahtarların seçiminde üretim mühendisleri ve muhasebe müdürünün işbirliği içinde olması gerekli. Bu konudaki örgütün işlerliği nasıl?						

Muhasebe bölümünde çalıştırılan elemanlar mesleki bilgi ve deneyime sahip olması gerekli. Bu konuda muhasebe örgütlenmesinin durumu nasıl?					
Personel alımlarında işe göre adam prensibinin uygulanması gerekli. Bu konuda personel işleri biriminin uygulaması nasıl?					
İşletme içinde personeli yeterli bilgiye ulaştırmak için seminerlerin düzenlenmesi gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
Personelin uygulanan maliyet sistemlerini tanınması gerekli. Bu konuda durum nasıl?					
Personelin kontrol ve denetim faaliyetlerinin önemini kavramış olması gerekli. Bu konuda personelin durumu nasıl?					
İşletmede personel devir hızının düşük olması gerekli. Bu konuda işletmenin durumu nasıl?					
İşletmede iç denetim faaliyetlerinin ciddi olarak yürütülmesi gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
İç denetçinin bağımsız olabilmesi için doğrudan genel kurula bağlı olması gerekli. Bu konudaki işleyiş nasıl?					
İşletme yöneticilerinin denetimin gerekliliğine inanmış olmaları gerekli. Bu konuda yönetim kademesinin düşünceleri nasıl?					
İç denetçinin mesleki standartlara sahip olması gerekli. Bu konudaki uygulama nasıl?					
İç denetçinin belirlenmiş iç kontrol ile ilgili kurallara ilişkin uygunluk denetimlerini yıl içinde belli dönemlerde sık sık yapması gerekir. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
Genel üretim maliyetleri ile ilgili hedef ve gerçekleşen arasında sapma analizleri yapılması gerekli. Bu konudaki uygulamaların durumu nasıl?					
İç denetçinin, genel üretim maliyetleri ile ilgili dağıtım hesaplamalarını incelemesi gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
Sapmalar ile ilgili analiz sonuçlarının zamanında yönetime sunulması gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
İç denetim faaliyetlerinin sürekli yapılması gerekli. Bu konudaki durum nasıl?					
Tüm birimleri birbirine bağlayan bir network sisteminin kurulmuş olması gerekli. Bu konuda mevcut durum nasıl?					
Elemanların, yazılım ve donanım sisteminde yapılan değişikliklerden zamanında haberdar edilmesi gerekli. Bu konudaki örgütün işlerliği nasıl?					
Yazılım ve donanım ile ilgili bakım ve onarımların zamanında yapılması gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
Yazılım ve donanım sistemi ile ilgili güvenlik duvarı oluşturulması gerekli. Bu konuda sistemin durumu nasıl?					
Yazılım ve donanım sistemi ile ilgili güvenlik kurallarına riayet edilmesi gerekli. Bu konudaki uygulamanın güvenilirlik derecesi nasıl?					
Yazılım ve donanım sistemi ile ilgili şifrelerin sorumsuz kişilere verilmemesi gerekli. Bu konudaki uygulamaların durumu nasıl?					
Yazılım ve donanım sistemini kullanan kişilerin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekli. Bu konuda örgütün durumu nasıl ?					
Yazılım ve donanım sisteminin sonradan veri girişine engel olması gerekli. Bu konudaki örgütlenmenin durumu nasıl?					

Şekil : 8

İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formu Örneği

Denetçi, bu anket soru formundan yararlanarak işletme hakkında bir değerlendirme yapma imkanına kavuşur. Bundan sonra denetçi, genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısının değerlemesini yaparak denetim çalışmalarına katkı sağlar.

3.5.1.2.2.Genel Üretim Maliyetleri İle İlgili İşlemleri Tanıma Amacı İle İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formlarının Düzenlenmesi

Denetçi önemli genel üretim maliyeti türleri üzerinde ayrıntılı iç kontrol yapısı değerlemesi yaparak denetim çalışmalarını planlamaya çalışır. Bu değerlendirme çalışmaları için bir anket soru formu hazırlanır. Bu anketler sayesinde genel üretim maliyetleri ile ilgili işlemlerin iç kontrol yapıları hakkında bilgi toplanır. Bu bilgiler toplandıktan sonra işletmenin hangi noktalarında hata ve hile ortaya çıkma olasılığının yüksek olduğu belirlenebilmektedir. Böylece, daha etkin bir denetim programı hazırlanabilir.

3.5.1.2.2.1.Endirekt Madde ve Malzeme Maliyetleri İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formlarının Düzenlenmesi

Denetçinin indirekt madde ve malzeme maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısına yönelik anket sorusu hazırlarken, işletmede madde ve malzeme alımının belli bir prosedüre bağlanmış olup olmadığı, bu prosedüre uyulup uyulmadığı, genel kabul görmüş maliyet muhasebesi ilkelerine uyulup uyulmadığı, madde ve malzemelerin depolanması ve korunması ile ilgili prosedürün olup olmadığı, stok hareketlerinin ayrıntılı bir şekilde izlenip izlenmediği gibi konulara dikkat etmesi gereklidir.

Denetçi, aşağıda hazırlanmış anket soru formu örneği yardımı ile işletmenin madde ve malzeme maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısı hakkında çok ayrıntılı bilgiye sahip olur.

		Cok iyi	İyi	Orta	Zayıf	Cok zayıf
Denetlenen İşletmenin Ünvanı :						
Denetlenecek Dönem :						
Değerlemenin Amacı : Endirekt madde ve malzemeler						
Değerleme Tarihi :						
Denetçinin Ad Soyadı :						
Kurumu :						
1	Yetki ve sorumluluk dağıtımı ile ilgili açık ve anlaşılır bir işletme politikasının olması gerekli. Bu konudaki durum nasıl?					
2	Madde ve malzemelerin satın alınmasından sorumlu kişiler olması gerekli. Bu konudaki durum nasıl?					
3	Madde ve malzemelerin siparişinin, satın almadan sorumlu kişiler tarafından kontrol edilmesi gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
4	Madde ve malzeme ihtiyacının depo görevlisi tarafından satın almaya bildirilmesi gerekli. Bu konudaki örgütün işlerliği nasıl?					
5	Depo görevlisinin, ihtiyaç planlaması dahilinde üretim bölümü ile devamlı işbirliği içinde olması gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					

6	Depo görevlisinin, teslim aldığı madde ve malzemeleri miktar olarak kontrol etmesi gerekli. Aynı zamanda gelen irsaliye ile teslim alınan madde ve malzeme miktarının karşılaştırılması gerekli. Bu konuda uygulamanın işlerliği nasıl?				
7	Maliyet yerlerine gönderilen madde ve malzemeler için, depo bölümünce stok kartlarına zamanında kayıt yapılması gerekli. Bu konudaki uygulamanın işlerliği nasıl?				
8	Depo bölümü sorumlusu tarafından, çıkışı yapılan madde ve malzemelerin hangi maliyet yerine gönderildiğine dair kayıt tutulması gerekir. Bu konudaki uygulamaların işlerliği nasıl?				
9	Teslim alınan madde ve malzemelerin istenen kalite ve nitelikte olup olmadığına dair kontrol olması gerekir. Bu konudaki uygulamanın işlerliği nasıl?				
10	Kalitesiz madde ve malzemelerin üretimde kullanılmaması için bir kontrol birimi kurulmuş olması gerekir. Bu konudaki örgütlenmenin işlerliği nasıl?				
11	Depo sorumlusu tarafından teslim alınan madde ve malzemeler için muhasebeye ve satın almaya zamanında bilgi verilmesi gerekir. Bu konudaki uygulamanın işlerliği nasıl?				
12	Muhasebe bölümünün, kullanılan madde ve malzemeler için eş zamanlı kayıt sistemine uygun kayıtlar yapması gerekir. Bu konudaki uygulamanın durumu nasıl?				
13	Muhasebe bölümünün maliyet muhasebesi ilke ve standartlarına uygun kayıtlar yapması gerekir. Bu konudaki uygulamanın güvenilirlik derecesi nasıl?				
14	Alım faturaları ya da makbuzları üzerinde sorumlu kişilerin kontrol parafları olması gerekir. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?				
15	Madde ve malzeme maliyetlerini hesaplayabilmek için gerekli miktar ve fiyat bilgilerinin doğru şekilde depo bölümünden alınabilmesi gerekir. Bu konudaki uygulamanın işlerliği nasıl?				
16	Depo bölümüne giriş ve çıkışların kontrol altında tutulması gerekir. Bu konudaki örgütlenmenin güvenilirliği nasıl?				
17	Depo bölümünde belirli aralıklarla sayım yapılması gerekir. Bu konudaki uygulamanın durumu nasıl?				
18	Herhangi bir yanlışlığın düzeltilmesinde gereksiz brokratik işlemlerin olmaması gerekir. Bu konudaki durum nasıl?				
19	Madde ve malzeme kullanımı ile ilgili standartların belli olması gerekir. Bu konudaki uygulamaların işlerliği nasıl?				
20	Madde ve malzemeler ile ilgili bütçelerin her yıl yenilenmesi gerekir. Bu konudaki çalışmaların durumu nasıl?				
21	Muhasebeye gelen madde ve malzemeler ile ilgili belgelerin doğruluğunun test edilmesi gerekir. Bu konudaki çalışmaların durumu nedir?				
22	Maliyet muhasebesinin sorumluluk muhasebesi gereğince örgütlenmesi gerekir. Bu konudaki çalışmaların durumu nedir?				
23	Madde ve malzeme kullanımları ile ilgili gider-maliyet ayırımına dikkat edilmesi gerekir. Bu konudaki uygulamaların durumu nedir?				
24	Muhasebe kayıtlarının bizzat sorumlu kişiler tarafından yapılması gerekir. Bu konudaki uygulamanın durumu nedir?				
25	Yardımcı elemanların sorumluluk isteyen işlemlerde kullanılmaması gerekir. Bu konudaki uygulamaların durumu nedir?'				
26	Madde ve malzemeler ile ilgili yapılan hesaplar ve kayıtların sorumlu üst elemanlar tarafından kontrol edilmesi gerekir. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?				
27	Madde ve malzemelerin saklanması, korunması, test edilmesinden sorumlu kişilerin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir. Bu konuda örgütün güvenilirliği nasıl?				
28	Madde ve malzemelerin izlenmesinin bilgisayar ortamında yapılması daha güvenli olur. Bu konudaki uygulamaların durumu nasıl?				
29	Depoya giren her madde ve malzemenin bilgisayara işlenmesi gerekir. Bu				

	konudaki durum nedir?					
30	Madde ve malzemelerin kullandıkları maliyet yerlerine genel üretim maliyeti olarak kaydedilmesi gerekir. Bu konudaki uygulamaların durumu nasıl?					
31	Madde ve malzemeler ile ilgili etkenlik ve verimlilik hesaplamalarının yapılması gerekli. Bu konudaki uygulamaların güvenilirliği nedir?					
32	Madde ve malzemelere yönelik satın alım, kullanım ve stoklama ile ilgili yönetim kararlarına ya da politikalara uygun işlemlerin yapılması gerekli. Bu konudaki uygulamaların güvenilirlik derecesi nedir?					
33	Madde ve malzemelere yönelik işletme içinde yılın belli zamanlarında uygunluk denetimlerinin yapılması gerekli. Bu konudaki çalışmaların durumu nedir?					
34	Madde ve malzemelerin takibi için kodlama sistemi oluşturulmuş olması gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
35	Belgesiz madde ve malzeme satın alınmaması gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					

Şekil : 9

Endirekt Madde Ve Malzeme Maliyetleri İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formu Örneği

Denetçi, yukarıdaki anketi tamamladıktan sonra, değerlemesine geçer. Eğer sorulara “çok iyi” ya da “iyi” ağırlıklı cevaplar verilmiş ise işletmede madde ve malzemelere yönelik hata ve hilenin ortaya çıkma olasılığı çok az demektir. Bu takdirde, denetçi denetim çalışmalarında ayrıntılı bir inceleme yapmaya gerek olmadığı kararını verir. Ancak anket sorularına, “çok zayıf” ya da “zayıf” ağırlıklı cevaplar verilmiş ise bu, madde ve malzemeler üzerinde işletmenin iç kontrol yapısının çok yetersiz olduğu anlamına gelir. Bu takdirde denetçinin, madde ve malzemeler üzerinde ayrıntılı bir denetim programı hazırlayarak denetim faaliyetlerini yürütmesi gerekir. Sorulara ağırlıklı olarak “orta” cevabının verilmiş olması ise işletmede madde ve malzemeler üzerinde hata ve hilelerin ortaya çıkmasının önemli oranda mümkün olduğu anlamına gelir.

3.5.1.2.2.2. Endirekt İşçilik Maliyetleri ile İlgili İç kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formunun Düzenlenmesi

Denetçi, endirekt işçilik maliyetlerine yönelik hazırlayacağı anket formlarında, işçilik örgütlenmesi ile ilgili sorular sormalıdır. İşçilik zaman kartlarının düzenli bir şekilde doldurulup doldurulmadığı, puantaj defterinin düzenli bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı, işçilerin nerede çalıştıklarının takip edilip edilmediği, ücret bordrolarının zamanında ve çalışılan saate uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, muhasebe kayıtlarında eş zamanlı kayıt yöntemine uygun kayıt yapılıp yapılmadığı gibi konularla ilgili sorular hazırlanmalıdır.

Denetçi aşağıdaki anket soru formunu denetleyeceği işletmede sorumlu elemanlar yardımı ile doldurduktan sonra işletmenin işçilik maliyetlerine ilişkin ayrıntılı bir bilgiye sahip olur. Bu anket cevaplarından yararlanarak denetimin işletmenin hangi noktasına doğru kaydırılması gerektiğini belirler.

Denetlenen İşletmenin Ünvanı		Çok iyi	İyi	Orta	Zayıf	Çok zayıf
Denetlenecek Dönem						
Değerlemenin Amacı						
Değerleme Tarihi						
Denetçinin Ad Soyadı						
1	İşletmede zaman takip kartlarının tutulması gerekir. Bu konuda örgütün durumu nasıl?					
2	Her bir işçinin sorumluluk alanlarının belirlenmiş olması gerekir. Bu konuda örgütün durumu nasıl?					
3	İşçilik zaman kartlarının bölüm şeflerince zamanında tutulması gerekir. Bu konudaki uygulamaların durumu nedir?					
4	İşletmede işçilik sürelerinin ayrıntılı olarak izlenebilmesi gerekir. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
5	Zaman kartlarından sağlanan işçilik süreleri ile ilgili bilgilerin aylık olarak muhasebe bölümüne iletilmesi gerekir. Bu konuda örgütün durumu nedir?					
6	Zaman kartları hep aynı sorumlu kişiler tarafından tutulmalı. Bu konudaki uygulama nasıl?					
7	Direkt üretim başında geçen sürelerin ayrıntılı olarak belirlenmesi gerekir. Bu konudaki uygulama nasıl?					
8	Muhasebeye gelen işçilik süreleri ile belgede yetkili kişilerin imzalarının olması gerekir. Bu konuda durum nedir?					
9	Muhasebe bölümünün üretim bölümü sorumlularından gelen işçilik süreleri ile ilgili bilgilerden faydalanarak eş zamanlı kayıt sistemine uygun kayıtlar yapması gerekir. Bu konudaki uygulamaların durumu nedir?					
10	Ücret bordrolarının yetkili kişiler tarafından hazırlanıyor olmaları gerekir. Bu konudaki durum nasıl?					
11	Ücret bordroları üzerinde üst sorumluların kontrol imzalarının olması gerekir. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
12	Ücretler bordrolarının bilgisayar ortamında hazırlanması güvenilirlik için gereklidir. Bu konudaki uygulamaların güvenilirliği nedir?					
13	Bilgisayar programına yetkisiz kişilerin girmesinin engellenmesi gerekir. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
14	Ücret bordroları üzerinde yeniden hesaplamaya ilişkin kontrol paraflarının olması gerekir. Bu konuda durum nasıl?					
15	Üretim bölümünde çalışan işçilerin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmaları gerekir. Bu konuda durum nasıl?					
16	İşçiliklere ilişkin verimlilik ve etkenlik kontrollerinin yönetim tarafından belli aralıklarla yapılması gerekir. Bu konudaki uygulamaların durumu nasıl?					
17	İşçilik standartlarının oluşturulması gerekir. Bu konudaki durum nedir?					
18	Standart işçilik süreleri ile fiili işçilik süreleri devamlı karşılaştırılarak iç kontrol faaliyetlerinin sürdürülmesi gerekir. Bu konuda durum nasıl?					
19	Sapma analiz sonuçlarının ilgili kişilere iletilmesi gerekir. Bu konuda durum nedir?					
20	Olumsuz sapsmalar konusunda incelemelerin yapılması ve gerekli önlemlerin zamanında alınması gerekir. Bu konuda durum nedir?					
21	Kayıt dışı işçi çalıştırılmaması gerekir. Bu konuda durum nedir.?					

Şekil : 10

Endirekt İşçilik Maliyetleri İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formu Örneği

Denetçi, yukarıdaki anketi tamamladıktan sonra, anketin değerlemesine başlar. Eğer sorulara “çok iyi” ya da “iyi” ağırlıklı cevaplar verilmiş ise işletmede işçilik maliyetlerine yönelik hata ve hilenin ortaya çıkma olasılığı çok az demektir. Bu takdirde, denetçi denetim çalışmalarında ayrıntılı bir inceleme yapmaz. Ancak anket sorularına, “çok zayıf” ya da “zayıf” ağırlıklı cevaplar verilmiş ise bu, işçilik maliyetleri üzerinde işletmenin iç kontrol yapısının yetersiz olduğu anlamına gelir. Bu takdirde denetçi, işçilik maliyetleri üzerinde ayrıntılı bir denetim programı hazırlar. Sorulara ağırlıklı olarak “orta” cevabının verilmiş olması ise işletmede işçilikler üzerinde hata ve hilelerin ortaya çıkmasının önemli oranda mümkün olduğu anlamına gelir.

3.5.1.2.2.3. Amortisman Maliyetleri İle İlgili İç Kontrol Yapısının Değerlemesine Yönelik Anket Soru Formunun Düzenlenmesi

Denetçi, madde ve malzeme ile işçilik maliyetlerinden sonra bir işletme için en önemli üçüncü genel üretim maliyeti türü olan amortismanlar ile ilgili iç kontrol faaliyetlerinin değerlemesini yapmalıdır

Denetçi, amortisman maliyetlerine yönelik olarak anket sorusu hazırlarken, bu soruların duran varlıkların alımı ile ilgili bir sürecin olup olmadığı ve buna uyulup uyulmadığı, duran varlıkların kayıt numarası yöntemi ile takip edilip edilmediği, işletmede mevcut duran varlıkların nerede kullanıldıklarının belli olup olmadığı, duran varlıkların yok olması, ekonomik ömrünün bitmesi ya da satılması durumunda gerekli işlemlerin zamanında yapılıp yapılmadığı, yeniden değerlendirme işlemlerinin doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı, amortisman hesaplarının doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığını, muhasebe kayıtlarının eş zamanlı kayıt yöntemine uygun ve genel kabul görmüş maliyet muhasebesi ilkelerine uygun olarak yapılıp yapılmadığı konularını öğrenmeye yönelik olmasına dikkat etmelidir.

Aşağıda amortisman maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısının değerlendirilmesi için kullanılacak anket soru formu örneği verilmiştir. Denetçi bu soru formunu, işletme sorumlularına doldurtur ve daha sonra cevapları inceleyerek iç kontrol yapısı hakkında bilgi edinmeye çalışır.

Denetlenen İşletmenin Ünvanı : Denetlenecek Dönem : Değerlemenin Amacı : Amortismanlar Değerleme Tarihi : Denetçinin Ad Soyadı : Kurumu :		Çok İyi	İyi	Orta	Zayıf	Çok zayıf
1	Duran varlık alımları için üst yöneticilerin olurlarının alınması gerekli. Bu konudaki uygulama nasıl?					
2	Duran varlık alımları için siparişi, satın alma bölümünün vermesi gerekir. Bu konudaki uygulama nasıl?					
3	Duran varlık teslim alınırken nitelik ve miktar yönünden kontrol edilmesi gerekli. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
4	Duran varlıklar için bir kodlama sistemi kurulması gerekli. Bu konudaki uygulamanın durumu nedir?					
5	Amortisman defterinin düzenli tutulması gerekli. Bu konuda durum nasıl?					
6	Amortisman defterine duran varlıkların kodları, iktisap tarihi ve iktisap maliyeti ile açık ve anlaşılır bir şekilde kaydedilmesi gerekir. Bu konudaki uygulama nasıl?					
7	Duran varlıkların nerede kullanıldıklarının belli olması gerekir. Bu konuda durum nedir?					
8	Amortisman hesaplamalarının düzenli ve doğru bir şekilde yapılıyor olması gerekir. Bu konudaki durum nedir?					
9	Duran varlıkların yeniden değerlendirme hesaplamalarının düzenli ve doğru bir şekilde yapılması gerekli. Bu konudaki uygulamaların güvenilirliği nasıl?					
10	Fazladan ayrılmış amortismanın olmaması gerekir. Bu konuda durum nasıl?					
11	Amortismanlara ait muhasebe kayıtlarının eş zamanlı kayıt sistemine uygun yapılması gerekir. Bu konudaki uygulamanın durumu nasıl?					
12	Duran varlıklara ait amortismanların doğrudan ait oldukları maliyet yerlerine yazılması gerekir. Bu konudaki uygulamaların durumu nedir?					
13	Amortismanların gider maliyet ayırımının doğru yapılması gerekir. Bu konuda yapılan uygulamaların durumu nasıldır?					
14	Ortak maliyet niteliğindeki amortismanların, maliyet yerleri arasında uygun bir şekilde paylaşılması gerekir. Bu konudaki uygulamanın durumu nedir?					
15	Net değeri olumsuz çıkan duran varlıkların olmaması gerekir. Bu konuda durum nasıldır?					
16	Amortisman süresi bittiğinde yeniden değerlendirme hesaplamalarının da son bulması gerekir. Bu konudaki uygulamaların durumu nasıl?					
17	Duran varlıkların sorumlu elemanlar üzerine zimmetli olması gerekir. Bu konudaki durum nedir?					
18	Satılan, kaybolan ya da ekonomik ömrü biten duran varlıklar hakkında muhasebeye gerekli bilginin zamanında verilmesi gerekir. Bu konudaki durum nedir?					
19	Kullanımdan kalktığı halde hala işletmede kullanılıyor diye görünen duran varlık olmaması gerekir. Bu konudaki uygulamaların güvenilirliği nasıl?					
20	En az yılda bir kez duran varlık envanteri yapılması gerekir. Bu konudaki çalışmaların durumu nasıldır?					
21	Gümrük vergileri ve alım masraflarının, duran varlığın maliyetine eklenmesi gerekir. Bu konudaki uygulamanın durumu nasıldır?					
22	Amortismanların aylık olarak mamul maliyetlerine yüklenmesi gerekir. Bu konudaki uygulamaların durumu nedir?					

Şekil : 11

Amortisman Maliyetleri İle İlgili İç Kontrol Yapısının Değerlemesine Yönelik
Anket Soru Formu Örneği

Denetçi, yukarıdaki ankette sorulara “çok iyi” ya da “iyi” ağırlıklı cevaplar verildiğini gözlemliyorsa, bu takdirde ayrıntılı bir denetim programına gerek kalmaz. Ancak anket sorularına, “çok zayıf” ya da “zayıf” ağırlıklı cevaplar verilmiş ise bu, duran varlıklar üzerinde işletmenin iç kontrol yapısının çok yetersiz olduğu anlamına gelir. Bu takdirde denetçinin, duran varlıklar üzerinde ayrıntılı bir denetim programı hazırlayarak denetim faaliyetlerini yürütmesi gerekir. Sorulara ağırlıklı olarak “orta” cevabının verilmiş olması ise işletmede duran varlıklar üzerinde hata ve hilelerin ortaya çıkmasının büyük oranda mümkün olduğu anlamına gelir.

3.5.1.2.2.4. Enerji Maliyetleri İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formunun Düzenlenmesi

Genel üretim maliyeti türlerinden en önemlilerinden biri de enerjidir. Bu nedenle denetçinin bu maliyet türü ile iç kontrol yapısını ayrıntılı incelemesi ve değerlemesi gerekir. Denetçi, işletmede enerji türü olarak ne kullandığını öğrenmeli ve anket sorularını buna göre hazırlamalıdır.

Aşağıda enerji maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısını değerlemeye yönelik anket soru formu örneği mevcuttur.

		Cok iyi	iyi	Orta	Zayıf	Cok zayıf
Denetlenen İşletmenin Ünvanı	:					
Denetlenecek Dönem	:					
Değerlemenin Amacı	: Enerji maliyetleri					
Değerleme Tarihi	:					
Denetçinin Ad Soyadı	:					
Kurumu	:					
1	İşletmede tüketilen elektrik miktarının takip edilmesi gerekir. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
2	Tüketilen elektrik miktarlarının her ay itibarı ile kontrol ve takibinin yapılması gerekir. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					
3	Gelen elektrik faturalarının muhasebe tarafından gider maliyet ayırımına tabii tutularak kaydedilmesi gerekir. Bu konudaki uygulamaların durumu nedir?					
4	Elektrik maliyetlerinin kaydında eş zamanlı kayıt yönteminin uygulanması gerekir. Bu konudaki uygulamanın durumu nedir?					
5	Üretim miktarları ile tüketilen elektrik miktarı arasındaki ilişkinin düzenli bir şekilde kontrol altında tutulması gerekir. Bu konuda örgütün durumu nasıldır?					
6	İlişki düzensiz ise bunun sebeplerini araştırarak bir sorumlunun olması gerekir. Bu konuda örgütün durumu nedir?					
7	Satın alınan yakıt işletmeye geldiğinde sorumlu kişinin gözetiminde miktar ve kalite kontrolü yapılarak teslim alınması gerekir. Bu konuda örgütün işlerliği nasıl?					

8	Yakıt tüketimlerinin günlük olarak takip edilmesi gerekir. Bu konudaki çalışmaların durumu nedir?					
9	Yakıtın hangi bölüme verildiğine dair kayıtların tutulması gerekli. Bu konudaki uygulamaların durumu nasıl?					
10	Bu kayıtların aylık formlar halinde muhasebeye iletilmesi gerekir. Bu konudaki uygulamanın durumu nasıl?					
11	Yakıt tanklarının envanterinin belli aralıklarla yapılması gerekir. Bu konudaki uygulamaların durumu nasıl?					
12	Yakıt tanklarından sorumlu kişilerin belirlenmesi gerekir. Bu konuda örgütün durumu nedir?					
13	Yakıt talebinin, yakıt sarf istek makbuzu düzenlenerek bildirilmesi gerekir. Bu konudaki uygulamanın durumu nasıl?					
14	Muhasebeye gelen yakıt sarf istek formları üzerinde sorumlu kişilerin imzalarının olup olmadığının kontrol edilerek deftere kaydedilmesi gerekir. Bu konudaki uygulamanın durumu nedir?					

Şekil : 12

Enerji Maliyetleri İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlemeye Yönelik Anket Soru Formu Örneği

Bu anket formları işletme sorumlularınca doldurulduktan sonra, denetçi bu soruların değerlemesine başlar. “Çok iyi” ve “iyi” cevapları ağırlıklı olarak işaretlenmiş ise bu, işletmenin yakıt ve enerji kullanımına yönelik iç kontrol yapısının kuvvetli olduğu anlamına gelir. Bu takdirde ayrıntılı bir denetim programına gerek duyulmaz. Ancak cevaplar “çok zayıf” ve “zayıf” ağırlıklı işaretlenmiş ise, bu iç kontrol yapısının zayıf olduğu anlamına gelir. Bu takdirde yakıt ve elektrik kullanımında hata ve hilelerin ortaya çıkma olasılığı yüksektir. Bu yüzden ayrıntılı bir denetim programına ihtiyaç duyulur.

3.5.1.2.3. Genel Üretim Maliyetleri İle İlgili Denetim Riskinin Hesaplanması

Genel üretim maliyetlerinin denetiminde, denetim programını etkileyecek en önemli çalışma, planlama aşamasında yapılan iç kontrol yapısının değerlemesine yönelik çalışmalardır. Burada yapılan anket çalışmaları sonucu, iç kontrol yapısı değerlendirilmekte ve işletmenin güvenilirliği hakkında bilgi edinilmektedir.

İç kontrol sisteminin varlığına rağmen hata ve hilelerle karşılaşılıyorsa, burada bir kontrol riskinden söz edilir. Bu kontrol riskinin hesabı, anket formu bilgilerinden yararlanılarak yapılır. Burada denetçinin tecrübesi kontrol riskinin hesaplanmasında son derece önemlidir [BRUMFIELD - ELLIOTT - JACOBSON, 1983, ss.60-68].

Kontrol riski firmanın iç kontrol yapısına rağmen hata ve hilelerin bulunup ortaya çıkarılmaması, önlenememesi, görülememesi olarak tanımlanır. [TEMKİN - WINTERS, 1988. s.87].

Kontrol riskinin hesaplanmasında kullanılan anket yöntemi sonucunda, hesaplanan kontrol riski derecesine göre, iç kontrol yapısının güvenilirliği hakkında da bilgi elde edilir. Bunun için aşağıdaki tablo kullanılır [SİPAHİ, 1988, s.340].

Tablo : 7

Anket Formlarının Yorumlanmasında Kullanılan Kontrol Riski Seviyeleri

Denetçinin Belirlediği Kontrol Risk Seviyesi	Kontrol Risk Derecesi	Güvenilirlik Derecesi
Çok iyi	10	90
İyi	30	70
Orta	50	50
Zayıf	70	30
Çok Zayıf	99	1

Kaynak: SİPAHİ, 1988, s.342

Denetçi, anket formlarında, her cevaba bir oran belirler. Daha sonra ise verilen cevap sayıları ile bu oranlar çarpılır ve bir ortalama alınır. Çıkan ortalama göre işletmenin kontrol riski belirlenmeye çalışılır. Örneğin;

İşletmenin amortisman maliyetlerine yönelik yapılan anket sonucunda;

12 adet "çok iyi" cevabı

15 adet "iyi" cevabı

10 adet "orta" cevabı

5 adet "zayıf" cevabı ve

7 adet "çok zayıf" cevabı alınmıştır.

Denetçi, çok iyi cevabı için 100, iyi cevabı için 75, orta cevabı için 50, zayıf cevabı için 25 ve çok zayıf cevabı için 1 tutarını belirlemiştir.

Buna göre, çıkan ortalamalar şöyle değerlendirilecektir.

80-100 arası çok iyi

60-79 arası iyi

40 -59 arası orta

20-39 arası zayıf

1-19 arası çok zayıf

Buna göre;

$$12 * 100 = 1200$$

$$15 * 75 = 1125$$

$$10 * 50 = 500$$

$$5 * 25 = 125$$

$$7 * 1 = 7$$

$$\frac{2957}{49} = 60$$

Buna göre 60 rakamı işletmenin iç kontrol yapısının iyi güvenilirlikte olduğu anlamına gelir. Yukarıdaki kontrol risk derecesi tablosuna göre, işletmenin kontrol riski %30 civarında olup, güvenilirlik derecesi ise yine %70 dir. Bu durumda denetçi duran varlıklar ile ilgili ayrıntılı bir denetim programı hazırlayarak, duran varlıklar üzerinde hata ve hileleri ortaya çıkarmaya çalışır.

Kontrol riski denetçinin iradesi ve kontrolü altında değildir. Denetçi kontrol riskini belirlemek için iç kontrol yapısını çok iyi tanımalı ve test etmelidir. Ancak işletmenin alacağı kontrol tedbirleri ile kontrol riskini azaltmak mümkündür.

Denetçi, kontrol riskini bu şekilde hesapladıktan sonra yapacağı denetimin riskini hesaplamalıdır. Çünkü, denetimde tek bir risk faktörü iç kontrol yapısı değildir. Bunun dışında doğal risk adı verilen bir faktör daha vardır. Bu risk ne olursa olsun ortaya çıkan bir risktir. Bunu önlemek denetçinin veya işletmenin elinde değildir. Bu nedenle de doğal risk her zaman yüksek olarak tespit edilir. Genelde %80-90 olarak belirlenir.

Denetim riskinin belirlenmesinde üçüncü bir faktör ise, ortaya çıkaramama riskidir. Bu risk, denetçinin yapacağı analitik inceleme, ayrıntılı soruşturma, maddilik testleri sonucunda yapılmış bir hata ya da hileyi ortaya çıkaramama riskidir [ARENS - LOBBECKE, 1991, s.263].

Denetim riski, bu üç risk faktörünün çarpılması ile hesaplanır. Buna göre, denetim riski formülü şöyle belirlenmektedir;

$$\text{Denetim Riski (DR)} = \text{Doğal Risk} \times \text{Kontrol Riski} \times \text{Ortaya Çıkaramama Riski}$$

Örneğin; doğal risk %80, kontrol riski %60 ve ortaya çıkaramama riski %10 olarak tespit edilmiş ise buradan denetim riski %4.8 çıkacaktır. Eğer denetçi yapacağı denetim çalışması için denetim riskini %5 olarak kabul etmiş ise bu durumda denetim planı kabul edilecek ve çalışmalara başlanacaktır.

Denetçinin daha düşük denetim riski istemesi halinde, istediği denetim riskini sağlayacak ortaya çıkaramama riskini belirlemeye çalışır. Buna göre denetimin ayrıntı derecesini belirler. Örneğin; İşletmenin doğal riski %90, kontrol riski %80 ve de denetçi denetim riskini %4 olarak belirlemiş ise buradan denetçi denetim çalışmalarının düzeyini belirlemesine yardımcı olacak ortaya çıkaramama riskinin en olacağını hesaplayabilir.

$$\begin{aligned} \text{Ortaya Çıkaramama Riski} &= \frac{\text{Denetim Riski}}{\text{Kontrol Riski} \times \text{Doğal Risk}} \\ &= \frac{0.4}{0.90 \times 0.80} \\ &= 0.055 \end{aligned}$$

Buradan ortaya çıkaramama riskinin %5.5 olması gerektiği ortaya çıkar. Böylece denetçi yapacağı denetimin ayrıntı düzeyini belirleyebilmektedir. Buna göre, denetçi fazla ayrıntılı bir denetim yapmasına gerek yoktur. Daha güvenilir bir denetim için ortaya çıkaramama riskini arttırmak gerekecektir.

Denetçi, yukarıda anlatılan hesaplamaları, tüm genel üretim maliyeti türlerinin denetim için yapar ve sonuçta ortalama bir risk hesaplar. Denetçinin genel üretim maliyetlerinin denetiminde denetim riskini azaltmak için, denetim programını daha ayrıntılı tutmaya çalışır. Bu şekilde hata ve hileleri ortaya çıkarma olasılığı yükselmiş olur.

3.5.1.2.4.Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimde Önemlilik Derecesinin Belirlenmesi

Financial Accounting Standarts Board (FASB)'ın "Quantitative Characteristics of Accounting Information" başlığını taşıyan 2 nr.lı Finansal Muhasebe Kavramları Tebliği'nde önemlilik, "finansal tablolarda yer alan ve bu tablolara güvenen kullanıcıların kararlarını etkileme ya da değiştirme olasılığı bulunan unutm ve yanlış düzenlemelerin boyutu" olarak tanımlanmıştır [KAYA, 2000, s.92]. Buradan hareketle önemlilik derecesini, denetçinin kararlarını etkileyecek büyüklük sınırı olarak tanımlamak ta mümkündür.

Denetim çalışmalarında, denetçinin bir kanaat belirtebilmesi için önemli bir yeri olan önemlilik derecelerinin denetim planlaması sırasında belirlenmesi gerekir [ZUBER ve Diğerleri, 1983, ss.42-54].

Mali tablolarda gösterilmiş olan kalemlerdeki hata ve hileler; mali tablolara güvenerek onları kullanma durumunda olanların kararlarını etkileyecek nitelik ve düzeyde iseler önemli oldukları kabul edilir. Mali tablolarda yapılabilen bu düzensizlikler, bir hesap kaleminde olabileceği gibi çeşitli hesap kalemlerinde ya da mali tabloların bütününde de olabilir.

Denetim çalışmalarında önemlilik düzeyini belirleme, planlama aşamasında, denetim çalışmaları yürütülürken ve denetim sonuçlar yorumlanırken kullanılır. Denetçinin önemlilik düzeyini belirlemesi mesleki kural gereğidir. Denetçi böylece belirlediği düzeye kadar olan yanlışlıkları önemsiz kabul eder [KEPEKÇİ, 1998, s.37]. Denetim çalışmalarının sürdürülmesi sırasında denetçi önemli bir hata veya hile belirlediğinde bunun düzeltilmesini yönetimden isteyebilir.

Denetçi, her hesap türü için ayrı bir önemlilik düzeyi belirleyebilir. Örneğin, Genel üretim maliyetlerinin denetiminde, tamamlanan mamullerin maliyeti tablosunda 100 milyar lira tutarında görünen genel üretim maliyetleri kalemi içinde amortisman giderlerinin payı %15, endirekt maddelerin payı %5, enerji giderlerinin payı %20, endirekt işçiliklerin payı %10 görünüyorsa bu gider türlerinin ayrıntılı incelenmesi önemlidir. Ancak kira giderlerinin payı %01 gibi çok düşük seviyelerde ise bu gider türünün ayrıntılı incelenmesi önemli sayılmayabilir. Bunun için denetçinin gider türlerini denetlerken önceden kendisince belirlenmiş bir önemlilik derecesinin olması gerekir. Bu derece, her maliyet türü için farklı düzeylerde olabilir. Önemlilik derecesinin belirlenebilmesi için ortaya konmuş bir matematiksel yöntem yoktur. Dolayısıyla önemlilik derecesi hesaplanamaz. Ancak denetçi, kendi kişisel bilgi, deneyim ve birikimine göre önemlilik derecesini tahmin ederek belirleyebilir.

Örneğin; endirekt madde ve malzeme maliyetleri için % 1, endirekt işçi ücret ve maliyetleri için % 3, enerji ve yakıt maliyetleri için % 2, amortisman maliyetleri için % 4 vb gibi önemlilik derecelerini belirlemek mümkündür. Denetçi belirlemiş olduğu bu önemlilik dereceleri üzerinden, her genel üretim maliyeti türünün toplam içindeki önemlilik tutarlarını hesaplayabilir. Örneğin; İşletmede toplam 10.000.000.000 TL'lik işletme ve yardımcı malzemesi kullanılmış ise, $(10.000.000.000 \times \%1 =)$ 100.000.000 TL'lik kadar olan işletme ve yardımcı malzemesi kullanımları önemsiz görülebilir. Ve bu tutardan daha az işletme ve yardımcı malzeme kullanımları ve de bunların belgeleri denetimde önemsiz sayılarak, denetime tabi tutulmayabilir. Ya da bunların üzerinde ayrıntılı durulmayabilir.

Denetçilerin, bu hesaplamaları kolaylıkla yapabilmesi için, planlama aşamasında "önemlilik Derecesi Tablosu"nu hazırlaması gerekir. Bu tablo, denetim sırasında denetlenecek hesapların önemlilik düzeylerinin belirlenmesinde son derece kolaylık sağlamaktadır. Denetçi bu tablodan hareket ederek inceleyeceği herhangi bir gider türünün önemlilik düzeyini kolayca hesaplayabilir. Ancak dikkat edilmesi gereken konu, tablolar hazırlanırken denetlenecek işletmenin içinde bulunduğu sektörün özelliklerinin dikkate alınması gerektiğidir. Hazırlanmış olan bir tablo tüm işletmeler için doğrudan kullanılamaz. Duruma göre önemlilik derecelerinde değişiklik yapılmalıdır.

3.5.2.Genel Üretim Maliyetlerinin Denetiminin Planlama Aşamasında Analitik İnceleme Yöntemlerinin Kullanımı

İşletmelerde artan iş yoğunluğu nedeniyle denetim çalışmalarının süresi ve maliyeti gittikçe artmaya başlamıştır. Denetim çalışmalarında süreyi ve maliyeti sınırlarken etkinliği artıran yeni bir anlayışın gerekliliği ortaya çıkmış ve bu ihtiyaç, denetimde “Analitik İnceleme Yöntemleri”nin geniş bir şekilde kullanılmasına neden olmuştur [KOONCE, 1992, s.59]. Analitik inceleme, mali tablo analizleri sırasında kullanılan yöntemleri kullanarak önemli hataların ortaya çıkma olasılığının büyük olduğu bilanço kalemlerinin belirlenebilmesi ve denetim çalışmalarının kapsamını amaca uygun şekilde daraltarak zaman ve emek tasarrufu sağlanmasında büyük yararlar sağlayan bir yöntemdir.

Denetim planlaması aşamasında, kullanılan analitik inceleme yöntemleri, denetim çalışmasının zamanını, yapısını ve kapsamını belirlemede yardımcı olur. Planlama sırasında analitik incelemenin başarıyla kullanımı denetçiye çalışmanın ileri aşamalarına ilişkin önemli konuları özel olarak gözden geçirmesinde yardımcı olur. [KARDEŞ, 1996, s.24].

Uygulamada, çeşitli analitik inceleme yöntemleri kullanılmaktadır. Ancak bu yöntemler arasında en fazla kullanılanı en küçük kareler yöntemidir. Bu yöntemde önceki dönemin denetlenmiş verilerinden hareket edilerek, cari dönemde ortaya çıkması gereken veri hesaplanır. Daha sonra gerçek veri ile bu bulunan veri karşılaştırılır. Eğer önemli bir sapma varsa denetim çalışmaları bu yöne doğru derinleştirilir. Bir başka yöntem ise, basit grafik yöntemidir. Bu yöntemde, yıllar ya da aylar itibari ile veriler grafikte gösterilir. Sonuçta trend eğimi, normalinden çok fazla sapma gösteriyorsa, sapma gösteren yıllar ya da aylardaki verilerin derinlemesine incelenmesi gerekir. Denetim çalışmaları da bu yönde derinleştirilir.

Örneğin; genel üretim giderlerinin denetiminin planlaması sırasında 2000 yılına ait elektrik giderleri, kira giderleri, amortisman giderleri ve endirekt malzeme giderleri ile ilgili aylık veriler şöyle belirlenmiştir.(Veriler enflasyondan arındırılmış ve varsayım üzerindedir)

	<u>Ür.Mik</u>	<u>Elektrik gid.</u>	<u>Kira gid.</u>	<u>Amortisman gid.</u>	<u>End malz. gid.</u>
Ocak	10000	100.000.000	50.000.000	250.000.000	150.000.000
Şubat	15000	150.000.000	60.000.000	240.000.000	200.000.000
Mart	18000	200.000.000	60.000.000	255.000.000	225.000.000
Nisan	20000	220.000.000	60.000.000	275.000.000	250.000.000
Mayıs	15000	175.000.000	60.000.000	270.000.000	190.000.000
Haziran	15000	170.000.000	55.000.000	250.000.000	195.000.000
Temmuz	13500	155.000.000	60.000.000	250.000.000	175.000.000
Ağustos	12000	140.000.000	60.000.000	250.000.000	160.000.000
Eylül	12000	145.000.000	60.000.000	200.000.000	155.000.000
Ekim	11000	130.000.000	60.000.000	200.000.000	150.000.000
Kasım	10000	125.000.000	60.000.000	200.000.000	135.000.000
Aralık	10000	125.000.000	90.000.000	190.000.000	120.000.000

Yukarıdaki verilerden hareket ederek, denetçi anormal dalgalanmaları bulmaya çalışır. Bunu veriler üzerinde gözlem tekniğini kullanarak yapabileceği gibi trend analizlerini uygulayarak da yapabilir.

Verilere göre, 2000 yılında 10000 birim ile başlayan üretim Nisan ayında en yüksek seviyesine çıkmış, daha sonra azalarak yine aynı seviyesine düşmüştür. Bu üretim hacimleri karşısında giderlerin gösterdikleri tepkiler incelenmelidir. Eğer anormal bir tepki varsa sebebi araştırılmalı yani bu konuda ayrıntılı denetim yapılmalıdır.

Elektrik giderlerinin üretim miktarı ile paralel hareket etmesi gerektiği bilinmektedir. Çünkü, harcanan elektrik miktarı, üretilen mamul miktarına göre değişir. Buna göre veriler incelendiğinde, elektrik giderlerinin üretim miktarlarındaki artış seyrine paralel olarak hareket ettiği görülmektedir. Ancak Haziran ayında, üretim miktarı değişmediği halde elektrik giderlerinde 5.000.000 liralık bir değişimin söz konusu olduğu görülmektedir. Denetçi bu değişimin oranını belirler. Ve bu oran üzerinden bir kanaate ulaşır. Mesela burada $(5.000.000/175.000.000 =) \% 0.285$ oranında bir değişim söz konusudur. Denetçi bu oranı normal kabul ederse, elektrik giderlerinde herhangi bir anormal durumun olmadığına karar verir. Böylece denetim çalışmaları sırasında elektrik giderleri üzerinde fazla durulmaz.

Aynı şekilde, denetçi kira giderlerini de bu şekilde inceler. Buna göre kira giderlerinin sabit olup üretim miktarı karşısında değişmeyeceği varsayımından hareket ederek, kira giderlerindeki hareketleri inceler. Yapılan veri gözleminde ocak ayında %20 lik bir artışın olduğu 10 ay boyunca ise kira giderlerinde anormal bir değişim olmadığı, aralık ayında ise %50'lik bir artışın olduğu belirlenmiştir. Dolayısı ile ocak ve aralık aylarındaki bu anormal değişimin bir açıklaması gerekir. Sebep kira artışı olabileceği gibi yanlış kayıt da olabilir. Bu nedenle denetçinin bu aylardaki verileri ayrıntılı bir şekilde incelemesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Amortisman giderleri de üretim miktarı karşısında değişmeyeceğinden, anormal değişimlerin olduğu ayların özellikle incelenmesi gerekir.

Görülmektedir ki analitik inceleme yöntemleri ile denetim planlaması çok rahat bir şekilde yapılabilen ve denetlenecek noktalar kolaylıkla görülebilmektedir. Böylece denetçi hangi konuda ayrıntılı denetim programı hazırlayacağına da karar verir.

Açıklamalardan anlaşılacağı gibi, analitik inceleme yöntemleri genel üretim maliyetleri denetiminin planlaması aşamasında son derece etkin bir görev almakta ve denetimin süresini ve maliyetini azaltmada yardımcı olmaktadır. Bu nedenle günümüzde yaygın olarak kullanılan bir teknik haline gelmiştir [O'REILLY ve Diğerleri, 1990, s.136].

3.5.3.Genel Üretim Maliyetleri Denetim Programının Hazırlanması

Denetim planlamasının son aşaması, yapılması düşünülen denetim çalışmalarını için ayrıntılı bir programın hazırlanmasıdır. Denetim programı, denetçinin denetim çalışmalarını sırasında uygulanmak üzere belirlediği denetim işlemlerinin türünü, içeriğini, uygulama zamanını ve bu uygulamaların kimler tarafından yerine getirileceğini gösteren bir listedir. [TÜREDİ, 2000, s.135].

Denetim programının içeriği, büyük oranda o işletmede uygulanmakta olan iç kontrol yapısının etkinliği ile ilgilidir. Eğer işletmede uygulanan iç kontrol yapısı, planlandığı gibi yürüyorsa, diğer bir deyişle etkinse, denetim programında fazla ayrıntıya inilmez. Denetim

çalışmalarının yoğunluğu daha az olur. Eğer iç kontrol yapısı etkin değilse, o takdirde de ayrıntılı bir denetim programı yaparak uygulamak gerekir.

Etkin bir denetim programı düzenleyebilmek için, önce iç kontrol yapısının incelenmesi gerekir. Kısaca, denetçi neyin, nasıl ve ne zaman yapılacağına bir planını yapar ki, buna denetim programı adı verilir. Denetim planının önceden belirlenmiş olması onun bir rehber olarak kullanılmasını sağlar [ÇÖMLEKÇİ, 1980, s.46].

Denetim programlarının küçük işletmelerin denetimi dışında yazılı olarak hazırlanmaları gerekir [BOZKURT, 1998, s.188]. Çünkü, küçük işletmelerin denetimleri çok kısa sürer ve tek kişi tarafından rahatlıkla yapılabilir. Ancak büyük işletmelerin denetimleri güç ve zaman alıcıdır. Dolayısı ile denetimlerde birden fazla denetçinin çalışması zorunluluğu doğmaktadır. Baş denetçinin, tüm yardımcı denetçileri devamlı kontrol altında tutması imkansız olduğu için, yardımcı denetçilerin eline yazılı bir denetim programı vermek en uygun yoldur. Böylece, tüm yardımcı denetçilerin ne tür çalışmalar yaptıkları önceden bilinir ve bu şekilde yardımcı denetçilerin kontrol edilmeleri de kolaylaşır.

Denetim programının hazırlanmasında üç aşamaya dikkat edilir. Bunlar;

- Denetim çalışmaları sırasında hangi işlerin yapılacağı,
- Denetim çalışmalarında hangi işleri kimlerin yapacağı,
- Denetim çalışmalarında kimlerin hangi işi ne zaman yapacağıdır.

Denetçi, genel üretim maliyetleri ile ilgili denetim programını hazırlarken, ilk aşamada iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ve analitik inceleme yöntemleri sonucu işletmede tespit edilen zayıf noktaları belirler. Daha sonra bu zayıf noktaları sınıflandırarak, her biri için çeşitli alt denetim programları hazırlanabilir. Bu aşamaya, literatürde, denetim adımlarının planlanması adı verilmektedir. Örneğin, genel üretim maliyetlerinin denetiminde, madde ve malzemelerin denetimi için ayrı, indirekt işçiliklerin denetimi için ayrı, amortismanlar için ayrı, enerji ve yakıt sarflarının denetimi için ayrı alt programlar uygulamak mümkündür.

Denetçi, denetim programını yaparken ikinci aşamada, belirlenen alt denetim programlarının kimler tarafından yürütüleceğini belirler. Kısaca yapılan denetim çalışmalarından kimlerin sorumlu olduğunun önceden belirlemesidir. Bu aşama ise literatürde emek planlaması olarak bilinir.

Denetçi, denetim programını yaparken üçüncü aşamada, yapılacak denetim çalışmalarının süresini belirler. Denetçi, bu süreleri belirlerken hem tüm denetim çalışmalarının ne kadar zamanda bitmesi gerektiğini, hem de alt denetim çalışmalarının ne kadar zamanda biteceğini belirler. Bu şekilde hem zamandan hem de maliyetten tasarruf sağlama yoluna gidilir. Bu aşama zaman planlaması olarak bilinir.

Aşağıda genel üretim maliyetlerinin denetimi için bir denetim programı örneği hazırlanmıştır. Bu program iç kontrol yapısı kuvvetli bir işletme için hazırlanmış olup programın duruma göre genişletilmesi ve derinleştirilmesi rahatlıkla yapılabilir.

Denetim programı hazırlanırken, genel üretim maliyetleri denetimi çalışmalarının üç ana başlık altında test edilmesi düşünülmüştür. Bunlar;

- Genel üretim gideri hesabının maddilik testlerinin yapılması
- Genel üretim maliyetlerinin dağıtım hesaplarının test edilmesi
- Genel üretim maliyetlerinin etkinliğinin test edilmesidir.

Aşağıda bir denetim programı örneği hazırlanmıştır.

Tablo : 8

Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi İle İlgili Denetim Programı Örneği

Denetlenecek İşletme :					
Denetimin Başlangıç Tarihi :					
Denetimin Bitiş Tarihi :					
Denetimde Çalışan Elemanlar : <u>Ad ve Soyad</u> <u>İmza</u> <u>Sorumluluk</u>					
Denetimin Cinsi		Denetim Prosedürü	Açıklama	Kimin Yapacağı	Denetim Süresi
Maddilik Testlerinin Yapılması	1.	Genel üretim giderleri hesabına giriş çıkışları yeniden topla ve tamamlanan mamullerin maliyeti tablosu ile karşılaştır.	Toplamalar farklı ise, hesaba yeniden kontrol et, toplamayı yeniden yap.	Şef denetçi	0.5 saat
	2.	Genel üretim giderleri hesabında yevmiye numaraları ile yer alan rakamları, geriye doğru denetim tekniğini kullanarak yevmiye kayıtları ile karşılaştır.	Yevmiye kayıtları ile defteri kebir kayıtları tutmuyorsa, düzeltme kayıtları yaparak defteri kebir kalanını düzelt. Defteri kebirdeki kayıt sayısı çok fazla ise örnekleme yöntemlerinden yararlanarak seçilecek kayıtları kontrol et. Defteri kebirdeki yevmiye No ile yevmiye defterindeki yevmiye No'yu karşılaştır. Hata varsa sebebini araştır.	Şef denetçi	1 gün

	<p>3. Yevmiye defterlerindeki kayıtların geriye doğru denetim tekniğini kullanarak belgelerini bul ve kaydı kontrol et</p>	<p>Yevmiye defterinde hatalı bir kayda rastlanmış ise yevmiye açıklamalarından yararlanarak belgeyi bulmaya çalış. Belge ile kaydı kontrol et. Belge üzerindeki kayıt No'yu kontrol et.</p>	Şef denetçi	1 gün
	<p>4. Ulaşılan belgelerin gerçekliğini araştır.</p>	<p>Belge bir varlığa ait ise gerçekten alınmış kontrol et, alınmadığını kontrol et, bir masraf belgesi ise gerçekten yapılmış yapılmadığını kontrol et. Bunun için doğrulama tekniklerini kullan. Üretimde kullanılıp kullanılmadığını kontrol et.</p>	Şef denetçi	5 gün
	<p>5. Ulaşılan belgelerin doğru bir şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını kontrol et.</p>	<p>Belge üzerinde yazılan tutarın tamamı üretimde mi kullanılmış. Gider, üretim ile ilgili ve üretim ile ilgisiz diye sınıflandırılmış ve gider yerlerine dağıtım yapılmış mı?</p>	Şef denetçi	3 gün
	<p>6. Ulaşılan belgeler üzerindeki kontrol paraflarını kontrol et, uygunluk denetimini yap.</p>	<p>Belirlenen prosedürlere uygunsuzluk var ise bir rapor halinde yönetime bilgi ver.</p>	Şef denetçi	Belge denetimi anında

Tablo 8'un devamı

Denetlenecek İşletme :					
Denetimin Başlangıç Tarihi :					
Denetimin Bitiş Tarihi :					
Denetimde Çalışan Elemanlar : <u>Ad ve Soyad</u> <u>İmza</u> <u>Sorumluluk</u>					
Denetimin Cinsi		Denetim Prosedürü	Açıklama	Kimin Yapacağı	Denetim Süresi
GÜM Dağıtımlarının Test Edilmesi	1.	İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin denetimi	İşletmede satın alma faturalarının tamamını bir araya getir.Fazla sayıda iseler örnekleme yöntemi ile örnek seç ve bunlar üzerinde denetim yap. Gerçekten satın alınıp alınmadıklarını test et.	Şef denetçi	5 gün
		-Stok alımlarını denetle		Yardımcı denetçi	
		-Stok kullanımlarını denetle	Hammadde, yardımcı malzeme ve işletme malzemesi kullanımının gerçek olup olmadığını kontrol et. Madde ve malzemelerin hangi gider yerlerinde kullanıldıklarını test et. Dağıtımların doğru yapılıp yapılmadığını kontrol et. Dağıtımlarda kullanılan anahtarların doğruluğunu test et. Yapmış dağıtımın sonucu ile genel üretim giderler yardımcı hesaplarının toplamalarını kontrol et.	Yardımcı denetçi	10 gün

Tablo 9'un devamı

	2	<p>İşçi ücret ve giderlerini denetle</p> <p>-İşçi zaman kartlarının doğruluğunu kontrol et</p> <p>- Birinci dağıtım kontrol et</p>	<p>İşçi zaman kartlarından normal çalışma süreleri, fazla çalışma süreleri ve izin sürelerini hesapla. Bunlara göre işçilik hesaplarını yeniden yaparak hesaplarla karşılaştır. Zaman kartlarında adı geçen kişilerin gerçekten işlemede çalışıp çalışmadıklarını tespit et.</p> <p>Örneklem yöntemi ile seçilecek zaman kartları üzerinden direkt ve indirekt işçilik ayırımını yap ve gider yerlerine dağıtımın doğruluğunu kontrol et. Dağıtımda kullanılacak anahtarların doğruluğunu sına.</p>	<p>Şef denetçi</p> <p>Yardımcı denetçiler</p> <p>Yardımcı denetçi</p>	<p>6 gün</p> <p>2 gün</p>
--	---	--	---	---	---------------------------

	<p>3. Amortisman giderlerini denetle</p> <p>-Duran varlıkların listesini çıkar</p> <p>-Ayrılan amortisman miktarlarının doğruluğunu test et</p> <p>-Amortismanların birinci dağıtımını kontrol et.</p>	<p>İşletmede kullanılan duran varlıkları tesbit et. Alım faturaları ile karşılaştır. Duran varlıkların gerçekten işletmede kullanılıp kullanılmadığını kontrol et</p> <p>İşletmede var oldukları belirlenen ve maliyetleri tespit edilen duran varlıkların amortisman hesaplama yöntemini belirle ve amortisman hesaplamalarını yeniden yap. Yöntem değişikliğinin olup olmadığını kontrol et. Yeniden değerlendirme hesaplarının doğruluğunu ve duran varlıkların yeni değerlerini test et. Amortismanları yeniden hesapla ve kayıtlar ile karşılaştır.</p> <p>Test edilen amortisman tutarlarının gider yerlerine doğru dağıtıldığından emin ol. Kullanılan dağıtım anahtarlarını test et. Dağıtım hesaplarını yeniden yaparak kayıtlarla karşılaştır.</p>	<p>Şef denetçi</p> <p>Yardımcı denetçi</p> <p>Yardımcı denetçi</p> <p>Yardımcı denetçiler</p>	<p>2 gün</p> <p>5 gün</p> <p>3 gün</p>
--	--	--	---	--

Tablo 8'in devamı

4.	<p>Enerji giderlerini denetle</p> <p>-Enerji tutarlarının doğruluğunu test et</p> <p>-Birinci dağıtım hesaplarını kontrol et</p>	<p>Enerji faturalarını bul. Üzerlerinde yazılı sarfiyat miktarı ile işletmedeki saatleri karşılaştır. Harcanan enerjinin hangi gider yerlerine ait olduğunu tespit et. Fatura tutarları ile kayıtlardaki tutarları karşılaştır. Enerji faturalarının döneme ait olup olmadığını test et.</p> <p>Kullanılan dağıtım anahtarlarını kontrol et. Enerji faturalarının gider yerlerine doğru dağıtılıp dağılmadığını kontrol et.</p>	<p>Şef denetçi</p> <p>Yardımcı denetçi</p> <p>Yardımcı denetçi</p>	<p>5 gün</p> <p>2 gün</p>
5.	<p>Kira giderlerini denetle</p>	<p>Kira makbuzlarını bul. Makbuzlar ile kayıtları karşılaştır. Kira kontratına bakarak dönemsellik ilkesini denetle. Kira tutarlarının gider yerlerine uygun bir şekilde dağıtılıp dağılmadığını kontrol et.</p>	<p>Şef denetçi</p> <p>Yardımcı denetçi</p>	<p>2 gün</p>

Tablo 9'un devamı

	6. II. Dağıtım hesaplarını denetle	Birinci dağıtım sonunda gider yerlerinde toplanan tutarları yeniden topla ve doğruluğunu test et. II.Dağıtımda uygulanan yöntemi belirle. Yöntemin doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını yeniden hesaplama tekniği ile test et. Dağıtım sonunda II.dağıtım toplamı ile I.dağıtım toplamının eşit olup olmadığına bak. Eşit değilse, hesapları yeniden kontrol et.	Şef denetçi	3 gün
	7. Genel üretim maliyetlerinin ürünler arasında doğru dağıtılıp dağıtılmadığını kontrol et.	Gider yerlerine ait ikinci dağıtım toplamını belirle. İşletmenin genel üretim maliyetlerinin mamullere dağıtımında kullandığı anahtarların doğruluğunu test et. Doğru değilse raporda belirt doğru anahtar ile hesaplamaları yeniden yap. Ana üretim yerlerinde toplanan genel üretim maliyetlerinin toplamını yevmiye defterindeki kayıtlar ile karşılaştır.	Şef denetçi	3 gün

Tablo 8'in devamı

Denetlenecek İşletme :					
Denetimin Başlangıç Tarihi :					
Denetimin Bitiş Tarihi :					
Denetimde Çalışan Elemanlar : <u>Adı ve Soyadı</u> <u>İmza</u> <u>Sorumluluk</u>					
Denetimin Cinsi		Denetim Prosedürü	Açıklama	Kimin Yapacağı	Denetim Süresi
Fiili Maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde genel üretim maliyetlerinin etkinliğinin test edilmesi	1	Fiili endirekt madde ve malzeme miktarlarını kontrol et.	Aylık olarak üretimde kullanılan endirekt madde ve malzeme miktarlarını bul. Aylık faaliyet hacmi ile karşılaştır. Faaliyet hacmi karşısında anormal kullanım var mı tespit et. Varsa o aya ait madde ve malzeme kullanımlarını kontrol et, muhasebeye doğru kaydedilmiş mi kontrol et,	Yardımcı denetçi	5 gün
	2	Fiili endirekt işçilik saatlerini kontrol et	Aylık olarak üretimde ne kadar endirekt işçilik saatlik iş yapılmış belirle. İşçilik saatlerinin doğru ayrımı yapılıyor mu kontrol et. Aylık olarak endirekt işçilik saatlerini incele, işçilik saatlerinde aşırı artışlar var mı kontrol et. Varsa sebeplerini araştır. Ücret bordrolarının ve zaman kartlarının yeniden hesaplamalarını yaparak saatleri kontrol et.	Yardımcı denetçi	5 gün

Tablo 8'in devamı

	3	Fiili amortisman maliyetlerini kontrol et	Yıllık amortisman maliyetlerini belirle, bu yılın amortisman maliyeti ile karşılaştır. Anormal fark varsa sebebini araştır.	Yardımcı denetçi	2 gün
	4	Fiili yakıt sarflarını kontrol et	Aylık yakıt sarflarını belirle, faaliyet hacimleri ile karşılaştır. Ortalamadan çok fazla sapma var mı belirle, varsa sebebini araştır.	Yardımcı denetçi	5 gün
Standart maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde genel üretim maliyetlerinin etkinliğinin test edilmesi	1.	Standart bütçeleri kontrol et	Bütçelerin oluşturulmasında faaliyet hacim ölçüsünün ne alındığını kontrol et. Bütçe hesaplamalarını yeniden yaparak doğruluğunu kontrol et. Esnek bütçe denklemlerinin doğruluğunu test et.	Yönetici denetçi ve şef denetçi	2 gün
	2.	Yükleme oranlarının doğruluğunu test et	Bütçelenmiş genel üretim maliyetini bulduktan sonra bütçelenmiş faaliyet hacmine bölünmüş sonucu işletmenin kullandığı yükleme oranları ile karşılaştır.	Yönetici denetçi ve şef denetçi	2 gün
	3	Sapma analizlerini yap	Fiili genel üretim giderlerini tespit et. Bütçelenmiş genel üretim giderleri ile karşılaştır. Varsa farkın nedenlerini esnek bütçe yardımıyla bul. Sapma nedenlerini yorumla.	Yönetici denetçi ve şef denetçi	2gün
	4.	Sapmaların kayıtlarını kontrol et.	Bulunan sapmaları, işletmenin yaptığı sapma hesapları ile kontrol et. Sapma kayıtlarının doğru yapılıp yapılmadığını test et.	Yönetici denetçi ve şef denetçi	2 gün

3.6.Genel Üretim Maliyetlerinin Denetiminin Amaçları

Genel üretim maliyetlerinin denetimi, mali tabloların bağımsız denetiminin dışında özel bir denetimdir. Amaç, maliyetlerin hesaplanmasına önemli bir unsur teşkil eden genel üretim maliyetlerinin doğruluğunun sınanması, mamullere dağıtımında hata olup olmadığının belirlenmesidir. Genel üretim maliyetlerinin kontrolünden amaç ise, genel üretim maliyetlerinin verimlilik ve etkinliğinin sağlanıp sağlanmadığının test edilmesidir.

Bu nedenle, denetçinin genel üretim maliyetleri denetiminde ilk aşama, genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ve kontrol riskinin belirlenmesidir. Bu aşamada denetçi yapacağı denetim çalışmalarını planlar ve denetim programları hazırlar. Daha sonra hazırladığı denetim planı ve programları çerçevesinde denetim çalışmalarını yürütür. Denetim çalışmaları sırasında denetçi, muhasebe kayıtlarının maddi doğruluk testlerini yapar, dağıtımların doğru olup olmadığını test eder, yöntemlerin doğru olarak kullanılıp kullanılmadığını inceler ve sonuçta bir görüşe ulaşır. Genel üretim maliyetlerinin kontrolünü sağlamak için denetim faaliyetlerinin güvenilir bir şekilde yapılmış olması esastır. Bu şekilde gerçekliği ve doğruluğu test edilmiş bilgiler üzerinden genel üretim maliyetlerinin kontrolünün sağlanması daha kolay ve güvenilir olur.

Yapılacak tüm denetim faaliyetlerinde kayıtsal doğruluğun test edilmesinde dikkate alınması gereken genel amaçlar mevcuttur. Bu amaçlar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk açısından ortaya atılmışlardır. Bu genel amaçlar[TÜREDİ, 2000, s.132] ;

1. Gerçekçilik
 2. Bütünlük
 3. Sahiplik ve yükümlülük
 4. Değerleme ve maliyete dönüştürme
 5. Sınıflandırma
 6. Zamanlama
- olarak sayılabilirler.

Yukarıdaki amaçlar, genel üretim maliyetlerine uyarlanarak şöyle açıklanabilir.

- Gerçekçilik, genel üretim maliyetleri ile ilgili varlıkların (duran varlıklar, işletme malzemeleri, yardımcı malzemeler, hammaddeler vb.) gerçekte işletmede var olup olmadıklarını ayrıca dönem içinde gerçekleşmiş gider kalemlerinin o dönemde gerçekleşmiş işlemlere dayanıp dayanmadığının araştırılmasıdır. Tamamlanan mamullerin maliyeti tablosunda yer alan genel üretim maliyeti kaleminin ne ölçüde gerçek ve doğru olduğuna yönelik yapılacak bir incelemede denetimin gerçekçilik amacını yerine getirmeye yönelik çalışmalardır.
- Bütünlükten kasıt ise, dönemde oluşan tüm giderlerle ilgili işlemlerin, kayıtlara yansıtılıp yansıtılmadığı ve de tamamlanan mamullerin maliyeti tablosundaki genel üretim maliyeti kaleminin ne ölçüde tüm işlemleri yansıttığının incelenmesidir.
- Sahiplik ve yükümlülük ise, işletmenin sahibi olmadığı varlıkları sanki sahibi imiş gibi göstermesi ya da sahibi olduğu varlıkları sahibi değilmiş gibi gösterip göstermediğinin incelenmesidir. Çünkü böyle bir durum, doğrudan doğruya kayıtların ve hesapların güvenilirliğini azaltır.
- Değerleme ve maliyete dönüştürme ise, genel üretim maliyetlerinin denetiminde mevcut bir varlığın doğru bir şekilde değerlendirilip değerlendirilmediği ve bu varlıkların doğru bir şekilde gidere dönüştürülüp dönüştürülmediğinin incelenmesidir. Örneğin, duran varlıklara ait amortisman giderlerinin doğruluğu büyük önem taşır. Bu nedenle amortismanların doğruluğunu etkileyecek tüm işlemlerin gözden geçirilmesi gereklidir. Örneğin; amortismanına tabii bir duran varlığın gidere dönüşümünün doğruluğu araştırılmalıdır. Uygulanan yöntemlerin doğru kullanılıp kullanılmadığı, yeniden değerlendirme hesaplarının doğru olup olmadığı incelenmelidir.
- Sınıflandırma ise, ortaya çıkan giderlerin üretimle ilgili olup olmadıklarına göre doğru bir şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığının ve bunların doğru hesaplara kayıt edilip edilmediğinin test edilmesidir.

- Zamanlamadan kasıt ise, denetçinin giderlerle ilgili dönemsellik ilkesi gereğince dönem ayrımı işlemlerinin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığını araştırmasıdır.

Bu amaçlara, ayrıca maliyet muhasebesi ilke ve standartlarına uyum ile işletme politikalarına uyumu da eklemek gerekir. Çünkü, özellikle muhasebe standartlarının önem kazandığı günümüzde maliyet muhasebesi ile ilgili standartlara uygun kayıtların ve işlemlerin yapılıp yapılmadığı, genel üretim maliyetleri denetiminde, denetçinin inceleyeceği konular içerisinde yer almaktadır.

3.7.Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi

Genel üretim maliyetlerinin denetiminde denetçi, birkaç tür denetim çalışmasını aynı anda yürütmelidir. Bu denetim çalışmaları şunlardır;

- Hesap kalanlarının doğruluğu denetimi
- Uygunluk denetimi
- Maddilik denetimi
- Etkenlik denetimi

Bu denetim çalışmalarından hesap kalanlarının denetimi hemen denetimin başında yapılmalıdır. Daha sonra maddilik ve uygunluk denetimleri yapılmalıdır. Ancak bu iki denetim türü ayrı ayrı değil aynı anda ve aynı kişiler tarafından yapılmalıdır. Bu, zaman ve maliyet tasarrufu sağlama açısından önemlidir. Maddilik denetimi yapılırken, denetlenen belge ve kayıtlar bir taraftan maddi doğruluk açısından denetlenirken uygunluk denetimi açısından da denetlenmelidir. Böylece aynı belge ve kayıtların birkaç kez elden geçirilmesi engellenmiş olur. Genel üretim maliyetleri maddilik ve uygunluk açısından denetlendikten sonra denetçiler genel üretim maliyetlerini etkenlik açısından da denetleyebilirler. İlk üç denetim türü daha çok muhasebe denetimi olarak tanımlanırken, son denetim türü yani etkenlik denetimi genel üretim giderlerinin kontrolü olarak adlandırılmaktadır.

Ancak son yıllarda genel üretim maliyetlerinin denetiminde analitik inceleme yöntemleri adı altında etkenlik denetimi çok sık kullanılmaktadır. Ancak bu denetimi yapabilmek için standart maliyet yöntemi uygulamasını bilmek gerektiği de unutulmamalıdır. Bu yüzden etkenlik denetimini yapacak denetçilerde bu nitelik özellikle aranmalıdır.

3.7.1.Hesap Kalanlarının Doğruluğunun Denetimi

Denetçinin bu denetimdeki amacı, 730 Genel Üretim Giderleri Hesabının ve kalamının doğruluğunu test etmektir.

Bu amaca ulaşmak için denetçi önce, 730 Genel Üretim Giderleri Hesabının borç ve alacak taraflarını toplayarak aradaki farkı yeniden hesaplar. Bu işlemin amacı, 730 Genel Üretim Giderleri Hesabının bakiyesi mizana aktarılırken herhangi bir işlem hatasının olup olmadığını belirlemektir. Eğer burada bir hata tespit edilirse, düzeltme kaydı yapılarak hata düzeltilmelidir. Ancak hesap dönemi kapanmış ve hesap kapatılmış ise düzeltme kaydı çalışma kağıdında yapılmalı ve gerekli açıklama verilmelidir.

Bu işlem bittikten sonra denetçi ikinci aşamada Genel Üretim Giderleri Hesabındaki tutarların doğruluğunu test etmelidir. Eğer hesapta az sayıda kayıt var ise bu tutarların tümü denetlenmelidir. Ancak çok sayıda iseler, bu takdirde test sayısını azaltmak, maliyet ve zaman tasarrufu sağlamak amacı ile tesadüfi örnek seçme yöntemlerini kullanarak örnek seçimi yoluna gidilmelidir. Seçilen örnek kayıtların yevmiye numaraları alınarak geriye doğru denetim tekniği kullanılarak yevmiye defterindeki kayıtlar bulunmalı ve defteri kebirdeki kayıtlarla kontrol edilmelidir.

Burada üç tür hata ile karşılaşmak mümkündür. Bu hatalar şunlar olabilir;

- Genel Üretim Giderleri Hesabında mevcut bir tutar, yevmiye defterinde bulunmayabilir,
- Genel Üretim Giderleri Hesabında mevcut bir tutar, yevmiye defterinde farklı bir tutar olarak yer alabilir.

- Genel Üretim Giderleri Hesabındaki yevmiye numarası ile yevmiye defterindeki kayıt numarası birbirini tutmayabilir

Eğer üçüncü durum ortaya çıkmışsa yani yevmiye numaraları yada tarihleri birbirini tutmuyorsa, durum çalışma kağıdına not edilir. Sebep bulunmaya çalışılır. Eğer bu durum yalnızca bir kayıta rastlanılmışsa önemsiz bir hatadan bahsedilir. Ancak aynı tür hata devamlı denetçinin karşısına çıkıyorsa bu durum muhasebe yönetmeliklerine aykırılık teşkil edeceğinden yönetici uyarılır. Durum çalışma kağıdına not edilir.

Eğer ilk iki durum söz konusu ise, yani hesapta yer alan bir tutar yevmiye defterinde hiç bulunamaz ise ya da farklı bir tutar olarak yer alıyorsa, o zaman ciddi bir hatadan bahsedilebilir. Hatta yeterli delil bulunduğu takdirde olaya hile gözü ile de bakılabilir. Durum çalışma kağıdına not edilmeli ve gerekli düzeltme kayıtları yapılmalıdır.

Denetçi, yevmiye kayıtlarını inceledikten sonra geriye yönelik olarak bu kayıtların belgelerine ulaşmaya çalışmalıdır. Belgelere ulaştıktan sonra belgeler üzerindeki bilgiler ile kayıtlardaki bilgilerin birbirini tutup tutmadığı, ayrıca belgenin doğru kaydedilip kaydedilmediği test etmelidir. Burada denetçi, bir taraftan 730 Genel Üretim Gideri Hesabı'nın kalamının doğruluğunu test ederken bir taraftan da incelenen belgelerin uygunluk denetimini de gerçekleştirmiş olur. Sonuçta 730 Genel Üretim Gideri Hesabı'nın kalamının güvenilir olup olmadığı belirlenmiş olur.

Ancak hesap bakiyesinin doğru olduğunun ortaya konması tüm genel üretim maliyetlerinin doğru olarak hesaplandığı ve kaydedildiği anlamına gelmez. Bu nedenle dönemde ortaya çıkan tüm maliyet türlerinin ayrı ayrı denetimi gerekir.

Ancak şunuda belirtmek gerekir ki bilgisayarlı muhasebe uygulamalarında bu hataların çoğu otomatikman ortadan kalkmakta, hatalar en asgariye inmektedir.

3.7.2. Genel Üretim Maliyetlerinin Maddilik ve Uygunluk Denetimi

Genel üretim maliyetleri maddilik denetimlerinde amaç, maliyet türlerinin oluşumundan genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetlerine dağıtılmasına kadar geçen

sürede yapılan tüm işlemlerin doğruluk, gerçeklik, bütünlük, dönemsellik ve sınıflandırma açılarından test edilerek kayıtların ve hesaplamaların doğruluğu konusunda bir kanaat edinilmesidir.

GÜM denetiminde temel amaç maddilik testlerinin yapılması olmasına rağmen, yeri geldiğinde test edilen belge, kayıt ve bulguların uygunluk açısından da kontrol edilmeleri gerekir. Bu kontroller, iç kontrol yapısındaki aksaklıkları ve eksiklikleri daha net görülmesini sağlar.

Genel üretim maliyetlerinin denetiminde, maddilik testleri uygulanırken, maliyetlerin; giderlerin bir parçası olduğu gerçeğinden hareketle, denetime gider türlerinden başlamak ve giderlerin maliyete dönüşmesini özellikle kontrol etmek gerekir. Çünkü, gider-maliyet ayrımında yapılacak bir hata, maliyetlerin de yanlış hesaplanmasına neden olur.

Denetçinin genel üretim maliyetlerinin denetiminde başlangıç noktası olarak belgeleri kullanması denetimi kolaylaştırır. Denetçi önce işletmenin gider kalemlerine ilişkin belgeleri bulmalı ve bunları türlerine göre sınıflandırmalıdır. Bu sınıflandırma aşağıdaki gibi yapılabilir;

- Madde ve malzeme alımları ile ilgili belgeler
- İşçilikler ile ilgili belgeler
- Duran varlıklar ile ilgili belgeler
- Enerji ve yakıt kullanımları ya da satın alımları ile ilgili belgeler
- Diğer genel üretim maliyetleri ile ilgili belgeleri

Denetçi, işletmede mevcut maliyet türleri ile ilgili belgeleri sınıflandırdıktan sonra bu belgelerin gerçekliğinin test edilmesi ile denetime başlar. İşletmede her gider kaleminden az sayıda belge varsa belgelerin tamamı denetlenebilir ancak belge sayısı çok fazla ise tesadüfi örnek seçme yöntemleri kullanılarak seçilecek belgelerin denetlenmesi yoluna gidilir.

Denetçi belgeleri sınıflandırırken, önemlilik düzeyini de dikkate almalıdır. Yani işletmede ciro ve kar, milyarlar ile ifade edilirken, bir milyonluk, elli milyonluk gider belgeleri üzerinde denetim gerçekleştirmek gereksizdir. Bu nedenle belgeler içinde örnek seçimi yapılırken, denetçinin belirleyeceği önemlilik düzeyi seçilecek belgeler için bir sınır olarak kabul edilebilir. Çünkü, düşük tutarlı belgelerdeki hataların maliyetleri etkileme oranı ile büyük tutarlı belgelerdeki hataların maliyetleri etkileme oranı aynı değildir. Denetçinin, önemli hataları bulabilmesi amaç olduğuna göre, önemlilik düzeyine dikkat edilmesi normal bir uygulama olarak kabul edilir. Ayrıca seçilecek belgelerin önemlilik düzeyine göre sınırlandırılması, daha az sayıda denetim çalışmalarına neden olacağından bu da denetimde maliyet ve zaman tasarrufu sağlar.

Ayrıca denetçi, belgeleri denetlerken, önemli gider türleri yani hata olasılığı yüksek giderleri özellikle dikkate almalıdır. Örneğin, madde ve malzeme kullanımlarında oluşabilecek hata olasılığı, elektrik sarflarında oluşabilecek hata olasılığından her zaman daha yüksektir. Amortismanlarda yapılabilecek hata olasılığı, kira masraflarında yapılabilecek hata olasılığından her zaman daha yüksektir. Yine işçiliklerde yapılabilecek hata olasılığı, kırtasiye masraflarında yapılabilecek hata olasılığından her zaman daha yüksektir. Aynı zamanda da daha önemlidir.

Dolayısı ile denetçi genel üretim maliyetlerini denetlerken aşağıdaki maliyet türlerine daha çok önem vermelidir. Bu maliyet türleri;

- İlk madde ve malzeme maliyetleri
- İşçilik maliyetleri
- Enerji ve yakıt maliyetleri
- Amortisman maliyetleri

olarak sayılabilirler.

Bu maliyet türlerinin öncelikle denetlenmeleri gerekir. Bu maliyet türlerinin dışında kalan diğer maliyetler ise "Öteki Maliyetler" başlığı altında incelenmelidir. Denetçi, bu maliyetleri inceledikten sonra ikinci aşamada yardımcı ve hizmet üretim maliyet

yerlerinde toplanan maliyetlerin ana üretim maliyet yerlerine aktarılması ile ilgili ikinci dağıtım hesaplamalarının doğruluğunu test etmelidir.

Denetçinin denetim sırasında kullanabileceği yöntemler dört gruba ayrılır. Bunlar;

- Biçimsel ve maddesel denetim teknikleri
- İleriye doğru ve geriye doğru denetim teknikleri
- Aralıksız denetim ve örnekleme usulü ile denetim teknikleri
- Doğrudan ve dolaylı denetim teknikleri

olarak sayılabilir.

Bu dört grup içinde genel üretim maliyetleri denetimine en uygunu ileriye doğru ve geriye doğru denetim teknikleridir.

Denetçi bu denetim sırasında, muhasebe kayıtlarında ve maliyet hesaplarında herhangi bir hata olup olmadığını araştırır. Bu araştırmayı, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve maddilik denetiminin genel amaçları açısından yürütür.

Denetçinin, denetim çalışmaları sırasında bir görüşe ulaşabilmek amacıyla kullanabileceği yöntem ve toplayacağı deliller aşağıdaki gibi sıralanabilir [TÜREDİ, 2000, s.198 ve 205].

Denetim Yöntemleri

1. Denetim konusu fiziki varlıkları gözden geçirme ve sayma
2. Doğrulama
3. Belgelerin incelenmesi ve kayıtlarla karşılaştırma
4. Yeniden Hesaplama
5. Ayrıntılı araştırma ve soruşturma

Denetim Kanıtları

1. Fiziki sayım, gözlem
2. Teyit mektuplarına verilen cevaplar
3. İç kontrol yapısının etkinliği
4. Üçüncü kişilerden sağlanan bilgiler
5. Fiziki varlıkların kendileri

- | | |
|---|---|
| 6.Yardımcı defter ve kayıtların incelenmesi | 6.İşletme içinde ve dışında düzenlenmiş belgeler |
| 7.İlgili hesaplar arasında ilişki kurma | 7.Muhasebede tutulan kayıtlar, defterler ve düzenlenen tablolar |
| 8.Karşılaştırmalar ve oranlar | 8. Oran ve karşılaştırma sonuçları |
| 9.Kayıt sisteminin gözden geçirilmesi | 9. İşletme personelinin sağlanan bilgiler |
| | 10.Denetçinin doğrudan kendisinin yaptığı hesaplamalar |

Denetçi, bu denetim yöntemlerinden hangisini kullanacağına ve hangi kanıtları toplayacağına kendisi karar verir. Bu araştırmalar sonucunda denetçi, bulduğu hata miktarını ya da tutarını ana kütleyle oranlayarak, denetimin kabul ya da ret edilmesine karar verir.

3.7.2.1.Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Denetimi

Madde ve malzeme alımlarının ve stoklarının denetimi, ilk madde ve malzeme maliyetlerinin doğruluğu için son derece önemlidir. Çünkü stoklardaki bir hata ya da hile doğrudan madde ve malzeme maliyetlerinin doğruluğunu etkiler. Bu nedenle denetçi, madde ve malzeme maliyetlerinin denetiminde iki konu üzerinde durmalıdır. Bunlar; madde ve malzeme alımları ve madde ve malzeme kullanımları' dır.

3.7.2.1.1.Madde ve Malzeme Alımlarının Denetimi

Denetçi, önce işletmenin yıl içinde işletmeye giren madde ve malzemeler ile ilgili alım belgelerini bulmalı ve bunları kayıt numaraları ve tutarları ile birlikte çalışma kağıtlarına yazmalıdır. Daha sonra, geçen dönemden bu döneme devir gelen ne kadar madde ve malzeme stoku olduğu belirlenir. Bunu da çalışma kağıtlarına not eder. Denetçi belgeleri not ettikten sonra bu belgelerin doğruluk ve gerçeklikleri üzerinde araştırmalara başlar.

Ancak bu araştırmaya geçmeden önce denetçi, satın alma biriminin örgütlenmesi ve muhasebe bölümü ile ilişkisini özellikle incelemelidir. Bu incelemede denetçi, alış işlemlerini yürüten personel ve birimi denetler. Ayrıca, alım işleminin gerekli prosedüre uygun olarak yapılıp yapılmadığını da denetlemelidir.

Denetçi, sipariş makbuzlarının asıl ve kopyalarını karşılaştırarak inceler. Daha sonra siparişin teslim alınma tarihi ve teslim miktarı, teslim makbuzundan tespit edilir ve sipariş makbuzları ile karşılaştırılır. Buradan siparişler ile teslim almaların karşılıklı bir Şekilde kontrolü yapılıır. Alışların hangi defterlere ve hangi belgelerle işlendiği öğrenilmelidir. Belgelerin muhasebeye gelinceye kadar hangi birimlere uğradığı da denetçi tarafından belirlenmelidir. Böylece birimler arasında düzenlenen belgeler karşılaştırılarak bir uyumsuzluğun olup olmadığı rahatlıkla test edilebilir.

Denetçi sipariş ve teslim alma ile ilgili örgütlenmenin uygunluk denetimini yaptıktan sonra madde ve malzeme alımları ile ilgili belgelerin denetimine geçer. En önemli belgeler, alım faturaları, irsaliyeler, sipariş makbuzları, ambar teslim makbuzlarıdır. Ayrıca depodaki malzemelerin takibi için tutulan stok izleme kartları ve envanter defteri incelenecek belgeler içinde yer alırlar.

Malzeme alımı ile ilgili olarak tüm bu belgeler birbirleri ile aynı bilgiyi içermek zorundadırlar. Bunlardan birinde aykırı bir bilgi, bir hatayı yada hileyi gösterir. Bu nedenle denetçi, belirlemiş olduğu madde ve malzemeler ile ilgili alım faturalarını eğer az sayıda iseler tümünü, çok sayıda iseler içinden tesadüfi olarak seçilecek faturaları diğer belgelerle karşılaştırarak hata olup olmadığını belirlemeye çalışır. Bu sırada belirlemiş olduğu faturalar çalışma kağıtlarına not eder.

Denetçi, belirlemiş olduğu fatura üzerindeki tarihten ve irsaliye numarasından yararlanarak fatura üzerindeki bilgileri irsaliye ile karşılaştırır. Daha sonra aynı bilgilerin depo teslim makbuzunda olup olmadığını kontrol eder. Aynı zamanda ise stok izleme kartlarına bakarak bu faturadaki bilgilerin doğru bir Şekilde kartlara işlenip işlenmediğini kontrol eder. Eğer bir hata bulursa bu hatanın önemli olup olmadığına karar verdikten sonra yaptığı testleri çalışma kağıtlarına aktarır.

Eğer herhangi bir hata bulamazsa, ancak iç kontrol yapısının yeterli etkinlikte olmadığını biliyorsa bu takdirde denetçi sonuca güvenmeyebilir. Güven derecesini arttırmak için fatura üzerindeki satıcı bilgilerinden yararlanarak, faturanın doğrulanması yoluna gitmelidir.

İyi düzenlenmiş muhasebe bölümünde, verilen siparişlerle ilgili makbuzların, teslim alma ile ilgili belgelerin ve alım faturalarının iyi muhafaza edilmeleri gerekir. Bu belgelere istenildiğinde ulaşılamaması denetim yapan kişileri, alışların doğruluğu hakkında olumsuz bir düşünceye sevkeder.

Bunun için satıcıya bir doğrulama mektubu gönderilir. Faturanın ve alım işleminin doğrulanması istenir. Eğer gelen cevapta herhangi bir tezatlığa rastlanılmazsa işletmenin alım ile ilgili örgütlenmesine tam bir güven doğar ve olumlu kanaate ulaşılır. Ancak burada bir hata bulunduğu takdirde hatanın miktarı ve tutarı tespit edilir. Malzeme maliyetlerini önemli derecede etkileyen bir hata bulunmuş ise denetçi olumsuz bir görüşe sahip olur.

Satın alma belgelerinin doğruluğu konusunda olumlu düşünceye sahip olan denetçi, ikinci aşamada bu belgelerin muhasebeye doğru bir şekilde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dikkate alınarak aktarılıp aktarılmadığını kontrol eder.

Burada denetçinin ilk amacı, tüm belgelerin muhasebe kayıtlarına aktarılıp aktarılmadığını, hayali belgelerin muhasebeye aktarılıp aktarılmadığını, belgelerin doğru şekilde muhasebe defterlerine kaydedilip kaydedilmediğini (rakamsal hata, borç alacak taraflarının yanlış yazılması gibi) araştırmaktır. Bunun için denetçi, önce belirlemiş olduğu alım belgeleri içinde tesadüfi olarak seçeceği belgelerin muhasebeye doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğini inceler. Belge üzerindeki kayıt numarası ve tarihinden yararlanarak yevmiye defterindeki kayda ulaşır. Normalde 150 İlk Madde ve Malzeme Stokları Hesabının borçlu kaydedilmesi gerekir. Bu kaydın doğru olup olmadığını kontrol eder. Daha sonra belge üzerindeki tutar ile kayıttaki tutarın aynı olup olmadığını kontrol etmelidir. Daha sonra yardımcı hesaplara doğru kayıtların yapılıp yapılmadığını kontrol etmelidir. Yardımcı hesaplara yazılan tutarların toplamının ana hesaba geçilen tutar ile eşit olup olmadığını da test etmelidir.

Bu denetimler denetçi tarafından çalışma kağıtlarına not alınır. Denetimlerde bulunacak hata miktarı ve tutarı önemli düzeyde ise denetçi olumsuz bir görüşe sahip olur. Eğer burada bir hata bulunamamış ise eldeki alım belgesi sayısı ile yevmiye defterindeki alım kaydı sayısı karşılaştırır. Eğer aynı ise olumlu bir duruma işaretir. Eğer eşitlik yoksa, bu durumun iki nedeni olduğu düşünülür.

- Alım belgeleri sayısı fazla ise, bazı belgelerin kayıtlara alınmadığı
- Alım belgeleri sayısı az ise, bazı kayıtların hayali olarak yapıldığı anlamına gelir.

Bu takdirde denetçi daha ayrıntılı bir inceleme yaparak bu farklılık nedenini bulmaya çalışmalıdır. Bulduğunda bunu çalışma kağıdına not ederek gerekli düzeltme kayıtlarının yapılmasını sağlamalıdır.

Denetçinin aynı zamanda günlük defterdeki alım kayıtlarının büyük deftere doğru geçilip geçilmediğini kontrol etmesi gerekir. Çünkü mizanlar ve mali tablolar büyük defterdeki hesap kalanlarından yararlanılarak hazırlandığından bu aktarmada yapılacak bir hata mizanların dolayısı ile mali tabloların hatalı düzenlenmesine neden olur. Bu nedenle denetçi önce günlük defterdeki kayıtların eğer az ise tümünü çok ise tesadüfi olarak seçeceği kayıtların büyük deftere doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğini araştırmalıdır. Eğer burada bir yanlışlık bulunursa olumsuz bir kanaat ortaya çıkar.

Denetçinin dikkat etmesi ve incelemesi gereken diğer bir konu da, madde ve malzemelerin alımları sırasında ortaya çıkan giderlerin ve vergi tutarlarının (kdv) ne şekilde kaydedildiğidir. Çünkü, bazen alış kdv'sinin maliyete eklenmesi gibi yanlış uygulamalar olabilmektedir. Aynı zamanda alım giderlerinin de maliyete doğru bir şekilde eklenip eklenmediği kontrol edilmelidir.

Ayrıca alış iadelerinin de doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediği gerçekten malzemelerin iade edilip edilmedikleri de kontrol edilmelidir. Bunun için, iade faturalarının kayıtlarla karşılaştırılması ve satıcıların kayıtları ile karşılaştırılarak olayın satıcılara doğrulattırılması gerekir. Ayrıca işletmede emanet alınan malların olup olmadığı ve bunların kayıtlara nasıl intikal ettirildikleri incelenmelidir.

Ayrıca, henüz işletmeye gelmemiş, yoldaki madde ve malzemelerin faturalarının kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir. Eğer edilmiş ise yapılacak envanter ile kayıtların karşılaştırılmasında bu duruma dikkat etmek gerekir. Bunun yanında faturası henüz gelmemiş ancak depoya teslim alınmış madde ve malzemeler varsa bunları envanterde dikkate almak gerekir.

3.7.2.1.2. Madde ve Malzeme Kullanımlarının Denetimi

Stoka (depoya) alınan madde ve malzemeler üretim bölümünden istek geldikçe üretime gönderilir. Madde ve malzemeler çeşitli maliyet yerlerinde kullanılır. Organizasyon gereği madde ve malzemelerin üretimin hangi bölümüne gönderildiğinin izlenmesi gerekir.

Bunun için, depo bölümü üretime gönderdiği madde ve malzemeleri stok izleme kartına yazar. Aynı zamanda üretime gönderilen madde ve malzemelerin kullanılan değerlendirme yöntemine bağlı olarak hangi fiyattan gönderileceğini muhasebe bölümü tespit eder.

Üretim bölümü, teslim aldığı madde ve malzemeler için alındı belgesi düzenler. Daha sonra bu belge üzerine alınan madde ve malzemelerin hangi gider yerinde kullanılacağını kaydeder ve bir suretini muhasebeye gönderir. Muhasebe de, üretimden gelen bu belgeden yararlanarak uygulanan yöntemlere göre üretimde kullanılan madde ve malzemelerin maliyetini tespit eder ve muhasebe defterlerine kaydeder.

Denetçi, madde ve malzeme kullanımlarını denetlerken önce stok bölümünde tutulan stok izleme kartlarını incelemekle işe başlar. Bu kartlardan yararlanarak, üretime hangi tür madde ve malzemedeki hangi tarihte ne miktarda gönderildiğinin bir listesini çıkarır. Bu listeler bilgisayar programı kullanılan işletmelerde son derece kısa bir sürede çıkartılabilmektedir. Daha sonra, eğer sayı az ise tamamını çok ise tesadüfi olarak seçilecek örnekleri üretim bölümündeki kayıtlardan kontrol eder. Böylelikle iki bölüm kayıtları arasında tutarsızlık olup olmadığı tespit edilir. Eğer tutarsızlık varsa olumsuz bir görüş ortaya çıkar.

Eğer bir uyumsuzluk yoksa, denetçi ikinci aşamada üretim bölümündeki belgeler ile muhasebeye gönderilen suretleri karşılaştırarak tutarsızlık arar. Burada da bir tutarsızlık yoksa muhasebe bölümünün yaptığı işlemler test edilir.

İlk yapılması gereken iş, işletmede stokların hangi değerlendirme yöntemi ile değerlendirildiğinin belirlenmesidir. Bu öğrenildikten sonra stok izleme kartlarından fiyatların doğru bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığı ve üretime gönderilen madde ve malzemelerin maliyetlerinin doğru bir şekilde belirlenip belirlenmediği incelenir. Bunun için denetçi muhasebe bölümünde yapılan hesaplamaları yeniden yaparak hesaplamaların doğruluğunu test eder. Eğer çok sayıda kayıt varsa tesadüfi olarak seçilecek kayıtların yeniden hesaplanması yoluna gidilebilir.

Stok izleme kartları üzerinde herhangi bir hataya rastlanırsa hatanın düzeyi ve önemlilik derecesi belirlenir. Eğer hata önemsiz olarak görülürse denetime devam edilir. Eğer hata önemli ise sonuç çalışma kağıtlarına not edilir ve yönetime nedenleri sorulur. Alınan bilgiler tatmin edici olmazsa, bu konuda olumsuz görüş belirtilir.

Denetçinin yapması gereken bir başka inceleme de, stok izleme kartlarının kalan bölümlerinde yer alan miktarda madde ve malzemenin gerçekten depoda olup olmadığını incelemektir. Eğer yapılan fiziki sayım sonunda stok izleme kartlarında yer alan miktarda madde ve malzeme bulunamaz ise, bu durum önemli bir olumsuzluğun göstergesi sayılır ve durum ilgili yetkililere bildirilir.

Denetçi, bu denetimler sırasında analitik inceleme yaparak da delil toplayabilir. Örneğin, denetçi geçmiş yıllarda yapılan üretimlerde ne kadar madde ve malzeme miktarı kullanıldığını ve standart olarak ne kadar madde ve malzeme kullanılması gerektiğini belirler. Daha sonra, denetlenen dönemde birim başına ne kadar madde ve malzeme kullanıldığını tespit eder. İki veriyi karşılaştırır. Eğer cari dönemde olması gerekenden fazla miktarda madde ve malzeme kullanılmış ise bu olumsuz bir kanaate sebep olur. Bu nedenle olumsuz sapmanın sebeplerini araştırmak ve önlem almak gerekir Bunun için denetçi ek araştırma programı uygulayabilir.

Ayrıca denetçi; kapasite ve üretim miktarı değişmediği halde daha fazla madde ve malzeme satın alınmış ise, bu durumun genel üretim maliyeti olarak maliyetleri arttırıcı bir stoklama giderine neden olacağını bilmek durumundadır. Buna göre denetimlerini yaparak bir kanaate ulaşmalıdır. Denetçinin yapacağı bir başka çalışma da, stok izleme kartlarında görülen stoktaki madde ve malzemenin stoktan çıkışı işleminin kaydının, doğru yapıp yapılmadığının denetlenmesidir. Bu aşamada denetçi stoktan çıkışı yapılan bir madde ve malzemenin hangi gider ve maliyet yerlerine gönderildiğini ve buna göre hesapların doğru bir şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını inceler. Denetçi bunun için önce, stoktan çıkışı yapılan madde ve malzemenin üretim ile ilgili bir yere mi yoksa üretim ile ilgisiz bir yere mi gönderildiğini belirlemelidir. Buna göre aşağıdaki sınıflandırmanın yapılması gerekir.

1. Üretim ile ilgili kullanımlar

A. Ana üretim yerlerindeki kullanımlar

- Direkt kullanımlar (710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Hesabı'na)
- Endirekt kullanımlar(730 Genel Üretim Giderleri Hesabı'na)

B. Yardımcı ve hizmet üretim yerlerindeki kullanımlar

- Endirekt kullanımlar (730 Genel üretim giderleri hesabına)

2. Üretim ile ilgisiz kullanımlar

A.Araştırma ve geliştirme hizmetlerindeki kullanımlar (750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na)

B.Pazarlama satış ve dağıtım hizmetlerindeki kullanımlar (760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı'na)

C.Yönetim hizmetlerindeki kullanımlar (770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına)

Buna göre, denetçi stok izleme kartlarında görülen çıkışların, depo bölümünden hangi bölüme gönderildiğini ve kullanıldığını öğrenmelidir. Ayrıca üretim bölümünden teslim alınan madde ve malzemelerin bölüm içinde hangi gider yerlerinde kullanıldığını öğrenmelidir. Bunun için üretim bölümünün tuttuğu stok teslim alma ve kullanım

belgelerinden yararlanılır. Çıktıların sayısı çok ise tesadüfi olarak seçilecek kayıtlar üzerinde inceleme yapılır.

Bu işlemlerden sonra denetçi, madde ve malzemelerin gerçekten o bölümlerde kullanılıp kullanılmadığını araştırmalıdır. Bunun için de o maliyet yerine gönderilen madde ve malzemeler ile o maliyet yerinin üretimi karşılaştırılır. Eğer gider yerinde yapılan üretim az ise bunun anlamı ya madde ve malzemeler gerçekten o gider yerine gönderilmemiştir ya da o maliyet yerinde fire veya hırsızlık olayları fazla demektir. Bu durumun yönetime bildirilip ayrıca araştırılması istenebilir. Bu durumu çalışma kağıtlarına not ederek rapor hazırlarken kullanabilir. Böyle bir durumun varlığı işletmenin hem iç kontrol yapısının zayıf olduğunu hem de kayıtlarının güvenilirlik derecesinin düşük olduğunu gösterir.

Yapılan araştırmalarda, yukarıdaki olumsuzluğun firenden kaynaklandığı ısrarla söyleniyorsa, denetçinin, geçmişteki fire oranları ya da normal fire oranları ile bu bölümdeki cari fire oranını karşılaştırması gerekir. Eğer cari fire oranı fazla ise bu durum o gider yerinde kayıp ya da çalıntı olduğunun kuvvetli bir delilidir. Durum denetçide olumsuz bir görüşün doğmasına neden olur. Ayrıca denetçinin bu olayı, yaptığı çalışmaları ve bulduğu delilleri çalışma kağıdına not etmesi gerekir.

Bu denetim çalışmalarından sonra denetçi, elindeki bilgilere göre madde ve malzeme kullanımının muhasebe kayıtlarını düzenler ve muhasebe defterlerindeki kayıtlar ile karşılaştırır. Burada amaç, muhasebe bölümünün kullanımları gerçekten doğru bir şekilde sınıflandırıp sınıflandırmadığını yani doğru hesaplara kaydedip kaydetmediğini test etmektir. Yapılan test sırasında, kayıtlarda hata tespit edilirse, durum çalışma kağıtlarına not edilir ve düzeltme kaydının nasıl yapılacağı gösterilir. Ayrıca mevcut hatanın maliyetler üzerindeki etki düzeyinin ne olduğu ve hatanın önemli olup olmadığı açıklanmalıdır.

Bir başka denetim çalışması ise, üretimle ilgili yardımcı hesap bakiyelerinin genel üretim gideri hesap kalaniyla karşılaştırılmasıdır. Eğer birbirlerine eşit değillerse, hata var demektir. Denetçinin bu eşitsizliğin sebebini araştırması gerekir.

Madde ve malzeme kullanımlarının birinci dağıtımında genelde stoktan ve üretim bölümünden alınan belgeler kullanıldıkları için bu dağıtım yüzde yüz doğruya yakın sonuçlar verir. Çünkü bu dağıtımda hiçbir zaman dağıtım anahtarı kullanılmaz. Eğer üretim bölümünde madde ve malzemelerin nerede kullanıldığını gösterir bir belge düzenlemesi yoksa, bu takdirde muhasebe birinci dağıtımını yapmak için bir dağıtım anahtarı bulmak zorundadır. Bu durumda kullanılacak hangi anahtar olursa olsun yüzde yüze yakın doğrulukta bir dağıtımın olması imkansızdır. Bu nedenle denetçinin, muhasebenin kullandığı dağıtım anahtarını denetlemesi ve hakkındaki düşüncelerini çalışma kağıtlarına aktarması gerekir. Eğer yanlış bir anahtar kullanıldığına inanıyorsa, durum hemen ilgili kişilere bildirilmelidir.

Genel üretim maliyetlerinin denetiminde en önemli ve güçlük doğuran konulardan biri olan madde ve malzeme giderlerinin denetimi konusunda özellikle madde ve malzeme kullanımlarının direkt ve endirekt ayrımı son derece önemlidir. Denetçinin bu konu üzerinde özellikle durması ve denetlenen işletmenin üretim sürecine göre ayrımları denetlemesi gerekir.

3.7.2.2.İşçi Ücret ve Giderlerinin Denetimi

Genel üretim maliyetlerinin denetiminde ikinci önemli ve zor konu işçi ücret ve giderleri ile ilgili işlemlerin denetimidir. Zorluğun nedeni, bu tür giderlerin direkt ve endirekt ayrılma zorunluluğunun olmasıdır. Çünkü bu giderlerin yalnızca bir kısmı genel üretim maliyetlerini ilgilendirmektedir. Dolayısı ile sınıflandırmanın doğru şekilde yapılmış olması önemlidir.

Ayrıca işçi ücret ve giderlerinin hesaplanması son derece karmaşık işlemler gerektirmektedir. Bu karmaşık işlemler içinde denetçinin neyi aradığını ve nasıl bulacağını çok iyi bilmesi gerekir. Kısaca işçilik hesaplamalarını ve vergi kamunlarını bilmek durumundadır. Denetçinin işçi ücret ve giderlerini denetlerken kendine göre belli bir sıra takip etmesi gerekir. Bu denetim çalışmalarında kolaylık sağlar.

Ücret işlemleri, çıplak ücret, primler, ikramiyeler, sosyal sigorta işçi ve işveren primleri, vergi kesintileri, tazminat hesaplamaları gibi işlemlerden oluşur. Denetçinin tüm

bu işlemlere çok iyi hakim olması gerekir. İşçi ücret ve giderlerinin denetiminde başlıca dört konu üzerinde durulması gerekir. Bunlar;

- Personeli işe alma ve yerleştirme
- Çalışma süresini belirleme
- Ücret bordrosunu hazırlama
- Kaydetme şeklinde sınıflandırılabilir.

3.7.2.2.1. Personeli İşe Alma ve Yerleştirme İşlemlerinin Denetimi

Genel üretim maliyetlerinin denetiminde işçi ücretlerini denetleyecek bir denetçinin ilk olarak işletmede çalışan işçiler hakkında bilgi edinmesi gereklidir. Bu yüzden denetçinin önce, personelin hangi şartlarla işe alındığını, hangi göreve alındığını ve hangi bölüme yerleştirildiğini, yine işletmenin personel ve ücret hesaplama politikalarının ne olduğunu bilmesi zorunludur.

Denetçi özellikle personel devir hızı ile ilgilenmelidir. Çünkü personel devir hızının yüksekliği işletmede tecrübeli personel eksikliğinin olduğu anlamına gelir. Bu durum, işletmede tecrübesiz eleman bolluğu yüzünden kayıtlarda ve belgelerde sık sık hatalar meydana gelebileceği yönünde bir işarettir. Bu sebeple denetçi, bölümler itibari ile personel devir hızını hesaplamalı ve buna göre personel devir hızı yüksek olan bölümlerdeki işlemlere denetim boyunca daha çok dikkat etmelidir.

Bunun dışında, işe eleman alımında, yönetimce belirlenen eleman istihdamı ile ilgili kurallara uyulup uyulmadığı test edilmelidir. Bunun için işletmede akraba olanların sayısına bakmak yeterlidir. Ayrıca denetçi, elemanların görevleri ile mezuniyet durumlarını karşılaştırarak personelin niteliği üzerine bilgi toplar. Bunlar işletmede yapılan işlerin ne derecede işini bilen kişiler tarafından yürütüldüğü konusunda bilgi verir. Eğer eğitim düzeyi yüksek ve eğitilmiş personel sayısı fazla ise, denetçi işletmedeki mevcut işlemlere biraz daha fazla güvenir. Ancak personel eğitimsiz ve tecrübeden yoksun ise işletmedeki mevcut işlemlere güven azalır. Denetim çalışmaları ise buna göre derinleştirilir.

3.7.2.2.2.Çalışma Sürelerinin Denetimi

İşçilik giderlerinin denetiminde, en önemli ve zor konulardan biri, işçilerin çalışma sürelerinin belirlenmesidir. İşçilerin hangi bölümde, hangi işte ne kadar süre çalıştığı konularındaki bilgiler özellikle işçilik giderlerinin sınıflandırılmasında ve denetiminde önem arzeder.

Bunun için bir çok işletme çeşitli yöntemler kullanmaktadır. En yaygın kullanılan ise işçi çalışma kartları ve puantaj yöntemidir.

Bu yöntemde, işçi işletmeye girerken kendi zaman kartını otomatik zamanlayıcı saatine sokar ve çıkarır. Bu sırada, otomatik olarak kart üzerine giriş tarihi ve giriş saati işlenir. İşçi işletmeyi terk ederken de aynı hareketi tekrarlar böylece çıkış saati kart üzerine işlenir. Her gün aynı işlem tekrarlandığından işçinin ücrete tabii olacak çalışma süresi ortaya çıkar.

Ancak sınıflandırmanın yapılabilmesi için işçilerin gün içinde hangi işte ne kadar çalıştıklarının bilinmesi gereklidir. Bunun için bölüm şefi yada yöneticisi kendi sorumluluğunda olan yerlerde hangi işçilerin ne kadar çalıştığına dair puantaj tablosu tutar ve bunu muhasebeye gönderir. Bu raporlar daha sonra bir araya getirilerek işçinin ay içinde hangi gider yerinde ne kadar çalıştığı tespit edilir. Muhasebe kayıtları da buna göre yapılır.

Diğer önemli bir mesele işçilerin gelmediği günlerde gelmiş gibi gösterilmesidir. Bu gibi hileli durumların da tespit edilmesi ve önlenmesi son derece önemlidir.

Denetçinin ilk yapacağı iş, işçi çalışma kartlarını bir araya getirerek işçinin çalışma sürelerini yeniden hesaplamak ve bir hata olup olmadığını test etmektir. Hata varsa bunları çalışma kağıdına not eder ve hatanın önemli olup olmadığına karar verir. Hata önemsiz ya da yoksa denetçi, bölüm şeflerinin raporlarını bir araya getirerek işçilerin bu raporlardaki çalışma sürelerini toplamalı ve çalışma kartlarındaki toplam çalışma saatleri ile karşılaştırmalıdır. Eğer birbirini tutmuyorsa aradaki farkın sebebini yöneticilerden sormalıdır. Mantıklı cevap alındığı takdirde denetime devam edilmelidir. Yine bu çalışma kartlarından fazla mesai saatlerini tespit etmeli ve doğruluğu test etmelidir.

3.7.2.2.3. Ücret Bordrolarının Denetimi

Denetçinin yapacağı önemli işlemlerden biri de, hazırlanmış olan ücret bordrolarının denetimidir. Bunun için denetçi tesadüfi olarak seçtiği işçilerin çalışma sürelerini puantaj defterinden belirler ve ücret bordrosu ile karşılaştırır. Eğer tespit edilen çalışma sürelerinde hata yoksa bu süreler üzerinden ücretleri yeniden hesaplar ve bordro ile karşılaştırır. Fark yoksa hesaplamalarda hata olmadığına karar verir.

Eğer fark varsa, önce kendi hesaplarını yeniden kontrol eder, daha sonra bordrodaki hatanın sebebinin bulmaya çalışır. Bu arada yapılan tüm işlemler çalışma kağıtlarına not edilir ve hatanın önemli olup olmadığına karar verilir. Hata önemli ise denetim durdurulur. Önemli değilse denetime devam edilir.

Ücret bordroları denetlenirken, çalışma saatlerinin doğru belirlenip belirlenmediği, SSK işçi ve işveren primi hesaplarının doğru olup olmadığı, fazla mesai ücretlerinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı konuları üzerinde incelemeler yapılır.

Denetçi, tüm işlemlerin denetimi yerine, yalnızca genel üretim maliyetlerini etkileyebilecek işlemlerin denetimi üzerinde durmalıdır. Bu hem amaca uygundur, hem de maliyet ve zaman tasarrufu sağlar.

Denetçinin dikkat etmesi gereken konulardan biri de, hayali ve işten ayrılan kişilerin bordroda olup olmadığıdır. Bu konu özellikle denetçi tarafından incelenmelidir.

3.7.2.2.4. İşçilik Kayıtlarının Denetimi

Ücret bordrosundan yararlanarak yapılan işçilik kayıtlarının denetiminde özellikle sınıflandırmanın önemi büyüktür. Denetçi, işletmede katlanılan işçilik giderlerinin hangi hesaplara ve hangi yardımcı hesaplara ne şekilde dağıtıldığını incelemek zorundadır.

Bu inceleme sırasında denetçi, işçiliklerin üretim ile ilgili ve ilgisiz olarak ayrımı yapılarak aşağıdaki sınıflandırmanın doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığını kontrol etmelidir.

1. Üretimle ilgili işçilik giderleri

A. Ana üretim yerlerinde oluşan işçilikler

- Direkt işçilikler (720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabına)
- Endirekt işçilikler (730 Genel Üretim Giderleri Hesabına)

B. Yardımcı ve hizmet üretim yerlerinde oluşan işçilikler

- Endirekt işçilikler (730 Genel Üretim Giderleri Hesabına)

2. Üretimle ilgisiz işçilik giderleri

A. Araştırma ve geliştirme ile ilgili işçilikler (750 Araştırma Geliştirme Giderleri Hesabına)

B. Pazarlama satış ve dağıtım ile ilgili işçilikler (760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabına)

C. Yönetim ile ilgili işçilikler (770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına)

Denetçi üretim bölümleri sorumlularınca hazırlanan raporlardan yararlanarak, muhasebe kayıtlarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluğunu ve doğruluğunu test eder. Eğer sınıflandırma hataları varsa önemlilik düzeyi ile karşılaştırıp önemli bir hata olup olmadığına karar verir.

Denetçinin karşısına en fazla çıkan hatalar;

- Endirekt işçiliklerin direkt işçilik ya da direkt işçiliklerin endirekt işçilik yazılması,
- Üretimle ilgisiz bir işçiliğin, üretimle ilgili olarak kaydedilmesi ya da üretimle ilgili bir işçiliğin, üretimle ilgisiz olarak kaydedilmesi,
- Bordrodaki rakamların hesaplara yanlış geçilmesi,
- Üretimin durmuş olduğu maliyet yerlerindeki işçiliklerin, maliyet unsuru olarak kaydedilmesidir.

Bu tür hatalar, denetçinin yaptığı çalışmalar sırasında ortaya çıkarılır. Tüm bordroların ve işçilerin çalışma sürelerinin dikkate alınarak denetimin yapılması halinde,

hata varsa kesin ortaya çıkarılır. Ancak yüzlerce işçinin bulunduğu bir işletmede tüm kayıtların kontrolü imkansız olduğundan, tesadüfi olarak seçilecek bir kaç bordronun kayıtsal doğruluğu incelenir ve çıkan sonuç tüm ana kütleye genelleştirilir.

Denetçi, ücret bordrolarını günlük defter kayıtları ile karşılaştırıp kayıtların doğru olup olmadıklarını incelemelidir. Daha sonra günlük defter kayıtlarındaki bilgilerin büyük defter hesaplarına doğru olarak aktarılıp aktarılmadığını test etmelidir. Bu denetim, özellikle mali tabloların doğruluğunun ortaya konması için önemlidir.

Eğer yanlışlıklar varsa durumu çalışma kağıtlarına aktarmalı ve hatanın önemli olup olmadığına karar vermelidir. Önemli bir hata varsa denetimi durdurarak ek denetim programlarını devreye sokmalıdır. Eğer hata yoksa, normal denetim çalışmalarına devam etmelidir. Denetçi ayrıca, işçilik kayıtlarının incelenen döneme ait olup olmadıklarını, zamanında kaydedilip kaydedilmedikleri üzerinde araştırma yapmalıdır.

İşçilerin maliyet yerlerine göre çalışma saatlerinin tespit edilemediği işletmelerde, sınıflandırmanın ve dağıtımın gerçeğe uygun bir şekilde yapılamayacağı bir gerçektir. Dolayısı ile bu tür işletmelerde denetçi, denetime her zaman önyargılı yaklaşmalı ve hesapların denetimi daha ayrıntılı incelenmelidir. Ancak denetim konusunda başlangıçta olumsuz görüş oluşacağı da bir gerçektir.

3.7.2.3. Amortisman Giderlerinin Denetimi

Genel üretim maliyetlerinin denetiminde, amortismanlar üçüncü önemli maliyet unsuru olarak görülürler. Çünkü genel üretim maliyetleri içinde amortisman giderlerinin önemli bir yeri vardır. Amortisman giderleri, madde ve malzeme maliyetleri ile işçi ücret ve giderlerinden sonra gelen, denetimi en zor konuların başında gelir. Çünkü işletmelerde çok farklı özelliklere sahip maddi duran varlıklar kullanılmaktadır.

Amortisman giderlerinin denetimini üç ana başlık altında incelemek mümkündür.

Bunlar;

- Maddi duran varlıkların işletmede olup olmadıklarının denetimi,
- Yeniden değerlendirme ve amortisman hesaplamalarının denetimi,
- Amortisman giderlerinin dağıtımının ve kayıtlarının denetimi,

olarak sayılabilirler.

3.7.2.3.1.Maddi Duran Varlıkların İşletmede Olup Olmadıklarının Denetimi

Denetçilerin işletmede mevcut duran varlıklara ulaşabilmesi için belgelerden yararlanması en makul yoldur. Ancak duran varlıkların alım faturaları yıllar öncesine dayandığından yıllar öncesine ait belgeleri bulmak zor olabilir. Bunun yerine denetçinin amortisman defterlerini başlangıç noktası olarak kullanması doğru olur.

Denetçi önce, amortisman defterinden yararlanarak işletmede kullanılmakta olan ve net değeri mevcut duran varlıkların listesini çıkartarak işe başlamalıdır. Daha sonra amortisman defterinde yer alan satın alma tarihinden yararlanarak bu duran varlıkların belgelerine ulaşmalı ve bu belgelerle amortisman defterindeki tutarları karşılaştırmalıdır.

Denetçinin yapması gereken diğer bir çalışma, hazırladığı listede yer alan duran varlıkların gerçekten işletmede var olup olmadıklarını araştırmaktır. Bunun için fiziki sayım ve gözlem tekniğini kullanarak duran varlıkları bizzat gözlemlemelidir. Bu araştırma sırasında listede yer almayan ancak işletmede kullanılan duran varlık olup olmadığına da dikkat etmelidir. Ayrıca denetçinin dikkat etmesi gereken bir başka konu da, işletmede kullanılmadığı halde kullanılıyor gibi görünen duran varlıklardır. Böyle bir durum varsa duran varlığın özellikle üretim bölümünde görünüyorsa genel üretim maliyetlerini etkileyeceğinden denetçi için önemlidir. Burada denetçi olayın önemli olup olmadığına karar vermelidir. Genel üretim maliyetlerini etkileyecek ölçüde büyük bir tutarsa, denetim durdurulup önemli hata olduğuna karar verilir.

3.7.2.3.2. Yeniden Değerleme Ve Amortisman Hesaplamalarının Denetimi

Amortismanların denetiminde önemli konulardan biri de yeniden değerlendirme hesaplamalarıdır. İşletmelerin duran varlıklarını yıl sonlarında yeniden değerlendirme oranı kadar değerlemesi yasal bir haktır. Ancak denetçi bu hakkın doğru bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını test etmelidir.

Bunun için denetçi, yeniden değerlendirme oranının doğru olarak kullanılıp kullanılmadığını belirlemelidir. Daha sonra duran varlığın satın alındığı ilk yıldan itibaren yeniden değerlendirme hesaplamalarını yaparak amortisman defteri ile karşılaştırmalıdır. Hata bulunmuşsa, hatanın önemli olup olmadığına karar vermelidir. Önemli ise, gerekli düzeltme işlemleri yapılmalıdır. Amortisman defterinde önemli bir hata bulunamamışsa, denetime devam etmelidir.

Denetçi, bir taraftan yeniden değerlendirme hesaplamalarını kontrol ederken, aynı zamanda da amortisman hesaplamalarını da kontrol etmelidir. Bunun için, amortisman defterinde kayıtlı amortisman oranlarının doğru olup olmadığını kontrol etmeli, daha sonra amortisman hesaplamalarını yeniden yaparak amortisman defterindeki kayıtlarla karşılaştırmalıdır. Hata varsa önemli olup olmadığına karar vermelidir. Hata önemli ise bu denetim çalışması hakkında olumsuz bir görüş belirtilmelidir.

Yeniden değerlendirme ve amortisman hesaplamalarında sıkça görülen hatalar şunlardır;

- Maddi duran varlığın satın alındığı ilk yıl yeniden değerlendirme yapılması,
- Yeniden değerlendirme sırasında işlem hatasının yapılması,
- Amortisman hesaplamalarında yanlış oranın kullanılması,
- Ekonomik ömrü dolmuş bir duran varlığa amortisman ayırmaya devam edilmesi,
- Ekonomik ömrü dolmuş bir duran varlığın yeniden değerlemesine devam edilmesi,

Denetçi, yukarıda sayılan potansiyel hatalar üzerinde durmalı ve bu tür hataların olup olmadığını incelemelidir.

3.7.2.3.3. Amortisman Giderlerinin Dağıtımının ve Kayıtlarının Denetimi

Denetçi, listesindeki mevcut maddi duran varlıklar için ayrılan amortismanlar ile amortisman defterindeki tutarlar günlük defterdeki kayıtları birbirleri ile karşılaştırır. Bu karşılaştırma sırasında denetçi, bir taraftan amortisman defterindeki hesaplamaların günlük deftere kaydedilip kaydedilmediğini incelerken diğer taraftan da kayıtların doğru yapıp yapılmadığını test etmeye çalışır

Bunun için, denetçi amortisman kayıtlarında aşağıdaki sınıflandırmaya uyulup uyulmadığını test etmelidir;

1. Üretimle ilgili amortismanlar

A. Ana üretim yerleri ile ilgili amortismanlar

I. Genel üretim maliyetleri (730 Genel Üretim Giderleri Hesabına)

B. Yardımcı ve hizmet üretim yerleri ile ilgili amortismanlar

I. Genel üretim maliyetleri (730 Genel Üretim Giderleri Hesabına)

2. Üretimle ilgisiz amortismanlar

A. Araştırma ve geliştirme giderleri ile ilgili amortismanlar

(750 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Hesabına)

B. Pazarlama satış ve dağıtım ile ilgili amortismanlar

(760 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Hesabına)

C. Yönetim ile ilgili amortismanlar

(770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına)

Denetçi, pazarlamada kullanılan bir taşıtın amortismanının sadece 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabına, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bir duran varlığın amortismanının yalnızca 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabına, üretim ile ilgili olarak kullanılan bir duran varlığın amortisman giderinin ise yalnızca 730 Genel Üretim Giderleri Hesabına borç olarak yazılması gerektiğini bilmesi ve buna göre günlük defter kayıtlarındaki sınıflandırmayı denetlemelidir.

Genel üretim maliyetlerinin denetiminde, üretimde kullanılan duran varlıkların amortismanının, üretim ile ilgili maliyet yerleri arasında dağıtılması önemlidir. Dolayısı ile denetçilerin genel üretim giderleri hesabı altında yer alan ana üretim yerleri ve yardımcı üretim yerleri ile ilgili yardımcı hesapların doğruluğunu test etmeleri gerekir. Denetçi önce bu tür yardımcı hesapların tutulup tutulmadığını öğrenmelidir. Tutulmuyorsa, üretim yerlerindeki maliyetlerin nasıl takip edildiğini öğrenmelidir. Aynı zamanda amortismanların maliyet yerleri arasında nasıl dağıtıldığını öğrenmeli ve doğruluğunu test etmelidir.

Denetçi, demirbaş, taşıt, makine, tesis, cihaz gibi duran varlıkların amortismanlarının nereye yazılması gerektiği konusunda zorlanmaz. Çünkü, bu duran varlıklar nerede kullanılıyorsa amortismanlarının da o bölüme yazılmak durumundadır. Denetçi, bu tür duran varlıkların doğru gider ve maliyet yerine kaydedilip kaydedilmediklerini kontrol etmelidir.

Ancak binalar, bina güvenlik donanımı gibi tüm bölümler tarafından ortaklaşa kullanılan duran varlıkların amortismanlarının nasıl dağıtılacağı önemlidir. Burada amortismanların, gider ve maliyet yerlerine en uygun şekilde dağıtımını sağlayacak bir anahtarın seçimi gerekir. Bunun için denetçi tarafından bu dağıtımda kullanılan anahtarın doğruluğu incelenmelidir. Ayrıca kullanılan anahtarın ne derece doğru kullanılıp kullanılmadığının da incelenmesi gerekir.

Denetçinin yapması gereken işlerden biri de günlük defterdeki amortismanlar ile ilgili kayıtların, büyük defter hesaplarına doğru olarak kaydedilip kaydedilmediğidir. Tüm bu işlemler sonucunda herhangi bir hataya rastlanılmamışsa amortismanlar ile ilgili kayıtların doğru olduğu kanaatine varılır.

Satın alınan duran varlıkların ve yapılan ilavelerin maliyet tutarlarının doğru bir şekilde aktifleştirilip aktifleştirilmediği de incelenecek konular arasındadır. Ayrıca ayrılan amortisman tutarları ile birikmiş amortisman tutarları karşılaştırılır. Eşit değilse sebepleri araştırılır. Satılan duran varlıklar varsa bunlar ile ilgili tüm hesapların doğru bir şekilde kapatılıp kapatılmadığının incelenmesi gerekir. Amortisman hesaplama ve kayıt yönteminin önceki dönemlerle uyumlu olup olmadığı da incelenecek konular arasındadır.

Ayrıca amortisman tutarları duran varlığın maliyetine oranlanarak, uygunsuzluk olup olmadığına bakılır. Varsa ayrıntılı inceleme yapılır. Bir duran varlık yerine aynı amaçlı bir duran varlık alınmışsa, bunlarla ilgili amortismanların kayıtları incelenir.

3.5.2.4. Enerji Giderlerinin Denetimi

Bir üretim işletmesinde genel üretim maliyetlerini etkileyen dördüncü maliyet unsuru da enerji giderleridir. Bunlar elektrik, yakıt, doğalgaz vb. giderler olarak denetçinin karşısına çıkabilir.

Denetçinin yapması gereken ilk iş, enerji giderleri ile ilgili faturalara ulaşmaktır. Denetçi, bu faturalar üzerinde maddilik testleri yapmalıdır. Daha sonra, satıcı firmaya doğrulama mektubu göndererek faturaların doğrulanması sağlanmalıdır.

Denetçi; eğer elektrik faturası iki ayda bir geliyorsa buna göre dönem içinde işletmeye gelmiş olması gereken altı tane elektrik faturasının olması gerektiğini belirleyip, fatura sayısını kontrol edebilir. Eğer fazla ise bunun anlamı bir başka döneme ait fatura bu döneme kaydedilmiş demektir. Dolayısı ile hemen çalışma kağıdına yapılan çalışma ile ilgili bilgi not edilir ve düzeltme kaydı yapılır. Fatura sayısı azsa, bu da henüz daha gelmemiş fatura bulunduğu ya da faturanın kaybolduğu anlamına gelir. Denetçi belgeler üzerinde bu tür kontrollerini yaptıktan sonra, bu belgelerin günlük defterdeki kayıtlarının kontrolüne geçer.

Burada yapılması gereken ilk iş, belgelerle kayıtları karşılaştırarak belgelerin kayıtlara alınıp alınmadığını kontrol etmektir. Eğer alınmamışsa ve önemli tutarda bir fatura ise, bu takdirde önemli bir hata olduğu gerekçesi ile denetim konusunda olumsuz bir kanaate varılır.

Denetçi aynı zamanda günlük defterdeki elektrik faturaları ile ilgili kayıtların doğru olarak kaydedilip kaydedilmediklerini araştırmalıdır. Bunun için belgedeki tutar ile kayıttaki tutar karşılaştırılır. Katma değer vergisinin gider unsuru imiş gibi maliyetlere aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir. Kayıtlar kontrol edilirken, aynı zamanda sınıflandırmanın doğru yapılıp yapılmadığı da kontrol edilmelidir. Örneğin; giderin

üretimle ilgili ve ilgisiz ayrımının doğru olarak yapılıp yapılmadığı, üretimle ilgisiz giderlerin Araştırma ve Geliştirme, Pazarlama Satış ve Dağıtım ve Yönetim Gideri ayrımının yapılıp yapılmadığı incelenir. Üretimle ilgili giderlerin ise yardımcı hesaplara doğru olarak dağıtılıp dağıtılmadığı kontrol edilmelidir.

Bu doğrulama sırasında, dağıtımın yapılması için kullanılan anahtar araştırılmalıdır. En uygun anahtar harcanan enerji miktarıdır. Ancak üretim bölümünde hangi gider yerinde ne kadar enerji harcadığı bilinemiyorsa, burada dağıtım yapacak en uygun anahtarın tespiti konusunda üretim ve muhasebe şefleri ile tartışılmalı ve buna göre dağıtımın doğru olup olmadığına karar verilmelidir.

Denetçinin yapması gerekli bir başka çalışma ise, üretimde harcadığı gözükten enerjinin gerçekten üretimde harcanıp harcanmadığının belirlenmesidir. Ayrıca enerji olarak yakıt kullanılıyorsa, depoda ne kadar yakıt kaldığı, satın alınan ve depolanan yakıtın tamamının o döneme gider yazılıp yazılmadığının incelenmesi gerekir. Ayrıca fiziki sayım ve gözlem yaptırarak depoda ne kadar yakıt kaldığı bu yakıt miktarının kayıtlara göre doğru olup olmadığının incelenmesi gerekir.

Denetçi aynı zamanda geçmişte yapılan üretim ile harcanan enerji miktarı arasındaki oranı hesaplayıp bu oran ile denetlenen dönemin oranını karşılaştırmalıdır. Eğer arada çok önemli fark varsa bunun anlamı üretimde makinelerin boşa çalışmış ya da enerjinin boşa harcanmış olduğu anlamına gelir. Buna göre denetçi çalışma kağıdına yaptığı çalışmaları ve vardığı sonuçları not eder ve ilgili kişiler uyarılır. Aynı zamanda raporda bu durum belirtilir.

Yine denetçi üretimle ilgili enerji maliyetlerini genel üretim maliyetine oranlayarak, genel üretim maliyeti içinde enerji maliyetlerinin payını hesaplamalıdır. Daha sonra, bu payı geçmiş yılların verileri ile veya sektörün verileri ile yada rakip işletmelerin verileri ile karşılaştırarak fark olup olmadığını incelemelidir. Eğer önemli bir oranda olumsuz bir fark varsa yine bunun anlamı işletmede enerji kayıplarının olduğudur. Bu sonuç bir denetim delili olarak çalışma kağıtlarına not edilir ve ilgili yetkili kişiler uyarılarak önlem alınması istenir.

Ayrıca günlük defterdeki kayıtların büyük defter hesaplarına doğru olarak aktarılıp aktarılmadığı da kontrol edilmelidir. Burada yapılacak bir hata maliyet hesaplarının ve mali tabloların yanlışlığına sebep olur. Bu nedenle defterler ve sağlamalar arasındaki ilişkilerin dikkatli bir şekilde kontrol edilmeleri gerekir.

3.7.2.5.Öteki Giderlerin Denetimi

İşletmelerde yukarıda anlatılan dört ana gider türü dışında kalan çok az sayıda gider çeşidi bulunur. Bu tür giderlerin, üretimle ilgili kısımlarının genel üretim maliyetleri içindeki toplam tutarı çok fazla değildir. Bu tür giderlere örnek olarak; sigorta giderleri, kira giderleri, vergiler, dışarıdan sağlanan temizlik, yemekhane, kreş gibi hizmetler sayılabilir. Bu türlü giderlerin tümü işletmelerde ortaya çıkmayabilir. Aynı zamanda bu tür giderlerin tümü üretimle ilgili olmayabilir.

Bunlar içinde üretimi veya genel üretim maliyetlerini ilgilendiren giderler şunlardır.

- Üretimde çalışan makine ve teçhizatlar için ödenen sigorta primleri,
- İşletme genelinde ortaklaşa kullanılan varlıklar için ödenen sigorta primlerinin üretimi ilgilendiren kısmı,
- Fabrika binasının kiralanmış olması durumunda ödenen kira giderleri,
- Üretimde çalışan elemanlar için verilen yemekhane, kreş, temizlik, ulaşım gibi hizmetler için katılan giderler,
- Telefon, su, vb gibi giderlerin üretimle ilgili kısmı,

Denetçi denetlediği işletmede bu türlü giderlerin olup olmadığını araştırmalıdır.

Denetçi, ödenen sigorta giderlerinin üretimle ilgili olup olmadıklarını öğrenmelidir. Daha sonra, bu giderlerin doğru olarak kaydedilip kaydedilmediklerini, büyük defter hesaplarına doğru olarak aktarılıp aktarılmadıklarını incelemelidir. Ayrıca, denetçi, üretimde kullanılan duran varlıklar hangi maliyet yerinde kullanılıyorsa, sigorta giderlerinin de o gider yerine yüklenmesi gerektiğini bilmeli ve bunun yapılıp yapılmadığını incelemelidir. Yine, ortak kullanılan duran varlıklar için ödenen sigorta

giderleri varsa, bunun gider ve maliyet yerleri arasında yüz ölçümler dağıtım anahtarı olarak kullanılarak dağıtılması gerektiğini bilmeli ve bu dağıtımın buna göre doğru şekilde yapılıp yapılmadığını incelemelidir.

Yine denetçi, gelecek dönem için yapılan ancak ödemelerinin cari dönemde yapıldığı durumlarda, sigorta giderinin gelecek dönemlere aktarılması gerektiğini ve döneme gider yazılamayacağını bilmek durumundadır. Bu nedenle, kayıtlar içinde bu duruma yani dönemsellik ilkesine aykırı kayıtların olup olmadığını incelemelidir.

Denetçi kira giderleri ile ilgili olarak ödenen kiranın hangi döneme ait olduğunu ve hangi bölüme ait olduğunu öğrenmelidir. Pazarlama ve yönetim için ayrı bir bina kiralanmış ise bunların üretime yansıtılamayacağını bilmelidir. Buna yönelik incelemeleri yürütmelidir. Yine fabrika binası için kira ödeniyorsa, bu durumda kira giderinin gider yerlerinin yüzölçümüne göre dağıtılması gerektiğini bilmelidir. Denetçi hesaplamaları buna göre yeniden yapıp, işletmede yapılan hesapları kendi hesapları ile karşılaştırmalıdır. Önemli fark varsa sebebini araştırmalıdır.

Denetçinin, kira giderlerinin kayıtlara alınmasında dönemsellik ilkesine uyulup uyulmadığını kontrol etmesi gerekir. Ayrıca kira makbuzlarının doğru olup olmadığını, kira sözleşmesi ile karşılaştırarak incelemelidir.

Yemekhane, kreş, temizlik ve ulaşım gibi hizmetler dışarıdan bir firmaya ihale edilmişse, hizmet karşılığı düzenlenen faturaların doğru olup olmadıkları, abartılı ve şişkin olup olmadıkları araştırılmalıdır. Denetçi önce eldeki hizmet faturalarının gerçekliğini hizmet şirketinin kayıtlarından kontrol etmelidir. Daha sonra faturanın şişirilmiş olup olmadığını kontrol etmek için başka hizmet şirketlerinden aynı işi kaç liraya yaptıklarını öğrenmeye çalışmalı, tespit edilen bilgiler ile mevcut belgeleri karşılaştırmalıdır. Eğer arada çok büyük tutarlarda olumsuz fark varsa denetçi hile olduğu kanısına varıp denetimi durdurmalıdır.

Ancak fark önemsizse denetime devam edilir. Denetçi, bu hizmet faturalarının günlük deftere nasıl kaydedildiğini ya da kaydedilip kaydedilmediğini incelemelidir.

Hizmet bedelleri gider ve maliyet yerleri arasında, çalışan eleman sayısına göre dağıtılmalıdır. En uygun anahtar işçi sayılarıdır.

Buna göre, sınıflandırmanın ve dağıtımın doğru yapılıp yapılmadığı incelenmelidir. Ayrıca dağıtımda işçi sayısı kullanılmamış ise kullanılan anahtarın ne olduğu niçin bu anahtarın kullanıldığı öğrenilmelidir. Kullanılan dağıtım anahtarının genel üretim maliyetlerini nasıl etkilediği incelenmelidir. Eğer genel üretim maliyeti önemli oranda etkileniyorsa durum çalışma kağıtlarına aktarmalı ve ilgili yönetici uyarılmalıdır.

Denetçi her zaman olduğu gibi günlük defterdeki kayıtların büyük defter hesaplarına doğru olarak aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmelidir. Burada yapılacak bir yanlışın mizanları ve mali tabloları etkileyeceği unutulmamalıdır.

3.7.2.6. Birinci Dağıtım İşlemlerinin Denetimi

Maliyet muhasebesinde birinci dağıtım işlemleri denince ortaya çıkan giderlerin, gider yerlerine dağıtımını akla gelmektedir. Burada denetçi, yapılan varlık tüketimlerinde gider – maliyet ayrımının doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığını kontrol etmelidir. Çalışmanın ikinci bölümünde de anlatıldığı üzere maliyetlerin doğru olarak belirlenmesi açısından bu ayırım son derece önemlidir. Denetçinin bu ayrımın doğru olarak yapılıp yapılmadığını, ayırımda kullanılan anahtarların mantıklı olup olmadığını, herhangi bir maddi hata yapılıp yapılmadığını incelemelidir.

3.7.2.7. İkinci Dağıtım İşlemlerinin Denetimi

Denetçi önce işletmenin hazırlamış olduğu dağıtım tablosunu elde etmeli ve bu tablonun doğru hazırlanıp hazırlanmadığını araştırmalıdır. Bunun için ana ve yardımcı hesap bakiyelerinden yararlanır.

Denetçi önce tabloda yer alan gider ve maliyet yerleri sütunlarının doğru sayıda olup olmadığını, tablo dışında bırakılmış bir gider ve maliyet yerinin olup olmadığını incelemelidir. Eğer varsa hesaplamalar hakkında başlangıçta olumsuz bir görüşe sahip olunur ve doğrusunun ne olması gerektiği çalışma kağıdında gösterilir.

İkinci olarak yapılması gereken iş, büyük defterde yer alan hesapların bakiyelerinin doğru bir şekilde dağıtım tablosuna aktarılıp aktarılmadığının test edilmesidir. Ayrıca tabloda kayıtlarda yer almayan fazla tutarların olup olmadığı ya da unutulmuş tutarların olup olmadığı incelenmelidir.

Denetçinin daha sonra, işletmenin ikinci dağıtımda kullandığı yöntemin ne olduğunu öğrenmesi gerekir. Bu yöntemler; doğrudan dağıtım, kademeli dağıtım, planlı dağıtım, standart dağıtım, matematiksel dağıtım, çapraz dağıtım vb gibi yöntemlerdir.

Denetçinin, uygulanan yöntemin kurallarına uyulup uyulmadığını incelemesi gerekir. Aynı zamanda bu inceleme sırasında yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin ana üretim yerleri arasında paylaşılmasında kullanılan dağıtım anahtarlarının mantıklı olup olmadıklarını ve dağıtımın doğru yapıp yapılmadığını incelemesi gerekir.

Herhangi bir hata bulunmadığı takdirde tablonun birinci dağıtım toplamı ile ikinci dağıtım toplamı karşılaştırılır. Bu iki toplamın birbirine eşit olması gerekmektedir. Eğer eşit değilse, ikinci dağıtım hesaplamaları yeniden yapılır ve hatanın kaynağı bulunmaya çalışılır.

Dağıtım yanlış olsa dahi ana üretim yerlerinde toplanması gereken genel üretim maliyetleri önemli derecede değişmiyorsa, denetime maddilik açısından olumlu yaklaşılır ancak uygunluk denetimi açısından olumsuz görüş bildirilir.

3.7.2.8. Üçüncü Dağıtım

Denetçi, ikinci dağıtım toplamını bulduktan sonra, genel üretim maliyetlerinin mamuller arasında dağıtımını denetler. Kullanılan anahtarların ve yöntemlerin doğru kullanılıp kullanılmadığı konusunda araştırma yapmalıdır. Ayrıca denetçi, mamullere dağıtımda farklı ölçü ve yöntemlerin kullanılması gerektiğini düşünüyorsa, buna göre hesapları yeniden yaparak sonuçları karşılaştırır. Arada önemli bir fark bulursa, durum çalışma kağıtlarına not edilir ve ayrıca ilgili yönetici bilgilendirilir.

Şu ana kadar anlatılan denetim safhaları tamamı ile gider yerlerini esas alan üretim organizasyonlarına göredir.

Eğer işletme, faaliyetleri esas alarak üretimi organize etmiş ise yani faaliyete dayalı maliyet yöntemini uyguluyorsa denetçinin yapacağı denetim çalışmalarında bakış açısı biraz değişecektir.

Faaliyete dayalı maliyet yöntemini uygulanan işletmelerde denetim çalışmalarının yapılabilmesi için, denetçinin üretim organizasyonunu çok iyi öğrenmesi gerekir. Bu organizasyon öğrenildikten sonra denetçi birinci dağıtım işlemlerindeki kayıtların denetiminde, yukarıda anlatılan işlemleri aynen uygular. Burada herhangi bir farklılık yoktur.

Faaliyete dayalı maliyet yöntemini uygulayan işletmelerin denetiminde asıl farklılık, ikinci dağıtımda ve genel üretim maliyetlerinin mamullere dağıtımında ortaya çıkmaktadır.

Bu yönteme göre organize olmuş bir işletmenin maliyet dağıtımlarının iki aşamadan oluştuğu ve gider yerlerini esas alan üretim organizasyonlarındaki ikinci dağıtım aşamasının bu yöntemde ortadan kalktığını denetçinin bilmesi gerekir. Bu yöntemde faaliyet merkezleri itibari ile toplanan maliyetler buradan doğrudan doğruya mamullere yüklenmektedir.

Dolayısıyla denetçinin üzerinde duracağı nokta, faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin mamullere doğru olarak yüklenip yüklenmediğidir. Bu yükleme sırasında, faaliyetler ile mamuller arasında ilişkiyi çok iyi yansıtan bir ölçünün, yükleme anahtarı olarak kullanılması gerekir.

Denetçi, kullanılan anahtarların mantıklı olup olmadıklarını test ettikten sonra dağıtım hesaplamalarını yeniden hesaplama tekniğini kullanarak yeniden yapmalıdır. Yeni yapılan hesaplar ile mevcut hesaplamalar arasında önemli derecede fark varsa farkın nedenini araştırmalı ve ilgili kişilere bilgi verilmelidir.

3.7.3.Genel Üretim Maliyetlerinde Etkenlik Denetimi

Genel üretim maliyetleri denetiminde hesap kalanları, maddilik testleri, uygunluk denetimi gibi denetim çalışmaları yanında, denetçinin yapacağı bir başka denetim çalışması da etkenlik denetimidir. Bu denetimin amacı, işletmenin mevcut kaynaklarını ne ölçüde etken kullandığını belirlemektir. Bu amacın yanında denetçi, bu çalışma sayesinde işletmede meydana gelmiş bir hata ya da hile varsa bunun hangi maliyet yerinde ve ne zaman gerçekleştiğini tespit edebilmektedir.

Etkenlik, örgütlerin tanımlanmış amaçlarına ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri etkinliklerin sonucunda, bu amaçlara ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutu olarak tanımlanmaktadır [AKAL, 1992, s.15].

Etkenlik denetimi, genel üretim maliyetleri üzerinde rahatlıkla gerçekleştirilmektedir. Etkenlik amaçlara yönelik bir kavram olduğundan, işletmede amaçların ya da başka bir anlatımla hedeflerin belli olması gerekir. İşletmelerde amaç, maliyetlerin azaltımı olduğuna göre, etkenlik denetimi, mevcut durum ile olması gereken durumun karşılaştırılması ile yada mevcut durumun geçmiş dönemlerdeki verilerle karşılaştırılması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bu karşılaştırmalar sırasında belirlenecek olumlu fark işletmenin iyi yolda olduğunu, olumsuz fark ise işletmede bazı sıkıntıların bulunduğunu gösterir. Denetçinin yapması gereken, bu olumsuz farkların sebebini bularak önlemler alınmasına yardımcı olmaktır. Denetçi ayrıca yaptığı etkenlik denetimlerini çalışma kağıtlarına not etmelidir. Bu çalışma kağıtları, bir yıl sonraki denetimlerde denetçinin işini kolaylaştıracaktır. Bu denetimler sırasında, bazı verilerin olumlu bazılarının ise olumsuz fark vermesi olağandır. Bu, denetçiye işletmenin hangi faaliyetlerinde sıkıntı olduğu yolunda fikir verir.

Genel üretim maliyetlerinin etkenlik denetimi daha çok analitik incelemelerin yapıldığı bir denetim olarak karşımıza çıkmaktadır. Amaç, olması gereken ile mevcut durumu karşılaştırmaktır.

Etkenlik denetimini;

- Fiili maliyet yöntemini uygulayan işletmeler,
- Standart maliyet yöntemini uygulayan işletmeler yönünden incelemek mümkündür.

Bu iki yöntemden birincisi daha çok analitik incelemeler yapılarak ve sonuçların yorumlanarak olumsuzlukların belirlenmesi şeklinde uygulanmaktadır. İkinci yöntem ise, önceden belirlenmiş standart maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki sapmaların incelenmesi şeklinde uygulanmaktadır.

3.5.3.1.Fiili Maliyet Yöntemini Uygulayan Üretim İşletmelerinde Genel Üretim Maliyetlerinin Etkenlik Denetimi

Fiili maliyet yönteminde, maliyetler üzerinden etkenlik denetimi yapmak oldukça zordur. Bu nedenle etkenlik denetimi birim ve miktarlar gibi nicel veriler üzerinden yapılmak zorunda kalınır. Çünkü maliyetler üzerinde enflasyon, verimsizlik, kalitesizlik gibi bir çok unsur etkili olmaktadır. Denetçinin tüm bu etkileri birbirinden ayırması mümkün değildir. Bu nedenle, denetçi, etkenlik denetiminde gider türlerinin niceliksel özelliklerini kullanmak ve bunlar üzerinden inceleme yapmak zorunda kalmaktadır. Enflasyon ve diğer dış etkenlerin nicelik üzerine etkisi hemen hemen hiç yoktur. Beş yıl öncesinin 1 kilosu bugünün 1 kilosu ile aynıdır. Ancak beş yıl öncesinin bin lirası ile bugünün bin lirası satın alma gücü olarak aynı değildir.

Yine maliyetler içinde sabit ve değişken türler mevcuttur. Bu özellik tahminlerde denetçinin yanılmasına neden olmaktadır. Ancak adet,kg, litre, kws gibi nicelik ölçülerinin sabit ve değişken ayırımı yoktur.

Denetçi, etkenlik denetiminde belgeler ile de uğraşmaz. Yalnızca üretim raporları ile ilgilenir. Çok zorunlu olmadıkça muhasebe belgelerini kullanmaz. Ancak denetçi, yaptığı etkenlik denetimlerini, maddilik testlerinde çok rahatlıkla kullanabilir. Çünkü etkenlik denetimi aynı zamanda örgütlenmede mevcut olumsuzlukları ortaya çıkarır. Buna göre denetçi olumsuzluk görülen noktalarda maddilik testlerini yoğunlaştırır.

Genel üretim maliyetlerinin etkenlik denetiminde, denetçi ilk önce endirekt madde ve malzemelerin etkin kullanılıp kullanılmadığı üzerinde durulur. Bunun için önce belli bir üretim için ne kadar endirekt madde ve malzeme kullanıldığı belirlenir. Örneğin; 1000 birimlik X mamulü üretiminde 1000 kg A yardımcı malzemesi, 500 kg B işletme malzemesi ve 1500 kg C Yardımcı malzemesi kullanıldığı tespit edilmiş olsun. Üretim tamamlandığında bu verilerden hareket edilerek denetlenen dönemde bir birim mamül üretmek için hangi malzeme türünden ne kadar kullanıldığı hesaplanır.

A Yardımcı malzeme	1000 kg / 1000 br = 1 kg/br
B İşletme malzemesi	500kg / 1000 br = 0.5kg/br
C Yardımcı malzeme	1500kg / 1000 br = 1.5kg/br

Daha sonra denetçi geçmiş dönemlerde, bir birim üretmek için ne kadar madde ve malzeme harcadığını tespit eder. Örneğin; veriler şöyle tespit edilmiş olsun

	Denetlenen Dönem	Bir Yıl Önce
A Yardımcı malzeme	2kg / br	2.5kg /br
B İşletme malzemesi	1kg / br	1.5kg / br
C Yardımcı malzeme	2kg / br	1 kg / br

Denetçi bulduğu bu verileri karşılaştırıp, yorumlayarak bir sonuca varmaya çalışır.

Veriler karşılaştırıldığında, görülmektedir ki, A ve B malzemelerinin kullanımında etkenlik sağlanmıştır. Ancak C malzemesinin kullanımında bir yıl öncesine göre bir etkensizlik söz konusudur.

Denetçi, C malzemesinde bu etkensizliğin sebebini araştırmak zorundadır. Bunun birkaç sebebi olabilir.

- Malzemeler kalitesiz olduğundan üretim sırasında fazla fire veriyor olabilir,
- Malzeme çalınıyor olabilir,
- Malzeme yanlış kullanımdan dolayı zayi olabilir,
- Geçmiş ya da cari döneme ait üretim raporları yanlış olabilir

Maddilik denetiminin eksiksiz yapıldığı bir denetimde üretim raporlarının yanlış olması mümkün değildir. Çünkü eğer bir yanlışlık olsa mutlaka maddilik denetimlerinde bu ortaya çıkar. Ancak yine de üretim raporlarında yanlışlık aranıyorsa, bu maddilik testlerine güvenilmiyor anlamına gelir. Denetçi, eğer işletmenin raporlarına tam güvenemiyorsa bu takdirde işkolu ya da rakip işletmelerin ortalamalarını karşılaştırmak için kullanabilir.

Denetim sonunda yapılan bu analitik incelemeler çalışma kağıdında gösterilir. Ayrıca madde ve malzeme kullanımında ortaya çıkan olumlu yada olumsuz sapmalar bir raporla yönetime bildirilir.

Denetçinin dikkat edeceği bir başka nokta da, üretimin tamamlanmamış olması durumunda etkenlik denetimi hesaplarının nasıl yapılacağıdır.

Örneğin; yukarıdaki örnekte 1000 birimlik üretimin ancak %80'inin tamamlanmış olduğu, geri kalan üretimin ise %50 oranında tamamlanmış yarımamul halde olduğu varsayalım. Bu takdirde denetçinin aşağıdaki gibi hesaplar yapması gerekecektir.

$$\begin{array}{rcl}
 1000 \text{ br} \times \%80 & = & 800 \text{ br mamul} \times \%100 & = & 800 \text{ eşdeğer} \\
 1000 \text{ br} \times \%20 & = & 200 \text{ br yarımamul} \times \%50 & = & \underline{100 \text{ eşdeğer}} \\
 & & \text{Toplam} & & 900 \text{ eşdeğer}
 \end{array}$$

Burada denetçi, kullanılan malzeme miktarlarını 1000 birimlik üretim miktarına değil 900 eşdeğere bölerek birim başına malzeme kullanım düzeyini belirlemek durumundadır. Aksi takdirde yapılacak hesaplamalar ve yorumlar yanlış sonuç verir. Denetçi, bu hesaplamaları yeniden yapmalıdır. Üretim raporlarından tamamlanma derecelerine ait verileri kontrol etmelidir. Eğer yeniden yapılan hesaplamalar sonucunda hata tespit edilmişse, bu hatanın önemli olup olmadığına karar vermelidir. Hata önemli ise denetim durdurulmalı ve yeniden hesaplamalar çalışma kağıtlarına kaydedilmelidir.

Buna göre, birim başına malzeme kullanımları şöyle hesaplanır.

A Yardımcı malzeme	1000kg / 900 eşdeğer =	1.11kg/br
B İşletme malzemesi	500kg / 900 eşdeğer =	0.55kg/br
C Yardımcı malzeme	1500kg / 900 eşdeğer =	1.66kg/br

Denetçinin madde ve malzemeler üzerinde yapacağı bu tür hesaplamalar, aynı zamanda gelecek dönemler için standart veriler haline geleceğinden, gelecek dönemlerde yapılacak denetimlerde de yararlıdır.

Daha ayrıntılı bir denetim; yukarıda yapılan hesapların her bir gider yeri için ayrı ayrı yapılması ile sağlanabilir. Bu şekilde, her maliyet yerinde yapılan işlem başına, ne kadar madde ve malzeme harcandığı bulunabilir. Bu veri, geçmişteki verilerle karşılaştırılarak hangi maliyet yerinin daha etkin olduğu da belirlenebilir.

Denetçi madde ve malzeme kullanımı dışında, satın almayı da etkenlik yönünden denetlemelidir. Çünkü stoklama giderleri ve sipariş giderleri genel üretim maliyetlerini etkilemektedir. Bu nedenle satın almanın denetlenmesi kaçınılmaz olur.

Denetçi önce, üretim miktarındaki değişime oranla satın alma miktarının ne ölçüde değiştiğini gözlemler. Üretim artmadığı halde satın alınan miktar artıyorsa bu denetçide olumsuz düşüncelere neden olur. Bu olumsuzluğun nedenini araştırmak gerekir. Denetçi bu nedeni araştırırken, ilk akla gelebilecek sebepler şöyle belirlenebilir.

- İşletme en yüksek stok politikası güdüyor olabilir.
- İşletmede kontrolsüz siparişler veriliyor olabilir.
- İhtiyaçtan daha fazla sipariş veriliyor olabilir.

Aynı şekilde ekonomik sipariş miktarının normalden yüksek ya da düşük olup olmadığına bakılması gerekir. Ekonomik sipariş miktarı artıyorsa bunun sebebi az fakat sık sipariş veriliyor olmasıdır. Bu da sipariş maliyetlerinin yüksek olmasına ve buna bağlı olarak da madde ve malzemelerin maliyetinin yükselmesine dolayısıyla genel üretim maliyetlerinin artmasına neden olur. Ekonomik sipariş miktarının düşük olması, stoklama maliyetlerinin yüksekliği anlamına geleceğinden, bu da genel üretim maliyetlerini doğrudan etkiler.

Denetçinin tüm bu incelemeleri yapması ve yaptığı hesaplamaları ve incelemeleri çalışma kağıtlarına not etmesi, ayrıca sonuç hakkında ilgili kişilere bilgi vermesi gerekir.

Denetçi endirekt madde ve malzeme kullanımlarının etkenlik denetimini tamamladıktan sonra işçilik kullanımlarının etkenlik denetimine sıra gelir.

Burada denetçi, denetlenen dönemde bir birim mamulün ne kadar endirekt işçilik saatinde üretildiğini belirlemelidir. Bunun için, dönemde üretilen mamul ve yarı mamul miktarlarını tespit eder. Yarı mamullerin tamamlanma derecelerini belirler. Daha sonra ise dönemde kaç saat endirekt işçilik gerçekleştirildiğini zaman kartlarında belirler. Toplam endirekt işçilik süresini dönemin işçilik eşdeğerine bölerek, birim başına endirekt işçilik süresini bulmuş olur.

Örnek; ABC üretim işletmesi denetim döneminde 10.000 birim mamul üretmiş olup aynı zamanda da 2000 birim yarı mamul üretimde kalmıştır. Zaman kartlarından işletmede toplam 44000 saatlik endirekt işçilik gerçekleştirildiği anlaşılmıştır. Yarı mamullerin tamamlanma oranları işçilik açısından %50 dir.

Bu verilere göre, önce dönemde yapılan üretimin eşdeğeri hesaplanır;

$$\begin{array}{rcl}
 10000 \text{ br} \times \% 100 & = & 10000 \text{ eşdeğer} \\
 2.000 \text{ br} \times \% 50 & = & \underline{1000 \text{ eşdeğer}} \\
 \text{Toplam} & & 11000 \text{ eşdeğer}
 \end{array}$$

Daha sonra, toplam endirekt işçilik süresi toplam eşdeğere bölünür.

$$44000 \text{ saat} / 11000 \text{ eşdeğer} = 4 \text{ saat/br}$$

Bunun anlamı işletmede bir birim mamul üretmek için 4 saatlik endirekt işçiliğin yapıldığıdır.

Denetçi, bu veriyi işkolunun verisi ile rakip işletmelerin verileri ile yada denetlenen işletmenin geçmiş verileri ile karşılaştırabilir. Bu karşılaştırmalar sırasında önemli derecede farklar ortaya çıkıyorsa işletmede işçilerin etkin çalışmadığı anlaşılır. Örneğin, işkolunun ortalaması 3 saat/br ise, bu işletmede %25 daha fazla endirekt işçilik harcandığı anlamına gelir. Denetçinin böyle bir durumda ilk aklına gelmesi gereken sebepler şunlar olmalıdır;

- İşletmede gerekenden fazla eleman çalıştırılıyor olabilir,
- İşletmede elemanlar verimsiz çalışıyor olabilir,
- Üretim ile ilgisi olmayan işçilikler üretime katılmış olabilir.

Denetçi yaptığı tüm bu çalışmalarını ve hesaplamalarını çalışma kağıtlarına not etmeli ve ilgili kişilere rapor sunmalıdır.

Denetçinin makinelerin kullanım etkenliğini de ölçmesi gerekir. Bu ölçüm makinelerin ne kadar etkili kullanıldığını gösterir. Denetçi, incelenen dönemdeki makinelerin çalıştığı toplam süreyi belirler ve üretim eşdeğerine böler. Bulduğu veriyi sektör verisi ile karşılaştırır. Sektör verisi yoksa rakip işletmelerin verisi ile o da yoksa geçmiş verilerle karşılaştırır.

Buna göre; dönemde, makineler toplam 100000 saat çalışmış ve dönemde 10000 eşdeğerlik üretim yapılmış ise, buradan $100000 \text{ MKS} / 10000 \text{ eşdeğer} = 10 \text{ MKS/şdeğer}$ bulunur. Bu durumda, bir birim mamul üretmek için makineler 10 saat çalıştırılmış demektir. Sektör verisi 11 MKS ise bunun anlamı %10 'luk bir olumlu sapma var demektir. Bu takdirde denetçi olumlu bir kanaate sahip olur. Ancak sektör verisinin 8 MKS olması durumunda, sapmanın önemli olup olmadığına karar verilmesi gerekir. Önemli bir sapma olduğu düşünülüyorsa, bunun sebepleri araştırılır ve önlemleri alınır.

Sebepler arasında şunlar sayılabilir;

- Makineler boşa çalıştırılmış olabilir,
- Bakım onarım saatleri uzun olabilir,
- Makineler sık sık bozuluyor olabilir.

Etkenlik denetiminde, amortismanlar, sigorta giderleri ve kira giderleri üzerinde durulmaz. Çünkü bunları niceliksel olarak kağıda dökmek imkansızdır.

Denetçinin üzerinde durması gereken bir başka nokta ise, enerji maliyetlerinin etkenlik denetimidir. Üretimin yapılabilmesi için gerekli olan enerjinin etkin kullanımı önemlidir. Çünkü genel üretim maliyetleri içinde önemli paya sahip maliyet unsurlarındandır.

Buna göre üretimde elektrik kullanılıyorsa birim başına harcanan kws, yakıt kullanılıyorsa birim başına harcanan litre, doğal gaz kullanılıyorsa birim başına harcanan m3 miktarlarının hesaplanması gerekir. Daha sonra birim başına harcanan enerji miktarı ile sektör ortalaması, yoksa rakip işletmelerin ortalaması, o da yoksa geçmiş dönem ortalamaları ile karşılaştırılır.

Birim başına ortalama enerji miktarının önemli oranda yüksek olması durumunda bunun sebebini araştırmak gerekir. Sebepler arasında, enerji çalınması, makinelerin boşa çalışıp gereksiz enerji harcaması sayılabilir. Denetçinin bu araştırmayı yaparak sapmaların sebeplerini ortaya koyması gerekir.

3.7.3.2. Standart Maliyet Yöntemini Uygulayan Üretim İşletmelerinde Genel Üretim Maliyetlerinin Etkenlik Denetimi

Standart maliyet yöntemini uygulayan bir işletmede, genel üretim maliyetlerinin etkenlik denetiminin yapılabilmesi için denetçinin standart maliyet yönteminin esaslarını iyi bilmesi gerekir.

Standart maliyet yöntemini iyi bilen bir denetçi önce yükleme oranlarının doğruluğunu test etmekle denetim çalışmalarına başlar. Bu yüzden önce, dönem başında planlama bölümü tarafından yapılan genel üretim maliyetleri bütçesinin doğrulanması gerekir. Bunun için yapılan hesapları yeniden yaparak hesap hatası olup olmadığını denetler.

Ayrıca, esnek bütçe denkleminin doğru düzenlenip düzenlenmediğini kontrol eder. Esnek bütçe denkleminin her yıl gelişmelere göre düzeltilip düzeltilmediğini kontrol eder. Eğer burada önemli derecede bir hata bulunursa denetimi durdurur. Çünkü mevcut veriler üzerinden yapılacak bir etkenlik denetimi yanlış sonuçlar verir. Önemli düzeyde bir hata yoksa denetçi sapma analizlerine geçebilir. Sapma analizleri işletmede etkenlik açısından nerede bir eksiklik olduğunu ortaya koyabilir.

Denetim ilk defa yapılacaksa denetçi, sektör bilgilerinden de yararlanarak dönemde olması gereken standart genel üretim maliyetlerini kendisi bütçeler.

Denetçi, genel üretim maliyetleri üzerinde sapma incelemesi yaparken önce toplam sapmayı hesaplar. Toplam sapma, fiili genel üretim maliyetleri ile standart genel üretim maliyetleri arasındaki farktan oluşur. Standart genel üretim maliyetleri ise önceden hesaplanmış standart genel üretim maliyeti yükleme oranı ile bütçelenmiş faaliyet hacminin çarpılması sonucu hesaplanır.

Toplam sapma yani fiili genel üretim maliyetleri ile standart genel üretim maliyetleri arasındaki fark büyükse, farkın olumlu mu yoksa olumsuz mu olduğuna bakılır. Eğer fiili genel üretim maliyetleri yüksek ise olumsuz bir sapmadan söz edilir. Ters durumda ise olumlu bir sapmadan söz edilir. Olumsuz sapma ortaya çıkması durumunda bunun sebepleri araştırılır ve yönetime önlemler ile ilgili bilgiler verilir. Olumlu sapma ortaya çıkması durumunda ise eğer hesaplamalarda bir hata yoksa standartların düzeltilmesi yoluna gidilmelidir.

Fiil genel üretim maliyeti ile bütçelenmiş genel üretim maliyetleri arasındaki sapmanın bir çok sebebi vardır. Bu sebepleri üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- Bütçe farkları
- Verim farkları
- Kapasite farklarıdır.

a.Bütçe Farkının İncelenmesi:

Bütçe farklarının sebebi, daha çok başlangıçta maliyet türlerinin tahmini sırasında yapılan hatalar ya da fiili maliyetlerin beklenenden daha yüksek çıkmasıdır. Denetçi bu farkı hesaplamak için aşağıdaki eşitliği kullanır [SEVGENER, 1980, s.232].

$$\text{Bütçe Farkı} = \text{Fiili Genel Üretim Maliyetleri} - \text{Fiili Faaliyet Hacmi İçin Büt. GÜM}$$

Fiili faaliyet hacmi için bütçelenmiş GÜM, $Y = a + bx$ esnek bütçe denkleminde x yerine fiili faaliyet hacmi konularak hesaplanır. Fiili genel üretim maliyetlerinin yüksek çıkması, olumsuz bir bütçe farkı olduğunu gösterir. Düşük çıkması ise olumlu bir bütçe farkını gösterir. Yukarıdaki formülde Y , bütçelenmiş genel üretim maliyetlerini, a , toplam sabit maliyetleri ve b ise birim değişken maliyetleri simgelemektedir.

Denetçi, olumlu bir bütçe sapması çıkması durumunda bunun muhasebe kayıtlarındaki bir hatadan mı yoksa standartların yüksek hesaplanmış olmasından mı ileri geldiğini araştırmalıdır. Bunun için en uygun yol işkolu bilgilerinden yararlanmaktır. Eğer hesaplarda hiçbir hata bulunamazsa bu takdirde gelecek dönem için standartların düzeltilmesi için yetkili kişilere bilgi vermelidir.

Olumsuz bir bütçe farkının çıkması, işletmede bazı olumsuzlukların olduğunu gösterir. Denetçi, önce bu farkın önemli olup olmadığına karar vermelidir. Eğer önemli bir fark ise sebeplerini derinlemesine araştırmalıdır. Olumsuz bütçe farkının sebeplerini şöyle sıralamak mümkündür; [SEVGENER, 1980, s235]

- Aşırı derecede endirekt madde ve malzeme harcanmış olması,
- Endirekt madde ve malzemeler üretimde kullanılmadığı halde kullanılmış gibi gösterilmesi,
- Gereksiz yere fazladan endirekt işçilik ödenmesi
- Normalden fazla enerji tüketilmesi,
- Fiili faaliyet hacminin yanlış belirlenmiş olması.

Denetçi, çıkan olumsuz farkın bu sebeplerle ilişkisini araştırır. Çıkan sonuçları, yönetime rapor olarak sunar ve önerilerde bulunur.

Ancak, olumsuz sapma standartların normalden düşük belirlenmiş olmasından da kaynaklanabilir. Bu yüzden denetçinin, yukarıda anlatılan etkenlik denetimlerini yaparak fiili genel üretim maliyetlerini denetlemesi gerekir.

Denetçi, bütçe farklarını incelerken, genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken olarak ikiye ayrılabilirliğini unutmamalıdır. Bu yüzden, bütçe farklarını, sabit bütçe farkı ve değişken bütçe farkı olarak iki ayrı başlık altında incelemelidir.

Sabit bütçe farkı, fiili sabit genel üretim maliyetleri ile fiili faaliyet hacmi için bütçelenmiş sabit genel üretim maliyetleri arasındaki fark olarak hesaplanır. Buradaki olumsuz bir farkın sebebi,

- Sigorta maliyetlerinin,
- Amortisman maliyetlerinin,
- Kira maliyetlerinin,
- Aydınlatma ve güvenlik amaçlı elektrik maliyetlerinin
- Diğer sabit maliyetlerin düşük bütçelenmiş olmasıdır. Ya da bu tür sabit

maliyetlerin fiili tutarlarının gerçeğinden yüksek tespiti olabilir. Denetçi, tüm bu olasılıkları inceleyerek farkın gerçek sebebini bulmalı ve yetkili kişilere bilgi vermelidir.

Sabit bütçe farkının, olumlu çıkması, denetçide hemen olumlu bir kanaate neden olmamalıdır. Önce bu farkın gerçekliğini test etmelidir. Çünkü, bu olumlu bütçe farkı yukarıda adı geçen sabit maliyetlerin yüksek bütçelenmiş olmasından kaynaklanabilir. Ya da fiili sabit genel üretim maliyetlerinin düşük tespit edilmiş olmasından kaynaklanabilir. Denetçi, bu konuda inceleme yaparak olumlu bütçe farkını yeniden test etmelidir. Eğer herhangi bir hata yoksa, olumlu bir kanaate varır.

Değişken bütçe farkı, fiili değişken genel üretim maliyeti ile fiili faaliyet hacmi için bütçelenmiş değişken genel üretim maliyeti arasındaki fark olarak hesaplanmaktadır.

Denetçi, yaptığı hesaplama sonucu, değişken bütçe farkını olumsuz tespit etmişse, bunun sebeplerini araştırmalıdır. Bunun sebepleri;

- Endirekt madde ve malzeme kullanımlarında fiyatın düşük bütçelenmesi,
- Endirekt işçiliklerde ücretin düşük bütçelenmesi,
- Makinelerin çalıştırılması için kullanılan enerji maliyetinin düşük bütçelenmesi,
- Diğer değişken maliyetlerin düşük bütçelenmesi dır.

Bunların dışında, yukarıda sayılan değişken maliyetlerin fiili tutarlarının yüksek tespiti de olumsuz bütçe farkının bir sebebidir. Denetçi, tüm bu olasılıkları incelemeli, gerçek olumsuzluğun nedenini bulmalı ve yetkili kişilere bilgi vermelidir.

Eğer, değişken bütçe farkı olumlu çıkıyorsa, bunun gerçekliği test edilmeli ve bundan sonra bir kanaat oluşturmalıdır.

Denetçi, yukarıda açıklanan hususlarla ilgili yaptığı analitik incelemeler sonunda, işletmede hata ve hilelerin ortaya çıkacağı yeri tespit edebilir. Bu verilerden hareket ederek maddilik testlerini rahatlıkla yönlendirebilir. Bu ayn zamanda denetimde zaman ve maliyet tasarrufu sağlar.

b. Verim Farkının İncelenmesi :

Verim farkı, fiili faaliyet hacmi için bütçelenmiş genel üretim maliyetleri ile standart faaliyet hacmi için bütçelenmiş genel üretim maliyetleri arasındaki fark olarak tanımlanabilir. Verim farkının ortaya çıkış sebebi, fiili faaliyet hacmi ile standart faaliyet hacminin birbirinden farklı olmasıdır. Denetçi faaliyet hacminin hangi ölçü birimi ile belirlendiğini öğrenmek zorundadır. Faaliyet hacim ölçüsü, direkt işçilik saati olabildiği gibi, makine saati, üretim miktarı da olabilmektedir.

Denetçi, fiili faaliyet hacmi için bütçelenmiş genel üretim maliyeti ile standart faaliyet hacmi için bütçelenmiş genel üretim maliyetleri arasındaki farkı hesaplar. Denetçi, verim farkının sabit genel üretim maliyetlerinden kaynaklanmadığını bilmelidir. Fark,

değişken genel üretim maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan faaliyet hacimlerindeki değişmelerden kaynaklanır.

Denetçi, verim farkının analizinde sapmanın olumlu mu yoksa olumsuz mu olduğunu bakmak üzere önceden doğruluğunu test ettiği esnek bütçe denklemini kullanır [GÖKÇEN, 1992, s.113].

Fiili Faaliyet Hacmi İçin Bütçelenmiş GÜM (Y) = a + b x (Fiili Faaliyet Hacmi)

Standart Faaliyet Hacmi İçin Bütçelenmiş GÜM (Y')=a+ b x (Standart Faaliyet Hacmi)

Verim Farkı = (Y) – (Y')

Denetçi yukarıdaki iki formülü kullanarak gerekli hesaplamaları yapar. Eğer fiili faaliyet hacmi için bütçelenmiş GÜM standart faaliyet hacmi için bütçelenmiş GÜM'den yüksek ise olumsuz verim farkından söz edilir. Düşük ise, olumlu verim farkından söz edilir.

Yukarıdaki formül daha basit olarak şöyle de kısaltılabilir;

(Fiili Faaliyet Hacmi – Standart Faaliyet Hacmi) X Birim Değişken Maliyet (b)

Yani, fiili faaliyet hacmi ile standart faaliyet hacmi arasındaki farkın birim değişken maliyet ile çarpılması sonucu verim farkını hesaplamak mümkündür.

Olumlu verim farkı tespit edilmişse, bunun fiili faaliyet hacminin yanlışlıkla düşük gösterilmesinden mi yoksa standart faaliyet hacminin yanlışlıkla yüksek gösterilmesinden mi kaynaklandığı araştırılmalıdır. Araştırma sonunda herhangi bir hata bulunmazsa üretimin olması gerekenden daha az sürede üretildiği anlamına gelir. Denetçi çalışma kağıdına yaptığı hesaplamaları ve çalışmalarını not eder. Ve durum hakkında yöneticilere bilgi verir.

Verim farkının olumsuz çıkması durumunda, denetçi bunun sebebini araştırmak durumundadır. Denetim sırasında, olumsuz verim farkının önemli olup olmadığına karar

verilmelidir. Farkın önemli olmadığı kanısı hakim ise fazla bir araştırma yapılmaz. Ancak fark önemli görülüyorsa, farkın sebepleri ayrıntılı incelenmelidir.

Verim farkının olumsuz çıkmasının sebepleri birden fazla olabilir. Bu sebepler arasında;

- Mamullerin üretilmesi gerekenden daha fazla sürede üretilmesi,
- Üretimde gereğinden fazla işçinin çalışması,
- Standart faaliyet hacminin yanlışlıkla düşük tespit edilmesi,

sayılabilir

Denetçi, gerekli incelemeleri yaptıktan sonra çalışma notlarından yararlanarak yönetime rapor hazırlar. Denetçi, bu incelemeleri maddilik testlerinde de kullanabilir. Çünkü, bu denetim çalışması ile, denetçi maddilik testlerinde yapacağı işlemlerin sayısını azaltabilmektedir. Etkenlik denetimi ile hatanın kaynağı bulunmaktadır. Dolayısıyla denetçi, maddilik testleri sırasında etkenlik denetiminde belirlediği noktalar üzerinde daha fazla denetim çalışması yapar. Diğer noktalar da ise maddilik testlerinin süresini ve sayısını azaltır.

c. Kapasite Farkının İncelenmesi :

Kapasite farkı, standart faaliyet hacmi için bütçelenmiş genel üretim maliyetleri ile bütçelenmiş genel üretim maliyetleri arasındaki fark olarak tanımlanabilir. Denetçinin etkenlik denetiminde son incelemesi kapasite farkının analizidir [LAZOL, 1986, s.94].

Bunun için aşağıdaki gibi kapasite farkını hesaplar.

Standart Faaliyet Hacmi İçin Bütçelenmiş GÜM (Y') = a + b x (Standart Faaliyet Hacmi)

Bütçelenmiş GÜM (Y'') = Standart Yükleme Oranı x Bütçelenmiş Faaliyet Hacmi

Kapasite Farkı = Y' - Y''

Denetçi yukarıdaki formüllerden yararlanarak kapasite farkını hesaplar. Eğer Standart faaliyet hacmi için bütçelenmiş GÜM, bütçelenmiş GÜM'den yüksek ise olumsuz kapasite farkından söz edilir. Düşük ise olumlu kapasite farkından söz edilir.

Eğer olumlu kapasite farkı bulunmuşsa, farkın sebebinin araştırılması gerekir. Fark, standart faaliyet hacminin yanlışlıkla düşük hesaplanmış olmasından kaynaklanabilir. Veya bütçelenmiş faaliyet hacmi yüksek belirlenmiş olabilir. Denetçi olumlu farkın sebebinin bunlar olup olmadığını incelemelidir.

Eğer olumsuz kapasite farkı varsa, bu takdirde bu farkın önemli olup olmadığına karar verilmelidir. Önemli değilse üzerinde durulmaz. Ancak önemli bir farkın söz konusu olması durumunda sebep araştırılmalıdır.

Olumsuz kapasite farkının sebebi önceden tahmin edilebilir. Denetçi, bu sebeplere göre bir araştırma yapmalıdır. Mevcut sebeplerden bazıları aşağıdadır.

- Bütçelenmiş faaliyet hacminin düşük belirlenmiş olması,
- Standart faaliyet hacminin yüksek belirlenmiş olması
- Sabit maliyetlerin düşük tahmin edilmesi

Denetçi, bu sebepleri araştırır ve olumsuzluğun nasıl ortadan kaldırılabileceği hakkında öneriler getirir. Bunları çalışma kağıdına not eder.

Denetçi tüm bu tahlilleri yaptıktan sonra sapmaların yevmiye defterine doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğini, bu kayıtların daha sonra defteri kebir hesaplarına doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığını kontrol eder. Sorun yoksa denetim tamamlanmış olur.

3.8.Genel Üretim Maliyeti Denetiminin Tamamlanması

Denetçi, denetim çalışmalarını tamamladıktan sonra denetimi sonuçlandırmak ve bir denetim raporu hazırlamak için çalışır. Bunun için denetçi, dosyasında mevcut tüm çalışma kağıtlarını tek tek gözden geçirir ve değerlendirir. Eğer bu değerlendirme sırasında aklına

takılan bir nokta kalırsa bu konuda ek denetim çalışması yapar. Ek denetim çalışmaları daha çok analitik incelemelerden oluşur.

Tüm denetim çalışmalarını değerlendirdikten sonra mevcut hataların düzeltilmesini isteyebilir. Çalışma kağıtlarında mevcut düzeltme kağıtlarının bir listesini çıkartıp gerekli düzeltmeleri yapmaları için müşteri işletmenin yetkililerine verir.

Eğer hesaplar kapatılmış ise muhasebe defterlerinde düzeltme yapılamayacağından düzeltmeler denetçi tarafından çalışma kağıtlarına yapılır. Çalışma kağıtlarındaki kayıtlar hesap analiz cetvellerine aktarılır. Hesap analiz cetvellerinin alacak ve borç toplamları çalışma mizanına aktarılır. Mizandan yararlanarak denetimden geçmiş (düzeltilmiş) tamamlanan mamullerin maliyeti tablosu elde edilir.

Denetim sonunda denetçi, denetim çalışmaları sonunda edindiği görüşleri aktaran bir rapor hazırlar. Rapor dört farklı tipte hazırlanabilir. Bunlar; [ERÇOKLU, 1999, ss.91].

- Olumlu görüş belirten raporlar
- Şartlı görüş belirten raporlar
- Görüş belirtmekten kaçınılan raporlar
- Olumsuz görüş belirten raporlar

olarak adlandırılırlar.

Denetçi, denetim sonuçlarını değerlendirirken çalışma kağıtlarından yararlanarak dönemin genel üretim maliyetlerini yeniden hesaplar. Bulduğu genel üretim maliyetleri ile kayıtlardaki genel üretim maliyetlerini karşılaştırır. Eğer aradaki fark önemli derecede fazla ise denetim raporunda olumsuz görüş belirtilir. Ayrıca tamamlanan mamullerin maliyetlerin maliyeti tablosunun düzeltilmesi istenir. Çünkü, buradaki hata doğrudan doğruya satılan mamullerin maliyetini etkilemekte, bu da dönem karına etki etmektedir.

Eğer fark önemsiz ise olumlu bir rapor hazırlanabilir. Ancak denetim çalışmaları sırasında bazı olumsuz durumlarla karşılaşmış ise şartlı görüş belirten rapor hazırlanması gerekir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4.KETAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİNDE GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

4.1.Genel Açıklama

Bu bölümde, genel üretim maliyetlerinin denetiminin gerçek bir işletmede uygulanmasına çalışılmıştır. Bunun için KETAŞ Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. yetkilileri ile görüşülmüştür.

Uygulamada üçüncü bölümde anlatılan konular dikkate alınarak, KETAŞ Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin genel üretim maliyetleri ile ilgili hesaplamaların doğruluk derecesi ölçülmeye çalışılmıştır.

4.2.Şirket Hakkında Genel Bilgiler

KETAŞ Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Vakfikebir Vergi Dairesi Müdürlüğünün 4840034491 sicil numaralı mükellefi olup, Güney Köyü Mevkii 61400 Vakfikebir/TRABZON adresinde faaliyetlerini sürdürmektedir. Şirketin iş merkezi de aynı adres de olup şube depo gibi işyerleri yoktur.

Şirketin faaliyet konusu, süt mamulleri, çay üretimi ve ticareti olup çay üretimine 1999 yılı başından itibaren işletme sermayesi yetersizliği nedeni ile ara verilmiş bulunmaktadır.

Şirketin ilk kuruluş amacı, Karadeniz bölgesinde elektronik sanayi kurulması olmasına rağmen, gerekli izin alınamamıştır. Bunun üzerine, bölgeye yönelik olarak, Vakfikebir'de hayvancılığın geliştirilmesi, besi ve süt hayvanı ithalatı ve köylüye dağıtımı,

yöreye özgü süt ve süt mamullerinin tüm bölge ve ülkeye tanıtımı için üretimi ve ticareti amaç edinilmiştir.

Şirket, Trabzon Sanayi ve Ticaret Odasının 423 nr.lı üyesi olup, 13.05.1997 tarih ve 506591.59 nr.lı Sanayi Sicil Belgesine sahiptir.

Şirket, 25.03.2000 tarih ve 11 nr.lı kapasite raporuna göre günlük ortalama 40.000 ton süt işleme kapasitesine sahiptir.

Şirketin sermayesi 31.12.1999 tarih itibari ile 50.000.000.000 lira olup tamamı ödenmiştir. Şirket hisse senetleri nama yazılı olup, her biri 5000 lira itibari değere sahip 10.000.000 paydan oluşmaktadır. Şirketin 1999 yılı sonu itibari ile biri tüzel kişi olmak üzere 762 ortağı mevcuttur.

4.3.Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi İle İlgili Olarak Şirket İç Kontrol Yapısının İncelenmesi

Genel üretim maliyetlerinin denetiminin yapılabilmesi için önce şirketin yönetim ve örgüt yapısı, üretim süreci, maliyet muhasebesi örgütlenmesi ve yazılım-donanım sistemi ayrıntılı incelenmiştir.

Şirketin iç kontrol yapısını tanımadan denetim faaliyetlerini yürütmek yanıltıcı sonuçlara neden olabilir. Bu nedenle, işletmenin iç kontrol yapısını iyi tanımak ve denetim çalışmalarını buna göre yönlendirmek gerekir.

4.3.1.Şirketin Yönetim ve Örgüt Planının İncelenmesi

Şirketin örgüt planı, dikey organizasyon esasına göre şekillendirilmiş olup, yetki ve sorumluluklar alt bölüm şeflerine dağıtılmış bulunmaktadır.

Şirketin en üst noktasında Yönetim Kurulu bulunmaktadır. Şirketi yönetim kurulu adına Genel Müdür yönetmektedir. Genel Müdüre, Personel ve İdari İşler Müdürü doğrudan bağlı olarak görevini yürütmektedir. Personel ve İdare İşler Müdürüne de üç

bölüm bağlıdır. Bunlar; Üretim Bölümü, Kalite Güvence Bölümü, Satın Alma ve Finans Bölümüdür.

Üretim Bölümü'ne bağlı olarak sekiz üretim sorumlusu çalışmaktadır. Bunlar; yoğurt üretim sorumlusu, beyaz peynir üretim sorumlusu, kaşar peyniri üretim sorumlusu, tereyağ ve krema üretim sorumlusu, lor peyniri üretim sorumlusu, ayran üretim sorumlusu, laboratuvar sorumlusu, bakım-onarım sorumlusudur. Kalite Güvence Bölümüne bağlı olarak da, tek arşiv sorumlusu çalışmaktadır. Satış, satın alma, muhasebe, ambar ve depo sorumluları da satınalma ve finans Bölümüne bağlı olarak çalışmaktadır.

İşletmede yetki ve sorumluluklar alt birimlere açık ve anlaşılır bir biçimde dağıtılmıştır. Üretimden sorumlu personel, her akşam üretim raporlarını üretim müdürlüğüne vermektedir. Aynı zamanda, satış, satın alma, muhasebe ve ambar sorumluları ise satın alma ve finans müdürü ile sürekli ilişki halinde faaliyetlerini sürdürmektedir. Gelen ve giden evrak satın alma ve finans müdürünün onayından geçmeden işleme konulmamaktadır. Şirketin yönetim örgüt planı Ek 1'de gösterilmiştir.

4.3.2. Şirketin Üretim Akış Sürecinin İncelenmesi

Şirkette, kaşar, beyaz peynir, lor peyniri, tereyağ, yoğurt ve ayran olmak üzere altı farklı mamul üretilmektedir. Bu mamullerin tümünün hammaddesini süt teşkil etmektedir.

İşletmede, her sabah süt üreticisi köylerden süt alımı yapılmaktadır. İşletmede süt alım bölümüne gelen çiğ sütler, burada tartıldıktan sonra muayene ve kontrolden geçirilmektedir. Üretime uygun olmayan çiğ sütler alınmamakta yalnızca üretime uygun olan çiğ sütler satın alınmaktadır. Muayene ve kontrolden sonra üretime uygun bulunan çiğ sütler üretime verilmektedir.

Üretime alınan çiğ süt, ön ısıtmadan geçirilerek, kreması alınmakta, daha sonra kreması alınmış süt pastörizasyon işlemine tabi tutularak üretim yerlerine gönderilmektedir. Çekilen krema, tereyağ üretimi için hammadde olarak kullanılmaktadır. Kreması alınmış pastörize süt, günlük sipariş emrine göre, beyaz peynir, kasar, yoğurt ve ayran üretiminde ilkmadde olarak kullanılmaktadır.

Pastörize edilmiş sütün hangi üretim yerine ne kadar gönderileceğine üretim müdürlüğü karar vermektedir. Bu karar pazarlama ve satış bölümünün aldığı ön siparişlere göre verilmektedir.

Kaşar peyniri üretiminde, süzme sonucu oluşan kaşar suyu, lor peyniri üretiminde ilkmadde olarak kullanılmaktadır. Bu şekliyle, lor peyniri işletme için yan ürün niteliği taşımaktadır.

İşletmede mamullerin ambalajlanması için iki yol izlenmektedir. Gerekli teneke kutular işletme tarafından üretilmekte, plastik ve diğer ambalaj malzemesi satın alınmaktadır. Üretimi yapılan teneke kutular, ambarda işletme malzemesi olarak saklanmaktadır. Gerekli olduğu zaman ilgili üretim yerlerine gönderilmektedir. Şirketin üretim akış seması Ek 2’de verilmiştir.

4.3.3. KETAŞ A.Ş. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimine İlişkin İç Kontrol Anket Sorularının Değerlendirilmesi ve Denetim Riskinin Hesaplanması

Şirketin iç kontrol yapısının iyice anlaşılabilmesi için şirket yöneticilerine doldurtulmak üzere 5 bölümden oluşan anket soruları hazırlanmıştır. Bu anketler, şirketin sorumlu kişileri ile yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda alınan cevaplara dayanılarak doldurulmuştur. Anket sorularına verilen cevaplarla yapılan gözlemlerin uyumuna en üst düzeyde önem verilmiştir. Şirkette, görevli yedi personel ile yapılan görüşmeler sonucunda, iç kontrol yapısı ile ilgili bilgiler derlenmiş ve değerlendirilmiştir.

4.3.3.1.KETAŞ A.Ş.’nin İç Kontrol Yapısının Genel Olarak Değerlendirilmesi

KETAŞ A.Ş.’nin iç kontrol yapısının değerlendirilmesi için hazırlanan anket, toplam 22 sorudan oluşturulmuştur. Bu sorular, genel olarak şirketin, örgüt yapısı, muhasebe örgütlenmesi, personel yapısı, iç denetim, yazılım ve donanım sistemi ile ilgili sorulardır.Ek 8.

Yapılan anket çalışması sonunda, soruların 22 soruya alınan cevaplar aşağıda tabloda gösterilmiştir.

Tablo : 9

İç Kontrol Yapısı İle İlgili Anket Soruları Değerlendirme Sonuçları

Soru Türü	Çok iyi	İyi	Orta	Zayıf	Çok zayıf	Toplam
Örgüt yapısı hakkında sorulara verilen cevaplar	4					4
Muhasebe örgütlenmesi hakkında sorulara verilen cevaplar		4	1			5
Personel yapısı hakkında sorulara verilen cevaplar		4				4
İç denetim hakkında sorulara verilen cevaplar			1	2		3
Yazılım ve donanım sistemi hakkında sorulara verilen cevaplar		5		1		6
Toplam	4	13	2	3		22

Tablo 9 değerlendirildiğinde, işletmenin örgüt yapısının çok iyi düzenlenmiş olduğu, muhasebe örgütlenmesinin genelde iyi olduğu, personel yapısının iyi olduğu, iç denetim yapısının orta düzeyde etkin olduğu, yazılım ve donanım sistemi ve örgütlenmesinin genelde iyi olduğu sonucuna varılmıştır.

Genel olarak işletmenin iç kontrol yapısı incelendiğinde, 22 sorudan 4'üne çok iyi, 13'üne iyi, 2'sine orta cevabı verildiği görülmektedir. Bu cevapların toplama oranı ise (19/22) % 86 olarak belirlenmiştir. Bu, işletmenin iç kontrol yapısının %86 oranında güvenilir olduğu anlamına gelmektedir. Bir başka anlatımla işletmede hata ortaya çıkma olasılığının (%100 - %86) % 14 olduğu anlamına gelmektedir.

Tablo 9 daha ayrıntılı incelendiğinde işletmenin genel üretim maliyetleri ile ilgili iç denetim faaliyetlerinin zayıf olduğu görülmektedir. Bu da işletmede hata çıkma olasılığının görünenden daha yüksek olabileceği şüphesini doğurmaktadır. Bu nedenle işletmenin iç kontrol yapısını genel olarak değerlendirmek pek bir yarar sağlamamaktadır. İşletmenin genel üretim maliyetleri ile ilgili faaliyetlerinin ayrı ayrı incelenip değerlendirilmesinin daha güvenilir sonuçlar ortaya koyacağı düşünülmektedir.

4.3.3.2. KETAŞ A.Ş. Genel Üretim Maliyetleri İle İlgili İç Kontrollerin Değerlendirilmesi

İşletmede genel üretim maliyetleri ile ilgili faaliyetler dört kısma ayrılmıştır. Bunlar;

- Endirekt madde ve malzemeler ile ilgili faaliyetler,
- Endirekt işçilikler ile ilgili faaliyetler,
- Amortismanlar ile ilgili faaliyetler,
- Enerji ile ilgili faaliyetler' dir.

Bu dört faaliyet unsuruna yönelik, endirekt madde ve malzemelerle ilgili 34 soru (Ek 9), endirekt işçiliklerle ilgili 20 soru (Ek 10), amortismanlarla ilgili 22 soru (Ek 11) ve enerji ile ilgili 14 soru (Ek 12) hazırlanmıştır. Bu sorular, işletmede yedi sorumlu personel aracılığı ile cevaplandırılmıştır. Alınan cevapların değerlendirilmesi sonucu varılan sonuçlar aşağıda bir tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo : 10

Genel Üretim Maliyetleri Türleri ile İlgili Anket Değerlendirme Sonucu

GÜM Faaliyet Türleri	Çok iyi	İyi	Orta	Zayıf	Çok zayıf	Toplam
Endirekt ilk madde ve malzemeler ile ilgili sorular	3	22	6	3		34
Endirekt işçilikler ile ilgili sorular	2	9	1	7	1	20
Amortismanlar ile ilgili sorular		7	4	8	3	22
Enerji ile ilgili sorular		7	4	3		14
Toplam	5	45	12	24	4	90

Endirekt madde ve malzemelerle ilgili anket sorularına verilen cevaplar incelendiğinde, endirekt madde ve malzemelerle ilgili, işletmenin iç kontrol yapısının %91'ler (31/34) seviyesinde güvenilir olduğu ortaya çıkmıştır. Diğer bir ifade ile, %9 (%100 - %91) oranında hata çıkma olasılığı var demektir. Daha ayrıntılı incelemeye gidildiğinde, verilen üç olumsuz cevabın işletmenin endirekt madde ve malzemelerle ilgili etkenlik ve verimlilik çalışmaları üzerine olduğu görülmektedir. Bu durum, işletmede yardımcı ve işletme malzemelerinin kullanımı, kontrolü ve kaydı konusunda hata çıkma olasılığının oldukça yüksek olduğunu göstermektedir.

Endirekt işçiliklerle ilgili anket sorularına verilen cevaplar incelendiğinde, endirekt işçiliklere ilişkin işletmenin iç kontrol yapısının güvenilirliğinin %60'lar (12/20) düzeyinde olduğu görülmektedir. Güvenilirlik seviyesinin bu kadar düşük olması, işletmede işçiliklerin ayrıntılı bir şekilde izlenememesi, işçilikler üzerinde etkenlik ve verimlilik kontrolünün sağlanamaması ve kayıtların gerçeği yansıtmaması gibi nedenlerden ileri gelmektedir. Bu nedenle endirekt işçiliklere ilişkin denetim programı daha geniş hazırlanmaya çalışılacaktır.

Amortismanlar konusunda da işletmenin iç kontrol yapısı zayıf olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır. Çünkü, güvenilirlik seviyesi %50 (11/22) düzeyindedir. Güvenilirlik seviyesinin bu kadar düşük olmasının nedeni ise, işletmede duran varlıklar ile ilgili düzenli bir kayıt ve takip sisteminin bulunmamasıdır. Bu nedenle amortismanlar konusunda ayrıntılı bir denetim çalışmasına ihtiyaç vardır.

Enerji ile ilgili iç kontrol yapısı değerlendirildiğinde de, güvenilirlik seviyesinin %78'lere (11/14) vardığı görülmektedir. Anket sorularına verilen cevapların daha çok enerji tüketimi ile ilgili etkenlik ve verimlilik çalışmalarını konusunda olumsuz olduğu görülmektedir. Bunun dışında verilen cevapların genelde olumlu olduğu anlaşılmıştır.

4.3.3.3.KETAŞ A.Ş.'nin Genel Üretim Maliyetleri İle İlgili Denetim Riskinin Hesaplanması

Denetim riskinin hesaplanması için, üç risk düzeyinin bilinmesi gerekir. Bunlar; doğal risk düzeyi, kontrol risk düzeyi ve ortaya çıkarma risk düzeyidir. Bunlardan kontrol riski düzeyi yapılan iç kontrol değerlendirmesi sonucunda belirlenmektedir. Bunun için belirlenen güvenilirlik seviyelerinin tersi alınması yeterli olmaktadır. KETAŞ A.Ş.'nin genel üretim maliyetleri ile ilgili iç kontrol yapısının değerlendirilmesi sonucunda güvenilirlik seviyeleri belirlenmişti. Bundan yararlanarak kontrol riski aşağıdaki gibi belirlenir.

Tablo : 11

KETAŞ A.Ş.'nin İç Kontrol Yapısının Güvenilirlik ve Kontrol Risk Düzeyi

GÜM Türü	Güvenilirlik Seviyesi(G)	Kontrol Risk Düzeyi(1-G)
Endirekt ilk madde ve malzeme	%91	%9
Endirekt işçilik	%60	%40
Amortisman	%50	%50
Enerji	%78	%22

KETAŞ A.Ş.'nde genel üretim maliyetleri incelendiğinde, doğal risk her tür için farklı olmaktadır. Doğal riskin, hiçbir iç kontrol önlemi alınmadığı durumda hata ortaya çıkma ihtimali olduğu bilinmektedir. Bu nedenle hiçbir önlemin alınmadığı durumda doğal riskin yüksek çıkacağı kesindir. Ancak tüm maliyet türleri için doğal riskin aynı olması söz konusu değildir. Bu nedenle yapılacak denetim ile ilgili doğal risk düzeyi aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo : 12

KETAŞ A.Ş.'nin Genel Üretim Maliyetleri Türleri İçin Doğal Risk Düzeyi Tahmini

GÜM Türü	Doğal Risk Düzeyi
Endirekt ilk madde ve malzeme	%90
Endirekt işçilik	%85
Amortisman	%80
Enerji	%75

Ortaya çıkarma riski ise, düzenlenen iç kontrol yapısına rağmen mevcut hataların denetimlerde ortaya çıkarılmaması ihtimali olarak tanımlanmaktadır. İç kontrol yapısının güvenilir olduğu durumlarda, ortaya çıkarma riskinin azalacağı kesindir. Genelde ortaya çıkarma riski %10 olarak alınmasına rağmen, genel üretim maliyetleri türlerine ait güvenilirlik derecesine göre bu oranın azaltılıp yükseltilmesi mümkündür. Ancak tezde tüm GÜM türleri için bu oran %10 olarak alınacaktır.

Bu verilere göre denetim riski şöyle hesaplanır.

Tablo : 13

KETAŞ A.Ş. Genel Üretim Maliyetleri Türleri Denetim Riski Düzeyleri

GÜM türü	Doğal Risk Düzeyi (DR)	Kontrol Riski Düzeyi (KR)	Ortaya çıkarma Riski Düzeyi (OR)	Denetim Riski Düzeyi = DR x KR x OR
Endirekt ilk madde ve malzeme	%90	%9	%10	%08,1
Endirekt işçilik	%85	%40	%10	%3.4
Amortisman	%80	%50	%10	%4
Enerji	%75	%22	%10	%1,65
İç kontrol Yapısı	%90	%14	%10	%1,26

Yukarıdaki Tablo 13 de görüleceği üzere, amortismanlar ve endirekt işçiliklerin denetimi daha yüksek risk düzeyine sahiptir. Bu nedenle bu maliyetlere yönelik olarak yapılan denetim çalışmalarına diğer maliyetlerden daha fazla özen gösterilmiştir. Ancak şirketin iç kontrol yapısı genel olarak incelendiğinde işletmenin denetim riskinin makul düzeyde olduğu görülmektedir. Bu nedenle denetim çalışmalarının süresi kısa tutulmuştur.

4.3.4.Şirketin Maliyet Muhasebesi Örgütlenmesinin İncelenmesi

KETAŞ A.Ş.'nin maliyet muhasebesi örgütlenmesini başlıca yedi başlık altında incelemek mümkündür. Bunlar;

1. Gider yerlerinin,
2. Belge akışının,
3. İlk madde ve malzemelerin,
4. İşçiliklerin,
5. Hesap planının,
6. Ortak giderlerin,
7. Birim maliyet hesabının,

incelenmesidir.

Yukarıda sayılan ve maliyet muhasebesi örgütlenmesinin ana unsurları sayılan konular aşağıda incelenmiş ve şirketin iç kontrol yapısı hakkında genel bir kanaate ulaşılmaya çalışılmıştır.

4.3.4.1.Gider Yerlerinin İncelenmesi

KETAŞ A.Ş.'nde, gider yerleri, idari ve üretim gider yerleri olarak iki sınıfa ayrılmıştır. Bunlardan idari gider yerleri;

- 1.Pazarlama satış ve dağıtım gider yeri
- 2.Yönetim gider yeri
- 3.Finansman gider yerleri

olarak örgütlenmiştir. Bu üç gider yeri, üretim dışı faaliyetler sırasında ortaya çıkan giderlerin izlenmesinde kullanılmaktadır.

Üretim maliyet yerleri ise üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar;

- 1.Ana üretim maliyet yerleri
- 2.Yardımcı üretim maliyet yerleri
- 3.Hizmet üretim maliyet yerleri olarak örgütlenmiştir.

Yukarıda adı geçen maliyet yerlerinden, ana üretim maliyet yerleri adı altında sekiz farklı maliyet yeri vardır. Bu maliyet yerleri;

- 1.Beyaz peynir üretimi maliyet yeri
- 2.Kaşar peyniri üretimi maliyet yeri
- 3.Yoğurt üretimi maliyet yeri
- 4.Ayran üretimi maliyet yeri
- 5.Lor peyniri üretimi maliyet yeri
- 6.Tereyağ üretimi maliyet yeri
- 7.Krema üretimi maliyet yeri ve

8.Çay üretimi maliyet yeridir. Ancak çay üretimi durdurulmuş olup uzun süredir bu maliyet yerinde herhangi bir faaliyet yoktur.

Yardımcı üretim maliyet yeri olarak, tek maliyet yeri mevcuttur. Bu da, teneke kutu üretim maliyet yeridir.

Hizmet üretim maliyet yeri olarak ise, yedi maliyet yeri vardır. Bunlar;

1. Bakım-Onarım maliyet yeri
2. Sıcak su buhar maliyet yeri
3. Yemekhane maliyet yeri
4. Üretim müdürlüğü maliyet yeri
5. Kalite Kontrol maliyet yeri
6. Sağlık maliyet yeri
7. Nakliye hizmet üretim yeri

olarak örgütlenmiştir.

Şirkette tüm gider ve maliyet yerleri için bir sorumlu tayin edilmiş olup, bu sorumlu kişi kendi sorumluluk alanı ile ilgili günlük üretim yada hizmet raporunu, üretim müdürlüğüne, kalite güvence sorumlusuna ve muhasebeye vermektedir.

Hizmet maliyet yerlerinde yapılan incelemeler sonucunda, burada yapılan hizmetlerin maliyetlerinin sorumlu kişilerce raporlar ile takip edildiği ve üst sorumlulara raporların aktarıldığı görülmüştür. Hizmet maliyetlerinin belirlenmesi açısından bir sorun yoktur. Ancak bu hizmet maliyetlerinin mamuller arasında dağıtılmasında sorunların yaşandığı ve dağıtımın doğru ve güvenilir bir şekilde yapılamadığı belirlenmiştir. Bunun nedeninin ise dağıtım ile ilgili yeterli örgütlenmenin olmamasından değil örgütün iyi çalıştırılmamasından kaynaklandığı anlaşılmıştır.

4.3.4.2. Belge Akışının İncelenmesi

Maliyet muhasebesi örgütlenmesinin en önemli unsurlarından olan belge akışı, genel üretim maliyetlerinin denetiminde son derece önemli yer tutmaktadır. Çünkü denetçinin, bu örgütü inceleyerek hatanın kaynaklanabileceği yeri önceden tespit etmesi kolaylaşır. Bu şekilde denetimde zaman ve maliyet tasarrufu sağlanır.

KETAŞ A.Ş.'nin genel üretim maliyetleri ile ilgili belge akışı incelendiğinde çok sayıda belgenin olduğu belirlenmiştir. Bu belgelerin önemli kısmı, bölümler arasındaki

iletişimin sağlanması için kullanılan belgelerden oluşmaktadır. Düzenlenen bu belgeler sayesinde, bölüm faaliyetleri kontrol altına alınmaktadır. Ek 3'de verilen akış şeması yardımı ile belgelerin akış yolunu öğrenmek mümkün olmaktadır. Bu sayede belgeler üzerinden giderek her bir maliyet yerini kontrol etmek mümkün olmaktadır.

Örneğin; arıza bakım formu; bakım onarım sorumlusunun düzenlemek zorunda olduğu ve bir üst sorumlu tarafından onaylanarak muhasebeye ve kalite güvence sorumlusuna gönderilmek zorundadır. Ayrıca bu formlarda hangi maliyet yeri sorumlusu tarafından bakım isteğinde bulunulduğu da yer almaktadır. Bu şekilde arıza bakım formundaki bilgilerin maliyet yeri sorumlusunca teyit edilmesi ile bakım onarım hizmet yeri sorumluları kontrol edilmiş olur. Bu kontroller kalite güvence sorumlusu tarafından ilgili belge eline ulaştığı anda yapılır.

KETAŞ A.Ş.'de düzenlenen belgeleri asli ve yardımcı belgeler diye ikiye ayırmak mümkündür. Şirkette kullanılan belge türleri aşağıda sınıflandırılmıştır.

1. Asli belgeler:

Fatura

Müstahsil makbuzu

İrsaliye

Ücret bordrosu

Çek

Senet

2. Yardımcı belgeler

Mahsup fişi

Tahsil fişi

Tediye fişi

Muayene ve deney formu

Depo ve ambara teslim formu

Uygun olmayan ürün değerlendirme formu

Sipariş alma formu

Yeniden değerleme sonucu depo ve ambara teslim formu
Mamul çıkış formu
Depo ve ambara iade formu
Depo ısı kontrol çizelgesi
Malzeme talep formu
Madde ve malzeme giriş kontrol formu
Arıza bakım formu
Yıllık bakım planı
Müşteri şikayet formu
Düzeltilici önleyici faaliyet formu
Müşteri şikayet takip formu
Düzeltilici önleyici faaliyetler takip formu
Temizlik kontrol çizelgesi

Şirketin belge akış şeması Ek 3'de verilmiştir.

4.3.4.3. Madde ve Malzemelerin İncelenmesi

KETAŞ A.Ş.'de üretim sürecinde kullanılan madde ve malzemeler üç sınıfa ayrılmaktadır. Bunlar;

Hammaddeler

Yardımcı maddeler

İşletme malzemeleridir.

Şirketin üretim sürecinde çok sayıda ve türde madde ve malzeme kullanılmaktadır. Kullanılan bu madde ve malzemeler kullanıldıkları üretim maliyet yerlerine göre; dolaysız ve dolaylı madde ve malzemeler olarak tanımlanabilmektedir..

Şirketin maliyet muhasebesi örgütlenmesinde, hangi üretim yerinde kullanıldıkları belli olan madde ve malzemelerin maliyetleri dolaysız (direkt) maliyet, belli olmayan madde ve malzemelerin maliyeti ise dolaylı (endirekt) maliyet olarak tanımlanmıştır. Bu yönü ile örgütlenme biçiminde faaliyetlerin esas alındığı görülmektedir. Şirketin üretim

sürecinde kullanılan madde ve malzemelerin türleri ve ait olduğu sınıf tablo Ek 4'de gösterilmiştir.

4.3.4.4. İşçiliklerin İncelenmesi

KETAŞ A.Ş.'de Aralık 2000 tarihi itibari ile 48 personel çalışmaktadır. Her personelin görevleri ve çalıştığı birim bellidir. Şirkette özel durumlar haricinde personel kendi görevi dışında çalıştırılmamaktadır.

Şirketin personel yapısı incelendiğinde, yönetim kademesinde iki, idari birimlerde altı, yardımcı idari birimlerde dört, şoför olarak üç, özel güvenlik biriminde üç, satış ve pazarlamada bir kişinin çalıştığı görülmüştür. Ayrıca, üretimle ilgili olarak, hizmet üretim birimlerinde yedi, yardımcı üretim birimlerinde beş, kaşar peyniri üretim biriminde altı, beyaz peynir üretim biriminde beş, yoğurt üretim biriminde dört, lor peyniri üretim biriminde bir, tereyağ üretim biriminde bir kişinin çalıştığı tespit edilmiştir. Çalışanlar arasında emekli personelin de istihdam edilmekte olduğu görülmüştür. Şirketin, personel istihdam çizelgesi Ek 5'de verilmiştir.

4.3.4.5. Hesap Planının İncelenmesi

Şirketin, maliyet muhasebesi ile ilgili hesap planı incelendiğinde eş zamanlı kayıt yöntemine uygun bir örgütlenmeyi benimsediği belirlenmiştir. Şirketin maliyet muhasebesi örgütlenmesinde tekdüzen muhasebe sistemindeki ilke ve kurallara uygun hareket edildiği tespit edilmiştir. Maliyet muhasebesi örgütlenmesinde 7/A seçeneği kullanılmaktadır.

Şirket, eş zamanlı kayıt yöntemine göre, maliyetleri bir taraftan fonksiyonel gider hesaplarında izlerken, aynı zamanda hem maliyet yerlerini ve hem de gider türlerini yardımcı hesaplar altında izlemektedir. Tüm üretim unsurları aynı ilke esas alınarak örgütlenmiştir. Ana konumuz, Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi olduğundan burada yalnızca şirketin genel üretim maliyetleri ile ilgili örgütlenme incelenmiştir.

Şirkette, Genel Üretim Maliyetleri 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı adı altında izlenmektedir. Bu hesap, 16 yardımcı hesaba bölünmüştür. Bu alt hesaplar aşağıda

numaraları ile verilmiştir. Bu alt hesaplardan ilk sekizi Ana Üretim Maliyet Yerleri, diğerleri ise Yardımcı ve Hizmet Üretim Maliyet Yerleri ile ilgilidir.

- 730.10 Beyaz Peynir Ana Üretim Maliyet Yeri
- 730.11 Kaşar Peyniri Ana Üretim Maliyet Yeri
- 730.12 Yoğurt Ana Üretim Maliyet Yeri
- 730.13 Lor Peyniri Ana Üretim Maliyet Yeri
- 730.14 Tereyağ Ana Üretim Maliyet Yeri
- 730.15 Krema Ana Üretim Maliyet Yeri
- 730.16 Ayran Ana Üretim Maliyet Yeri
- 730.17 Çay Ana Üretim Maliyet Yeri
- 730.18 Teneke Kutu Yardımcı Üretim Maliyet Yeri
- 730.20 Üretim Müdürlüğü Hizmet Üretim Maliyet Yeri
- 730.31 Kalite Kontrol Hizmet Üretim Maliyet Yeri
- 730.33 Bakım Onarım Hizmet Üretim Maliyet Yeri
- 730.34 Sıcak Su-Buhar Hizmet Üretim Maliyet Yeri
- 730.36 Nakliye Hizmet Üretim Maliyet Yeri
- 730.37 Yemekhane Hizmet Üretim Maliyet Yeri
- 730.38 Sağlık Hizmet Üretim Maliyet Yeri

Şirketin mevcut hesap planına göre yukarıda sayılan her bir alt hesap altında, eş zamanlı kayıt yöntemi gereğince ikinci alt kademe hesapları açılmıştır. Bu ikinci alt kademe hesapları, her bir ana, yardımcı ve hizmet üretim maliyet yerlerinde ne tür giderlerin oluştuğunu izlemek amacıyla oluşturulmuştur. Buna göre her alt hesabın altında aşağıda adı geçen gider türleri yer almaktadır.

- 06 Endirekt Malzeme Giderleri
- 10 Endirekt İşçi Ücret ve Giderleri
- 11 Ücrete Bağlı Ödemeler
- 12 Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
- 13 Sosyal Yardımlar
- 19 Diğer Çeşitli İşçi Giderleri
- 24 Eğitim Staj Giderleri

- 30 Elektrik Su ve Gaz Giderleri
- 32 Bakım Onarım Giderleri
- 35 Danışmanlık Hizmet Giderleri
- 60 MDV Amortismanları
- 69 Cari Dönem Amortisman Gider Tahakkukları
- 80 Dağıtımdan Gelen Giderler

Alt hesaplar yukarıdaki şekilde ikinci kademe hesaplarına ayrılmıştır. Ancak yukarıda sayılan bu ikinci kademe hesaplar da üçüncü kademe hesaplarına bölünmüştür. Her birinin altında gider türleri açık şekilde belirtilmektedir.

Örneğin;

730.10.06 Endirekt Malzeme Giderleri ikinci kademe alt hesabı,

- 730.10.0601 Yedek Parça Giderleri
- 730.10.0603 Diğer İşletme Malzemesi Giderleri
- 730.10.0604 Ambalaj Malzemesi Giderleri
- 730.10.0640 Kırtasiye ve Matbaa Giderleri
- 730.10.0670 Temizlik Giderleri
- 730.10.0680 Giyim Malzemesi Giderleri

730.10.10 Endirekt İşçi Ücret ve Giderleri

- 730.10.1010 Normal Mesai
- 730.10.1015 Fazla Mesai
- 730.10.1020 Hafta ve Genel Tatil Ücreti
- 730.10.1025 Yıllık İzin Ücreti

şeklinde bölünmüştür.

Hesap planı incelendiğinde kullanılan hesapların 9 rakam ile simgelendiği görülmektedir. Bunlardan ilk üç rakam fonksiyonel gider hesabını yani 730 Genel Üretim

Giderleri Hesabını simgelemektedir. Sonra gelen iki rakam 730.10 Üretim Maliyet Yerini göstermektedir. Sonra gelen dört rakam ise gider çeşitlerini göstermektedir. Örneğin; 730.10.10 bu hesabın endirekt işçilik giderleri ile ilgili olduğunu 730.10.1010 ise endirekt işçilik giderinin normal mesai ücretlerinden kaynaklandığı göstermektedir. Şirketin genel üretim maliyetlerine ait hesap planı Ek 6'da gösterilmiştir.

Tekdüzen muhasebe sistemine göre eş zamanlı kayıt yönteminde önce fonksiyonel hesaplar, daha sonra gider çeşitleri ve sonra gider yerlerinin gösterilmesi gerekir. Ancak bu sıralama maliyet hesaplamalarında son derece güçlükler ortaya çıkartmaktadır. Bu nedenle KETAŞ A.Ş.'nin hesap planında fonksiyon hesapların altında önce gider yerleri daha sonra gider çeşitlerinin gösterilmesi yoluna gidilmiştir. Bu düzen, maliyet muhasebesi mantığı açısından da daha doğrudur. Çünkü, maliyet hesabında önemli olan gider yerlerinde oluşan maliyetlerin doğru olarak belirlenebilmesidir. Yani her gider yerinde ne kadar maliyetin oluştuğunu görmek tekdüzen muhasebe sistemine göre düzenlenmiş bir hesap planında zordur. Bunun için özel işlemler gerekmektedir. Oysa ki KETAŞ A.Ş.'nin hesap planında bu veriyi bulmak son derece kolaydır.

4.3.4.6. Duran Varlıkların İncelenmesi

Şirkette, satın alınan duran varlıklar önce Amortisman Defterine kaydedilmekte daha sonra ise bilgisayarda yevmiye defterine satın alma kaydı yapılmaktadır. Donem sonunda normal amortisman ayırma yöntemine göre amortisman ayrılmaktadır. Yine dönem sonlarında birinci yılını doldurmuş olan duran varlıklar, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile değerlendirilmektedir.

Amortisman defterinde yapılan ön inceleme sonucunda 1991 yılından sonra aktife girmiş 320 parça duran varlık olduğu belirlenmiştir. Bunlardan, biri "Arsa ve Araziler", ikisi "Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri", ikisi "Binalar", 196'sı "Makine, Tesis ve Cihazlar" 4'ü adet "Taşıt Araç ve Gereçleri" 115'i "Döşeme ve Demirbaşlar" hesaplarına kayıtlıdır.

Yapılan incelemede, duran varlıkların takibini sağlayan bir kayıt numarası sisteminin olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca Amortisman defterinde yer alan duran varlıkların nerede kullanıldıkları ile ilgili bir kayıt yoktur. Bu nedenle duran varlıkların takibi zorlaşmaktadır.

Bu konuda daha detaylı bir denetim çalışması yapılmış ve öneriler sunulmuştur. Bu öneriler denetim sonucunun açıklandığı 4.3.8. numaralı başlık altında sunulmuştur. Ek 7’de duran varlıklar ile ilgili tablo verilmiştir.

4.3.4.7. Maliyet Dağıtımlarının İncelenmesi

Şirketin maliyet muhasebesi örgütlenmesi incelendiğinde, maliyetlerin ortaya çıktığı gider yerlerine aktarılmasına dikkat edildiği görülmektedir. Özellikle madde ve malzeme maliyetlerinin dağıtımında örgütlenmenin çok iyi işlediği görülmektedir. İşçilik maliyetlerinin dağıtımında personel istihdam çizelgesinden yararlandığı ve her işçinin şirkete olan maliyetinin o işçinin görevli olduğu maliyet yerine yazıldığı tespit edilmiştir.

Elektrik ve yakıt giderlerinin tamamının “Sıcak Su-Buhar” hizmet üretim maliyet yerine doğrudan yazıldığı belirlenmiştir. Ayrıca yardımcı malzemelerin, genel üretim maliyeti olarak değil de, direkt ilkmadde ve malzeme maliyeti olarak yazıldığı tespit edilmiştir.

Maliyet muhasebesi örgütlenmesi çerçevesinde, maliyet yerlerindeki giderlerin ana üretim yerlerine dağıtımı yani ikinci dağıtım işlemlerinde, kademeli dağıtım yönteminin benimsenmiş olduğu muhasebe servisi görevlileri ile yapılan görüşmelerden anlaşılmıştır. Ancak, dağıtım sırası ve dağıtımda kullanılan dağıtım anahtarları ile ilgili bir örgütlenme tespit edilememiştir. Dağıtımların gelişi güzel yapıldığı belirlenmiştir.

4.3.4.8. Yazılım ve Donanım Sisteminin İncelenmesi

Şirketin, muhasebe bölümünde 3 adet bilgisayar ve 2 adet yazıcı vardır ve bilgisayarlar network sistemi ile birbirlerine bağlı bulunmaktadır. Muhasebede bilgisayarlı muhasebe sistemi uygulanmakta olup, yazılım olarak LOGO GOLD paket programı kullanılmaktadır. Şirketin tüm stok, cari, fatura, muhasebe, irsaliye, sipariş vb gibi tüm işlemleri bilgisayarlarla yapılmaktadır. Şirkette ayrıca süt alım bölümünde bir adet bilgisayar olup tüm alım işlemleri bilgisayara yüklenmektedir. Bunun dışında, kalite güvence müdürlüğünde bir adet bilgisayar olup, burada EXCEL üzerinden işletmenin tüm üretim raporları hazırlanmaktadır.

Şirkette, bilgisayarların kimler tarafından kullanılacakları belirlenmiştir. Bu sorumlu kişiler dışındakiler bilgisayarları kullanamaz ve programları çalıştırarak kayıtlar yapamaz.

4.3.5.KETAŞ A.Ş. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetiminde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

Yapılan denetim çalışmalarında genel üretim maliyetleri ile ilgili tüm işlemlerin tek tek incelenmesi imkansız olduğundan, işletme açısından önemsiz kabul edilen belli tutardaki işlemler dikkate alınmamıştır. Bu önemlilik düzeyinin belirlenmesinde yukarıda hesaplanan genel denetim riski oranı kullanılmıştır. KETAŞ A.Ş.'nin 2000 yılı genel üretim maliyetlerinin denetiminde önemlilik düzeyi denetim risk oranlarına göre belirlenmiştir. Bulunan hata tutarı toplamının önemlilik düzeyinden daha az olması durumuna göre denetim çalışmalarının kabul edilmesi gerektiği düşünülmüştür.

Ayrıca tüm işlemlerin incelenmesi yerine ortaya çıkarma riskine göre belirlenen sayıda işlemin incelenmesi yoluna gidilmiştir. Bunun sebebi, denetim çalışmalarının kapsamını daraltmak, zaman ve emek tasarrufu sağlamaktır. Örneklerin tümü tesadüfi olarak seçilmiştir.

4.3.6.KETAŞ A.Ş. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi ile İlgili Denetim Programının Hazırlanması

KETAŞ A.Ş.'nin genel üretim maliyetleri ile ilgili denetim programı örneği üçüncü bölümde (Tablo 8) verilmiştir. Tablo 8'de örneği verilen program KETAŞ A.Ş.'de aynen uygulamaya konulmuştur. Denetim çalışmalarının süresi bir ay olarak belirlenmiştir.

4.3.7.KETAŞ A.Ş. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi

KETAŞ A.Ş.'nin genel üretim maliyetlerine ilişkin denetim çalışmaları daha önce de açıklandığı üzere beş bölüm halinde yürütülmüştür. Bunlar;

- Endirekt madde ve malzeme maliyetlerinin denetimi
- Endirekt işçilik maliyetlerinin denetimi

- Amortisman maliyetlerinin denetimi
- Enerji maliyetlerinin denetimi
- Maliyet dağıtımlarının denetimi' dir.

4.3.7.1.Endirekt Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Denetimi

KETAŞ A.Ş.'nde yapılan çalışmada işletmede kullanılan endirekt madde ve malzemelerin dökümü çıkarılmıştır.Ek 4. Daha sonra işletme görevlilerinden stok takip formları alınmıştır. Bu formlardan yararlanarak aylar itibari ile giriş ve çıkış bilgileri şöyle derlenmiştir.

Tablo : 14

KETAŞ A.Ş. Aylar İtibari İle Stok Giriş ve Çıkış Hareketleri

Aylar	Giriş(TL)	Çıkış(TL)	Kalan(TL)
Dönem başı			6.254.832.676
Ocak	67.285.402.362	8.430.367.892	65.109.867.146
Şubat	21.465.668.620	10.149.967.479	76.425.568.287
Mart	12.427.991.748	9.826.546.976	79.027.013.059
Nisan	10.672.905.726	11.678.335.180	78.021.583.605
Mayıs	29.007.433.465	25.714.375.000	81314642070
Haziran	10.774.191.568	14.455.576.884	77.633.256.754
Temmuz	21.272.735.890	16.617.241.580	82.288.751.064
Ağustos	18.853.772.391	17.389.940.708	83.752.582.747
Eylül	22.495.980.893	18.302.005.522	87.946.558.118
Ekim	18.085.280.922	15.040.538.872	90.991.300.168
Kasım	19.209.132.599	26.658.624.480	83.541.808.287
Aralık	5.455.125.620	29.489.463.290	59.507.470.617
Toplam	257.005.621.804	203.752.983.863	

Yapılan envanter çalışmaları sonucunda işletme stoklarında 75.302.733.533 lira tutarında madde ve malzeme olduğu tespit edilmiştir. Ek13. Stok kartları ile envanter sonuçları karşılaştırıldığında çok büyük bir fark olduğu belirlenmiştir. (75.302.733.533 – 59.507.470.617 =15.795.262.916 lira)

Stok takip formlarının doğruluğunun test edilmesi sırasında toplam 60 adet malzeme türü içerisinde tesadüfi olarak 8 adet malzeme türü örnek olarak seçilmiş ve incelenmiştir. Ek 14. Tesadüfi olarak seçilen sekiz örneğin izlenmesi sonucunda dört örnekte hata tespit edilmiştir. Bu hatalar, H-015, H-041, H-050, H-001 ve H-041 kod nolu malzemelerde

ortaya çıkmıştır. Bu nedenle stok kartları daha ayrıntılı incelendiğinde giriş ve çıkışların düzensiz ve eksik tutulduğu tespit edilmiştir. Ayrıntılı soruşturmada ise muhasebe bölümünün gerekli verileri üretim müdürlüğünden temin ettiği ve kayıtlara geçtiği anlaşılmıştır. Bu yüzden, stok kartlarındaki verilerin güvenilir olmadığı, muhasebe bölümünün kayıtlarının ise güvenilir olduğu sonucuna varılmıştır.

Mizan bakiyelerinin kontrolü amacı ile aylık olarak yevmiye kayıtları incelenmiş ve defteri kebir kayıtları ile karşılaştırılmıştır. Bunun için tesadüfi olarak seçilmiş 76 adet işlem üzerinde maddilik testleri yapılmış ancak herhangi bir hataya rastlanmamıştır. Bulunan sonuçlar mizan değerleri ile karşılaştırılmıştır. Burada da herhangi bir hataya rastlanmamıştır. Ek 15.

Satın almaların denetimi için, işletmede mevcut 220 fatura içinden 43 adet fatura tesadüfi olarak seçilmiştir. Ek 15. Seçilen bu faturaların toplam değeri 164.201.730.332 lira dır. Bu değer % 01'lik kısmı incelenecek örneklerde bir önemlilik sınırı olarak alınmıştır. Buna göre 164.201.730 liranın altında değere sahip alım faturaları inceleme dışı tutulmuştur. Buna göre, 11 adet fatura önemsiz sayılmış ve elenmiştir. Geri kalan 33 adet fatura incelenmiştir. Ek 16.

33 adet faturanın tek tek incelenmesi sonunda tümü üzerinde kontrol paraflarının olduğu tespit edilmiştir. Ek 17. Yine faturalar üzerindeki kayıt numaralarının doğru olduğu ve günlük deftere doğru bir şekilde kaydedildiği belirlenmiştir. Ek 17. Belgeler üzerinde yazılı satıcı adreslerine ulaşarak belgeler doğrulanmıştır. Ek 17. Ayrıca belgeler üzerinde yazılı malzemelerin işletmede depoya giriş yapıp yapmadığı ve girişi yapılan malzemelerin miktar ve fiyat bilgilerinin doğru olup olmadığı incelenmiştir. Ancak işletmede madde ve malzemelerin düzenli bir şekilde stok kartlarının tutulması nedeni ile inceleme tamamlanamamıştır. Ek 17.

Kullanılan endirekt madde ve malzemelerin günlük deftere doğru şekilde kaydedilip kaydedilmedikleri incelenmiş ve sonuçta toplam maliyetleri etkilemese de toplam genel üretim maliyetlerini etkileyen muhasebe hatalarına rastlanmıştır. Bunun da bazı yardımcı madde ve malzemelerin hatalı olarak Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri olarak

kaydedilmelerinden ileri geldiği belirlenmiştir. Bu şekilde hatalı olarak kaydedilen yardımcı hesapların dökümü şöyledir;

Tablo : 15

Hatalı Olarak Kaydedilen Yardımcı Hesapların Dökümü

Hesap numarası	Tutarı
710.10.0102	4.515.242.880
710.10.0103	250.887.500
710.11.0102	697.445.240
710.12.0102	1.896.857.000
710.13.0102	1.189.387.500
	8.549.820.120

Bunun üzerine toplu olarak tek bir düzeltme kaydı yapılarak kayıtların düzeltilmesi sağlanmıştır. Ek 18. Düzeltme kaydıyla genel üretim maliyetlerinin 8.549.820.120 lira artırılması sağlanmıştır. İşletmede eş zamanlı kayıt sistemine uygun kayıtlar yapıldığı da tespit edilmiştir.

İşletmede endirekt madde ve malzemeler ile ilgili her hangi bir etkenlik denetiminin yapılmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca bu konuda veri bulmakta zorluk çekilmiştir. Bu nedenle etkenlik denetimi ile ilgili her hangi bir çalışma yapılamamıştır.

4.3.7.2.Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Denetimi

Yapılan ön incelemelerde, işletmede sigortalı personel yanında emekli personelin de çalıştırıldığı belirlenmiştir. Buna göre, işletmenin resmi kayıtlarına göre işletmede 2000 yılı içinde çalışanların dökümü şöyledir.

Tablo : 16

Şirket Kayıtlarına Göre Çalışan Sayısı

	Ocak	Subat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
Sigorta	43	44	43	42	42	43	43	43	43	43	43	42
Emekli	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Toplam	43	44	43	42	42	43	43	43	43	43	43	42

İşletmede yapılan gözlemlerde ise fiili işçi sayısının yukarıdaki resmi rakamlardan daha fazla olduğu görülmüştür. Buna göre fiili işçi sayıları ise şöyle belirlenmiştir.

Tablo : 17

Şirketteki Gerçek Çalışan Sayısı

	Ocak	Subat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
Sigorta	43	44	43	42	42	43	43	43	43	43	43	42
Emekli	13	13	15	15	15	17	15	15	15	15	15	15
Toplam	56	57	58	57	57	60	58	58	58	58	58	57

Yukarıdaki Tablo 16 ve 17 karşılaştırıldığında emekli işçilere ödenen ücretlerin kayıtlarda gözükmediği anlaşılmaktadır. Bu durum günlük defter kayıtlarında işçilik maliyetlerinin az gözükmesine neden olmaktadır. Bu nedenle ücret bordroları ayrıntılı bir şekilde incelenerek işletmenin gerçek işçilik maliyetlerinin tespitine çalışılmıştır.

İşletmenin ücret bordroları ile puantaj defterleri karşılaştırıldığında işletmede fazla mesai ücretleri ile emekli personel ücretlerinin kayıtlara aksettirilmediği anlaşılmaktadır. Buna göre aşağıda ücret bordroları ile puantaj defterinden yararlanarak bir karşılaştırmalı tablo hazırlanmıştır.

Tablo : 18

Şirketin Ücret Bordroları İle Puanaj Defterlerinin Karşılaştırılması

		Ocak	Subat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
Ücret Bordrosu	Sigorta	1272	1272	1265	1252	1277	1290	1278	1284	1284	1308	1254	1254
	Emekli	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Toplam	1272	1272	1265	1252	1277	1290	1278	1284	1284	1308	1254	1254
Puanaj Defteri	Sigorta	1272	1272	1265	1252	1277	1290	1278	1284	1284	1308	1254	1254
	Emekli	440	450	450	480	480	510	510	480	480	445	420	420
	F.Mes.	400	408	532	712	912	576	872	920	872	656	636	548
	Toplam	2112	2130	2247	2444	2669	2376	2660	2684	2636	2409	2310	2222

Tablo 19 incelendiğinde işletmede toplam 5565 saat emekli personel işçiliği ve eklentileri ile toplam 8044 saatlik fazla mesai ve eklentilerinin kayıt dışı bırakıldığı anlaşılmıştır.

Günlük defter kayıtlarının eş zamanlı kayıt sistemine uygun yapıldığı tespit edilmiştir. Yapılan incelemelerde sigortalı personelin normal mesai ücretlerinin eklentileri ile birlikte günlük deftere aktarıldığı ancak fazla mesai ve emekli personelin ücretlerinin günlük deftere aktarılmadığı belirlenmiştir. Ayrıca sigortalı personelin normal mesai ücretlerinin maliyet yerlerine doğru bir şekilde dağıtılmadığı, yine ana üretim yerlerinde oluşan işçiliklerin direkt-endirekt ayırımı yapılmadan tamamının direkt işçilik maliyeti olarak yazıldığı tespit edilmiştir.

Tespit edilen bu hata ve hileler, işletmenin genel üretim maliyeti toplamını önemli ölçüde etkilemekte, genel üretim maliyetlerinin düşük görünmesine neden olmaktadır.

İşletmede işçilik saatleri ile ilgili ayrıntılı bilgi bulunmamakta yalnızca toplam çalışma saatleri belirlenmektedir. Bu durum işçilik kayıtlarının doğru şekilde yapılmasını engellemektedir. Bu nedenle düzeltme kayıtlarının yapılabilmesi için, önce işletmede çalışan personel tek tek belirlenmiştir. Daha sonra bu personelin nerede görevlendirildikleri belirlenmiştir. Daha sonra da puantaj defterinden yararlanılarak çalışma saatleri ve fazla mesailer ile ilgili bilgiler derlenmiş ve bunlar üzerinden işletmenin gerçek işçilik yükü tespit edilmeye çalışılmıştır.Ek 21. Yapılan bu çalışmalardan yararlanarak işletmenin işçilik kayıtlarının düzeltilmesi sağlanmıştır.Ek 18.

Endirekt işçiliklerin etkenlik denetiminin yapılabilmesi için gerekli veriler işletmeden sağlanamadığından bu konu üzerinde her hangi bir çalışma yapılamamıştır. Eldeki işçilik verileri ise etkenlik denetimi için yeterli değildir.

4.3.7.3.Amortisman Maliyetlerinin Denetimi

İşletmeye 2000 yılında 8 parça duran varlık satın alındığı belirlenmiştir. Bu duran varlıkların fatura dökümü ek 19'da gösterilmiştir. Bu faturaların doğruluğu konusunda satıcı firmalarla görüşülmüş ve teyit alınmıştır. Ayrıca bu 8 parça duran varlığın işletme aktiflerine kayıtlı olduğu ve fiilen kullanıldığı tespit edilmiştir.

Adı geçen bu duran varlıklar amortisman defterinden kontrol edilmiş ve defterde kayıtlı oldukları belirlenmiştir. 2000 yılında satın alınan duran varlıkların faturaları

incelenmiş ve kayıt numaraları tespit edilerek günlük defterdeki kayıtlar kontrol edilmiştir. Burada herhangi bir hataya rastlanılmamıştır.

İşletmeye ait amortisman defteri incelenmiş, kayıtların son derece düzensiz ve karmaşık olduğu belirlenmiştir. Satın alınan duran varlıklara ait bir kodlama sisteminin olmadığı ayrıca duran varlıkların nerede kullanıldıklarına dair herhangi bir kaydın olmadığı tespit edilmiştir. Bu durum, amortisman defterinde yer alan duran varlıkların işletmede var olup olmadıkları konusunda yapılan incelemeleri zora sokmaktadır. Ayrıca amortisman defterinde duran varlıkların satın alma belgelerine ait tarih, fatura nr. gibi bilgileri olmadığından geriye dönük denetim çalışmaları yapılamamıştır.

Bütün zorluklara rağmen yapılan incelemelerde, bazı duran varlıkların işletmede var oldukları, bazı duran varlıkların ise kullanımdan kalktıkları halde kullanılıyor gibi görüldüğü belirlenmiştir.

Amortisman defteri incelenmiş ve henüz kullanımda olan 80 adet duran varlık tespit edilmiştir. Bunlardan tesadüfi olarak 15 adet örnek seçilmiştir. Bu örnekler üzerinde amortisman ve yeniden değerlendirme tutarları yeniden hesaplanmış ve tablo 19 oluşturulmuştur.

Tablo 19'da yapılan yeniden değerlendirme ve amortisman hesaplamaları sonucunda bulunan veriler, işletmenin kayıtları ile karşılaştırılmış, herhangi bir hataya rastlanılmamıştır. Ayrıca bu faturaların üzerinde gerekli parafaların olduğu belirlenmiştir. Faturaların doğrulukları ve gerçeklikleri teyit edilmiştir. Ek 20.

Tablo : 19

**Tesadüfi Seçilen Duran Varlıkların Amortisman ve Yeni Değerlerinin
Yeniden Hesaplama Tekniği ile Kontrolü**

Duran varlık	İktisap tarihi	İktisap değeri	Amort Oranı %	2000 yılı YDO %	1999 Yılı Sonu İtibari İle Yeni Değer	2000 Yılı Sonu İtibari İle Yeni Değer	2000 Yılı Amortisman Tutarı
Jeneratör	1992	45.000.000	12	56	4.019.311.888	6.270.126.545	752.415.185
Yağ ayırıcı	1992	1.100.000	12	56	60.835.802	94.903.851	11.388.462
Buhar kazanı	1994	453.108.800	12	56	7.620.555.650	11.888.066.814	1.426.568.017
Komprosör	1994	32.945.000	12	56	554.081.503	864.367.145	103.724.057
Süt vakum cihazı	1995	1.100.000.000	12	56	9.273.291.828	14.466.335.252	1.735.960.230
Takagraf cihazı	1995	12.500.000	12	56	105.378.316	164.390.173	19.726.820
Elektirik motoru	1995	322.000.000	12	56	2.714.545.425	4.234.690.863	508.162.903
Ayran dolum makinesi	1997	1.095.000.000	12	56	2.961.250.110	4.619.550.172	554.346.020
Soğuk hava makinesi	1998	40.000.000	12	56	60.840.000	94.910.400	11.389.248
Kapak makinesi	1999	2.436.000.000	12	56	2.436.000.000	3.800.160.000	456.019.200
Ölçü tartı aleti	1996	180.000.000	12	56	486.780.840	759.378.110	91.125.373
Yemek masası	1991	900.000	6	56	80.386.246	125.402.544	7.524.152
Yazıcı	1998	60.000.000	12	56	91.260.000	142.365.600	17.083.872
Telefon santrali	1997	1.217.500	12	56	122.976.660	191.843.589	23.021.230
Mekanik bekçi saati	1992	4.375.000	10	56	241.960.634	377.458.589	37.745.859

Amortisman defteri üzerinden yapılan incelemelerde yapılan amortisman hesaplamalarının doğru olduğu görülmüştür. Daha sonra amortisman defterinde kayıtlı olan amortisman tutarlarının günlük deftere doğru kaydedilip kaydedilmediği araştırılmıştır.

Araştırma sonucunda, 2000 yılı ile ilgili amortisman kayıtlarının yapılmadığı belirlenmiştir. Yeniden değerlendirme kayıtlarının ise doğru şekilde yapıldığı tespit edilmiştir. Eş zamanlı kayıt sistemine uygun amortisman kayıtlarının yapılabilmesi için amortisman defterinde gerekli verilerin olmadığı görülmüştür. Bunun üzerine amortisman defterindeki duran varlıklar tek tek incelenmiş, satın alma sorumlusu ile görüşerek duran varlıkların hangi gider ve maliyet yerinde kullanıldıkları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışma sonucunda elde edilen bilgiler tablo haline getirilmiştir.Ek 26. Bu tablodan yararlanarak 2000 yılı amortisman kaydı yapılmıştır.Ek 18.

4.3.7.4.Enerji Maliyetlerinin Denetimi

İşletmede enerji kaynağı olarak elektrik ve yakıt kullanılmakta olduğu belirlenmiştir. Bu yüzden önce 12 adet elektrik faturasından 6 tanesi tesadüfi olarak seçilmiştir. Ek 22. Bu faturalar üzerindeki kayıt numaralarından yararlanarak ileriye doğru denetim tekniği kullanılarak günlük defter kayıtları kontrol edilmiştir. Bu kontrollerde herhangi bir hataya rastlanmamıştır. Kayıtlardan, elektrik maliyetlerinin doğrudan sıcak su-buhar hizmet yerine aktarıldığı belirlenmiştir. Bu uygulama maliyet muhasebesi teknikleri açısından hatalı değildir.

Elektrik faturalarının uygunluğu ve doğruluğu denetimleri yapılmıştır. Ek 23.

İşletmede fuel oil enerji kaynağı olarak kullanılmaktadır. Bunların denetimi için satın alınan toplam 24 adet fuel oil faturası tesbit edilmiştir. Ek 24. Bu faturalar incelendiğinde yıl içinde toplam 320.024 litre fuel oil'in satın alındığı ve bunlar için 38.740.920.018 lira ödendiği belirlenmiştir. Faturalar satıcı firmadan teyit ettirilmişlerdir. Yine bu faturaların günlük deftere kaydedilmiş olduğu belirlenmiştir. Ek 25.

İşletmede fuel oil maliyetlerinin doğrudan sıcak su – buhar hizmet yerine kaydedilmekte olduğu gözlenmiştir. Stok kartlarının incelenmesinde, giriş sütunundaki veriler ile faturalar karşılaştırılmış herhangi bir hata bulunamamıştır. Ancak stok kartlarının çıkış sütununa bakıldığında kullanımların düzenli bir şekilde işlenmediği görülmüştür.

Tablo : 20
Fuel Oil Stok Kartının Özeti

Aylar	Giriş (litre)	Çıkış (litre)
Ocak	15040	-
Şubat	39740	-
Mart	27890	-
Nisan	15650	-
Mayıs	43464	-
Haziran	29980	-
Temmuz	20480	-
Ağustos	31620	-
Eylül	13840	237704
Ekim	55480	-
Kasım	26840	-
Aralık	25480	107800
Toplam	345504	0

Günlük defter kayıtları incelendiğinde, satın alınan tüm fuel oil miktarının tamamı kullanılmış gibi kayıtlar yapıldığı görülmüştür. Yaptığımız incelemede, dönemsonu itibari ile işletmenin stoklarında 12.000 litre mazot kaldığı belirlenmiştir. Bu nedenle gerekli düzeltme kaydının yapılması sağlanmıştır. Ek 18.

İşletmede hangi ay ne kadar fuel oil kullanıldığına dair bir bilgi bulunmadığından etkenlik denetimi yapılamamıştır.

4.3.7.5.Maliyet Dağıtımlarının Denetimi

İşletmede, birinci dağıtım işlemleri maliyet türlerinin denetimi sırasında incelendiğinden burada üzerinde tekrar durulmamıştır. Bu nedenle burada yalnızca ikinci dağıtım aşamasının denetimi yapılmıştır.

İşletmede kademeli dağıtım yönteminin benimsendiği daha önce söylenmişti. Ancak yapılan denetimlerde, bu yöntemle göre hiçbir hesaplama yapılmadığı belirlenmiştir. Ayrıca ikinci dağıtım işlemlerine ilişkin günlük defter kayıtlarının da yapılmadığı belirlenmiştir.

Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesi tamamen ilkel usullerle yapılmaktadır. Hatta yapılan hesaplamaların hatalı olduğu tespit edilmiş ve sorumlu kişiler uyarılmıştır.

İkinci dağıtım işlemlerinin maliyet dönemleri itibari ile yapılmasının mümkün olmaması nedeni ile yıllık toplam maliyetler üzerinden ikinci dağıtım işlemleri yapılmıştır. Bu işlemler maliyet dağıtım tablosu olarak hazırlanmıştır. Ek 27. Ayrıca bu tablodan yararlanarak yıl sonuna ilişkin günlük defter kaydı yapılmıştır. Ek 18.

4.3.8.KETAŞ A.Ş. Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi Çalışmalarının Sonucu

KETAŞ A.Ş.'nin genel üretim maliyetlerine yönelik iç kontrol yapısının maddi duran varlıklar hariç genelde iyi düzenlendiği belirlenmiştir. Yönetim temelinde bütün personelin yetki ve sorumlulukları açık ve net bir şekilde belirlenmiştir. Ayrıca şirketin örgüt yapısının işlerliğinin iyi olduğu tespit edilmiştir.

Ancak örgüt yapısı, maliyet muhasebesi ve üretim açısından değerlendirildiğinde, bazı sıkıntıların olduğu görülmektedir. Üretimde kullanılan hammadde yani sütün alımı ve üretimde kullanımı üzerinde bir kontrol sağlanmıştır. Dolayısı ile şirkette direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin doğruluk derecesinin %100'e yakın olduğu söylenebilmektedir. Ancak genel üretim maliyetleri için aynı şeyi söylemek mümkün değildir.

Anket sonuçlarına bakıldığında şirketin endirekt madde ve malzeme alımlarına yönelik örgüt yapısının genelde iyi olduğu kanısına varılmıştır. Ayrıntılı inceleme sonrası, endirekt madde ve malzemelere yönelik örgütlenmenin işlerliğinde bazı aksaklıkların ve eksikliklerin olduğu ortaya çıkmaktadır. Özellikle endirekt madde ve malzemelerin izlenmesinde ve bunların muhasebeleştirilmesinde aksaklıklar ve yanlışlıklar tespit edilmiştir.

Şirketin personel yapısı incelendiğinde bazı endirekt işçiliklerin direkt işçilik maliyeti olarak kaydedildiği tespit edilmiştir. Oysaki ilk bakışta işçilik örgüt yapısının iyi

olduğu kanaati oluşmaktadış. Yapılan ayrıntılı incelemede şirketin işçilik kayıtlarına girmemiş kayıt dışı işçiliklerin olduğu tespit edilmiştir.

şirketin duran varlık yapısı incelendiğinde ise en fazla hata çıkma olasılığının olduğu bir yapı ile karşılaşılmaktadır. Amortisman defteri son derece karışık ve anlaşılmazdır. Ayrıca duran varlıklara ait bir kodlama sistemi yoktur. Duran varlıklara yönelik bir gerçeklik denetimi yapma imkanı bulunamamıştır. Ayrıca bazı yıllar amortisman ayrılmadığı ve maliyetlerin hesaplanmasında amortismanların dikkate alınmadığı tespit edilmiştir.

İşletmede en az hata çıkma olasılığı olan yer enerji tüketimi konusundadır. Yapılan incelemede enerji kullanımlarının tümünün kayıtlara işlendiği tespit edilmiştir. Ancak enerji maliyetlerinin mamüller arasında dağıtımında sorunlar vardır.

Sonuç olarak, KETAŞ A.Ő.'nin genel üretim maliyetlerinin yanlış hesaplandığı buna bağlı olarak ta üretim maliyetlerinin yanlış hesaplandığı belirlenmiştir. Genel retim maliyet türleri üzerinde kontrol mekanizmasının duran varlıklar ve endirekt madde ve malzeme hariç yeterli şekilde kurulduğu ancak uygulamada ve muhasebede bazı güçlüklerin olduğu belirlenmiştir. Duran varlıklar üzerinde ise herhangi bir kontrol mekanizması tespit edilememiştir. Bu nedenle duran varlıklarla ilgili sağlıklı bir denetim yapma imkanı bulunamamıştır. Endirekt madde ve malzemeler ile ilgili iç kontrol sisteminin kurulu olmasına rağmen personel yetersizliği nedeni ile etkin bir şekilde çalışmadığı gözlenmiştir. Ayrıca maliyet hesaplamada sorumlu kişinin genel üretim maliyetlerinin dağıtımına gerekli özeni göstermediği belirlenmiştir. Denetimler sonucunda, 359.295.167.649 lira olan genel üretim maliyetleri 500.080.965.956 lira olarak dzletilmiştir.

KETAŞ A.Ő. de yapılan denetim çalışmalarının sonucundan yola çıkılarak aşağıdaki öneriler getirilmiştir.

1. Şirkette yardımcı ve işletme malzemelerinin takibi için gerekli örgütlenme mevcuttur. Ancak mevcut örgüt denetimsizlik yüzünden işlerliğini kaybetmiştir. Kayıtlar günlük yerine aylık hatta yıllık olarak yapmaktadır. Bu nedenle kayıtların günlük olarak tutulması sağlanmalı ve denetimi sık yapılmalıdır.
2. Yardımcı ve işletme malzemelerinin nerede, ne kadar kullanıldıklarına dair güvenilir bir kayıt yoktur. Bu yüzden maliyetlerin doğru hesaplanabilmesi için ambar birimi sorumlusu, talep üzerine çıkışı yaptığı malzemeyi, nereye gönderdiğine dair kayıt tutmalıdır. Aynı zamanda üretim bölümü de teslim aldığı malzemenin nerede kullanıldığına dair kayıt tutmalıdır. Bu şekilde birimlerin kayıtlarının rahatlıkla denetimi sağlanabilir.
3. Şirketin personel örgüt yapısı bilinmekle beraber, doğru maliyet hesaplama ve maliyet denetimi için uygun olmadığı anlaşılmıştır. İşçilerin nerede, kaç saat çalıştıkları, boşa geçen zamanın ne kadar olduğuna yönelik kayıt yoktur. İşçilik maliyetlerindeki direkt – endirekt ayrımının doğru şekilde yapılamadığı görülmüştür. Bu sebepten işçilerin hangi gider yerinde kaç saat çalıştıklarına yönelik verinin hazırlanabilmesi için gerekli örgütlenmenin gerçekleştirilmesi gerekir.
4. Şirkette mevcut kayıt dışı işçilikler maliyet hesaplamalarında dikkate alınmalıdır.
5. Duran varlıklar geliş güzel bir şekilde amortisman defterine kaydedilmiştir. Duran varlıkların nerede kullanıldıkları ve halen kullanılıp kullanılmadıklarına dair bir veri bulunamamaktadır. Kodlama sistemi olmadığı için duran varlıkların takibi imkansız hale gelmektedir. Bu sebeple duran varlıkların kodlanarak nerede kullanıldıklarına dair kayıt tutulmalıdır. Ayrıca değer artırıcı giderlerin, duran varlık gibi amortisman defterine kaydedildikleri saptanmıştır. Bu durum duran varlıkların denetimini tamamen güçleştirmektedir. Bu sebeple değer artırıcı giderlerin ayrıca gösterilmesi ve hangi duran varlığa ait olduğunun takip edilmesi

gerekir. Amortisman hesaplamalarının her yıl yapıp maliyetlere eklenmesi gerekir. Amortisman maliyetlerinin aylık olarak maliyetlere yüklenmesine dikkat edilmelidir.

6. Genel üretim maliyetlerinin dağıtım konusuna yeterince önem verilmediği, hesaplamaların sağlıklı yapılmadığı belirlenmiştir. Bu nedenle genel üretim maliyetlerinin dağıtım konusuna özel önem verilmeli ve özellikle faaliyet temelinde maliyetlerin hesaplanabilmesine dikkat edilmelidir. Örgütlenmenin buna uygun yapılandırılması sağlanmalıdır.

Tüm bu denetim çalışmaları sonucu genel görüşümüzü aktarmak üzere KETAŞ A.Ş. 2000 yılı hesap dönemine ait bir bağımsız denetim raporu hazırlanmıştır. Ek 29



5.SONUÇ VE ÖNERİLER

Başlangıçta yalnızca içinde bulunduğu topluluğa mal ve hizmet sağlayan insanlar, geziler sırasında yeni topluluklar keşfettikçe daha fazla mal satmak, daha fazla mal üretmek yoluna girmişlerdir. Bu şekilde ticaret günden güne gelişmiştir. Günümüzde artık sınırlar kalkmış, ticarete globalleşen bir dünyaya doğru gidilmeye başlanmıştır.

Ticaretteki bu gelişmeler, üretim alanında da hızlı gelişmelere neden olmuştur. Üretimdeki gelişmeler ise maliyet hesaplarında yeni sorunlar ortaya çıkarmıştır. Bu sorunlar, yeni maliyet hesaplama yöntemlerinin geliştirilmesine neden olmuştur.

Ticaretin gelişmesi, işletme sayılarının artmasına neden olmuş, bu şekilde de rakip işletmelerin sayıları artmıştır. Rakip işletmelerin artması ise rekabetin artmasına neden olmuştur. İşletmeler bu rekabet ortamında daha fazla satabilmek için daha düşük maliyetle üretmek ve daha düşük fiyatlarla satmak zorunda kalmışlardır.

Maliyet azaltımı için maliyetlerin kontrol altına alınması gerektiği düşüncesi ise bir çok işletmede kabul görmeye başlamıştır. Bu amaçla, bir çok işletmede maliyetleri kontrol altına alabilecek yöntemler oluşturulmuştur. Özellikle, işletmenin sorumluluk merkezlerine ayrımı, standart maliyet yöntemi, işletme bütçelerinin geliştirilmesi gibi fikirler maliyet kontrolünü sağlamak için oluşturulmuştur.

Ancak maliyetleri kontrol altına alabilmek için yalnızca standart maliyet yönteminin yada sorumluluk muhasebesi anlayışının uygulanması yeterli değildir. Bunun için madde ve malzeme satın alımından mamul satımına kadar oluşan tüm aşamalarda kontrol noktalarının oluşturulması kısaca bir iç kontrol yapısının kurulması gereklidir.

Artık iyi bir maliyet kontrolü için, iyi bir üretim organizasyonu, iyi bir iç kontrol yapısı, iyi bir genel ve maliyet muhasebesi organizasyonu ve iyi bir örgüt yapısına ihtiyaç

olduğu kabul edilmektedir. Ancak iyi bir maliyet kontrolü için iyi bir örgüt yapısı amaca ulaşmak için yeterli değildir. Aynı zamanda kurulan örgüt ve kontrol yapısının belli aralıklarla denetlenmesi gerekmektedir.

Bu düşünce, işletmelerde iç denetim fonksiyonunun doğmasına neden olmuştur. Ancak iç denetçinin yöneticilerle iç içe oluşu, güvenilirlik konusunda bazı şüphelerin doğmasına neden olmuş ve sonunda işletme faaliyetlerinin, işletme dışından bağımsız kişiler tarafından denetlenmesi görüşü genel kabul görmüş, benimsenmiştir.

Bu yaklaşıma bağlı olarak, bağımsız denetimde büyük gelişmeler sağlanmış ve dünya genelinde örgütlenme noktasına gelinmiştir. Bu gelişmeler sırasında, bağımsız denetimin nasıl yapılacağı, kimlerin denetçi olarak çalışabileceği konusunda belli standartlar ortaya konmuş ve bu standartlar tüm dünya ülkelerince genel kabul görmüştür.

Maliyetler üzerindeki kontrol ve denetim faaliyetlerinin yalnızca üçüncü kişilerin güvenlerini sağlamak olduğu kanısına varmamak gerekir. Çünkü, özellikle işletme sahipleri için kendi mali yapılarını net olarak görebilmek hayati önem arzeder. Muhasebe bölümünün ve diğer bölümlerin ürettikleri bilgilerin doğru olup olmadıkları son derece önemlidir. Çünkü, yanlış veriler üzerinden verilecek bir işletme kararı işletmenin zor durumda kalmasına neden olabilir. Bu nedenle yöneticiler, belirli aralıklarla işletme bölümlerince tutulan kayıtları ve yapılan işlemleri bağımsız denetimden geçirirler. Bu, işletme içinde oluşturulan bilgilerin doğruluk derecesinin artmasına neden olur.

Günümüzde özellikle teknolojinin çok gelişmesi ve üretimin her dalında geniş bir şekilde kullanılmaya başlanması ile işletmelerin maliyet yapıları değişmeye başlamıştır. Üretimde, otomatik ve yarı otomatik makinelerin, robotların ve bilgisayar teknolojilerinin emeğin yerine kullanılmaya başlanması ile üretimde işçilik giderleri büyük bir hızla düşmeye başlamıştır. Eskiden, maliyet içinde işçilikler büyük pay alırken, teknoloji kullanımı ile bu pay önemli oranda düşmüştür.

İşçiliklerdeki bu düşme genel üretim maliyetlerinin artmasına neden olmuştur. Maliyetler içindeki işçiliklerin payı %60-70'li seviyelerden %10-15'li seviyelere

gerilerken, genel üretim maliyetlerinin payı %10-15'lerden %60-70-80'lere kadar yükselmiştir.

Dolayısı ile bu hızlı yükseliş eskiden üzerinde fazla durulmayan genel üretim maliyetlerinin daha ayrıntılı olarak incelenmesi ve kontrol altına alınması gereğini ortaya koymuştur. Bu gereklilik de, genel üretim maliyetlerinin denetimi konusunda yeni yöntemlerin geliştirilmesine, genel üretim maliyetlerinin bütçelenmesine özel ilgi gösterilmesine, mevcut maliyet yapısının ve mamul maliyetlerinin hesaplanmasında yapılan dağıtım işlemlerinin denetlettirilmesine neden olmuştur.

Ancak, işletmelerin iç kontrol ve iç denetim yapılarına önem vermemeleri ve hatta bir çok işletmenin doğru dürüst bir maliyet muhasebesi organizasyonuna sahip olmaması, denetimlerde büyük sorunların çıkmasına neden olmaktadır. Denetçilere, gerekli veriler zamanında ulaşmamakta hatta bazan hiç ulaşmamaktadır. Bu da denetimden istenen amacın gerçekleştirilmesinde aksaklıkların doğmasına neden olmaktadır. Yapılan denetimin güvenilirliğine gölge düşmektedir.

Sonuç olarak, üretim işletmeleri için genel üretim maliyetleri son derece önemli hale gelmiştir. Denetim ile işletmeler bu maliyetlerle ilgili daha güvenli bilgiye sahip olabilmektedirler. Bu yüzden genel üretim maliyetlerinin denetimi işletmeler için hayati önem taşımaktadır. Çünkü, artık bugün genel üretim maliyetleri, üretim işletmelerinin maliyet yapılarında önemli bir yer tutmaktadır. İşletmeler bu nedenle genel üretim maliyetlerini kontrol altına alabilmek için özellikle bağımsız denetim işletmelerinden danışmanlık hizmeti alma eğilimine girmişlerdir.

Tüm bu nedenlerden dolayı genel üretim maliyetlerinin denetimi işletmeler için önemli bir konu haline gelmiştir. Genel üretim maliyetlerinin denetimi sırasında bir çok güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bu güçlüklerin bir kısmı genel hukuki yapı ile ilgilidir. Bu güçlükler ve çözüm yollarına aşağıda kısaca değinilmiştir.

1. Mevzuatımız, denetimi (SPK'ya tabii şirketler hariç) isteğe bıraktığından denetim mesleğinin yeterince gelişmemesine neden olmaktadır. Bu nedenle tüm sermaye şirketlerinin mali tablolarının denetimini zorunlu

kılacak yasal düzenlemeler yapılması gerekir. Bu önlem, aynı zamanda şirketlere olan güveni artırır.

2. Mevcut denetim firmalarının az sayıda olması, mesleğin belli kişiler elinde kalmasına neden olmaktadır. Bu yüzden, denetim firmalarının sayısı arttırılmalı, mesleki standartların hayata geçirilmesinde gerekli özen ve dikkat gösterilmeli, bunun için gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır.
3. Bugünkü yasal düzenleme denetim elemanı sayılan mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere vergi müfettişliği görevi yaptırmaktadır. Bu denetim mesleğinin gerçek manası ile gelişmesine engel olmaktadır. Bunun için, mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin vergi müfettişi olma konumundan çıkartılması ve gerçek anlamda bağımsız meslek elemanı kimliğine kavuşturulması gerekmektedir.
4. Bugünkü yasal düzenleme, muhasebe eğitimi almamış kişilere denetim mesleğine giriş hakkı vermektedir. Denetim mesleğinin gelişmesi için, mesleki bilgi ve ahlak şartı koşulmalı, muhasebe eğitimi almamış fakülte mezunlarına mesleğe giriş hakkı verilmemelidir.

Yukarıda genel olarak üzerinde durulan şartların yapısal olarak oluşturulması denetim mesleğinin geleceği açısından önemlidir.

Genel üretim maliyetlerinin denetimi konusunda, denetçilerin dikkat etmesi gereken çok önemli konular vardır. Bunların bir kısmı işletmelerin örgüt yapısı ile ilgili iken bir kısmı da denetçilerle ilgilidir.

Denetçiler, genel üretim maliyetlerinin denetimi sırasında önce işletmenin örgüt yapısına yönelik denetim çalışmaları yapmalı, eksik ve aksak noktaları tespit etmelidir. Bu, denetimin başarısı için gereklidir. Genel üretim maliyetlerinin başarılı bir şekilde denetlenebilmesi için denetçinin önce aşağıdaki hususlara dikkat etmesi gerekir.

1. İşletmede sorumluluk muhasebesi çerçevesinde maliyet yerleri örgütlenmesi olup olmadığı kontrol edilmelidir. Mevcut örgütlenmesinin yukarıda belirtilen eksik ve aksak yönleri işletme yönetimine raporlanmalıdır.

2. İşletmenin maliyet muhasebesi örgütlenmesi denetlenmeli, genel üretim maliyetlerinin takip edilmesinde kolaylık sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmelidir.
3. Denetimin gerekliliği ve önemi hakkında işletme yönetimi ve personeline bilgi verilmeli ve aydınlatılmalıdır.
4. Yardımcı ve işletme malzemeleri ile ilgili örgütlenme yapısı incelenmeli ve her birimin kontrol altında olup olmadığı belirlenmelidir. Madde ve malzemelerin nerede kullanıldıkları, ayrıntılı olarak takip edilip edilmediği kontrol edilmeli ve denetlenmelidir.
5. İşçilik maliyetlerinin, direkt, indirekt ve boşa geçen zaman olarak ayrımının yapıp yapılmadığı incelenmelidir. Aynı zamanda işçiliklerin nerede ve ne sürede gerçekleştikleri ya da gerçekleşip gerçekleşmediği ayrıntılı olarak incelenmelidir.
6. Duran varlıkların ne zaman, hangi maliyetle alındığı, nerede kullanıldığı, amortisman oranı, amortisman ayrılıp ayrılmadığı, hesaplamaların doğru olup olmadığı, kodlama sistemi ile duran varlıkların takip edilip edilmediği incelenmelidir.
7. Enerji tüketiminin doğru olarak takip edilip edilmediği kontrol edilmelidir.
8. Genel üretim maliyetlerinin dağıtımı için gerekli dağıtım anahtarlarının doğru olup olmadığı incelenmelidir. Gerekirse doğru dağıtım için dağıtım anahtarları yeniden belirlenmeli, dağıtıma özel önem verilmelidir.
9. Yardımcı ve işletme malzeme stoklarının sayımı-korunması, envanteri ve takibinin yapıp yapılmadığı incelenmelidir.
10. Yardımcı ve işletme malzemelerin hangi maliyet yerinde kullanıldığı ve ayrıntılı takip edilip edilmediği incelenmelidir.

Genel üretim maliyetlerinin denetiminde, denetçilerin dikkat edecekleri konular ise şöyle açıklanabilir.

1. Denetçi, maliyet muhasebesi uygulamalarını iyi biliyor olmalıdır.
2. Genel üretim maliyetleri iyice incelenmeli, indirekt madde ve malzeme, indirekt işçilik, duran varlıklar ve enerji tüketimi ile ilgili işlemlere özel önem verilmelidir.

3. Denetim programı genel olarak değil, her genel üretim maliyeti türü için ayrı ayrı oluşturulmalıdır. Her denetim programı için ayrı bir denetim elemanı görevlendirilmelidir.
4. Genel üretim maliyetlerinin denetiminin yıl sonunda yapılması daha sağlıklı bilgi sağlar.
5. Denetçi, işletmedeki belge akışını iyice incelemeli ve tam bir bilgi sahibi olmalıdır.
6. Yeniden değerlendirme ve amortisman hesaplamaları yeniden yapılmalı ve doğrulukları kontrol edilmelidir.
7. Genel üretim maliyet dağıtımlarının doğru yapılıp yapılmadığı, maliyetlerin mamullere doğru yüklenip yüklenmediği denetlenmelidir.
8. Denetçi, gerekli düzeltme kayıtlarını yaptıktan sonra, tamamlanan mamullerin maliyeti tablosunda gerekli düzeltmeleri yapmalıdır.



YARARLANILAN KAYNAKLAR

a. Dolaysız Kaynaklar

aa. Kitaplar

- AKAL, Zühal :İşletmelerde Performans Ölçüm Ve Denetimi, MPM Yayınları, Yayın Nr: 473, Ankara 1992.
- AKDOĞAN, Nalan :Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Üçüncü Baskı, Ankara, 1995
- AKŞİT, Bilgütü :Maliyet Muhasebesi, Teori Ve Problemleri, 3. Baskı, Der Yayınları, Nr.54 İstanbul, 1996.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali :Denetleme Ve Revizyon, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1986.
- ALTUĞ, Osman :Maliyet Muhasebesi, İlkeler Uygulamalar, , Nihad Sayar Yayın Ve Yardım Vakfı Yayınları, Yayın Nr:434/667, İstanbul, 1989.
- ARENS, Alvin A. :Auditing An Integrated Approach, 3 Rd Edition, LOEBBECKE, James K. Prentice Hall Inc., 1984.
- ARIKAN, Türkan :İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları, Ar-Gön Örgütlenme Ve Yayın Ltd Şti, İstanbul, 1978.
- ARKUN, Osman Fikret :İşletmelerde Muhasebe Denetimi, İtii Akademisi, Nihad Sayar Vakfı Yayınları, Nr: 252, İstanbul, 1980.

- ASLAN, Adem :Bağımsız Muhasebe Denetçisinin Sosyal Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 1993.
- ATAMANALP, Celalettin :Et Sanayi İşletmelerinde Maliyet Problemleri Ve Maliyet Hesaplama Metodları, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1989.
- BELKAOUI, Ahmet :Cost Accounting A Mutidimensional Emphasis, Cbs College Publishing, Chicago, 1983.
- BEYAZITLI, Ercan :Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları Ve Türkiye Uygulaması, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 1991.
- BOZKURT, Nejat :Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, Yayın Nr:457,Dizi Nr:53, 1.Baskı, İstanbul, 1998,
- BURSAL, Nasuhi :Maliyet Muhasebesi, İlkeler Ve Uygulama, İstanbul ERCAN, Yücel Üniversitesi Yayın Nr.3345, İstanbul, 1986.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh :Muhasebe Denetimi, Eskişehir İtia Yayınları, Nr: 202/131, Eskişehir, 1980.
- DEARDEN, John :Cost Accounting And Finincial Control Systems, Second Printing, Addison-Wesley Publishingcompany ,December 1976.
- DİNÇ, Engin :Bilgisayarlı Muhasebe Sisteminin İncelenmesi Ve Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, KTÜ, SBE, Trabzon, Ocak 1996.

- ERDOĞAN, Necmettin :Maliyet Muhasebesi, 1.Baskı, Barış Yayınları, İzmir 1999.
- ERDOĞAN, Nurten :Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Nr:867, Eskişehir, 1995.
- GILLESPIE, Cecil :Accounting Procedure For Standard Costs, Second Edition, Prentice Hall Inc. 1959.
- GÖKÇEN, Gürbüz :Standart Maliyetlerle Genel İmalat Giderlerinin Planlanması Ve Kontrolü, Basılmamış Doktora Tezi, MÜ, SBE, İşletme Bölümü ,İstanbul 1992.
- GÜRBÜZ, Hasan :Muhasebe Denetiminde Alacak Hesaplarının Doğrulanması Ve Bir Uygulama, Doçentlik Tezi, İstanbul İTİ Akademisi, İstanbul 1980
- _____ :Muhasebe Denetimi, İstanbul, 1995.
- GÜREDİN, Ersin :Denetim, Beta Yayınları, Yayın Nr:369, Dizi Nr:20, 8.Baskı, İstanbul 1998.
- GÜRSOY, Cudi Tuncer :Yönetim Ve Maliyet Muhasebesi, 1.Baskı, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, Ekim 1997.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem :Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, Yayın Nr:100, İkinci Baskı. İstanbul, 1997.
- HAFTACI, Vasfi :Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme Ve Denetleme, KÜ Basımevi , Trabzon, 1985.

-
- :Maliyet Muhasebesi, 3. Baskı, Derya Kitabevi , Birinci Baskı, İstanbul,1999.
- HOLMES, Arthur W. :Muhasebe Denetimi, Standart Ve Yöntemleri,
OVERMYER Wayne S. Çev:Oğuz GÖKTÜRK, Cilt II, Bilimsel Yayınlar
Derneği Yayın Nr:6, 8.Baskı, İstanbul 1975.
- HORNGREN, Charles T. :Cost Accounting A Managerial Emphasis, Sixth
FOSTER, George Edition, Newjersey, Englewood Cliffs, Prentice Hall Inc.
1987.
- İPÇİ, Mustafa :Maliyet Muhasebesi, TURMOB Yayınları, Yayın
Nr.12, Ankara, 1994.
- KAPLAN, Robert S. :Advenced Management Accounting, , Prentice Hall Inc.
1982.
- KARDEŞ, Seval :Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme
Prosedürlerinin Kullanım Ve Türkiye'deki Denetim
Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu,
Yayın Nr: 29, 1996.
- KEPEKÇİ, Celal :İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini
Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir İtia Yayınları,
Nr.251/171 ,Eskişehir, 1982.
-
- :Bağımsız Denetim, 3.Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara
1996.
- KOÇ, Yüksel :Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, Ankara
Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları,
Nr:329, Ankara, 1972.
-

- LAZOL, İbrahim :İşletmelerde Genel Üretim Giderlerinin Kontrolünde Değişken Ve Sıfır Tabanlı Bütçeleme Teknikleri, Basılmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE, Bursa, 1986.
- MAUTZ, R.K. :Fundamentals Of Auditing, John Wiley And Sons Inc., Copright 1954.
- MEİGS, Walter B .:Principles Of Auditing, Third Printing, Richard D. Irwin Inc.,August 1961.
- MEİGS, Walter B. :Principles Of Auditing, Ninth Edition, Richird D. Irwin
WHITTINGTON, O.Ray Inc., 1989,
- PANY, Kurt
MEİGS, Robert F.
- MORIARITY, Shane :Cost Accounting, Third Edition, , John Wiley And
ALLEN, Carl P. Sons, Inc. 1991
- O'REILLY, Wincent M. :Montgomery's Auditing , Elevent Edition, John Wiley
HIRSCH, Murray B. And Sons Inc., Copright 1990.
- DEFLIESE, Philip L.
JAENICKE, Henry R.
- PEKER, Alparslan :Modern Yönetim Muhasebesi, 3.Baskı, Filiz Kitabevi
Yayınları, İstanbul, 1983.
- PEKİNER, Kamuran :İşletme Denetimi, İ.Ü.Yayınları Yayın Nr: 3271, Fatih
Yayınevi Matbaası, İstanbul 1984
- SEVGENER, A. Sait :Yönetim Muhasebesi, İkinci Baskı, Nihad Sayar Yayın
Ve Yardım Vakfı Yayınları, Nr.1988/423-656, İstanbul
1988

- _____ :İşletmelerde Maliyet Kontrolü, Basılmamış Doçentlik Tezi, İTİA, İşletme Fakültesi, İstanbul 1980.
- SEVGENER, A.Sait :Yönetim Muhasebesi, Geliştirilmiş Beşinci Baskı, Alfa
HACİRÜSTEMOĞLU, Yayınları, Yayın Nr: 364, İstanbul, 1998.
Rüstem
- SÜRMEYEN, Yusuf :Muhasebe I, Akademi Limited Şirketi Yayınları, Yayın
Nr.15, Trabzon, 2000.
- ŞAKRAK, Münir :Maliyet Yönetimi, Yasa Yayınları, Yayın Nr: 080,
Haziran 1997.
- TÜREDİ, Hasan :Holdinglelerde Mali Tabloların Bağımsız Denetimi,
Doktora Tezi, KTÜ, SBE, Trabzon 1985.
- _____ :Türkiye’de Bağımsız Denetimlerde Raporlama
Uygulamaları Ve Bazı Batı Ülkeleri İle Karşılaştırılması,
Doçentlik Tezi, KTÜ, Trabzon, 1994.
- _____ :Muhasebe Denetimi, KTÜ Yayınları Nr: 158, 2.Baskı,
Trabzon, 1996
- _____ :Denetim, Celepler Matbacılık, Trabzon, 2000.
- TÜREDİ, Hasan :Maliyet Muhasebesi Ders Notları, Trabzon 2000.
DİNÇ, Engin
- TÜRKTAN, GülDen :Çağdaş Bağımsız Denetim Ve Türkiye’deki Durum,
M.Ü. SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1989.

- URAGUN, Mehmet :Maliyet Muhasebesi Ve Mali Tablolar, 1.Baskı, Yetkin Basımevi., Ankara 1993.
- USLU, Selçuk :Gider Kontroluna Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, Ankara İTİA Yayınları, Nr.188, Ankara, 1982.
- ÜSTÜN, Rıfat :Maliyet Muhasebesi, İlkeler Ve Uygulamalar, Üçüncü Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1988.
- YAZICI, Mehmet :MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi Ve Hesap Planı Uygulaması,MÜ-İİBF Nihad Sayar Eğitim Vakfı, Yayın Nr:510-744, İstanbul, 1996.
- DURMUŞ, Ahmet Hayri
PAMUKÇU, Fatma
- YILANCI, Münevver :Muhasebe Bilgi Sistemi Ve Kontrol, Kütühya İİBF Yılığ, ss.103-125, 1991.
- YÜCESOY, Cevat :Maliyet Muhasebesi, Prensiplere Ve Tatbikatı, İstanbul İTİA Talebe Neşriyat Ve Yardım Bürosu, Nr: 191, Samet Matbaası, İstanbul, 1965.
- YÜKÇÜ, Süleyman :Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Anadolu Matbacılık İzmir, 1998.

ab.Makaleler ve Bildiriler

- AKDOĞAN, Nalan :”Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları”, **Standart Dergisi**, Sayı: 17 (1989) ss.71-77.
- ANDERSON, John C. :”Measurement Error and Statistical Sampling in Auditing The Potential Effects”, **The Accounting Review**, Vol.LXI, Nr.3, (July 1986), pp.379-399.
- KRAUSHAAR,James M.
- ATAMAN, Başak :”Denetimde Risk Modelinin Oluşturulması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:178 (Haziran, 1996), ss.128-138.
- BAŞ, İ. Melih :”Faaliyet Denetçisi ve Faaliyet Denetim Süreci”, **Denetim Dergisi**, Yıl:6, Sayı: 68-69 (Ağustos-Eylül 1991), ss.4-7.
- _____ :”Faaliyet Denetimi Kavram ve Türleri”, **Denetim Dergisi**, Yıl:6, Sayı: 66-67 (Haziran-Temmuz 1991), ss.35-37.
- BAYÜLKEN, Alp :”Türkiye’de Faaliyet Gösteren Uluslararası Denetim İşletmelerinin Temel Yaklaşımları”, **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Yıl:3, Sayı: 33-34 (Eylül-Ekim 1987), ss.30-33.
- BİLGİNOĞLU, Fahir :”Bilgi İşlem Sistemine Dayalı Muhasebe Denetimi”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl:15, Sayı:57-58 (Ağustos-Kasım 1989), ss.33-49.
- BİRCH, Michael :”Türkiye’deki Muhasebe ve Denetim Uygulamaları”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 11, Sayı 41 (Ağustos 1985), ss. 3-7.

- BROWN, Clifton E.
SOLOMON, Ira
:**“Configural Information Processing in Auditing : The Role of Domain-Specific Knowledge”, *The Accounting Review*, Vol.66, Nr.1, (January 1991), pp.100-119.**
- BURSAL, Nasuhi
:**“Ülkemizde Muhasebe ve Denetim Düzeninin Geliştirilmesi için Uluslararası Muhasebeden Yararlanma Olanakları, Muhasebe” *Araştırma ve Uygulamalar Merkezi Dergisi*, Yıl:8, Sayı:29 (Ağustos 1982-III).**
- COOPER, Robin
:**“ABC:The Right Approach For You”, *Accountancy*, Vol.107, Nr.1169 (January 1991), pp.70-72.**
- COOPER, Robin
KAPLAN, Robert S.
:**“Measure Costs Right:Make the Right Decisions”, *Harvard Business Review*, (September-October 1988) ss.96-121.**
- DEMİRBILEK, Müslüm
:**“İngiltere’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği”, *Vergi Dünyası*, Sayı:68 (Nisan 1987), ss.6-15.**
- DEZOORT, F.Todd
:**“An Investigation of Audit Comittees’ Oversight Responsibilities”, *ABACUS*, Vol.33, Nr.2, (1997).**
- DOĞAN, Ahmet,
:**“Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Yapısı, Farklılıkları ve Maliyetleme Süreci”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, (1995/97), ss.207-228.**
- DURSUN, Adem
:**“Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Yeni Bir Maliyetleme Tekniği, Maliyet Yerleri Faaliyetine Dayalı Maliyetleme”, *Verimlilik Dergisi*, Sayı:1998/4, ss.173-184.**

- ELIOTT, Robert K.
ROGERS, John
:“Relating Statistical Sampling to Audit Objectives” **The Journal of Accountancy**, (July 1972), pp.46-55.
- ERDOĞAN, Melih
:“Muhasebesinde Bilgisayar Kullanılan Sistemlerde Hilelerin Özellikleri ve Önlenmesi”, **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:5, Sayı: 1 (Haziran 1987), ss.127-138.
- ELMACI, Orhan
:“Dış Denetçinin Bilgisayarlı Ortamlara Sistematik Yaklaşımı”, **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1 (1988) , ss.243-259.
- GÜÇLÜ, Ali Osman.
:“Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler”, **Sayıstay Dergisi**, Sayı: 19 (Ekim-Aralık 1995), ss.31-34.
- GÜREDİN, Ersin
:“Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:3, Sayı: 9 (Ağustos 1977), ss.7-19.
- HUNT, R
GARRETT, L
MERZ, C
:“Direct Labor Cost Nrt Always Relevant At H-P”, **Management Accounting**, (February 1985), ss.95-102.
- KARABIYIK, Vehbi
:“Yeminli Mali Müşavir Denetimi: Auditing”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 68 (Nisan 1987), ss.16-33.
- KARAKAYA, Mevlüt
:“Etkin Bir Bilgisayar Aracı Olarak Bilgisayar”, **Denetim Dergisi**, Yıl:8, Sayı:80 (Mart-Nisan 1993), ss.26-30.

- KARCIOĞLU, Resat :“Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı:1994/2, ss.77-97.
- KICIMAN, M.Erol :“Günümüzde “denetim” anlayışı nasıl olmalıdır?”, **Denetim Dergisi**, Yıl:1, Sayı: 5 (Temmuz 1982), ss.16-18.
- KINNEY, William R. :“Analytical Review Procedures”, **The Journal of Accountancy**, (October 1980), pp.98-103.
- FELIX, William L.
- KISAER, Hülya :“Hastanelerde Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı:1996/3, ss.151-160.
- KOCABEY, İbrahim :“İşletmelerde İç Denetim”, **Vergi Dünyası**, Sayı:198 (Şubat 1998), ss.25-30.
- LOUHİ, Kulervo :“Kamu Muhasıpliği Mesleği”, **Muhasebe Dergisi**, (Ağustos 1967).
- NRRKIEWICZ, Angela :“Nine Steps To Implementing ABC”, **Management Accounting**, April 1994, pp.28-33.
- ÖNCÜ, Semra :“Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Pazarlama Maliyetleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 7, Sayı: 77 (Mayıs 1999), ss.98-104.
- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet :“Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistem”, **ÇÜ-İİBF Dergisi**, Cilt 5, Sayı: 1 (1995), ss.197-211.

- ÖZŞAHİN, Metin** :“Vergi Denetçileri Yönünden Ülkemizde Muhasebe Denetimi İle Vergi Denetimi Kavramlarının Mesleğin Geleceği Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl.13, Sayı: 47-48 (Şubat-Mayıs 1987), ss.131-135.
- RAJAN, Madhav V.** :“Cost Allocation in Multiagent Settings”, **The Accounting Review**, Vol.67, Nr.3, (July 1992), pp.527-545.
- Sayıştay Başkanlığı** :“Yüksek Denetim Kurumları Uluslar arası Teşkilatı İç Kontrol Standartları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 20 (Ocak-Mart 1996), ss.22-40.
- SHORT., G. Frank** :“Internal Control form the Viewpoint of Auditor”, **Journal of Accountancy**, (Semtember 1940), ss.226.
- SİLİCIANR, John A.** :“Trends in İdependent Auditor liability: The Emergence of a Sane Consensus?”, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.16, (1997), pp.339-353.
- SİPAHI, Barış** :“Denetimde Risk Modelinin Oluşturulması”, **M.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XV, Sayı: 1 (1999), ss.335-346.
- SMITH, Malcolm** :“Managing Your ABC System”, **Management Accounting**, Vol:75, Nr:10, (April 1994), ss.46-47.
- TANER, Tuna** :“Türkiye’de Maliyet Muhasebesi Standartlarının Oluşumu”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 49-50 (Ağustos-Kasım1987), ss.17-25.

- TANIŞ, Veyis Naci
TUAN, A. Kadir :“Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım:Faaliyet Esasına Dayılı Maliyetleme”, **ÇÜ, İİBF Dergisi**, Cilt 4, Sayı: 1 (1993), ss.45-65.
- TANIŞ, Veyis Naci :“Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetiminin Anlamı, Önemi ve Faydaları”, **H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2 (1999), ss.147-158.
- TEKİN, Ahmet :“Performans Denetiminde Ölçüm ve Kriterler, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Cilt:1,Sayı:2 (Şubat 1999), ss.163-181.
- TERZİ, Cihan :“Amerika Birleşik Devletlerinde Denetçinin Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 172 (Aralık 1995), ss.68-84.
- UZAY, Şaban :“İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetime Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:1995/97, ss.161-176.
- ÜNLEN, Mujdat.
ERGUN, Ülkü :“Bilgi İşlem Kullandığında Muhasebe Denetim Sistemi ve İç Kontrolün Önemi”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl:14, Sayı: 53-54 (Ağustos-Kasım 1988), ss.37-51.
- ÜNLEN, Müjdat :“İç Denetleyicinin Sorumlulukları ve İç Denetim Düzeylerine Dayalı Raporlama Türleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1 (1988), ss.61-74.
- KAYA, Aslan, :“Denetim Sürecinde Önemlilik”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl :1, Sayı:1, (Nisan 2000), ss.91-100.

YAZICI, Mehmet

:“Muhasebe ile Denetim İlişkisi ve Meslek Düzeni”,
Yüksek Ticaretler Dünyası, Sayı:1 (Temmuz 1986),
ss.37-52.



b. Dolaylı Kaynaklar**ba.Kitaplar**

- AYSAN, Mustafa A. :Maliyetler Ve İşletme Kararları, İstanbul Üniversitesi Yayın Nr: 1922, İstanbul 1974.
- _____ :Muhasebede Denetleme İlkeleri Ve Türkiye'deki Uygulamalar, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Nr: 1615, İstanbul 1971,
- BACKER/JACOBSEN :Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Çeviri:Sadık Baklacioğlu, 2.Baskı, Bilimsel Yayınlar Derneği. İstanbul 1983.
- ATASOY, Haşım :Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik İle Avrupa Topluluğu Sekizinci Yönergesinin Karşılaştırılması, Yıl:14, Sayı :51-52 1988.
- BAŞAR, Engin :Kamuyu Aydınlatma Yönünden Anonim Ve Holding Şirketlerde Muhasebe Denetimi, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İİBF, İstanbul 1984.
- BENGÜ, Haluk :Stokların Denetimi Ve Örnek Uygulama, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1991.
- BOZKURT, Nejat :Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örnekleme Yöntemi Ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Yayın Nr: 419, İstanbul, 1985.

-
- BÜYÜKBALKAN, Uğur,** :Maliyet Muhasebesi Prensipler Ve Uygulama, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Nr.2432, İstanbul, 1978.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil** :Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları Ve Yönetim Açısından Analizi, Ankara İTİA Yayınları, Nr:87, Ankara, 1974.
- CADMUS, Bradford** :Internal Control Against Fraud And Waste, Prentice Hall, Inc., Third Edition, New York 1959.
- CHILD, Arthur J. E.**
- COOPERS and LYBRAND** :Student's Manual Of Auditing, Third Edition, London, January 1985.
- CPA** :Codification Of Statements On Auditing Standards, Numbers 1 To 26.
- ÇAKIROĞLU, Esin Gür** :İmalat İşletmelerinde Maliyetler Ve Maliyet Denetimi, Basılmamış Doktora Tezi, AÜ, SBE, İşletme Anabilim Dalı, Ankara, 1992.
- ÇETİNER, Ertuğrul** :Maliyet Muhasebesi, Teori Ve Uygulama, İkinci Baskı, Tutibay Yayınları, Ankara, 1995.
- DEMİRAL, Adnan** :Esnek Bütçeleme Ve Uygulaması, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, Adapazarı, 1997.
- DEMİRBİLEK, Müslim** :İngilterede Muhasebe Uzmanlığı Mesleği Ve Bağımsız Dış Denetim, SPK Araştırma Raporu, Mart 1986.

- ELMACI, Orhan :İmalat Endüstrisi İşletmelerinde Maliyet Azaltımı Ve Bir Uygulama, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Yayın Nr:378, Eskişehir, 1990.
- EREN, Erol :İşletmelerde Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikaları, Der Yayınları, Yayın Nr:197, İstanbul, 1997.
- ERTUNA, İbrahim Özer :Maliyet Muhasebesi, İkinci Baskı, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, Yayın Nr: 17 ,İstanbul, 1977.
- FLESHER, Dale L. :Independent Auditor's Guide To Operational Auditing, John Wiley & Sons, March 1982.
- SIEWERT, Stewart
- GÖK, Rafet :Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Ankara İTİA Yayınları, Nr.164 ,Muğla, 1981.
- GÜRBÜZ, Hasan :Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Derneği Yayın Nr: 3, İstanbul 1974
- HAFTACI, Vasfi :İşletmelerde Mali Çözümleme, Kocaeli Üniversitesi Yayınları, Nr.23 ,İzmit, 1999.
- _____ :İşletme Bütçeleri, Kocaeli Üniversitesi Yayınları, Nr.24, İzmit, 1999.
- HENRICI Stanley B. :Standart Costs For Manufacturing, Third Edition, Mcgraw Hill Book Company Inc. ,London, 1960.
- LOUH, Kullervo ;İdari Muhasebe Ve Kontrol: Seçilmiş Bahisler, Çeviren:Asil Gezen, İzmir, 1966 .
- MILLICHAMP, AH :Auditing, 3 Rd Edition, Copyright 1984.

- MOORE, Carl L. :Yönetim Muhasebesi, Dördüncü Baskıdan Çeviri,
JAEDICKE, Robert K. Çeviren: Alparslan Peker, İstanbul Üniversitesi Yayın
Nr. 2683, İstanbul, 1980.
- MPM-REFA :İş Etüdü Uygulamalarında Maliyet Muhasebesi,
Ankara, MPM Yayınları, 1991.
- SEDEF, H. Ahmet :İşletmelerde Stokların Denetimi, Gazi Üniversitesi,
SBE, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 1986.
- SINMAZ, Ercan :İşletmelerde Maliyet Denetimi Uygulaması Ve Önemi,
Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İÜ.İşletme Fakültesi,
Muhasebe Enstitüsü, Muhasebe-Denetim Bölümü,
İstanbul, 1993.
- SİLVOSO, Joseph A. :Auditing, Second Edition, South-Western Publishing
BAUER, Royal D. Co. Copyright 1965.
- SUSMUŞ, Türker :Genel Üretim Giderlerinde Yeni Bir Yaklaşım, Faaliyet
Tabanlı Maliyetleme, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi,
Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, İzmir, 1996.
- SÜRMEİLİ, Fevzi :Finansal Bilgi Sistemi Ve Maliyet Muhasebesi Alt
Sistemi Uygulaması, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler
Akademisi, Yayın Nr: 198/128, Eskişehir 1978.
- TENKER, Nejat :Şirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların Ve
Dış Denetimlerin Önemi, Gazi Üniversitesi, Ankara
İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın Nr: 191,
Ankara 1982.
- TÜFEKÇİOĞLU, Tuğrul :Standart Maliyetler Ve Türkiye'de Uygulanması,
Eskişehir İTİA Yayınları Nr.101/57, Ankara, 1972,

- UZAY, Saban :İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın Nr.132, Ankara, 1999.
- WALTON, Peter :Modern Financial Accounting In The Hospitality Industry, Hutchinson And Co., Publishers Ltd., London, 1993.
- WEYGANDT, Jery J. :Accounting Principles, John Wiley And Sons., USA, 1987.
KİESO, Donald E.
KELL, Walter G.
- WILLINGHAM, John J. :Perspectives In Auditing, Fourth Edition, Mc Graw Hill Book Com., 1985.
CARMICHAEL, D.R.
- YALKIN, Yüksel Koç :Kamu İktisadi Teşebbüsleri Esnek Bütçeli Standart DOĞAN, Abdullah ve Maliyet Sistemi Elkitabı, MPM Yayınları Nr.378., BAŞ, İ. Melih Ankara 1988,
- YAZICI, Mehmet :Muhasebe Tümlenleri Ve Örgütlenmesi, Marmara Üniversitesi, Nihat Sayar Vakfi Yayınları, Yayın Nr: 439/672, Sermet Matbaası, İstanbul 1990.

bb.Makaleleler

- AR, A. Fikret :”Yazı ve Rapor Yazma Teknikleri” **Denetim Dergisi**, Yıl:1, Sayı:6 (Aralık 1982), ss.31-38.
- BLACCONIERE, Walter :”An Investigation of Independent Audit Opinions and
DEFOND, Mark L. Subsequent Independent Auditor Litigation of Publicly-Traded Failed Savings and Loans”, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.16, (1997), pp.415-454 .
- BONNER, Sarah E. :”Fraud Type and Auditor Litigation : An Analysis of
ALMROSE, Zoe-Vonna SEC Accounting and Auditing Enforcement Releases”,
YOUNG, Susan M. **The Accounting Review**, Vol.73, Nr.4, (October 1998), pp.503-532.
- BRUMFIELD, Craig :”Business Risk and the Audit Process”, **The Journal of
ELLIOTT, Robert K. Accountancy**,(april 1983), pp.60-68.
COBSON, Peter D.
- COMPTON, Ted R. :”Implementing Activity-Based Costing”, **The CPA
JOURNAL**,(March 1996), pp.20-27.
- CUSHING, Barry E. :”Evidence on the Determinants of Inventory
LECLERE, Marc J. Accounting Policy Choice”, **The Accounting Review**, Vol.67, Nr.2, (April 1992), pp.355-366.
- DOĞRUDEL, Emin :”Bağımsız Dış Denetimde Kalite”, **Denetim Dergisi**, Yıl:6, Sayı:71-72 (Kasım-Aralık 1991), ss.6-7.
- DOĞAN, Zeki :”Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sisteminin İşletmeler Açısından Önemi”, Yıl 5, Sayı 59, (Kasım 1997), ss.128-137.

- DWORIN, Lowell
GRIMLUND, Richard :”Dollar Unit Sampling for Accounts Receivable and Inventory”, **The Accounting Review**, Vol.LIX, Nr.2, (April 1984), pp.218-241.
- EINING, Martha M.
JONES, Donald R.
LEOBBECKE, James :”Reliance on Deison Aids : An Examination of Auditors’ Assessment of Management Fraud, Auditing”:
Ajournal of Practice & Theory, Vol.16. Nr.2, Fall (1997), ss.125-131.
- ERÇOKLU, Y. Ziya :”Bağımsız Dış Denetlemenin Önemi,” **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 297 (Haziran 1999), ss.88-91.
- ERDEN, S.Aziz :”Bilgisayarla Muhasebe Ortamında Bağımsız Denetim”, **S.Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Sayı:1 (1996), ss.7-33.
- ERTONG, M.Umit :”Çağdaş Denetimin Özü İnsan Sevgisidir”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl.10, Sayı 1991/3, ss.5-9.
- FALLER, Peter :”İşletmede Malzeme ve Bilgi Akışı’nın Organizasyon Tipleri”, **İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi**, Sayı:2 (1975), ss.75-85.
- GÜR, Mehmet :”Bilgisayarların Kullanıldığı Muhasebe Uygulamalarında Denetçilerin Risk Ölçümü”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl:14, Sayı: 53-54 (Ağustos-Kasım 1988), ss.53-62.
- _____ :”İşletmelerde Denetim Fonksiyonu”, **İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1 (Nisan 1974), ss.165-174.

-
- :"Türkiye'de Denetim Standartlarının oluşumu", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 49 (Ağustos-Kasım 1987), ss.26-43.
-
- :"Türkiye'de Denetim Standartlarının Oluşumu", **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Yıl:3, Sayı:33-34 (Eylül-Ekim 1987), ss.21-29.
- HACKENBRACK, Karl
NELSON, Mark W. : "Auditors' Incentives and Their Application of Financial Accounting Standards", **The Accounting Review**, Vol.71, Nr.1, (January 1996), pp.43-59.
- LUFT, John L. : "Long-Term Change In Management Accounting: Perspectives From Historical Research", **Journal of Management Accounting Research**, Vol, 9, (1997),p.163, 35p.
- KHAN, M.Akram : "Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş", **Sayıstay Dergisi**, Çev:Faruk Ekoğlu, Sayı: 19 (Ekim-Aralık 1995), ss.15-29.
- KRISHNAN, Jagan
KRISHNAN, Jayanthi : "Litigation Risk and Auditor Resignations", **The Accounting Review**, Vol.72, Nr.4, (October 1997), pp.539-560.
- KULU, M.Bahattin : "Elektronik Veri İşletim Sistemleri Denetimi ve Programları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 180 (Ağustos 1996), ss.50-57.
- LEE, Chi-Wen Jevons
GU, Zhaoyang : "Low Baling, Legal Liability and Auditor Independence", **The Accounting Review**, Vol.73, Nr.4, (October 1998), pp.533-555.
-

- McMILLAN, Jeffrey J. : "Auditors' Belief Revisions and Evidence Search : The
WHITE, Richard A. Effect of Hypothesis Frame, Confirmation Bias, and
Professional Skepticism", **The Accounting Review**,
Vol.68, Nr.3, (July 1993), pp.443-465.
- MORGAN, Malcolm : "Testing Activity Based Costing Relevance",
Management Accounting, Vol:31, Nr:3, (1993), ss.13-
11.
- PRATT, Jamie : "The Effects of Client Characteristics on Auditor
STICE, James D. Litigation Risk Judgments, Required Audit Evidence,
and Recommended Audit Fees", **The Accounting
Review**, Vol.69, Nr.4, (October 1994), pp.639-656.
- RICCHIUTE, David N. : Working-Paper Order Effects and Auditors' Going-
Concern Decisions, **The Accounting Review**, Vol.67,
Nr.1, (January 1992), pp.46-58.
- SCHWARTZ, Kenneth : "Evidence of Regulatory Noncompliance with SEC
SOO, Billy S. Disclosure Rules on Auditor Changes", **The
Accounting Review**, Vol.71, Nr.4, (October 1996),
pp.555-572.
- SELEK, Seha : "Bilgisayar Suçları ve İç Denetim Yöntemleri", **Dokuz
Eylül Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Cilt:10, Sayı: I
(1995), ss.141-165.
- _____ : "Bilgisayar Suçları ve İç Denetim Yöntemleri" **Dokuz
Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:10, Sayı: 1
(1995), ss.141-165.

- SELEK, Seha. :”Türkiye’de Denetim İşletmelerinin Genel Görünümü ve Sorunları”, **Çözüm Dergisi**, Yıl:3, Sayı:33-34 (Eylül-Ekim 87), ss.40-46.
- TEK, Nergis
- SEVİM, Şerafettin :”Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT Sekizinci Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar ile 3568 Sayılı Yasa ve ilgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması,” **Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, C:VIII, Sayı: 1-2 (1990).
- WARREN, Carl S. :”Audit Sampling, A Practical approach”, **The Journal of Accountancy**, (January 1982), pp.62-72.
- YATES, Stephen V.N.
- ZUBER, George R.
- WOOLF, E.H. :Yönetim Aracı Olarak İç Denetleme, **Bursa İTİA Dergisi**, Cev.:Tuğrul DİRİMTEKİN, Cilt: VIII, Nr:1-2, (Mart 1978), ss.145-154.
- YET, Korkut :”Bağımsız Dış Denetim Firmalarının Verdiği Hizmetler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 94 (Haziran 1989), ss.57-61.
- YILMAZ, Ö. Faik :”Bankaların Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:68 (Nisan 1987), ss.73-76.
- YÜCEL, Göksel :”Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi”, **İşletme Fakültesi Dergisi**, Sayı 1, (Nisan 1982), ss.217-226.
- YÜKSEL, Ahmet :”İşletmelerde Etkin Stok Yönetimine Bir Yaklaşım”, **İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1 (Nisan 1975), ss.285-295

- ZUBER, George R. “Using Materiality in Auditing Planning” **The Journal of Accountancy**, March 1983, pp.42-54. Copyright 1983 by the American Institute of Certified Public Accountants, Inc.
- ELLIOTT, Robert K.
- KINNEY, William R.
- LEISENRING, James J.
- MORTON, Sanford :”Strategic Auditing for Fraud”, **The Accounting Review**, Vol.68, Nr.4 (October 1993), pp.825-839.
- SPRINKLE, Geoffrey B. :”The Effect of Audit Risk and Information Importance on Auditor Memory During Working Paper Review”, **The Accounting Review**, Vol.73, Nr.4 (October 1998), pp.475-502.
- TUBBS Richard M.
- ÜNAN, Hüseyin B. :”Denetimsiz Bir Yönetim Olamaz”, **Denetim Dergisi**, Sayı 101, Özel Sayı (Ağustos 1998), ss.3-11.

c.Kanunlar, Yönetmelikler ve Tebliğler

- Ekonomi sözlüğü : 2.cilt, İstanbul, 1983,
- Devlet Bakanlığı ve Başbakan Yardımcılığı :Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ, Resmi Gazete, Sayı:19343, 16 Ocak 1987/103.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı :Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete Sayı: 20194, 1.6.1989. kanun nr: 3568.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı :Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Sayı: 20391, 3.1.1990.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı :Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete sayı: 20390, 2.1.1990.
- Sermaye Piyasası Kurulu :Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Sayı:19663, 13 Aralık 1987.
- TC Merkez Bankası :Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ, Sıra Nr 1, Resmi Gazete, Sayı: 19674, 24 Aralık 1987.

SPK – Nr. 2499 :Sermaye Piyasası Kanunu, Tarih, 30.07.1981.

TTK – Nr.676200 :Türk Ticaret Kanunu, Tarih, 09.07.1956.

VUK – Nr. 213 :Vergi Usul Kanunu, Tarih, 10.01.1961

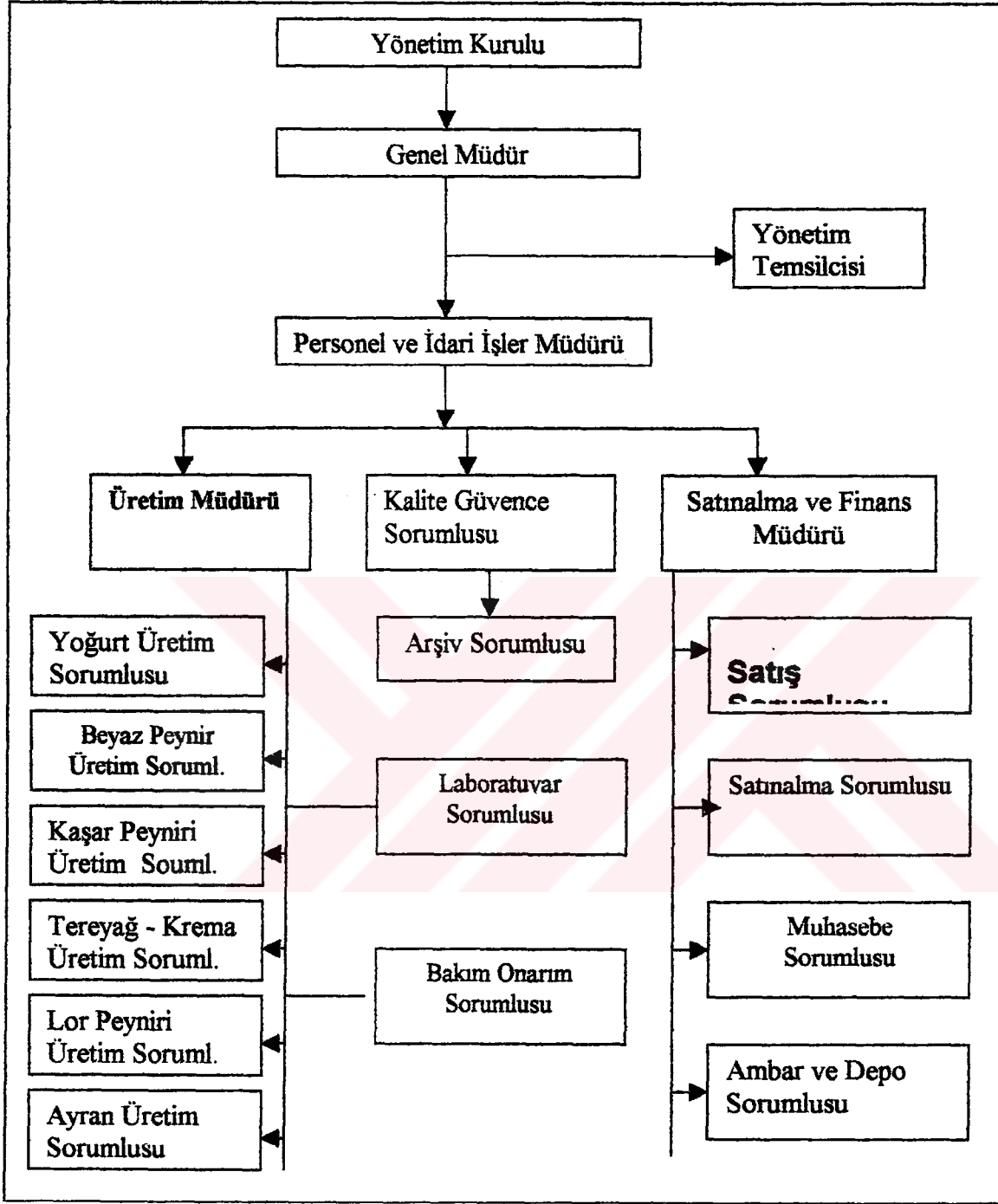


EKLER

(ÇALIŞMA KAĞITLARI)

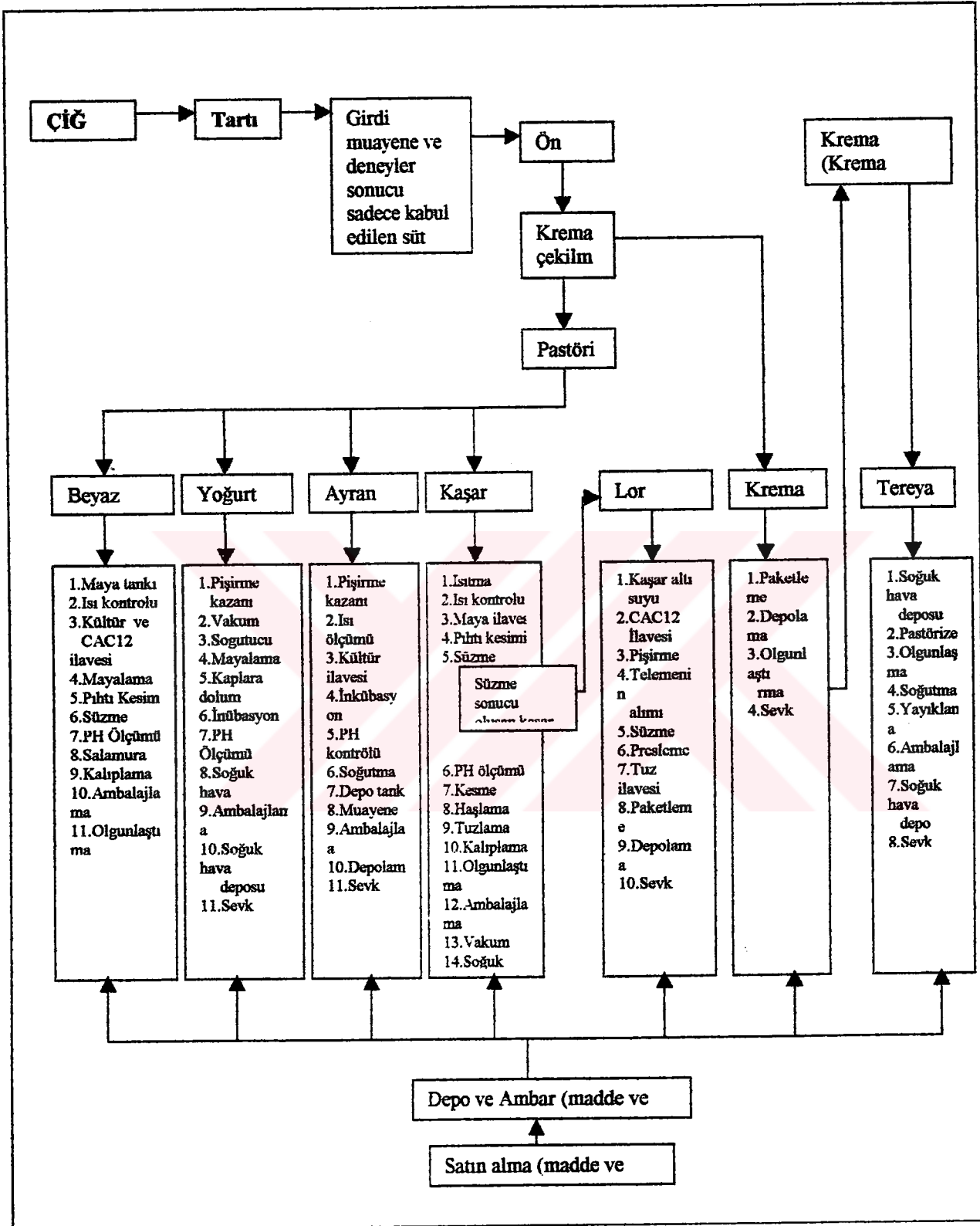


Ek 1.KETAŞ A.Ş.'nin Yönetim Örgüt Planına İlişkin Çalışma Kağıdı Örneği



Kaynak: KETAŞ A.Ş., Kalite Güvence Bölümü, Kalite El Kitabı

Ek 2.KETAŞ A.Ş. Üretim Süreci Akış Şemasına İlişkin Çalışma Kağıdı Örneği



Kaynak: KETAŞ, Kalite Güvence Bölümü, Kalite El Kitabı

Ek 3.KETAŞ A.Ş. Belge Akış Sürecine İlişkin Çalışma Kağıdı Örneği

Belge türü	Düzenlendiği yer	Düzenleyen	Onaylayan	Belge akış düzeni
Alış faturası	İşletme dışı	Satıcı firma	Satın alma sorumlusu	Satın alma sorumlusu tarafından kontrol edilerek muhasebe bölümüne gönderilir.
Müstahsil makbuzu	İşletme	Süt alım sorumlusu	Süt alım sorumlusu ve üretim müdürü	Süt alım sorumlusu tarafından düzenlenen müstahsil makbuzları, daha sonra üretim müdürlüğünün kontrolü sonrası muhasebe bölümüne gönderilir.
Ücret bordrosu	İşletme	Muhasebe	Personel sorumlusu	Muhasebe sorumlusu tarafından düzenlenen bordrolar, personel sorumlusu tarafından onaylandıktan sonra muhasebede kalır. Bir nüshası kalite güvence sorumlusuna gönderilir.
Muayene ve deney formu	İşletme içi	Üretim müdürlüğü	Üretim müdürü ve imalat yeri sorumluları	İmalat yeri sorumlularınca doldurulan form daha sonra üretim müdürlüğünün onayı ve kontrolünden sonra bir nüshası muhasebeye, bir nüshası ise kalite güvence sorumlusuna gönderilir.
Depo ve ambara teslim formu	İşletme içi	Depo ve ambar sorumlusu	Satın alma sorumlusu	İşletmeye gelen madde ve malzemeler sayıldıktan sonra fatura ile karşılaştırılır ve teslim formu doldurulur. Bu forma satın alma sorumlusu tarafından kontrol edilerek onaylanır.
Uygun olmayan ürün değerlendirme formu	İşletme içi	Kalite kontrol sorumlusu	Kalite güvence sorumlusu ve üretim müdürlüğü	Üretim sonunda yapılan kalite kontrolünde bozuk çıkan mamuller bu form ile takip edilir. Form doldurulup üretim müdürlüğüne ve kalite güvence müdürlüğüne gönderilir.
Sipariş alma formu	İşletme içi	Satış bölümü	Satış sorumlusu	Gelen siparişler bu form ile takip edilir. Form doldurulduktan sonra üretim müdürlüğüne gönderilir.

Ek 3'ün devamı

Yeniden değerlendirme sonucu depo ve ambara teslim formu	İşletme içi	Üretim müdürlüğü	Üretim sorumlusu ve depo sorumlusu	Üretime geri verilen bozuk ürünler, tekrar üretimden çıktıktan sonra bu form ile takip edilirler. Üretim sorumlusu bu formu doldurup bir nüshasını depo sorumlusuna bir nüshasını da muhasebeye gönderir.
Mamul çıkış formu	İşletme içi	Üretim müdürlüğü	Üretim müdürü	Tamamlanan mamüller üretim sorumlusu tarafından bir form ile takip edilir. Bu form satış ve muhasebe bölümüne gönderilir.
Depo ve ambara iade formu	İşletme içi	Depo ve ambar bölümü	Ambar sorumlusu ve satış sorumlusu	Depo ve ambar sorumlusu tarafından düzenlenen formların bir nüshası satış bölümüne bir nüshası ise muhasebeye gönderilir.
Depo ısı kontrol çizelgesi	İşletme içi	Depo ve ambar bölümü	Depo ve ambar sorumlusu	Depo hava sıcaklığının devamlı takibi için kullanılan bir formdur. Bu formun bir nüshası kalite güvence sorumlusuna gönderilir.
Malzeme talep formu	İşletme içi	İmalat yeri sorumluları	Depo sorumlusu ve üretim müdürlüğü	İmalathanelerde ihtiyaç duyulan malzeme için sorumlular bu formu doldurur ve bir nüshayı üretim müdürünün onayı ile depoya gönderir.
Madde ve malzeme giriş kontrol formu	İşletme içi	Kalite kontrol, satın alma ve depo sorumluları	Kalite kontrol, satın alma ve depo sorumlusu	İşletmeye gelen malzemeler gerekli kalite kontrolünden geçirilir. Daha sonra miktar kontrolü yapılarak bu form doldurulur.

Ek 3'ün devamı

Arıza bakım formu	İşletme içi	Bakım onarım sorumlusu	Üretim müdürü ve imalat yeri sorumluları	Üretim yerlerinde ortaya çıkan bakım ve onarım işleri için, bakım onarım sorumlusunun düzenlemek zorunda olduğu belgedir. Bu belge ilgili yerin sorumlusu tarafından onaylanmak zorundadır. Bu belge daha sonra bir nüshası muhasebeye, bir nüshası da kalite güvence sorumlusuna gönderilir
Yıllık bakım planı	İşletme içi	Bakım onarım sorumlusu	Genel müdür ve üretim müdürü	Yıllık periyotlar halinde yapılacak bakım ve onarım işlerinin takibi için düzenlenir.
Müşteri şikayet formu	İşletme içi	Müşteri firma	Satış sorumlusu	Bu formun bir nüshası kalite güvence sorumlusuna, bir nüshası da üretim müdürlüğüne gönderilir
Müşteri şikayet takip formu	İşletme içi	Üretim müdürlüğü	İmalat yeri sorumluları ve üretim müdürü	İmalat yeri sorumluları tarafından doldurulan bu formlar üretim müdürünün onayından sonra bir nüshası kalite güvence sorumlusuna bir nüshasında satış sorumlusuna gönderilir.
Düzeltilici önleyici faaliyetler takip formu	İşletme içi	Üretim müdürlüğü	Üretim müdürü ve imalat sorumluları	Kalitesiz mamüller ile geri iade edilen mamüllerin işletme içinde takibi için kullanılan belgelerdir. Bir nüshasının kalite güvence sorumlusuna göndermek zorunludur.

Ek 4.KETAŞ A.Ş. İlk Madde ve Malzeme Örgütlenmesine İlişkin Çalışma Kağıdı

Madde ve Malzeme Sınıfı	Madde ve malzeme türü	Kullanıldığı üretim maliyet yeri
Hammadde	Süt	Tüm ana üretim yerlerinde
Yardımcı malzemeler	Kültür	Beyaz peynir ve ayran üretim maliyet yerleri
	Peynir mayası	Beyaz peynir ve Kasar üretim maliyet yerleri
	Kostik	Beyaz peynir ve Lor peyniri
	Kalsiyum	Tüm maliyet yerleri
	Tuz(iri)	B.Peynir-Lor peyniri
	Tuz(ince)	Tereyağ ve Ayran üretim maliyet yerleri
	Alkolen NP 100	Tüm maliyet yerleri
	Hygeria 110	Tüm maliyet yerleri
	Super Hygeria	Tüm maliyet yerleri
	Soda	Tüm maliyet yerleri
İşletme malzemeleri	Teneke 17kğ	Beyaz peynir üretim maliyet yeri
	Teneke 5kğ	Beyaz peynir üretim maliyet yeri
	Teneke 2.5 kğ	Beyaz peynir üretim maliyet yeri
	Teneke 1kğ	Beyaz peynir üretim maliyet yeri
	1kğ plastik muhafaza	Beyaz peynir üretim maliyet yeri
	2.5-5 lik plastik muhafaza	Beyaz peynir üretim maliyet yeri
	Tam yağlı 1 kğ	Kaşar peyniri üretim maliyet yeri
	Tam yağlı K.Blok	Kaşar peyniri üretim maliyet yeri
	Tam yağlı B.Blok	Kaşar peyniri üretim maliyet yeri
	Tam yağlı piknik	Kaşar peyniri üretim maliyet yeri
	Yağlı piknik	Kaşar peyniri üretim maliyet yeri
	Yağlı K.Blok	Kaşar peyniri üretim maliyet yeri
	Yağlı B.Blok	Kaşar peyniri üretim maliyet yeri
	Yağlı 1 kğ	Kaşar peyniri üretim maliyet yeri
	Yarım yağlı K.Blok	Kaşar peyniri üretim maliyet yeri
	Çuval	Kaşar peyniri üretim maliyet yeri
	Kaşar açık poşet	Kaşar peyniri üretim maliyet yeri
	Kase 200 gr	Yoğurt üretim maliyet yeri
	Kase 500 gr	Yoğurt üretim maliyet yeri
	Kase 1kğ	Yoğurt üretim maliyet yeri
	Kase yayvan 1kğ	Yoğurt üretim maliyet yeri
	Kase 2 kğ	Yoğurt üretim maliyet yeri
	Kase 3 kğ	Yoğurt üretim maliyet yeri
	Saplı kab 3 kğ	Yoğurt üretim maliyet yeri
	Saplı kab 5 kğ	Yoğurt üretim maliyet yeri
	Kova 9 kğ	Yoğurt üretim maliyet yeri

Ek 4'ün devamı

Bidon	Yoğurt üretim maliyet yeri
Yoğurt 1.600gr kase	Yoğurt üretim maliyet yeri
Yoğurt 250 gr kase	Yoğurt üretim maliyet yeri
Ara kordonu	Yoğurt üretim maliyet yeri
Kase kapağı	Yoğurt üretim maliyet yeri
Kova kapak-kulp	Yoğurt üretim maliyet yeri
Ayran kase	Ayran üretim maliyet yeri
Ayran viyoloğu	Ayran üretim maliyet yeri
500 gr kağıt	Tereyağ
1 kğ kağıt	Tereyağ
Lor poşet	Lor peyniri
Kalsiyum krema torbası	Krema
Koli bant	Tüm maliyet yerlerinde
Bandrol	Tüm maliyet yerlerinde
Etiket	Tüm maliyet yerlerinde
Peynir mayası	Beyaz peynir ve Kaşar peynirinde
Telli poşet	Tüm maliyet yerlerinde
Fueloil	Sıcak su buhar hizmet üretim yeri
Nitrik asit	Tüm maliyet yerlerinde
Tekne brandası	Tüm maliyet yerlerinde
Cendere bezi	Tüm maliyet yerlerinde
Karton koli	Tüm maliyet yerlerinde
Hidrojen peroksit	Tüm maliyet yerlerinde
Kasomel	Tüm maliyet yerlerinde
Çekme bandı	Tüm maliyet yerlerinde
Hipo klorit	Tüm maliyet yerlerinde

Ek 5.KETAŞ A.Ş. İşçilik Örgütlenmesine İlişkin Çalışma Kağıdı Örneği

	Çalıştığı Birim	Görevi	Adı Soyadı
1	Yönetim	Genel Müdür	Mehmet Baki
2		Pers.ve İdari İşl Müdürü	Ahmet Refik YILDIZ
3	İdari Birimler	Üretim Müdürü	Zeki HACIAHMETOĞLU
4		Labaratıvar. Sorumlusu	Şükriye YILDIZ
5		Muhasebe şefi	Yılmaz ŞEREF
6		Muhasebe görevlisi	Mehmet TEKNECİ
7		Muhasebe görevlisi	Ali Kemal BIÇAK
8		Kalite güvence sorumlusu	Ayşe AYHAN
9	Yardımcı İdari	Süt alım – Bilgi işlem sor.	Cemal BAŞKAN
10	Birimler	Emtia sorumlusu	A.Kadir YILDIZ
11		Depo-Ambar sorumlusu	Asım BAKİ
12		Depo-Ambar görevlisi	Abdullah GÜNAYDIN
13	Pazarlama	Soför	Süleyman YAYLA
14		Soför	Ahmet EYÜBOĞLU
15		Soför	Ali BİRİNCİ
16		Pazarlama görevlisi	Alaattin ŞENTÜRK
17	Özel Güvenlik	Özel güvenlik sorumlusu	Kadem ÇİLİNGİR
18		Özel güvenlik sorumlusu	H. Ali TOKUL
19		Özel güvenlik sorumlusu	Vedat BAŞKAN
20	Yardımcı Hizmetler	Bakım onarım sorumlusu	Ekrem YILMAZ
21		Bakım onarım görevlisi	Hakkı BAKİ
22		Mutfak sorumlusu	Neşat KARADENİZ
23		Mutfak görevlisi	Meryem AKGÜN
24		Kalorifer sorumlusu	İ. Hakkı TOPAL
25		Emtia görevlisi	İsmail KARADENİZ
26		Emtia görevlisi	Katip BAKİ
27	Yardımcı üretim	İlk muayene ve deney sor	İbrahim BAKİ
28	hizmetleri	Kantar sorumlusu	İlhan KARADENİZ
29		Süt boşaltma görevlisi	Erdoğan BİRİNCİ
30		Bidon yıkama görevlisi	Rahmi KARADENİZ
31		Pastörizatör görevlisi	İsmet TÜRKMEN

Ek 5'in devamı

32	Kaşar Peyniri	Üretim yeri sorumlusu	Yüksel ÖZTÜRK		
33	Üretim Yeri	Üretim yeri görevlisi	Ömer TOKUL		
34		Üretim yeri görevlisi	Hasan ÖZDEMİR		
35		Üretim yeri görevlisi	Yusuf BAKİ		
36		Üretim yeri görevlisi	İsmail Hakkı TOPAL		
37		Üretim yeri görevlisi	İbrahim KILIÇ		
38	Beyaz Peynir	Üretim yeri sorumlusu	Tevfik BAŞKAN		
39	Üretim Yeri	Üretim yeri sorumlusu	Erol İKİNCİ		
40		Üretim yeri görevlisi	Seyfittin YILMAZ		
41		Üretim yeri görevlisi	Cemal YILDIRIM		
42		Üretim yeri görevlisi	Ali kemal YILMAZ		
43	Yoğurt Üretim	Üretim yeri sorumlusu	Ali BAKİ		
44	Yeri	Üretim yeri görevlisi	Muhammet BAKİ		
45		Üretim yeri görevlisi	Eşref BAKİ		
46		Üretim yeri görevlisi	Birağa H.FETTAHOĞLU		
47	Lor Peyniri	Üretim yeri sorumlusu	Ekrem KESİM		
	Üretim Yeri				
48	Yereyağ Üretim Yeri	Üretim yeri sorumlusu	Mehmet BAKİ		

Ek 6. KETAŞ A.Ş. Genel Üretim Maliyetleri Hesap Planı Örgütlenmesine İlişkin Çalışma Kağıdı Örneği

Hesap No	Fonks. Hesap Adı	Üretim Yeri	Gider Çeşidi
730	Genel Üretim Giderleri		
730.10.		Beyaz Peynir Ana Üretim Maliyet Yeri	
730.10.06			End.Malzeme Gid.
730.10.10			End. İşçilik Gid.
730.10.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.10.12			Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.10.13			Sosyal Yardımlar
730.10.19			Diğ.Çeşitli İşçi Gid
730.10.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.10.32			Bakım Onarım Gid
730.10.60			MDV Amort.. Gid
730.10.69			Gider Karşılıkları
730.10.80			Dağıtm. Gelen Gid.
730.11.		Kaşar Peyniri Ana Üretim Maliyet Yeri	
730.11.06			End.Malzeme Gid.
730.11.10			End. İşçilik Gid.
730.11.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.11.12			Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.11.13			Sosyal Yardımlar
730.11.19			Diğ.Çeşitli İşçi Gid
730.11.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.11.32			Bakım Onarım Gid
730.11.60			MDV Amort.. Gid
730.11.69			Gider Karşılıkları
730.11.80			Dağıtm. Gelen Gid.
730.12.		Yoğurt Ana Üretim Maliyet Yeri	
730.12.06			End.Malzeme Gid.
730.12.10			End. İşçilik Gid.
730.12.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.12.12			Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.12.13			Sosyal Yardımlar
730.12.19			Diğ.Çeşitli İşçi Gid
730.12.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.12.32			Bakım Onarım Gid
730.12.60			MDV Amort.. Gid
730.12.69			Gider Karşılıkları
730.12.80			Dağıtm. Gelen Gid.
730.13		Lor Peyniri Ana Üretim Maliyet Yeri	
730.13.06			End.Malzeme Gid.
730.13.10			End. İşçilik Gid.
730.13.11			Ücrete Bağlı Ödemeler

Ek 6'ın devamı

730.13.12			Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.13.13			Sosyal Yardımlar
730.13.19			Diğ.Çeşitli İşçi Gid
730.13.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.13.32			Bakım Onarım Gid
730.13.60			MDV Amort.. Gid
730.13.69			Gider Karşılıkları
730.13.80			Dağıtım. Gelen Gid.
730.14		Tereyağ Ana Üretim Maliyet Yeri	
730.14.06			End.Malzeme Gid.
730.14.10			End. İşçilik Gid.
730.14.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.14.12			Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.14.13			Sosyal Yardımlar
730.14.19			Diğ.Çeşitli İşçi Gid
730.14.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.14.32			Bakım Onarım Gid
730.14.60			MDV Amort.. Gid
730.14.69			Gider Karşılıkları
730.14.80			Dağıtım. Gelen Gid.
730.15		Krema Ana Üretim Maliyet Yeri	
730.15.06			End.Malzeme Gid.
730.15.10			End. İşçilik Gid.
730.15.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.15.12			Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.15.13			Sosyal Yardımlar
730.15.19			Diğ.Çeşitli İşçi Gid
730.15.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.15.32			Bakım Onarım Gid
730.15.60			MDV Amort.. Gid
730.15.69			Gider Karşılıkları
730.15.80			Dağıtım. Gelen Gid.
730.16		Ayran Ana Üretim Maliyet Yeri	
730.16.06			End.Malzeme Gid.
730.16.10			End. İşçilik Gid.
730.16.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.16.12			Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.16.13			Sosyal Yardımlar
730.16.19			Diğ.Çeşitli İşçi Gid
730.16.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.16.32			Bakım Onarım Gid
730.16.60			MDV Amort.. Gid
730.16.69			Gider Karşılıkları
730.16.80			Dağıtım. Gelen Gid.
730.17		Çay Ana Üretim Maliyet Yeri	
730.17.06			End.Malzeme Gid.

Ek 6'nın devamı

730.17.10			End. İşçilik Gid.
730.17.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.17.12			Kamuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.17.13			Sosyal Yardımlar
730.17.19			Diğ. Çeşitli İşçi Gid
730.17.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.17.32			Bakım Onarım Gid
730.17.60			MDV Amort. Gid
730.17.69			Gider Karşılıkları
730.17.80			Dağıtım. Gelen Gid.
730.18		Teneke Kutu Yardımcı Üretim Maliyet Yeri	
730.18.06			End. Malzeme Gid.
730.18.10			End. İşçilik Gid.
730.18.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.18.12			Kamuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.18.13			Sosyal Yardımlar
730.18.19			Diğ. Çeşitli İşçi Gid
730.18.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.18.32			Bakım Onarım Gid
730.18.60			MDV Amort. Gid
730.18.69			Gider Karşılıkları
730.18.80			Dağıtım. Gelen Gid.
730.20		Üretim Müdürlüğü Hizmet Üretim Maliyet Yeri	
730.20.06			End. Malzeme Gid.
730.20.10			End. İşçilik Gid.
730.20.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.20.12			Kamuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.20.13			Sosyal Yardımlar
730.20.19			Diğ. Çeşitli İşçi Gid
730.20.24			Eğitim Staj Giderleri
730.20.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.20.32			Bakım Onarım Gid
730.20.35			Danışmanlık Hizmet Gid.
730.20.60			MDV Amort. Gid
730.20.69			Gider Karşılıkları
730.20.80			Dağıtım. Gelen Gid.
730.31		Kalite Kontrol Hizmet Üretim Maliyet Yeri	
730.31.06			End. Malzeme Gid.
730.31.10			End. İşçilik Gid.
730.31.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.31.12			Kamuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.31.13			Sosyal Yardımlar
730.31.19			Diğ. Çeşitli İşçi Gid
730.31.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.31.32			Bakım Onarım Gid
730.31.60			MDV Amort. Gid

Ek 6'nın devamı

730.31.69			Gider Karşılıkları
730.31.80			Dağıtım. Gelen Gid.
730.33		Bakım Onarım Hizmet Üretim Maliyet Yeri	
730.33.06			End.Malzeme Gid.
730.33.10			End. İşçilik Gid.
730.33.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.33.12			Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.33.13			Sosyal Yardımlar
730.33.19			Diğ.Çeşitli İşçi Gid
730.33.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.33.32			Bakım Onarım Gid
730.33.60			MDV Amort.. Gid
730.33.69			Gider Karşılıkları
730.33.80			Dağıtım. Gelen Gid.
730.34		Sıcak Su-Buhar Hizmet Üretim Maliyet Yeri	
730.34.06			End.Malzeme Gid.
730.34.10			End. İşçilik Gid.
730.34.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.34.12			Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.34.13			Sosyal Yardımlar
730.34.19			Diğ.Çeşitli İşçi Gid
730.34.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.34.32			Bakım Onarım Gid
730.34.60			MDV Amort.. Gid
730.34.69			Gider Karşılıkları
730.34.80			Dağıtım. Gelen Gid.
730.36		Nakliye Hizmet Üretim Maliyet Yeri	
730.36.06			End.Malzeme Gid.
730.36.10			End. İşçilik Gid.
730.36.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.36.12			Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.36.13			Sosyal Yardımlar
730.36.19			Diğ.Çeşitli İşçi Gid
730.36.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.36.32			Bakım Onarım Gid
730.36.60			MDV Amort.. Gid
730.36.69			Gider Karşılıkları
730.36.80			Dağıtım. Gelen Gid.
730.37		Yemekhane Hizmet Üretim Maliyet Yeri	
730.37.06			End.Malzeme Gid.
730.37.10			End. İşçilik Gid.
730.37.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.37.12			Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.37.13			Sosyal Yardımlar

Ek 6'nın devamı

730.37.19			Diğ.Çeşitli İşçi Gid
730.37.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.37.32			Bakım Onarım Gid
730.37.60			MDV Amort.. Gid
730.37.69			Gider Karşılıkları
730.37.80			Dağıtım. Gelen Gid.
730.38		Sağlık Hizmet Üretim Maliyet Yeri	
730.38.06			End.Malzeme Gid.
730.38.10			End. İşçilik Gid.
730.38.11			Ücrete Bağlı Ödemeler
730.38.12			Kanuni Statüye Bağlı Ödemeler
730.38.13			Sosyal Yardımlar
730.38.19			Diğ.Çeşitli İşçi Gid
730.38.30			Elektrik Su Gaz Gid
730.38.32			Bakım Onarım Gid
730.38.60			MDV Amort.. Gid
730.38.69			Gider Karşılıkları
730.38.80			Dağıtım. Gelen Gid.

Ek 7. 1999 Yılı Sonu İtibari İle KETAŞ A.Ş. Duran Varlık İcmal Tablosu Çalışma Kağıdı Örneği

Duran Varlık	İktisap Tarihi	Amort. Oranı (%)	İktisap değeri	Yeni Aktif Değeri
Arsa ve Araziler	1987		9.727.978	274.278.178
Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	1992	6	63.201.424	3.480.808.955
	1994	6	25.000.000	418.707.565
Toplam			88.201.424	3.899.516.520
Binalar	1991	4	175.422.224	553.912.514
	1992	2	598.211.070	34.488.741.836
Toplam			773.633.294	35.042.654.350
Makine Tesis ve Cihazlar	1987	10	308.867.164	639.132.249
	1991	10	56.375.000	5.035.304.543
	1991	12	106.035.857	16.278.459.850
	1992	14	13.071.429	722.919.127
	1992	12	49.086.000	2.714.715.018
	1993	12	2.813.829.621	98.266.208.281
	1994	12	3.647.529.994	61.362.359.651
	1995	12	13.075.056.470	110.221.367.487
	1996	12	451.151.500	1.809.627.529
	1997	12	2.101.868.131	5.684.161.855
	1998	12	9.949.150.217	15.132.607.481
	1999	12	75.841.480.988	75.841.480.988
	2000	12	59.011.112.806	59.011.112.806
Toplam			167.424.615.177	452.719.456.865
Taşıt Araçları ve Gereçleri	1998	12	56.166.387.511	85.429.075.404
Döşeme ve Demirbaşlar	1990	12	140.337.802	2.569.309.134
	1991	12	85.895.501	7.672.017.707
	1991	10	1.500.000	133.977.072
	1991	6	2.234.821	199.609.767
	1991	5	15.130.000	1.351.381.959
	1992	12	239.746.563	13.259.253.251
	1992	10	4.375.000	241.960.634
	1992	8	5.624.997	311.092.083
	1992	6	9.600.000	212.925.360
	1993	12	16.418.000	573.112.044
	1994	12	399.033.259	6.711.109.536
	1995	12	308.500.000	2.600.736.846
	1996	12	525.600.000	2.564.205.695
	1997	12	740.147.279	1.991.249.413
	1998	12	1.567.919.270	2.384.805.209
	1999		0	0
	2000	12	1.232.376.068	0
			5.294.438.560	42.776.745.710

Ek 8. KETAŞ A.Ş. Genel İç Kontrol Yapısı Anket Soru Formu Çalışma Kağıdı

	Cok iyi	iyi	Orta	Zayıf	Cok zayıf
Denetlenen İşletmenin Ünvanı:					
Denetlenen Dönem :					
Değerlemenin Amacı : İşletmenin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi					
Değerleme Tarihi:					
Denetçinin Adı Soyadı					
İşletmenin bir örgüt yapısı nasıl?					
Örgüt şemasında yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde belirtimi nasıl?					
İşletmede kalite kontrol biriminin durumu nasıl ?					
Bölgeler arası koordinasyonun durumu nasıl?					
Maliyet muhasebesinin örgütlenmesi nasıl?					
Maliyet muhasebesi ile ilgili hesap planı eş zamanlı kayıt sistemine uygun bir şekilde düzenlenmiş olmalı. Bu konuda durum nasıl?					
Günlük defter kayıtlarının gerçeği yansıtması nasıl?					
Muhasebede, kayıt öncesi belge uygunluk kontrolü yapılmalıdır. Bu konuda durum nasıldır?					
Görevi başında bulunmayanların işleri başkaları tarafından yerine getirilmemelidir. Bu konuda durum nasıl?					
İşletme personeli mesleki eğitim almış kişiler arasından seçilmeli. Bu konudaki durum nasıl?					
İşletme içinde personeli yeterli bilgiye ulaştırmak için seminerler düzenlenmeli. Bu konudaki durum nasıl?					
Yönetim ve personel kontrol ve denetim faaliyetlerinin önemini kavramış olmalı. Bu konudaki durum nasıl?					
İşletmede personel devir hızı makul seviyede olmalı. Bu konudaki şirketin durumu nasıldır?					
İşletmede iç denetim faaliyetlerinin ciddi olarak yürütülmesi gereklidir. Bu konuda şirketteki durum nasıldır?					
İç denetçinin mesleki standartlara uyması gereklidir. Bu konuda şirketteki durum nasıldır?					
İç denetçinin yaptığı faaliyetler bir başka denetçi tarafından tekrar gözden geçirilmelidir. Bu konuda şirketteki durum nasıldır?					
Mevcut yazılım ve donanım yeni versiyonlar ile değiştirilmeli. Bu konudaki uygulama nasıldır?					
Yazılım ve donanım ile ilgili bakım ve onarımlar zamanında yapılmalı. Bu konudaki durum nasıldır?					
Yazılım ve donanım virüslere karşı korumalı olmalıdır. Bu konudaki durum nasıldır?					

Yazılım ve donanım ile ilgili güvenlik kurallarına riayet edilmesi gerekir. Bu konuda şirketteki genel durum nasıldır?					
Yazılım ve donanım ile ilgili şifreler sorumsuz kişilere verilmemelidir. Bu konudaki uygulama nasıl?					
Yazılım ve donanım sonradan veri girişine engel olması gerekir. Bu konudaki uygulama nasıldır?					



Ek 9. KETAŞ A.Ş. Endirekt İlk Madde ve Malzeme İç Kontrol Yapısı Anket Soru Formu Çalışma Kağıdı Örneği

		Cok iyi	iyi	Orta	Zayıf	Cok zayıf
Denetlenen İşletmenin Ünvanı :						
Denetlenecek Dönem :						
Değerlemenin Amacı : Endirekt madde ve malzemeler						
Değerleme Tarihi :						
Denetçinin Ad Soyadı :						
Kurumu :						
Şirketin endirekt madde ve malzeme örgütlenmesine yönelik aşağıdaki kriterlere 1 ile 5 arası puan veriniz		1	2	3	4	5
1	Yetki ve sorumlulukların dağıtımı ile ilgili açık ve anlaşılır bir işletme politikası					
2	Madde ve malzemelerin satın alınmasından sorumlu kişilerin belirlenmesi					
3	Madde ve malzemelerin siparişi, satın almadan sorumlu kişi tarafından kontrol edilmesi					
4	Madde ve malzeme ihtiyaçlarının üretim sorumlusu tarafından satın almaya bildirilmesi					
5	Depo görevlisi ile üretim bölümünün işbirliği					
6	Depo görevlisinin teslim aldığı madde ve malzemeleri kontrol etmesi. Gelen irsaliye ile teslim alınan madde ve malzeme miktarının karşılaştırılması					
7	Maliyet yerlerine gönderilen madde ve malzemeler için, depo bölümünce stok kartlarına zamanında kayıt yapılması					
8	Depo bölümü sorumlusu tarafından çıkışı yapılan madde ve malzemelerin hangi maliyet yerine gönderildiğine dair kayıt tutulması					
9	Teslim alınan madde ve malzemelerin istenen kalite ve nitelikte olup olmadığına dair kontrolü					
10	Kalitesiz madde ve malzemelerin üretimde kullanılmasını engellemede kontrol biriminin işlerliği					
11	Depo sorumlusu tarafından teslim alınan madde ve malzemeler için muhasebeye ve satın almaya zamanında bilgi verilmesi					
12	Muhasebe bölümünün kullanılan madde ve malzemeler için eş zamanlı kayıt sistemine uygun kayıtların tutulması					
13	Muhasebe bölümünün maliyet muhasebesi ilke ve standartlarına uygun kayıtlar tutması					
14	Alış belgeleri üzerine sorumlu kişilerin kontrol parafları koyması					
15	Madde ve malzeme maliyetlerini hesaplayabilmek için gerekli miktar ve fiyat bilgilerinin doğru şekilde belirlenebilmesi					
16	Üretim bölümü ve depodan alınan bilgilerin karşılaştırılması					
17	Depo bölümünde belirli aralıklarla sayım yapılması					
18	Herhangi bir yanlışlığın düzeltilmesinde brokratik işlemlerin en aza indirilmesi					
19	Madde ve malzeme kullanımı ile ilgili standartların belirlenmesi					
20	Madde ve malzemeler ile ilgili bütçelerin düzenli yapılması					
21	Muhasebeciye gelen madde ve malzemeler ile ilgili belgelerin doğruluğunun test edilmesi					
22	Maliyet muhasebesinin sorumluluk muhasebesi gereğince örgütlenmesi					
23	Madde ve malzeme kullanımları ile ilgili gider-maliyet ayırımına dikkat edilmesi					
24	Muhasebe kayıtlarının sorumlu kişiler tarafından yapılması					

Ek 9'un devamı

25	Yardımcı elemanların sorumluluk isteyen işlemlerde kullanılmaması						
26	Madde ve malzemelerle ilgili yapılan hesaplar ve kayıtların sorumlu üst elemanlar tarafından kontrol edilmesi						
27	Madde ve malzemelerin saklanması ve korunmasından sorumlu kişilerin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmaları						
28	Madde ve malzemelerin takibinin bilgisayar ortamında yapılması						
29	Madde ve malzemelerin kullandıkları maliyet yerlerine genel üretim maliyeti olarak kaydedilmesi						
30	Madde ve malzemeler ile ilgili etkenlik ve verimlilik kontrolleri yapılması						
31	Madde ve malzemelerin belgesiz satın alınmaması						
32	Muhasebe kayıtlarının belgesiz yapılmaması						
33	Madde ve malzemelerin takibi için kodlama sistemi oluşturulması						
34	Madde ve malzemelere yönelik işletme içinde yılın belli zamanlarında uygunluk denetimlerinin yapılması						



Ek 10.KETAŞ A.Ş. Endirekt İşçilik İç Kontrol Yapısı Anket Soru Formu Çalışma Kağıdı Örneği

		Çok İyi	İyi	Orta	Zayıf	Çok zayıf
Denetlenen İşletmenin Ünvanı	:					
Denetlenecek Dönem	:					
Değerlemenin Amacı	:					
Değerleme Tarihi	:					
Denetçinin Ad Soyadı	:					
Kurumu	:					
Şirketin endirekt işçilik örgütlenmesine yönelik aşağıdaki kriterlere 1 ile 5 arası puan veriniz		1	2	3	4	5
1	İşletmede zaman kartlarının sürekli kullanılması					
2	Her bir işçinin sorumluluk alanlarının belirlenmesi					
3	İşçilik zaman kartlarının bölüm şeflerince zamanında tutulması					
4	İşçilik sürelerinin ayrıntılı olarak izlenmesi					
5	Zaman kartlarından sağlanan işçilik süreleri ile ilgili bilgilerin zamanında ve doğru olarak muhasebe bölümüne iletilmesi					
6	Zaman kartlarının üzerinin sorumlularca imzalanması					
7	Direkt üretim başında geçen sürelerin ayrıntılı olarak belirlenmesi					
8	Muhasebeye gelen işçilik zaman belgelerinin sorumlularca paraf edilmesi					
9	Muhasebe bölümünün, üretim bölümü sorumlularından gelen işçilik süreleri ile ilgili bilgilerden faydalanarak eş zamanlı kayıt sistemine uygun kayıtlar yapması					
10	Ücret bordrolarının yetkili kişiler tarafından hazırlanması					
11	Ücret bordrolarının üst sorumlularca kontrol edilip imzalanması					
12	Ücretler bordrolarının bilgisayar ortamında hazırlanması					
13	Bilgisayar programına yetkisiz kişilerin girmesinin engellenmesi					
14	Ücret bordroları üzerinde yeniden kontrol paraflarının olması					
15	İşçiliklere ilişkin verimlilik ve etkenlik kontrollerinin yönetim tarafından yapılması					
16	İşçilik standartlarının oluşturulması					
17	Standart işçilik süreleri ile fiili işçilik sürelerinin devamlı karşılaştırılarak iç kontrol faaliyetlerinin yapılması					
18	Sapma analiz sonuçlarının ilgili kişilere iletilmesi					
19	Olumsuz saptamalar konusunda yeterli incelemenin yapıp gerekli önlemlerin zamanında alınması					
20	Kayıt dışı olarak işçilerin çalıştırılmaması					

Ek 11. KETAŞ A.Ş. Amortismanlar İç Kontrol Yapısı Anket Soru Formu Çalışma Kağıdı Örneği

		Cok İyi	İyi	Orta	Zayıf	Cok zayıf
Denetlenen İşletmenin Ünvanı	:					
Denetlenecek Dönem	:					
Değerlemenin Amacı	: Amortismanlar					
Değerleme Tarihi	:					
Denetçinin Ad Soyadı	:					
Kurumu	:					
Şirketin duran varlıklarının örgütlenmesine yönelik aşağıdaki kriterlere 1 ile 5 arası puan veriniz		1	2	3	4	5
1	Duran varlık alımları için üst yöneticilerin olurlarının alınması					
2	Duran varlık alımları için siparişi satın alma bölümünün vermesi					
3	Duran varlıkların teslim alınırken nitelik ve miktar yönünden kontrol edilmesi					
4	Duran varlıklar için kurulmuş olan kodlama sistemi					
5	Duran varlıkların sorumlu elemanlar üzerine zimmetlenmesi					
6	Amortisman defterinin düzenli tutulması					
7	Amortisman defterine duran varlıkların kodları, iktisap tarihi ve iktisap maliyeti açık ve anlaşılır bir şekilde kaydedilmesi					
8	Duran varlıkların kullanıldıkları yerlerin belirlenmesi					
9	Amortisman hesaplamalarının düzenli bir şekilde yapılması					
10	Duran varlıkların yeniden değerlendirme hesaplamalarının düzenli ve doğru bir şekilde yapılması					
11	Amortismanların kanuni hadlerinden yüksek hesaplanmaması					
12	Amortismanların muhasebe kayıtları eş zamanlı kayıt sistemine uygun bir şekilde yapılması					
13	Duran varlıklara ait amortismanların doğrudan ait oldukları maliyet yerlerine kaydedilmesi					
14	Amortismanların gider maliyet ayırımının doğru yapılması					
15	Duran varlıkların net değerinin olumsuz çıkmaması					
16	Amortisman süresi bittiği halde amortisman ayrılmaya ve yeniden değerlendirme yapılmasına devam edilen duran varlıkların olması					
17	Satılan, kaybolan yada ekonomik ömrü biten duran varlıklar hakkında muhasebeye gerekli bilginin zamanında verilmesi					
18	Kullanımdan kalktığı halde işletmede kullanılıyor diye görünen duran varlıkların olmaması					
19	Gümrük vergileri ve alım masraflarının duran varlığın maliyetine eklenmesi					
20	En az yılda bir kez duran varlık envanterinin yapılması					
21	Amortismanların aylık olarak mamul maliyetlerine yüklenmesi					
22	Amortismanların aylık olarak muhasebe kayıtları aktarılması					

Ek 12.KETAŞ A.Ş. Enerji İç Kontrol Yapısı Anket Soru Formu Çalışma Kağıdı Örneği

		Cok iyi	İyi	Orta	Zayıf	Cok zayıf
Denetlenen İşletmenin Ünvanı :						
Denetlenecek Dönem :						
Değerlemenin Amacı : Enerji ve yakıt maliyetleri						
Değerleme Tarihi :						
Denetçinin Ad Soyadı :						
Kurumu :						
Şirketin Enerji ve yakıt örgütlenmesine yönelik aşağıdaki kriterlere 1 ile 5 arası puan veriniz		1	2	3	4	5
1	İşletmede tüketilen enerji (elektrik) miktarının devamlı izlenmesi					
2	Tüketilen enerji (elektrik) miktarlarının aylık olarak kontrol ve takip edilmesi					
3	Gelen elektrik faturalarının muhasebe tarafından gider maliyet ayırımına tabii tutularak kayıtlara geçirilmesi					
4	Elektrik maliyetlerinin kaydında eş zamanlı kayıt yönteminin uygulanması					
5	Üretim miktarı ile tüketilen elektrik miktarı arasında sürekli olarak bir ilişkinin kurulması					
6	Bu ilişkilerin zaman zaman tahlil edilip önlem alınması					
7	Satın alınan enerji (yakıt) işletmeye geldiğinde sorumlu kişinin gözetiminde miktar ve kalite kontrolünün yapılarak teslim alınması					
8	Yakıt tüketimlerinin günlük takip formları ile takip edilmesi					
9	Yakıtın hangi bölüme verildiğini gösteren kayıtların tutulması					
10	Bu kayıtların aylık olarak muhasebeye aktarılması					
11	Yakıt tanklarının envanterinin belli zamanlarda yapılması					
12	Yakıt tanklarından sorumlu kişi/kişilerin belirlenmesi					
13	İlgili bölümlerde belge düzenlenerek yakıt talep edilmesi					
14	Muhasebeye gelen yakıt sarf istek formları üzerinde sorumlu kişilerin imzalarının olması ve bu imzaların devamlı kontrol edilmesi					

**Ek 13 :KETAŞ A.Ş. Stok Kartları ile Envanter Sonuçlarının Karşılaştırılmasına
İlişkin Çalışma Kağıdı Örneği**

Endiret İlk Madde ve Malzeme Türleri	Madde ve malzeme Cinsi	Dönemsonu fiziki envanter sonucu		Stok kartı dönem sonu kalanı	
		Miktar	Maliyet	Miktar	Maliyet
Yardımcı malzemeler	Kültür (Yoğurt)		2.199.146.664	400	1.360.000.000
	Kültür (B.Peynir)		1.9985.855.00	200	651.000.000
	Peynir mayası		4.481.412.225	625	7.221.440.217
	Kostik		1.405.480.000	2279	717.885.000
	Kalsiyum		856.412.500	1946	535.150.000
	Tuz(iri)		1.372.215.000	17706	1.372.215.000
	Tuz(ince)		720.500.500	182	9.154.600
	Alkolen NP 100		275.600.00	140	68.600.000
	Hygeria 110		434.062.500	60	162.000.000
	Super Hygeria		445.500.000	30	118.500.000
	Soda		52.523.500	137	23.975.000
İşletme malzemeleri	Teneke 17kğ		6.477.359.359	1175	822.500.000
	Teneke 5kğ		605.065.000	2932	1.128.820.000
	Teneke 2.5 kğ		584.300.000	3727	1.099.465.000
	Teneke 1kğ		472.439.500	5638	1.408.750.000
	1kğ plastik muhafaza		100.125.000	1520	41.040.000
	2.5-5 lik plastik muhafaza		150.258.450	1297	62.256.000
	Tam yağlı 1 kğ		435.929.000	34490	3.356.650.000
	Tam yağlı K.Blok		336.991.750	18128	906.400.000
	Tam yağlı B.Blok		1.717.110.000	35.019	1.750.950.000
	Tam yağlı piknik		250.510.972	1100	88.000.000
	Yağlı piknik		309.532.750	2900	232.000.000
	Yağlı K.Blok		3.450.520.500	18154	1.543.090.000
	Yağlı B.Blok		1.500.600.00	7098	603.330.000
	Yağlı 1 kğ		800.584.890	3854	223.532.000
	Yarım yağlı K.Blok		525.852.874	31658	2.121.086.000
	Çuval		29.500.000	149	37.250.000
	Kaşar açık poşet		189.243.900	818	81.800.000

Kase 200 gr	389.936.779	54382	652.584.000
Kase 500 gr	1.223.302.992	26728	888.599.088
Kase 1kđ	2.249.037.214	14362	896.188.800
Kase yayvan 1kđ		17402	1.085.884.800
Kase 2 kđ	84.096.743	11488	1.032.679.296
Kase 3 kđ	2.836.947.251	24627	3.024.392.616
Saplı kab 3 kđ	4.720.957.510	12999	3.475.932.600
Saplı kab 5 kđ	3.522.881.000	4364	1.608.134.000
Kova 9 kđ	6.232.076.702	15400	7.700.000.000
Bidon	88.500.000	168	84.000.000
Yoğurt 1.600gr kase	422.481.120	23820	1.667.400.000
Yoğurt 250 gr kase	55.400.000	180	3.600.000
Ara kordonu	150.800.000	1753	122.710.000
Kase kapağı	6.377.336.205	100200	1.240.701.168
Kova kapak-kulp	76.000.000	1200	144.000.000
Ayran kase	1.265.273.909	70864	800.176.879
Ayran viyoloğu	212.183.250	2312	104.040.000
500 gr kağıt	2.624.271.000	67289	2.624.271.000
1 kđ kağıt	1.175.553.000	43539	1.175.553.000
Lor poşet	63.302.901	3697	18.485.000
Kalsiyum	856.412.500	1946	535.150.000
Krema torbası	366.537.500	2372	206.625.000
Koli bant	156.414.000	86	15.738.000
Etiket	3.000.644.967	292377	877.131.000
Telli poşet	97.039.900	18674	93.370.000
Fueloil	7.511.891.325	1000	126.856.840
Nitrik asit	477.104.000	90	21.150.000
Tekne brandası	631.670.385	23	644.000.000
Cendere bezi	327.555.000	37	123.333.333
Karton koli	6.316.470.500	30349	3.823.974.000
Kelvenoks Ferlin	394.122.430	560	266.000.000
Süt kartı	1.125.000.000	50000	825.000.000
Çekme bandı	76.725.000	37	8.200.000
Hipo klorit	440.206.100	1896	274.920.000
Toplam	75.302.733.533		59.770.991.190

Ek 14. Tesadüfi Olarak Seçilen Malzemelerin Stok Takip Kartlarının İncelenmesine İlişkin Çalışma Kağıdı Örneği

Stok Kartlarının Kontrolü Kod	Malzeme Adı	Birimi	Ocak			Şubat			Mart		
			Giriş	Çıkış	Kalan	Giriş	Çıkış	Kalan	Giriş	Çıkış	Kalan
H-001	Teneke 17	Adet	8000	465	7535	0	584	6951	0	221	6730
H-011	3kg Kase	Adet	39925	4635	35290	0	6097	29193	9240	8098	30335
H-015	Bidon	Adet	0	281	-281	680	517	-118	420	455	-153
H-035	Y.Yağlı B.Blok	Adet	43000	66	42934	0	1083	41851	0	2347	39504
H-041	Peynir mayası	Kg	10	17,1	-7,1	20	14,7	-1,8	60	8	50,2
H-047	Telli Poşet	Adet	17778	2630	15148	0	2350	12798	0	2183	10615
H-050	Tuz (ince)	Kg	406	452	-46	1000	756	198	0	441	-243
H-60	Kova Kapak-kulp	Adet	0	0	0	87000	0	87000	0	0	87000
Stok Kartlarının Kontrolü Kod	Malzeme Adı	Birimi	Nisan			Mayıs			Haziran		
			Giriş	Çıkış	Kalan	Giriş	Çıkış	Kalan	Giriş	Çıkış	Kalan
H-001	Teneke 17	Adet	0	667	6063	0	1364	4699	0	3299	1400
H-011	3kg Kase	Adet	0	6648	23687	2772	9055	17404	12243	8044	21603
H-015	Bidon	Adet	0	394	-547	950	334	69	204	386	-113
H-035	Y.Yağlı B.Blok	Adet	0	715	38789	0	1205	37584	0	0	37584
H-041	Peynir mayası	Kg	0	0	50,2	40	6	84,2	123	40,5	166,7
H-047	Telli Poşet	Adet	0	2513	8102	30100	3467	34735	0	3293	31442
H-050	Tuz (ince)	Kg	0	446	-689	1933	539	705	0	370	335
H-60	Kova Kapak-kulp	Adet	0	0	87000	0	0	87000	0	0	87000
Stok Kartlarının Kontrolü Kod	Malzeme Adı	Birimi	Temmuz			Ağustos			Eylül		
			Giriş	Çıkış	Kalan	Giriş	Çıkış	Kalan	Giriş	Çıkış	Kalan
H-001	Teneke 17	Adet	0	3997	-2597	0	742	-3339	10638	1599	5700
H-011	3kg Kase	Adet	30030	9502	42131	0	11917	30214	0	23284	6930
H-015	Bidon	Adet	560	374	73	0	191	-118	50	50	-118
H-035	Y.Yağlı B.Blok	Adet	0	0	37584	0	0	37584	0	0	37584
H-041	Peynir mayası	Kg	0	27,95	138,75	100	43,85	194,9	200	194,9	200
H-047	Telli Poşet	Adet	0	2050	29392	0	3776	25616	0	2431	23185
H-050	Tuz (ince)	Kg	0	475	-140	100	593	-633	1650	444	573
H-60	Kova Kapak-kulp	Adet	0	0	87000	0	0	87000	0	0	87000
Stok Kartlarının Kontrolü Kod	Malzeme Adı	Birimi	Ekim			Kasım			Aralık		
			Giriş	Çıkış	Kalan	Giriş	Çıkış	Kalan	Giriş	Çıkış	Kalan
H-001	Teneke 17	Adet	0	2603	3097	0	1922	1175	0	0	1175
H-011	3kg Kase	Adet	11448	6390	11988	18576	5937	24627	0	0	24627
H-015	Bidon	Adet	0	20	-138	0	30	-168	0	0	-168
H-035	Y.Yağlı B.Blok	Adet	7500	120	44964	0	0	44964	0	0	44964
H-041	Peynir mayası	Kg	0	20,45	179,55	0	805,3	-	0	0	-
H-047	Telli Poşet	Adet	0	2140	21045	0	2371	18674	0	0	18674
H-050	Tuz (ince)	Kg	0	372	201	0	383	-182	0	0	-182
H-60	Kova Kapak-kulp	Adet	0	0	87000	0	0	87000	0	0	87000

Ek 15. KETAŞ A.Ş. Defter Kayıtları ve Mizan Değerlerinin Kontrolü Çalışma Kağıdı Örneği

Ocak Ayı					
Yevmiye Defteri	Borç Defteri		Kebir Borç	Mizan	Borç
730.10.0604	471,395,000	730.10.0604	504,080,000	730.10.0604	504.080.000
710.13.0102	94,500,000	710.10,0102	100,740,000	710,10,0102	100.740.000
730,11,0604	13,150,000	730,11,0604	1,703,792,000	730,11,0604	1.703.792.000
730,20,8038	55,550,000	730,12,0604	5,320,768,768	730,12,0604	5.320.768.768
710,10,0102	100,740,000	710,13,0102	150,050,000	710,13,0102	150.050.000
710,13,0102	55,550,000	730,14,0804	189,837,000	730,14,0604	189.837.000
730,11,0604	13,150,000	730,20,8038	55,550,000	730,20,8038	55.550.000
730,33,8038	94,500,000	730,33,8038	94,500,000	730,33,8038	94.500.000
730,12,0604	2,084,850,000	730,37,0691	458,596,000	730,37,0691	458.596.000
730,11,0604	169,904,000		8,577,913,768		8.577.913.768
730,14,0604	72,684,000				
730,14,0604	117,153,000				
730,12,0604	2,340,800,260				
730,12,0604	195,000,000				
730,12,0604	700,118,508				
730,11,0604	97,504,000				
730,11,0604	1,122,264,000				
730,10,0604	32,685,000				
730,11,0604	287,820,000				
730,37,0691	458,596,000				
710,11,0102	22,735,600				
730,13,0604	24,335,000				
730,34,0604	42,065,000				
	8,577,913,768				

Şubat ayı					
Yevmiye Defteri	Defteri kebir		Mizan		
730.10.0604	769.210.000	730.10.0604	805.801.000	730.10.0604	805.801.000
730,13,0604	27.345.000	730,11,0604	1.817.403.230	730,11,0604	1.817.403.230
710.13.0102	63.525.000	730,12,0604	6.429.613.275	730,12,0604	6.429.613.275
730,11,0604	365.020.000	730,13,0604	28.845.000	730,13,0604	28.845.000
730,11,0604	289.410.000	710,13,0102	63.525.000	710,13,0102	63.525.000
730,12,0604	1.741.533.275	730,14,0604	219.024.000	730,14,0604	219.024.000
730,11,0604	10.670.000	730,34,3003	1.794.302.564	730,34,3003	1.794.302.564
730,14,0604	219.024.000	730,36,3303	9.312.916.000	730,36,3303	9.312.916.000
730,14,8038	181.849.500	730,37,3002	10.689.473	730,37,3002	10.689.473
730,12,0604	4.688.080.000	730,37,0691	531.103.112	730,37,0691	531.103.112
730,11,0604	47.652.000	730,38,0693	107.100.000	730,38,0693	107.100.000
730,10,0604	36.591.000	730,14,8038	181.849.500	730,14,8038	181.849.500
730,11,0604	1.104.651.230				
730,37,0691	531.103.112				
730,13,0604	1.500.000				

730,34,3003	1.794.302.564		
730,37,3002	10.689.473		
730,36,3303	9.312.916.000		
730,38,0693	107.100.000		
	21.302.172.154	21.302.172.154	21.302.172.154

Nisan ayı

Yevmiye Defteri	Defteri Kebir	Mizan
730,10,0603	30.000.000	710,10,0102 215.567.500
730,37,0691	494.440.000	710,11,0102 19.566.700
730,10,0604	851.301.000	730,10,0603 30.000.000
730,11,0604	2.070.278.000	730,10,0604 853.524.760
730,12,0604	7.820.966.755	730,11,0604 2.079.898.000
730,14,0604	307.746.000	730,12,0604 7.891.546.755
730,38,0650	140.175.000	730,13,0604 30.345.000
710,10,0102	154.215.000	730,14,0604 307.746.000
710,11,0102	19.566.700	730,37,0691 494.440.000
730,10,0604	2.223.760	730,38,0650 205.975.000
730,11,0604	9.620.000	
730,12,0604	70.580.000	
730,13,0604	30.345.000	
730,38,0650	65.800.000	
710,10,0102	61.352.500	
	12.128.609.715	12.128.609.715

Haziran ayı

Yevmiye Defteri	Defteri Kebir	Mizan
730,37,3002	10.957.557	710,10,0102 1.314.037.500
730,36,3303	19.812.560.000	710,10,0103 103.400.000
710,10,0102	1.314.037.500	710,11,0102 105.878.000
710,10,0103	103.400.000	710,12,0102 541.200.000
710,11,0102	105.878.000	730,10,0604 2.534.071.000
710,12,0102	541.200.000	730,11,0604 3.550.601.000
730,10,0604	2.534.071.000	730,12,0604 7.922.710.884
730,11,0604	3.550.601.000	730,13,0603 399.812.500
730,12,0604	7.922.710.884	730,13,0604 26.760.000
730,13,0603	399.812.500	730,14,0604 259.395.000
730,13,0604	26.760.000	730,37,0691 632.880.223
730,14,0604	259.395.000	730,34,3003 1.850.000.000
730,37,0691	632.880.223	730,34,3001 3.435.350.427
730,34,3003	1.850.000.000	730,34,0301 0
730,34,3001	2.069.256.410	730,37,3002 10.957.557
730,34,0301	1.366.094.017	730,36,3303 19.812.560.000
	42.499.614.091	42.499.614.091

Ağustos ayı

Yevmiye Defteri	Defteri Kebir		Mizan		
730,36,3303	20.701.172.000	710,10,0102	368.015.540	710,10,0102	368.015.540
710,10,0102	156.275.000	710,10,0103	147.487.500	710,10,0103	147.487.500
710,10,0102	211.740.540	710,11,0102	104.189.700	710,11,0102	104.189.700
710,10,0103	147.487.500	710,12,0102	445.000.000	710,12,0102	445.000.000
710,11,0102	29.827.900	710,13,0102	260.190.000	710,13,0102	260.190.000
710,11,0102	74.361.870	730,10,0604	1.245.916.000	730,10,0604	1.245.916.000
710,12,0102	445.000.000	730,11,0604	3.614.287.000	730,11,0604	3.614.287.000
710,13,0102	260.190.000	730,12,0604	11.887.569.444	730,12,0604	11.887.569.444
730,10,0604	60.366.000	730,14,0604	497.499.000	730,14,0604	497.499.000
730,10,0604	1.185.550.000	730,34,3003	1.800.000.000	730,34,3003	1.800.000.000
730,11,0604	3.550.000	730,36,3303	20.701.172.000	730,36,3303	20.701.172.000
730,11,0604	18.810.000	730,37,0670	42.845.000	730,37,0670	42.845.000
730,11,0604	3.591.927.000	730,37,0691	809.918.238	730,37,0691	809.918.238
730,12,0604	297.327.000				
730,12,0604	502.847.000				
730,12,0604	1.175.951.626				
730,12,0604	4.911.443.818				
730,12,0604	5.000.000.000				
730,14,0604	63.858.000				
730,14,0604	433.641.000				
730,34,3003	1.800.000.000				
730,37,0670	42.845.000				
730,37,0691	809.918.238				
	41.924.089.492		41.924.089.422		41.924.089.422

Kasım ayı

Yevmiye Defteri	Defteri Kebir		Mizan		
730,33,0650	9.024.210	710,10,0102	995.360.000	710,10,0102	995.360.000
730,33,0650	4.503.330	710,11,0102	254.909.100	710,11,0102	254.909.100
730,33,0650	8.312.265	710,12,0102	465.657.000	710,12,0102	465.657.000
730,36,3303	17.170.104.000	710,13,0102	149.782.500	710,13,0102	149.782.500
730,37,3002	23.973.461	730,10,0604	2.798.685.000	730,10,0604	2.798.685.000
710,10,0102	52.920.000	730,11,0604	2.599.591.000	730,11,0604	2.599.591.000
710,10,0102	575.340.000	730,12,0604	7.896.488.272	730,12,0604	7.896.488.272
710,12,0102	465.657.000	730,13,0604	23.590.000	730,13,0604	23.590.000
730,37,0691	915.610.305	730,14,0604	839.967.000	730,14,0604	839.967.000
710,10,0102	79.887.500	730,15,0604	56.376.000	730,15,0604	56.376.000
710,10,0102	287.212.500	730,33,3202	38.000.000	730,33,3202	38.000.000
710,11,0102	18.711.600	730,33,0650	21.839.805	730,33,0650	21.839.805
710,11,0102	236.197.500	730,34,3003	1.800.000.000	730,34,3003	1.800.000.000
710,13,0102	149.782.500	730,36,3303	17.170.104.000	730,36,3303	17.170.104.000
730,10,0604	96.615.000	730,37,3002	23.973.461	730,37,3002	23.973.461
730,10,0604	2.702.070.000	730,37,0670	54.050.000	730,37,0670	54.050.000
730,11,0604	10.700.000	730,37,0691	915.610.305	730,37,0691	915.610.305
730,11,0604	2.588.891.000				

730,12,0604	17.415.000		
730,12,0604	343.560.000		
730,12,0604	7.535.513.272		
730,13,0604	23.590.000		
730,14,0604	839.967.000		
730,15,0604	56.376.000		
730,34,3003	1.800.000.000		
730,37,0670	54.050.000		
730,33,3202	38.000.000		
	36.103.983.443	36.103.983.443	36.103.983.443



**Ek 16. KETAŞ A.Ş. İlk Madde ve Malzeme Fatura Örnek Seçimi Çalışma Kağıdı
Örneği**

GÜM türü	Açıklama	Fatura tarihi	Fatura no	Fatura Tutarı	Satıcı Adresi
1. İşletme malzemesi	3 kğ saphı kap	31.1.2000	16947	11.770.000.000	Şekeroğlu Kimya Plastik Sanayi, Konya
2. Yardımcı malzeme	Tuz	29.1.2000	21731	52.500.000	Sahil Tuz, Trabzon
3. Yardımcı ve işletme malzemesi	Kostik 500 kğ Nitrik Asit 160 kğ Hipoklorit 120 kğ	29.1.2000	963373	212.500.000	Mayasan Gıda Sanayi ve Ticaret, İstanbul
4. İşletme malzemesi (temizlik)	Hygeria 110	29.1.2000	1183	99.000.000	Intergral Tic.Ltd Şti. Samsun
5. Yardımcı ve işletme malzemesi	Kültür 10 ad Kostik 100 kğ N.Asit 90 kğ Lab. Malzemeler	29.1.2000	9191	93.200.000	Dilli Gıda, Beşikdüzü
6. İşletme malzemesi	9 kğ kova - teneke	11.2.2000	346532	1.920.000.000	Kontensan Konya Teneke Sanayi, Konya
7. Yardımcı malzeme	Kültür	15.2.2000	963692	90.720.000	Mayasan, İstanbul
8. İşletme malzemesi	Muhtelif	15.2.2000	16989	4.850.000.000	Şekeroğlu Kimya Plastik Sanayi, Konya
9. İşletme malzemesi	Teneke kutu	15.2.2000	83432	866.660.000	Akpınar Metal Ofset, Konya
10. Yardımcı malzeme	İnce Tuz 1000 kğ	18.2.2000	21766	57.500.000	Sahil Tuz, Trabzon
11. Yardımcı malzeme	Peynir mayası Kalsiyum	26.2.2000	19647	727.440.000	Mayasan Gıda Sanayi ve Ticaret, İstanbul
12. İşletme malzemesi	Ambalaj malzemesi	13.3.2000	667802	54.134.100	Güven Plastik Sanayi, İstanbul
13. İşletme malzemesi	Kova - teneke	11.4.2000	101058	3.539.250.000	Bayramlar Dış Ticaret, Adapazarı
14. Yardımcı malzeme	Tuz 24600 kğ	29.4.2000	26493	924.960.000	Mehmet Koyun, Vakfikebir
15. İşletme malzemesi	Yoğurt bidonu	4.5.2000	21251	170.000.000	Pervan Plastik Sanayi, Trabzon
16. İşletme malzemesi	Lor poşet Telli poşet	8.5.2000	551865	334.480.200	Karadeniz Plastik Sanayi, Vakfikebir
17. İşletme malzemesi	Teneke plastik kapak	29.5.2000	153562	250.000.000	Lekesizler Sanayi Tic.Ltd Şti, Konya
18. İşletme malzemesi	Sac	29.5.2000	18107	6.175.842.750	Aydınlı Metal Sanayi, İstanbul
19. İşletme malzemesi	Hipoklorit	30.5.2000	67533	141.025.500	Yağma Gıda ve Temizlik, İstanbul
20. İşletme malzemesi	Kelvenoks Ferlin	31.5.2000	18378	93.122.430.000	NCH İthalat ve İhracat Ltd Şti, Samsun
21. İşletme malzemesi	Etiket	05.06.2000	348054	198.500.000	Topkar, İstanbul
22. Yardımcı ve işletme malzemesi	Kültür 12 ad Peynir mayası 45 kğ Nitrik Asit 1 kğ	16.6.2000	9228	65.300.000	Dilli Gıda, Beşikdüzü

Ek 16'nın devamı

23. Yardımcı malzeme	Kültür	30.6.2000	603092	362.000.000	Peyma Hansens A.Ş. İstanbul
24. İşletme malzemesi	Yağlı B.Poşet	30.6.2000	163984	499365.000	Anatalya İç ve Dış ticaret AŞ. Antalya
25. İşletme malzemesi	1 kg teneke	14.7.2000	369020	2.314.200.000	Bantaş Bandırma Ambalaj, Bandırma
26. İşletme malzemesi	Çekme bandı kostik	21.7.2000	22651	227.850.000	Mayansan Gıda Sanayi ve Tic. İstanbul
27. İşletme malzemesi	Saplı yoğurt kabı	25.7.2000	17534	6.975.000.000	Şekeroğlu Kimya Plastik, Konya
28. Yardımcı malzeme	Kültür	22.8.2000	503799	748.000.000	Peyma Hansens AŞ, İstanbul
29. İşletme malzemesi	Karton koli	29.8.2000	577121	2.388.535.000	Ova Sea Ambalaj, İçel
30. İşletme malzemesi	Kova - teneke	15.9.2000	103945	4.230.000.000	Bayramlar Dış Tic., İstanbul
31. İşletme malzemesi	3kg saplı yoğurt kabı	24.9.2000	17769	7.200.000.000	Şekeroğlu Kimya Plastik Tic. Konya
32. İşletme malzemesi	Kaşe kapağı	12.10.2000	130431	39.598.200	Cantur Petrol, Trabzon
33. İşletme malzemesi	Hygcria 110	13.10.2000	49294	162.000.000	İntegral Tic Ltd Sti, Samsun
34. İşletme malzemesi	Süt kartı etiket	21.10.2000	348213	937.500.000	Topkar, İstanbul
35. Yardımcı malzeme	kültür	29.10.2000	31225	870.000.000	Meysa Gıda Sanayi
36. İşletme malzemesi	Yağlı B. Blok ambalaj malz.	6.11.2000	821508	561.060.000	Anatalya İç ve Dış Tic. Antalya
37. Yardımcı malzeme	İri tuz	22.11.2000	53652	1.550.000.000	Mehmet Koyun, Vakfikebir
38. İşletme malzemesi	3kg saplı kova 9kg kova 5kg saplı kova	22.11.2000	60498	7.879.840.000	Ersöylar Ticaret,
39. Diğer malzeme	Et kırma	23.2.2000	176657	306.000.000	Sahil Kasabı, Vakfikebir
40.	Et kırma	1.8.2000	176678	251.982.651	Sahil Kasabı, Beşikdüzü
41. Diğer malzeme	Elektrik malzemesi	7.4.2000	46572	81.550.000	Neslan Elektrik, Vakfikebir
42. Diğer malzeme	ekmek	23.10.2000	57556	194.306.931	Kemal Kutoğlu, Vakfikebir
43. Diğ. Malzeme	Yılbaşı takvimi	14.12.2000	348259	707.500.000	Topkar
Toplam				164.201.730.332	

Ek 17. KETAŞ A.Ş. İlk Madde ve Malzeme Alım Belgelerinin Denetimi Çalışma Kağıdı Örneği

Fatura tarihi	Fatura no	Fatura Tutarı	Kontrol Parafları tamam mı?	Günlük deftere kaydedilmiş mi?	Doğrulandı mı?	Gerçek mi?	
31.1.2000	16947	11.770.000.000					
29.1.2000	21731	52.500.000					
29.1.2000	963373	212.500.000					
29.1.2000	1183	99.000.000					
29.1.2000	9191	93.200.000					
11.2.2000	346532	1.920.000.000					
15.2.2000	963692	90.720.000					
15.2.2000	16989	4.850.000.000					
15.2.2000	83432	866.660.000					
18.2.2000	21766	57.500.000					
26.2.2000	19647	727.440.000					
13.3.2000	667802	54.134.100					
11.4.2000	101058	3.539.250.000					
29.4.2000	26493	924.960.000					
4.5.2000	21251	170.000.000					
8.5.2000	551865	334.480.200					
29.5.2000	153562	250.000.000					
29.5.2000	18107	6.175.842.750					
30.5.2000	67533	141.025.500					
31.5.2000	18378	93.122.430.000					
05.06.2000	348054	198.500.000					
16.6.2000	9228	65.300.000					
30.6.2000	603092	362.000.000					
30.6.2000	163984	499365.000					
14.7.2000	369020	2.314.200.000					
21.7.2000	22651	227.850.000					
25.7.2000	17534	6.975.000.000					
22.8.2000	503799	748.000.000					
29.8.2000	577121	2.388.535.000					
15.9.2000	103945	4.230.000.000					
24.9.2000	17769	7.200.000.000					
12.10.2000	130431	39.598.200					
13.10.2000	49294	162.000.000					
21.10.2000	348213	937.500.000					
29.10.2000	31225	870.000.000					
6.11.2000	821508	561.060.000					
22.11.2000	53652	1.550.000.000					
22.11.2000	60498	7.879.840.000					
23.2.2000	176657	306.000.000					
1.8.2000	176678	251.982.651					
7.4.2000	46572	81.550.000					
23.10.2000	57556	194.306.931					
14.12.2000	348259	707.500.000					

Ek 18. KETAŞ A.Ş. Genel Üretim Maliyetleri Denetimi Düzeltme Kayıtları Çalışma Kağıdı Örneği

K.No	Hes.No	Düzeltme Kaydı		Borç	Alacak
1		31.12.2000			
	730	Genel Üretim Giderleri Hesabı		8.549.820.120	
	730.10.0102	Yardımcı madde ve malzeme giderleri	4.515.242.880		
	730.10.0103	İşletme malzemesi giderleri	250.887.500		
	730.11.0102	Yardımcı madde ve malzeme giderleri	697.445.240		
	730.12.0102	Yardımcı madde ve malzeme giderleri	1.896.857.000		
	730.13.0102	Yardımcı madde ve malzeme giderleri	1.189.387.500		
	710	Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid			8.549.820.120
	710.10.0102	Yardımcı madde ve malzeme giderler			
	710.10.0103	İşletme malzemesi giderleri	4.515.242.880		
	710.11.0102	Yardımcı madde ve malzeme giderle	250.887.500		
	710.12.0102	Yardımcı madde ve malzeme giderle	697.445.240		
	710.13.0102	Yardımcı madde ve malzeme giderle	1.896.857.000		
		Endirekt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile ilgili düzeltme kaydı	1.189.387.500		

		31.12.2000		
2	720	Direkt İşçilik Giderleri Hesabı		6.764.318.186
	720.10.1001	Direkt İşçilik-Normal mesai	2.073.232.264	
	720.11.1001	Direkt işçilik -Normal mesai	1.943.826.244	
	720.12.1001	Direkt işçilik- Normal mesai	1.559.448.518	
	720.13.1001	Direkt işçilik- Normal mesai	483.983.280	
	720.14.1001	Direkt işçilik- Normal Mesai	703.827.880	
				7.613.938.157
	730	Genel Üretim Giderleri Hesabı		
	730.10.1015	Endirekt işçilik - Fazla mesai	387.511.558	
	730.10.1201	SSK işveren payı	479.845.045	
	730.10.1203	TTF işveren payı	73.822.315	
	730.11.1015	Endirekt işçilik - Fazla mesai	447.570.921	
	730.11.1201	SSK işveren payı	466.322.447	
	730.11.1203	TTF işveren payı	71.741.916	
	730.12.1015	Endirekt işçilik - Fazla mesai	537.733.230	
	730.12.1201	SSK işveren payı	408.950.441	
	730.12.1203	TTF işveren payı	62.915.452	
	730.13.1201	SSK işveren payı	94.376.740	
	730.13.1203	TTF işveren payı	14.519.498	
	730.14.1015	Endirekt işçilik - Fazla mesai	109.922.300	
	730.14.1201	SSK işveren payı	158.681.286	
	730.14.1203	TTF işveren payı	24.412.505	
	730.20.1015	Endirekt işçilik - Fazla mesai	62.068.260	
	730.20.1201	SSK işveren payı	12.103.311	
	730.20.1203	TTF işveren payı	1.862.048	
	730.33.1010	Endirekt işçilik - Normal mesai	861.482.880	
	730.33.1015	Endirekt işçilik - Fazla mesai	582.062.610	
	730.33.1201	SSK işveren payı	281.491.371	
	730.33.1203	TTF işveren payı	43.306.364	
	730.37.1010	Endirekt işçilik - Normal mesai	436.657.200	
	730.37.1015	Endirekt işçilik - Fazla mesai	384.935.160	
	730.37.1201	SSK işveren payı	160.210.510	
	730.37.1203	TTF işveren payı	24.647.771	
	730.39.1010	Endirekt işçilik - Normal mesai	483.983.280	
	730.39.1015	Endirekt işçilik - Fazla mesai	679.106.532	
	730.39.1201	SSK işveren payı	226.802.514	
	730.39.1203	TTF işveren payı	34.892.694	
	760	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	1.625.485.575	1.625.485.575
	770	Genel Yönetim Giderleri Hesabı	23.002.498.973	23.002.498.973
	381	Gider Tahakkukları Hesabı		39.006.240.891
		Endirekt işçilik maliyetlerimin düzeltim kaydı		

		31.12.2000		
3	730	Genel Üretim Giderleri		81.825.738.872
	730.10.6000	Duran varlık amortisman maliyetleri	30.513.761.346	
	730.11.6000	Duran varlık amortisman maliyetleri	15.821.436.982	
	730.12.6000	Duran varlık amortisman maliyetleri	1.519.500.918	
	730.13.6000	Duran varlık amortisman maliyetleri	394.757.325	
	730.16.6000	Duran varlık amortisman maliyetleri	569.462.400	
	730.34.6000	Duran varlık amortisman maliyetleri	551.464.084	
	730.37.6000	Duran varlık amortisman maliyetleri	7.524.152	
	730.39.6000	Duran varlık amortisman maliyetleri	32.447.831.665	
	760	Genel Yönetim Giderleri	3.637.491.440	
	770	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	15.992.322.915	
	257	Birikmiş Amortismanlar		101.455.553.227
		2000 yılı için ayrılmayan amortisman miktarlarının ayrılması ile ilgili düzeltme kaydı		
		31.12.2000		
4	150	İlk Madde ve Malzeme Stokları		1.459.487.179
	730	Genel Üretim Giderleri		1.459.487.179
	730.34.3002	Fuel oil maliyetleri	1.459.487.179	
		Stokta kalan fuel oil miktarı nedeni ile gerekli düzeltme kaydının yapılması		
		31.12.2000		
5	760	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri		174.715.646.530
	730	Genel Üretim Giderleri		174.715.646.530
	730.36.0610	Katı ve Akaryakıt giderleri	2.517.392.030	
	730.36.0630	Diğer işletme malzemeleri gider	5.652.500	
	730.36.3303	Taşıma yükleme boşaltma gider	172.192.602.000	
		Nakliye giderleri dağıtım düzeltme kaydı		
		31.12.2000		

		31.12.2000		
6	730	Genel Üretim Giderleri		491.472.414
	730.10.8038	Sağlık gider payı	49.147.241	
	730.11.8038	Sağlık gider payı	73.720.862	
	730.12.8038	Sağlık gider payı	61.434.052	
	730.13.8038	Sağlık gider payı	24.573.621	
	730.14.8038	Sağlık gider payı	24.573.621	
	730.16.8038	Sağlık gider payı	36.860.430	
	730.18.8038	Sağlık gider payı	24.573.621	
	730.20.8038	Sağlık gider payı	12.286.810	
	730.31.8038	Sağlık gider payı	36.860.431	
	730.33.8038	Sağlık gider payı	24.573.621	
	730.34.8038	Sağlık gider payı	12.286.810	
	730.37.8038	Sağlık gider payı	36.860.431	
	730.39.8038	Sağlık gider payı	73.720.862	
	760	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri		61.434.052
	770	Genel Yönetim Giderleri		159.728.534
	730	Genel Üretim Giderleri		712.635.000
	730.38.0650	Diğer işletme malzemeleri gid.	525.975.000	
	730.38.0693	Sıhhi bakım malzemesi gid.	186.660.000	
		Sağlık giderleri dağıtımının düzeltim kaydı		
		31.12.2000		
7	730	Genel Üretim Giderleri		6.582.865.022
	730.10.8037	Yemekhane gider payı	711.878.442	
	730.11.8037	Yemekhane gider payı	1.067.817.663	
	730.12.8037	Yemekhane gider payı	889.848.053	
	730.13.8037	Yemekhane gider payı	355.939.221	
	730.14.8037	Yemekhane gider payı	355.939.221	
	730.16.8037	Yemekhane gider payı	531.898.263	
	730.18.8037	Yemekhane gider payı	355.939.221	
	730.20.8037	Yemekhane gider payı	177.969.611	
	730.31.8037	Yemekhane gider payı	533.908.832	
	730.33.8037	Yemekhane gider payı	355.939.221	
	730.34.8037	Yemekhane gider payı	177.969.611	
	730.39.8037	Yemekhane gider payı	1.067.817.663	
	760	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri		889.848.053
	770	Genel Yönetim Giderleri		2.313.604.937
	730	Genel Üretim Giderleri Hes		9.788.328.578
	730.37.0640	Diğer işletme malzeme giderleri	19.440.000	
	730.37.0670	Temizlik malzemesi giderleri	213.220.000	
	730.37.0691	Yedirme malzemesi giderleri	7.651.716.753	
	730.37.3002	Gaz giderleri	853.116.601	
	730.37.8038	Sağlık gider payı	36.860.431	
	730.37.1010	Endirekt işçilik - Normal mesai	436.657.200	
	730.37.1015	Endirekt işçilik - Fazla mesai	384.935.160	
	730.37.1201	SSK işveren payı	160.210.510	
	730.37.1203	TTF işveren payı	24.647.771	
	730.37.6000	Duran varlık amortisman maliyet.	7.524.152	
		Yemekhane maliyetlerinin dağıtımının düzeltme kaydı		

		31.12.2000			
8	730	Genel Üretim Giderleri		35.507.047.577	
	730.10.8034	Sıcak su buhar gider payı	6.734.892.079		
	730.11.8034	Sıcak su buhar gider payı	16.840.251.938		
	730.12.8034	Sıcak su buhar gider payı	8.951.466.124		
	730.14.8034	Sıcak su buhar gider payı	428.123.146		
	730.15.8034	Sıcak su buhar gider payı	91.820.118		
	730.16.8034	Sıcak su buhar gider payı	241.316.199		
	730.33.8034	Sıcak su buhar gider payı	739.725.991		
	730.39.8034	Sıcak su buhar gider payı	1.479.451.982		
	760	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri		739.725.991	
	770	Genel Yönetim Giderleri		739.725.991	
	730.34.3002	Fuel oil maliyetleri		1.459.487.179	
	730	Genel Üretim Giderleri			38.445.786.739
	730.34.0620	Makine yağlar	57.000.000		
	730.34.0640	Diğer çeşitli giderler	57.565.000		
	730.34.1010	Endirekt işçilik normal mesai	903.988.000		
	730.34.3001	Elektrik giderleri	18.459.818.801		
	730.34.3003	Fuel oil giderleri	17.333.575.564		
	730.34.3005	Su giderleri	266.266.000		
	730.34.3202	Makine tesis demirbaş	625.852.869		
	730.34.6000	Duran varlık amortisman maliyetleri	551.464.084		
	730.34.8037	Yemekhane gider payı	177.969.611		
	730.38.8038	Sağlık gider payı	12.286.810		
		Sıcak su buhar gider dağıtımının düzeltim kaydı			
		31.12.2000			
9	730	Genel Üretim Giderleri		9.567.504.008	
	730.10.8033	Bakım onarım gider payı	503.552.843		
	730.11.8033	Bakım onarım gider payı	402.842.274		
	730.12.8033	Bakım onarım gider payı	6.042.634.110		
	730.13.8033	Bakım onarım gider payı	201.421.137		
	730.14.8033	Bakım onarım gider payı	402.842.274		
	730.16.8033	Bakım onarım gider payı	402.842.274		
	730.18.8033	Bakım onarım gider payı	1.206.526.822		
	730.39.8033	Bakım onarım gider payı	402.842.274		
	730	Genel Üretim Giderleri			9.567.504.008
	730.33.0620	Makine yağları	17.500.000		
	730.33.0630	Elektrik malzemesi	432.250.000		
	730.33.0650	Diğer çeşitli giderler	244.999.805		
	730.33.3001	Elektirik giderleri	37.834.000		
	730.33.3002	Gaz giderleri	575.760.688		
	730.33.3202	Makine tesis demirbaş	5.276.077.457		
	730.33.8038	Sağlık gideri	94.500.000		
	730.33.8038	Sağlık gider payı	24.573.621		
	730.33.8037	Yemekhane gider payı	355.939.221		
	730.33.8034	Sıcak su buhar gider payı	739.725.991		
		Bakım onarım dağıtımları ile ilgili düzeltme kaydı			

		<u>31.12.2000</u>		
10	730	Genel Üretim Giderleri		1.041.116.763
	730.10.8031	Kalite kontrol gider payı	31.233.603	
	730.11.8031	Kalite kontrol gider payı	10.411.168	
	730.12.8031	Kalite kontrol gider payı	72.878.173	
	730.13.8031	Kalite kontrol gider payı	10.411.168	
	730.14.8031	Kalite kontrol gider payı	10.411.168	
	730.15.8031	Kalite kontrol gider payı	10.411.168	
	730.16.8031	Kalite kontrol gider payı	10.411.168	
	730.18.8031	Kalite kontrol gider payı	10.411.168	
	730.39.8031	Kalite kontrol gider payı	874.538.081	
	730	Genel Üretim Giderleri		1.041.116.763
	730.31.0650	Diğer işletme malzeme giderleri	269.400.000	
	730.31.8038	Sağlık giderleri	200.947.500	
	730.31.8038	Sağlık gider payı	36.860.431	
	730.31.8037	Yemekhane gider payı	533.908.832	
		Kalite kontrol ile ilgili dağıtım işlemlerinin düzeltim kaydı		
		<u>-31.12.2000</u>		
11	730	Genel Üretim Giderleri		321.840.040
	730.10.8020	Üretim müdürlüğü gider payı	38.077.661	
	730.11.8020	Üretim müdürlüğü gider payı	43.855.730	
	730.12.8020	Üretim müdürlüğü gider payı	199.282.023	
	730.13.8020	Üretim müdürlüğü gider payı	6.558.260	
	730.14.8020	Üretim müdürlüğü gider payı	11.227.918	
	730.15.8020	Üretim müdürlüğü gider payı	3.085.203	
	730.16.8020	Üretim müdürlüğü gider payı	19.653.244	
	730	Genel Üretim Giderleri		321.840.040
	730.20.8038	Sağlık gideri	55.550.000	
	730.20.8038	Sağlık gider payı	12.286.610	
	730.20.8037	Yemekhane gider payı	177.969.611	
	730.20.1015	Endirekt işçilik - Fazla mesai	62.068.260	
	730.20.1201	SSK işveren payı	12.103.311	
	730.20.1203	TTF işveren payı	1.862.048	
		Üretim müdürlüğü ile ilgili dağıtım işlemlerinin düzeltim kaydı		
		<u>31.12.2000</u>		
12	730	Genel Üretim Giderleri		982.701.893
	730.10.8039	Teneke kutu gider payı	982.701.893	
	730	Genel Üretim Giderleri		982.701.893
	730.18.0601	Yedek parça giderleri	95.274.220	
	730.18.0603	Diğer işletme malzeme gid	25.281.890	
	730.18.0604	Ambalaj malzemesi gid	8.379.500	
	730.18.3202	Makine tesis demirbaş	60.000.000	
	730.18.8038	Sağlık gider payı	24.573.621	
	730.18.8037	Yemekhane gider payı	355.939.221	
	730.18.8033	Bakım onarım gider payı	402.842.274	
	730.18.8031	Kalite kontrol gider payı	10.411.168	

		31.12.2000		
13	730	Genel Üretim Giderleri		36.676.672.095
	730.10.8040	Süt alımı gider payı	4.564.097.878	
	730.11.8040	Süt alımı gider payı	5.256.673.878	
	730.12.8040	Süt alımı gider payı	23.886.516.038	
	730.13.8040	Süt alımı gider payı	798.078.134	
	730.14.8040	Süt alımı gider payı	1.345.810.523	
	730.15.8040	Süt alımı gider payı	369.801.294	
	730.16.8040	Süt alımı gider payı	2.355.694.351	
	730			36.676.672.095
	730.39.1010	Endirekt işçilik – Normal mesai	483.983.280	
730.39.1015	Endirekt işçilik – Fazla mesai	679.106.532		
730.39.1201	SSK işveren payı	226.802.514		
730.39.1203	TTF işveren payı	34.892.694		
730.39.6000	Duran varlık amortisman maliyeti	32.447.831.665		
730.39.8038	Sağlık gider payı	73.720.862		
730.39.8037	Yemekhane gider payı	1.067.817.663		
730.39.8034	Sıcak su buhar gider payı	1.479.451.982		
730.39.8031	Kalite kontrol gider payı	1.208.526.822		
730.39.8033	Bakım onarım gider payı	874.538.081		
	Süt alımı ile ilgili dağıtım işlemlerinin düzeltim kaydı			
		31.12.2000		

Ek 19. KETAŞ A.Ş. Duran Varlık Alım Belgeleri Örnek Seçimi Çalışma Kağıdı Örneği

GÜM türü	Açıklama	Fatura tarihi	Fatura no	Fatura Tutarı	Satıcı Adresi
1.Duran Varlık	Refraktometre	19.5.2000	226866	450.000.000	Laborlar Kimyevi Madde Tic.Ltd Şti, İstanbul
2.Duran varlık	Süzgeç	29.7.2000	650295	2.081.450.000	Gemak Gıda End.Makine, İstanbul
3.Dur. Varlık	Soğutma motoru	26.6.2000	136562	2.280.000.000	Tüm İş Soğutma San. Trabzon
4.Dur Varlık	Yoğurt Dolun Makinesi	25.8.2000	577	20.000.000.000	Murat Keremoğlu, Trabzon
5.Dur varlık	Pastörizasyon makinesi	29.9.2000	65141	19.768.129.920	Gemak Gıda End.Makineleri Tic. İstanbul
6.Dur varlık	Motor	5.9.2000	160942	217.650.000	Ortadoğu Makine, İstanbul
7.Dur varlık	jeneratör	23.10.2000	114378	15.000.000.000	Çukurova İth ve İhr. İstanbul
8.Dur varlık	komprosör	9.11.2000	12598	983.000.000	Şahin Tek. Makine, Trabzon



**Ek 20. Tesadüfi Olarak Seçilen Duran Varlık Faturalarının Denetimi Çalışma Kağıdı
Örneği**

Fatura tarihi	Fatura no	Fatura Tutarı	Kontrol Parafı tamam mı?	Günlük deftere kaydedilmiş mi?	Doğrulandı mı?	Gerçek mi?	
19.5.2000	226866	450.000.000					
29.7.2000	650295	2.081.450.000					
26.6.2000	136562	2.280.000.000					
25.8.2000	577	20.000.000.000					
29.9.2000	65141	19.768.129.920					
5.9.2000	160942	217.650.000					
23.10.2000	114378	15.000.000.000					
9.11.2000	12598	983.000.000					



57	Ahmet Kaval	760,00	134.829	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272567,2	968.009
58	Osman Altıntaş	770,00	134.829	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272567,2	968.009
				480	80	2.068.970.240	85.200.000	27.600.000	2.149.770.340	16.148.000	2.496.000	419200196,8	64.493.107
	Mayıs			1732	712	9887333368	514791080	267395640	10639619390	150.676.391	23168599,6	207960399	318.760.939

		Saat ücret	çalışma süre	Fazla mesai	Normal ücret	F.Mesai	Zarar	Top. Yık	#DEĞERİ	#DEĞERİ	#DEĞERİ	#DEĞERİ	
1	Zeki Hacıahmetoğlu	730,20	1.261.560	30	8	302.772.000	10.092.400	5.048.200	317.910.600	2.962.027	454.169	61992967	9.537.319
2	Alaaddin Şentürk	760,00	1.204.060	30	0	288.972.000	0	0	288.972.000	0	0	56349540	8.669.160
3	Mehmet Telmezci	770,00	1.062.600	30	8	266.024.000	8.500.800	4.250.400	267.776.200	2.498.494	362.636	62216164	6.893.266
4	Ali Kemal Bıçak	770,00	977.600	30	8	234.600.000	7.820.000	3.910.000	246.330.000	2.297.350	361.900	49034360	7.389.900
5	Cemal Başkan	770,00	977.600	30	8	234.600.000	7.820.000	3.910.000	246.330.000	2.297.350	361.900	49034360	7.389.900
6	A.Kadir Yıldız	770,00	977.600	30	8	234.600.000	7.820.000	3.910.000	246.330.000	2.297.350	361.900	49034360	7.389.900
7	Süleyman Yayla	760,00	829.160	31	32	205.629.200	26.632.800	13.266.400	245.428.400	7.760.844	1.193.978	47898638	7.262.852
8	Ahmet Eyyüboğlu	760,00	829.160	30	24	198.996.000	19.899.600	9.949.800	229.845.400	5.820.633	895.482	44624933	6.865.362
9	Ali Bircel	760,00	829.160	31	32	205.629.200	26.632.800	13.266.400	245.428.400	7.760.844	1.193.978	47898638	7.262.852
10	Yavuz Başkan	720,10	829.160	31	32	205.629.200	26.632.800	13.266.400	245.428.400	7.760.844	1.193.978	47898638	7.262.852
11	Enel İnel	720,10	829.160	31	32	205.629.200	26.632.800	13.266.400	245.428.400	7.760.844	1.193.978	47898638	7.262.852
12	Yüksel Özlük	720,11	829.160	31	18	204.629.200	13.266.400	6.633.200	225.528.900	3.890.422	596.988	43978116	6.768.064
13	Kadın Çiğir	770,80	829.160	30	8	198.996.000	6.633.200	3.316.600	208.945.800	1.940.211	298.494	40744431	6.268.374
14	H.Aİ Tokul	770,00	829.160	30	8	198.996.000	6.633.200	3.316.600	208.945.800	1.940.211	298.494	40744431	6.268.374
15	Vedat Başkan	770,00	829.160	30	8	198.996.000	6.633.200	3.316.600	208.945.800	1.940.211	298.494	40744431	6.268.374
16	Ekrem Yılmaz	730,33	829.160	31	16	205.629.200	13.266.400	6.633.200	225.528.900	3.890.422	596.988	43978116	6.768.064
17	Heldi baki	730,33	829.160	31	16	205.629.200	13.266.400	6.633.200	225.528.900	3.890.422	596.988	43978116	6.768.064
18	İsmail Karadeniz	770,00	829.160	30	8	198.996.000	6.633.200	3.316.600	208.945.800	1.940.211	298.494	40744431	6.268.374
19	Kalp Baki	770,00	829.160	30	8	198.996.000	6.633.200	3.316.600	208.945.800	1.940.211	298.494	40744431	6.268.374
20	Ali Baki	720,12	829.160	31	40	205.629.200	33.166.000	16.583.000	255.378.200	9.701.635	1.492.470	49799749	7.691.346
21	Ayşe Ayhan	770,00	802.700	30	8	192.648.000	6.421.600	3.210.800	202.280.400	1.878.319	288.972	39448479	6.068.412
22	Mehmet Baki	720,14	796.226	31	32	197.216.000	26.447.200	12.723.600	236.386.800	7.443.206	1.148.124	40900387	7.261.894
23	Neşat Karadeniz	730,37	761.300	31	40	188.802.400	30.482.000	16.228.000	234.460.400	9.907.210	1.370.340	46723878	7.264.412
24	Abdullah Güneydin	770,00	761.300	30	32	182.712.000	24.361.600	12.180.800	219.254.400	7.125.768	1.096.272	42764608	6.577.632
25	Seyfedin Yılmaz	720,10	727.960	31	40	180.631.600	29.118.000	14.869.000	224.208.600	8.517.016	1.310.310	43720677	6.728.268
26	Ömer Tokul	720,11	727.375	31	16	180.389.000	11.638.000	5.819.000	197.846.000	3.404.116	623.710	36979970	5.635.390
27	Ekrem Kesim	770,00	727.375	31	16	180.389.000	11.638.000	5.819.000	197.846.000	3.404.116	623.710	36979970	5.635.390
28	Erolcan Bircel	730,3980 a	727.375	23	8	133.637.000	5.819.000	2.909.500	142.565.500	1.702.058	261.885	27800273	4.276.965
29	Mehmet Baki	720,12	693.460	31	32	171.976.600	22.190.400	11.095.200	205.262.200	6.490.692	996.568	40026394	6.157.933
30	Bilge Fatmaoğlu	720,12	693.460	31	32	171.976.600	22.190.400	11.095.200	205.262.200	6.490.692	996.568	40026394	6.157.933
31	İsmail Halo Topal	720,11	658.870	31	40	183.399.760	26.364.800	13.177.400	223.931.960	7.708.779	1.168.968	39571732	6.087.959
32	İbrahim Küp	720,11	658.870	31	40	183.399.760	26.364.800	13.177.400	223.931.960	7.708.779	1.168.968	39571732	6.087.959
33	Hazret Özdemir	720,11	626.178	31	16	186.291.400	10.918.800	5.009.400	170.319.600	2.390.499	490.846	33212822	6.109.880
34	İsmail Karadeniz	730,39	626.178	31	24	183.291.400	15.026.200	7.514.100	177.833.700	4.395.749	678.269	34977015	6.336.011
35	İsmail Türoven	730,39	626.178	31	32	183.291.400	20.037.600	10.018.800	195.347.800	5.960.998	901.892	36142821	5.960.434
36	İlhan Karadeniz	730,39	626.178	31	8	183.291.400	5.009.400	2.504.700	183.800.500	1.465.250	228.423	31747072	4.894.166
37	Cemal Yıldırım	720,10	626.178	31	40	183.291.400	26.047.000	12.623.500	192.861.900	7.328.249	1.127.115	37608070	5.768.887
38	esraf baki	720,12	626.178	31	24	183.291.400	16.028.200	7.514.100	177.833.700	4.395.749	678.269	34977015	6.336.011
39	İsmail Baki	730,39	626.178	31	8	183.291.400	4.738.000	2.369.000	189.267.000	1.385.866	213.210	29103166	4.477.410
40	Meryem Aygün	730,37	626.178	30	8	126.132.000	4.204.400	2.102.200	132.438.600	1.229.707	189.198	29826527	3.373.159
41	Can Aydın	770,00	644.813	30	0	130.766.120	0	0	130.766.120	0	0	26497248	3.922.894
42	Şükriye Yıldız	770,00	622.230	31	0	144.398.000	0	0	144.398.000	0	0	29167810	4.331.940
				1277	616	7.972.028.840	615.312.600	307.858.300	8.894.996.540	179.979.936	27.899.067	1734824130	266.949.866
										0	0	0	0
43	Mehmet Baki	770,00	2.932.000	30	0	602.080.000	0	0	602.080.000	0	0	97906600	16.982.400
44	A.Rafik Yıldız	770,00	1.395.000	30	0	334.800.000	0	0	334.800.000	0	0	62286000	10.944.000
45	Yılmaz Şeref	770,00	1.220.000	30	8	282.808.000	9.760.000	4.880.000	307.448.000	2.864.600	439.200	59560900	9.233.200
46	Asım Baki	770,00	940.000	30	8	291.600.000	6.720.000	3.360.000	301.680.000	1.566.600	302.400	41277600	6.302.400
47	Vehap Aygün	770,00	698.000	30	40	168.600.000	27.600.000	13.800.000	207.000.000	8.073.000	1.242.000	40366000	6.210.000
48	Serhatin Baki	720,10	698.000	30	40	168.600.000	27.600.000	13.800.000	207.000.000	8.073.000	1.242.000	40366000	6.210.000
49	Karaman Yayla	720,11	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	6879703,6	1.319.994
50	Mehmet Baki	720,12	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	6879703,6	1.319.994
51	A.Rafik Yıldız	720,13	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	6879703,6	1.319.994
52	Fatru Yayla	720,14	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	6879703,6	1.319.994
53	Kadir Yayla	730,39	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	6879703,6	1.319.994
54	Abdi Yayla	730,33	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	6879703,6	1.319.994
55	Musala Çoban	730,37	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	6879703,6	1.319.994
56	M.Şağıröglü	730,33	134.829	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272567,2	968.009
57	Ahmet Kaval	760,00	134.829	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272567,2	968.009
58	Osman Altıntaş	770,00	134.829	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272567,2	968.009
				460	96	2.068.970.240	71.660.000	36.840.000	2.174.490.240	20.968.400	3.228.600	434028598,8	68.234.707
				1767	912	10039966880	698992600	343496300	11069407190	200.940.336	309146667	2168049277	332.094.573

Haziran

		Saat ücret	çalışma süre	Fazla mesai	Normal ücret	F.Mesai	Zarar	Top. Yık	#DEĞERİ	#DEĞERİ	#DEĞERİ	#DEĞERİ	
1	Zeki Hacıahmetoğlu	730,20	1.261.560	30	8	302.772.000	10.092.400	5.048.200	317.910.600	2.962.027	454.169	61992967	9.537.319
2	Alaaddin Şent												

27	Elrak Kazan	770,00	727,375	30	0	174.570.000	5.519.000	2.909.500	183.296.500	1.702.058	281.856	38743207,5	5.498.068
28	Erdoğdu Birtici	730,35500 a	727,375	30	0	174.570.000	0	0	174.570.000	0	0	34041160	5.237.100
2930	Muhammet Beki	720,12	693,450	30	24	166.429.000	16.642.800	8.321.400	191.392.200	4.869.019	748.926	37321479	6.741.766
31	Birgin Fatmaoğlu	720,12	693,450	30	24	166.429.000	16.642.800	8.321.400	191.392.200	4.869.019	748.926	37321479	5.741.766
32	İsmail Hakkı Topal	720,11	699,670	30	24	158.128.500	15.812.860	7.906.440	181.848.120	4.626.267	711.580	35460363,4	5.456.444
33	İbrahim Kutç	720,11	669,870	30	24	158.128.500	15.812.860	7.906.440	181.848.120	4.626.267	711.580	35460363,4	5.455.444
34	Hasan Özdemir	720,11	626,175	30	8	150.282.000	5.009.400	2.504.700	167.796.100	1.465.259	225.423	30770239,5	4.733.893
35	Rahmi Karadeniz	730,39	626,175	30	0	150.282.000	5.009.400	2.504.700	167.796.100	1.465.259	225.423	30770239,5	4.733.893
36	İsmail Tütümen	730,39	626,175	30	32	160.282.000	20.037.500	10.018.800	180.338.400	5.850.596	901.692	35168998	6.410.152
37	İbrahim Kadadanz	730,39	626,175	30	8	150.282.000	5.009.400	2.504.700	167.796.100	1.465.259	225.423	30770239,5	4.733.893
38	Cemal Yıldırım	720,10	626,175	30	24	160.282.000	16.228.200	7.514.100	173.824.300	4.295.749	678.259	33700738,5	5.184.729
39	esref beki	720,12	626,175	30	40	150.282.000	20.047.000	12.523.500	182.852.500	7.323.246	1.127.116	36631237,5	5.635.575
40	İbrahim Beki	730,39	592,250	30	0	142.140.000	4.738.000	2.369.000	149.247.000	1.385.566	213.210	29103165	4.477.410
41	Meryem Aygün	730,37	526,550	30	0	126.132.000	0	0	126.132.000	0	0	24890740	3.763.960
42	Cemil Aydın	770,00	644,813	30	0	130.765.120	0	0	130.765.120	0	0	26497246,4	3.922.854
43	Şükriye Yıldız	770,00	592,250	30	0	142.140.000	0	0	142.140.000	0	0	27717300	4.264.200
44	Ali Kemal Yılmaz	770,00	592,250	30	8	142.140.000	4.738.000	2.369.000	149.247.000	1.385.566	213.210	29103165	4.477.410
				1260	812	8.017.969.720	376.531.160	197.966.560	8.691.865.460	109.959.864	18.316.902	1673463763	257.455.964
												0	0
45	Mehmet Baş	770,00	2.205.000	30	0	529.200.000	0	0	529.200.000	0	0	103194000	16.876.000
46	A.Rafik Yıldız	770,00	1.488.000	30	0	351.600.000	0	0	351.600.000	0	0	69562000	10.548.000
47	Yılmaz Şerif	770,00	1.220.000	30	0	292.000.000	0	0	292.000.000	0	0	57906000	8.704.000
48	Asım Beki	770,00	940.000	30	0	201.600.000	0	0	201.600.000	0	0	39312000	6.048.000
49	Vehap Aygün	770,00	890.000	30	32	168.600.000	22.080.000	11.040.000	198.720.000	6.458.400	993.600	38750400	5.961.600
50	Şerafettin Beki	720,10	890.000	30	32	168.600.000	22.080.000	11.040.000	198.720.000	6.458.400	993.600	38750400	5.961.600
51	Karaman Yeyla	720,11	1.220.000	30	0	292.000.000	0	0	292.000.000	0	0	57906000	8.704.000
51	Karaman Yeyla	720,12	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8679703,6	1.319.964
50	Mehmet Beki	720,13	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8679703,6	1.319.964
51	A.Rafik Yıldız	720,14	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8679703,6	1.319.964
52	Fahri Yeyla	730,39	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8679703,6	1.319.964
53	Kadir Yeyla	730,33	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8679703,6	1.319.964
54	Abdi Yeyla	730,37	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8679703,6	1.319.964
56	Mustafa Coban	730,33	183.327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8679703,6	1.319.964
55	M.Sajitöğlü	760,00	134.029	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272667,2	968.009
57	Ahmet Kaval	770,00	134.029	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272667,2	968.009
58	Özmen Altınkay	770,00	134.029	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272667,2	968.009
				510	84	2.403.690.240	44.160.000	22.680.000	2.469.930.240	12.916.600	1.997.200	481636396,8	74.037.507
	Toplam			1.600	676	10.421.608.960	420.091.160	210.045.680	11.051.795.700	122.876.664	18.904.102	2185100162	331.503.871
												0	0
												0	0
												0	0
												0	0

Tecrüme

	Başt ücret	çalışma süresi	Fazla mesai	Normel ücret	F.Mesaj	Zarar	Top. Yık.	İDEĞERİ	İDEĞERİ	İDEĞERİ	İDEĞERİ	
Zaid Hacıoğlu	730,20	1.387.705	30	8	353.049.200	11.101.640	5.550.820	349.701.660	3.247.230	459.574	68191823,7	10.491.050
Abdül Şerif	760,00	1.324.455	30	0	317.869.200	0	0	317.869.200	0	0	61984494	9.536.076
Mehmet Tekteli	770,00	1.168.850	30	0	280.628.400	0	0	280.628.400	0	0	54702849	8.418.732
Ali Kemal Boçak	770,00	1.075.250	30	0	258.060.000	0	0	258.060.000	0	0	50321700	7.741.900
Cemal Başkan	770,00	1.075.250	30	0	258.060.000	0	0	258.060.000	0	0	50321700	7.741.900
A.Kadir Yıldız	770,00	1.075.250	30	0	258.060.000	0	0	258.060.000	0	0	50321700	7.741.900
Süleyman Yeyla	760,00	912.065	31	24	226.192.120	21.889.560	10.944.780	259.026.460	6.402.696	955.030	50510159,7	7.770.794
Ahmet Eyyuboğlu	760,00	912.065	31	16	226.192.120	14.593.040	7.298.020	248.081.600	4.268.464	656.597	4377527,6	7.442.450
Ali Birtici	760,00	912.065	31	24	226.192.120	21.889.560	10.944.780	259.026.460	6.402.696	955.030	50510159,7	7.770.794
Tevfik Başcan	720,10	912.065	31	32	226.192.120	29.186.060	14.593.040	269.971.240	6.536.928	1.313.374	52644391,6	8.893.137
Erol İbnci	720,10	912.065	31	40	226.192.120	36.482.500	18.241.300	280.916.020	10.671.161	1.841.717	54778623,9	8.427.481
Yüksel Özcan	720,11	912.065	31	24	226.192.120	21.889.560	10.944.780	259.026.460	6.402.696	955.030	50510159,7	7.770.794
Kadın Çingir	770,00	912.065	30	0	218.896.600	0	0	218.896.600	0	0	42684642	6.568.868
HAR Tokuz	770,00	912.065	30	0	218.896.600	0	0	218.896.600	0	0	42684642	6.568.868
Vedat Başkan	770,00	912.065	30	0	218.896.600	0	0	218.896.600	0	0	42684642	6.568.868
Ekrem Yılmaz	730,33	912.065	31	16	226.192.120	14.593.040	7.298.020	248.081.600	4.268.464	656.597	4377527,6	7.442.450
Hakkı Beki	730,33	912.065	31	8	226.192.120	7.298.020	3.648.260	237.138.600	2.134.232	328.343	48241695,5	7.114.107
İsmail Karadeniz	770,00	912.065	30	0	218.896.600	0	0	218.896.600	0	0	42684642	6.568.868
Kalp Beki	770,00	912.065	30	0	218.896.600	0	0	218.896.600	0	0	42684642	6.568.868
Ali Beki	720,12	912.065	31	48	226.192.120	43.779.120	21.889.560	291.960.800	12.805.393	1.970.060	56812856	8.726.824
Ayşe Ayhan	770,00	912.065	30	0	218.896.600	0	0	218.896.600	0	0	42684642	6.568.868
Mehmet Beki	720,14	974.749	31	40	216.937.504	34.989.520	17.494.960	269.422.384	10.234.582	1.574.546	52337364,8	8.082.572
Neşat Karadeniz	730,37	837.430	31	40	207.662.640	33.497.208	16.748.800	257.928.440	9.797.931	1.507.374	50296545,8	7.737.853
Abdullah Güneydin	770,00	837.430	30	32	200.983.200	26.797.760	13.398.860	241.179.840	7.938.345	1.208.989	47030060,8	7.238.395
Şerafettin Yılmaz	720,10	800.748	31	24	198.684.780	19.217.880	9.608.940	227.411.580	5.821.238	864.806	44349258,1	8.322.347
Ömer Topal	720,11	800.748	31	24	198.684.780	19.217.880	9.608.940	227.411.580	5.821.238	864.806	44349258,1	8.322.347
Elrak Kazan	770,00	800.748	31	32	198.684.780	26.803.616	12.801.808	238.833.448	7.489.059	1.182.163	4618222,36	7.186.003
Erdoğdu Birtici	730,35500 a	800,113	24	16	183.621.696	12.901.808	6.400.904	172.824.408	3.744.528	576.881	33700739,5	5.184.732
Muhammet Beki	720,12	762.795	31	48	189.173.168	36.514.160	18.207.080	244.094.400	10.789.542	1.847.847	47698408	7.322.832
Birgin Fatmaoğlu	720,12	762.795	31	48	189.173.168	36.514.160	18.207.080	244.094.400	10.789.542	1.847.847	47698408	7.322.832
İsmail Hakkı Topal	720,11	726.897	31	48	180.012.536	34.841.136	17.420.568	232.274.240	10.191.032	1.667.881	46293475,8	6.968.227
İbrahim Kutç	720,11	726.897	31	40	180.012.536	29.034.280	14.517.140	223.563.956	8.492.527	1.306.543	43694971,42	6.706.919
Hasan Özdemir	720,11	688.793	31	24	170.820.664	16.531.032	8.265.516	195.617.212	4.835.327	743.896	38146366,34	5.868.616
Rahmi Karadeniz	730,39	688.793	31	16	170.820.664	11.020.688	5.510.344	187.351.696	3.223.501	496.531	36533598,72	6.828.051
İsmail Tütümen	730,39	688.793	31	32	170.820.664	22.041.376	11.020.688	203.862.728	6.447.102	991.862	39757181,56	6.116.462
İbrahim Kadadanz	730,39	688.793	31	16	170.820.664	11.020.688	5.510.344	187.351.696	3.223.501	496.531	36533598,72	6.828.051
Cemal Yıldırım	720,10	688.793	31	24	170.820.664	16.531.032	8.265.516	195.617.212	4.835.327	743.896	38146366,34	5.868.616
esref beki	720,12	688.793	31	48	170.820.664	33.062.064	16.531.032	220.413.760	9.6			

54	Abdi Yeyla	730,37	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,8	1.319.954
55	Mustafa Coban	730,33	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,6	1.319.954
56	M.Sağiroğlu	760,00	134,029	30	0	32.168.960	0	0	32.168.960	0	0	6272567,2	965.009
57	Atınal Kaval	770,00	134,029	30	0	32.168.960	0	0	32.168.960	0	0	6272567,2	965.009
58	Osman Altınbaş	770,00	134,029	30	0	32.168.960	0	0	32.168.960	0	0	6272567,2	965.009
				510	72	2.603.510.240	54.648.000	27.324.000	2.686.592.240	15.994.540	2.459.160	623666036,8	80.667.467
				1788	872	11372837744	701982032	350991016	12425810792	206.328.744	31589191,44	2423033104	372.774.324

Ağustos

		Baak ücret	çalışma süre	Fazla mesai	Normal ücret	F.Mesai	Zarar	Top. Yük	İDEĞERİ	İDEĞERİ	İDEĞERİ	İDEĞERİ	
Zeki Hacıismetloğlu	730,20	1.387.705	30	0	333.049.200	0	0	333.049.200	0	0	64944694	9.991.478	
Alaattin Şentürk	760,00	1.324.455	30	0	317.869.200	0	0	317.869.200	0	0	61994494	9.536.076	
Mehmet Tekmeç	770,00	1.169.960	30	0	280.528.400	0	0	280.528.400	0	0	54702848	8.418.792	
Ali Kemal Bıçak	770,00	1.075.250	30	0	258.060.000	0	0	258.060.000	0	0	50321700	7.741.800	
Cemal Başkan	770,00	1.075.250	30	0	258.060.000	0	0	258.060.000	0	0	50321700	7.741.800	
A.Kadir Yıldız	770,00	1.075.250	30	0	258.060.000	0	0	258.060.000	0	0	50321700	7.741.800	
Süleyman Yeyla	760,00	912.065	30	32	218.895.600	29.198.080	14.593.040	262.674.720	8.536.928	1.313.374	51221670,4	7.880.242	
Atınal Eytuboğlu	760,00	912.065	30	24	218.895.600	21.889.560	10.944.760	251.729.940	6.402.696	985.030	49087338,3	7.551.898	
Ali Bircin	760,00	912.065	30	32	218.895.600	29.198.080	14.593.040	262.674.720	8.536.928	1.313.374	51221670,4	7.880.242	
Tevfik Başkan	720,10	912.065	30	24	218.895.600	21.889.560	10.944.760	251.729.940	6.402.696	985.030	49087338,3	7.551.898	
Erol İnceci	720,10	912.065	30	24	218.895.600	21.889.560	10.944.760	251.729.940	6.402.696	985.030	49087338,3	7.551.898	
Yüksel Özlük	720,11	912.065	30	24	218.895.600	21.889.560	10.944.760	251.729.940	6.402.696	985.030	49087338,3	7.551.898	
Kadem Çiğir	770,00	912.065	30	0	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
H.Ali Tokat	770,00	912.065	30	0	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
Vedat Başkan	770,00	912.065	30	0	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
Etkem Yılmaz	730,33	912.065	30	60	218.895.600	54.723.920	27.361.950	300.981.450	16.006.741	2.462.576	58691382,75	9.029.444	
Halko baki	730,33	912.065	30	60	218.895.600	54.723.920	27.361.950	300.981.450	16.006.741	2.462.576	58691382,75	9.029.444	
İsmet Karadeniz	770,00	912.065	30	0	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
Katip Baki	770,00	912.065	30	0	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
Ali Baki	720,12	912.065	30	58	218.895.600	51.079.640	26.537.820	295.699.060	14.338.625	2.298.404	67624265,7	9.865.272	
Ayşe Ayhan	770,00	912.065	30	0	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
Mehmet Baki	720,14	912.065	30	24	218.895.600	21.889.560	10.944.760	251.729.940	6.402.696	985.030	49087338,3	7.551.898	
Neşet Karadeniz	730,37	897.430	30	32	200.983.200	28.797.760	13.399.960	241.179.940	7.938.349	1.205.999	47030069,8	7.235.399	
Abdulah Güneyim	770,00	837.430	30	24	200.983.200	20.896.320	10.948.160	231.130.580	5.978.769	934.424	45070482,5	6.933.920	
Seyfettin Yılmaz	720,10	800.745	30	24	192.178.800	19.217.880	9.800.940	221.005.620	5.621.230	884.805	43099895,9	6.830.169	
Ömer Tokat	720,11	800.113	30	16	192.027.120	12.901.888	6.400.900	211.229.932	3.744.829	676.081	41189617,24	6.386.896	
Etkem Keleş	770,00	800.113	30	24	192.027.120	19.202.712	9.801.356	220.831.188	6.818.789	884.122	4306281,68	6.824.966	
Erdogan Bircin	730,398801 a	800.113	24	24	163.621.696	19.202.712	9.801.356	192.425.764	5.618.783	984.122	38573023,98	5.472.773	
Muhammed Baki	720,12	762.795	30	58	183.070.800	42.718.820	21.368.260	247.148.580	12.494.682	1.922.243	48193368,1	7.414.367	
Birgin Fetahoğlu	720,12	762.795	30	66	183.070.800	42.718.820	21.368.260	247.148.580	12.494.682	1.922.243	48193368,1	7.414.367	
İsmet Halil Topal	720,11	725.857	30	32	174.206.680	23.227.424	11.613.712	209.046.816	6.794.022	1.048.234	40764129,12	6.271.404	
İbrahim Kutup	720,11	725.857	30	32	174.206.680	23.227.424	11.613.712	209.046.816	6.794.022	1.048.234	40764129,12	6.271.404	
Hassan Özdemir	720,11	688.793	30	32	168.310.320	22.041.376	11.020.688	198.372.384	6.447.102	991.882	3862814,88	5.961.172	
Rafiki Karadeniz	730,39	688.793	30	8	165.310.320	2.785.172	173.075.836	1.511.776	247.968	33847289,02	5.287.275		
İsmet Türkeren	730,39	688.793	30	24	168.310.320	16.831.032	8.268.816	190.108.968	4.835.327	743.696	37070389,26	5.703.206	
İhan Kadadeniz	730,39	688.793	30	8	165.310.320	5.510.344	2.785.172	173.075.836	1.511.776	247.968	33847289,02	5.287.275	
Cemal Yıldırım	720,10	688.793	30	32	165.310.320	22.041.376	11.020.688	198.372.384	6.447.102	991.882	3862814,88	5.961.172	
esref baki	720,12	688.793	30	40	165.310.320	27.061.720	13.770.960	208.637.900	9.058.878	1.239.827	40294350,6	6.193.137	
İbrahim Baki	730,39	651.478	30	0	158.354.000	0	0	158.354.000	0	0	30489030	4.690.620	
Mehmet Aygün	730,37	599.296	30	0	143.830.000	0	0	143.830.000	0	0	28047006	4.314.324	
Cemal Aydın	770,00	500.000	30	0	120.000.000	0	0	120.000.000	0	0	23400000	3.500.000	
Şükriye Yıldız	770,00	688.793	30	0	165.310.320	0	0	165.310.320	0	0	32233812,4	4.859.310	
Ali Kemal Yılmaz	770,00	651.478	30	32	158.354.000	20.847.200	10.423.600	197.824.800	6.897.808	838.124	36886836	5.828.744	
				1294	866	8788039536	657688072	348792336	9834410344	204.943.668	31391364,24	1917711077	290.032.650
											0	0	0
Mehmet Baki	770,00	2.425.500	30	0	582.120.000	0	0	582.120.000	0	0	113813400	17.463.500	
A.Rafik Yıldız	770,00	1.611.560	30	0	388.780.000	0	0	388.780.000	0	0	78418200	11.602.600	
Yılmaz Şerif	770,00	1.342.000	30	8	322.080.000	10.738.000	5.368.000	338.184.000	3.140.280	483.120	65948880	10.145.520	
Aam Baki	770,00	924.000	30	8	221.760.000	7.392.000	3.898.000	232.848.000	2.182.160	332.640	45405360	6.985.440	
Veşap Aygün	770,00	759.000	30	32	182.160.000	24.288.000	12.144.000	218.592.000	7.104.240	1.092.960	42625440	6.587.760	
Şerafettin Baki	720,10	769.000	30	18	182.160.000	12.144.000	6.072.000	200.376.000	3.852.120	648.488	39079320	6.011.280	
49 Karaman Yeyla	720,11	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,6	1.319.954	
60 Mehmet Baki	720,12	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,8	1.319.954	
51 A.Rafik Yıldız	720,13	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,6	1.319.954	
52 Fahri Yeyla	720,14	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,8	1.319.954	
53 Kadri Yeyla	730,39	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,8	1.319.954	
54 Abdi Yeyla	730,33	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,6	1.319.954	
55 Mustafa Coban	730,37	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,6	1.319.954	
56 M.Sağiroğlu	730,33	134,029	30	0	32.168.960	0	0	32.168.960	0	0	6272567,2	965.009	
57 Atınal Kaval	760,00	134,029	30	0	32.168.960	0	0	32.168.960	0	0	6272567,2	965.009	
58 Osman Altınbaş	770,00	134,029	30	0	32.168.960	0	0	32.168.960	0	0	6272567,2	965.009	
				480	64	2.281.830.240	54.560.000	27.380.000	2.363.370.240	16.958.800	2.458.200	46087198,0	70.991.107
				1764	920	11089589776	782146872	376072936	1219798984	220.002.848	33846584,24	2378888774	365.933.858

Eylül

		Baak ücret	çalışma süre	Fazla mesai	Normal ücret	F.Mesai	Zarar	Top. Yük	İDEĞERİ	İDEĞERİ	İDEĞERİ	İDEĞERİ
Zeki Hacıismetloğlu	730,20	1.387.705	30	0	333.049.200	0	0	333.049.200	0	0	64944694	9.991.478
Alaattin Şentürk	760,00	1.324.455	30	0	317.869.200	0	0	317.869.200	0	0	61994	

Asım Bald	770,00	924.000	30	221.760.000	0	0	221.760.000	0	0	4324.3200	8.852.600	
Yakup Aygün	770,00	759.000	16	97.102.000	0	0	97.102.000	0	0	18944640	2.914.660	
Şerafettin Bald	720,10	759.000	9	84.849.000	0	0	84.849.000	0	0	16868360	1.639.440	
49 Karaman Yayla	720,11	183.327	30	0	43.999.460	0	0	43.999.460	0	0	8979703,6	1.319.954
50 Mehmet Bald	720,12	183.327	30	0	43.999.460	0	0	43.999.460	0	0	8979703,6	1.319.954
51 A.Rafik Yıldız	720,13	183.327	30	0	43.999.460	0	0	43.999.460	0	0	8979703,6	1.319.954
52 Fatih Yayla	720,14	183.327	30	0	43.999.460	0	0	43.999.460	0	0	8979703,6	1.319.954
53 Kadri Yayla	730,39	183.327	30	0	43.999.460	0	0	43.999.460	0	0	8979703,6	1.319.954
54 Abdül Yayla	730,33	183.327	30	0	43.999.460	0	0	43.999.460	0	0	8979703,6	1.319.954
55 Mustafa Çoban	730,37	183.327	30	0	43.999.460	0	0	43.999.460	0	0	8979703,6	1.319.954
56 M.Sağıroğlu	730,33	134.029	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272567,2	965.009
57 Ahmet Kaval	760,00	134.029	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272567,2	965.009
58 Osman Altıntaş	770,00	134.029	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272567,2	965.009
			446	0	2060130240	0	0	2060130240	0	0	401720396,8	61.603.307
			1783	696	11011684840	622033216	261016608	11794724684	162.694.716	23491494,72	2299973269	353.942.040

Kasım

	Saat ücret	çalışma süresi	Fazla mesai	Normal ücret	F.Mesai	Zarar	Top. Yık	#DEĞERİ	#DEĞERİ	#DEĞERİ	#DEĞERİ	
Zeki Hacıhalıoğlu	730,20	1.387.705	30	333.049.200	0	0	333.049.200	0	0	84944494	9.991.478	
Abdül Şanti	760,00	1.324.456	30	317.869.200	0	0	317.869.200	0	0	61804494	9.538.076	
Mehmet Tekneli	770,00	1.168.860	30	280.626.400	0	0	280.626.400	0	0	64702648	8.415.792	
Ali Kemal Bıçak	770,00	1.075.250	30	258.060.000	0	0	258.060.000	0	0	60321700	7.741.800	
Cemal Başkan	770,00	1.075.250	30	258.060.000	0	0	258.060.000	0	0	60321700	7.741.800	
A.Kadir Yıldız	770,00	1.075.250	30	258.060.000	0	0	258.060.000	0	0	60321700	7.741.800	
Süleyman Yayla	760,00	912.065	30	218.895.600	34.482.600	18.241.300	273.619.500	10.671.161	1.641.717	53366002,8	8.209.385	
Ahmet Eyüboğlu	760,00	912.065	30	218.895.600	29.188.080	14.593.040	262.674.720	8.636.920	1.313.374	51221070,4	7.862.242	
Ali İkinci	760,00	912.065	30	218.895.600	21.889.660	10.944.780	251.729.940	6.402.696	985.030	49087338,3	7.561.898	
Tevfik Başkan	720,10	912.065	30	18	218.895.600	14.593.040	7.296.520	240.786.160	4.268.464	666.687	46953106,2	7.223.565
Erol İkinci	720,10	912.065	30	16	218.895.600	14.593.040	7.296.520	240.786.160	4.268.464	666.687	46953106,2	7.223.565
Yüksel Özlük	720,11	912.065	30	16	218.895.600	14.593.040	7.296.520	240.786.160	4.268.464	666.687	46953106,2	7.223.565
Kadem Çiğir	770,00	912.065	30	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
H.Ali Tokul	770,00	912.065	30	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
Vedat Başkan	770,00	912.065	30	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
Erolun Yılmaz	730,33	912.065	30	0	218.895.600	7.296.520	3.648.260	229.840.380	2.134.232	329.343	44816874,1	6.896.211
Haldun Bald	730,33	912.065	30	0	218.895.600	7.296.520	3.648.260	229.840.380	2.134.232	329.343	44816874,1	6.896.211
İsmail Karadeniz	770,00	912.065	30	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
Kalp Bald	770,00	912.065	30	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
Ali Bald	720,12	912.065	30	32	218.895.600	29.188.080	14.593.040	262.674.720	8.636.920	1.313.374	51221070,4	7.862.242
Ayşe Ayhan	770,00	912.065	30	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
Mehmet Bald	720,14	912.065	30	24	218.895.600	21.889.660	10.944.780	251.729.940	6.402.696	985.030	49087338,3	7.561.898
Neşat Karadeniz	730,37	837.430	30	24	209.893.200	20.998.320	10.949.160	231.130.680	8.879.789	904.424	48070682,6	6.933.920
Abdullah Günaydin	770,00	837.430	30	20	209.893.200	23.448.040	11.724.020	228.156.260	8.868.002	1.065.162	46026277,7	7.094.058
Ömer Tokul	720,11	800.113	30	16	192.027.120	12.801.608	6.400.904	211.229.632	3.744.828	576.081	4119817,24	6.336.996
Erolun Kasım	770,00	800.113	30	40	192.027.120	32.004.520	16.002.260	240.033.900	5.361.322	1.440.203	4690610,5	7.201.517
Erdogan İkinci	730,39Siz e	800.113	24	8	183.621.896	6.400.904	3.200.452	183.223.252	1.872.284	288.041	3182286,14	4.896.892
Muhammed Bald	720,12	762.796	30	40	183.070.800	30.511.600	15.258.900	229.839.500	8.924.702	1.373.031	44623507,5	6.896.165
Erolun Fezalıoğlu	720,12	762.796	30	24	183.070.800	19.207.880	9.193.940	210.631.420	6.394.821	823.819	41093626,9	6.316.943
İsmail Halil Topal	720,11	726.267	30	48	174.205.680	34.841.136	17.420.568	226.467.384	10.191.032	1.567.661	44181139,98	6.794.422
İbrahim Küçük	720,11	726.267	30	32	174.205.680	24.227.424	11.813.712	209.046.616	6.794.822	1.048.234	40784128,12	6.271.404
Hesen Özdemir	720,11	688.793	30	16	165.310.320	11.020.688	5.510.344	181.841.352	3.223.551	495.931	35483903,64	5.485.241
Rahmet Karadeniz	730,39	688.793	30	16	165.310.320	11.020.688	5.510.344	181.841.352	3.223.551	495.931	35483903,64	5.485.241
İsmail Türker	730,39	688.793	30	24	165.310.320	19.631.032	8.266.516	190.106.868	4.936.327	743.896	37070639,26	5.703.206
Bhan Karadeniz	730,39	688.793	30	30	165.310.320	16.531.032	8.266.516	190.106.868	4.936.327	743.896	37070639,26	5.703.206
Cemal Yıldırım	720,10	688.793	30	24	165.310.320	16.531.032	8.266.516	190.106.868	4.936.327	743.896	37070639,26	5.703.206
efraf bald	720,12	688.793	30	48	165.310.320	33.062.064	16.531.032	214.903.416	9.870.654	1.487.793	41908196,12	6.447.102
İbrahim Bekir	730,39	651.475	30	16	166.364.000	10.423.600	5.211.800	171.889.400	3.048.603	469.802	33637933	5.159.802
Meryem Aygün	730,37	599.296	30	0	143.830.800	4.794.360	2.397.180	161.022.340	1.402.360	216.746	29449356,3	4.530.870
Cemal Aydın	770,00	500.000	30	0	120.000.000	0	0	120.000.000	0	0	23400000	3.500.000
Şakir Yıldız	770,00	688.793	30	0	166.310.320	0	0	166.310.320	0	0	32235612,4	4.969.310
Ali Kemal Yılmaz	770,00	601.475	30	0	106.364.000	5.211.800	2.605.900	164.171.700	1.824.482	204.031	32013461,4	4.825.151
			1294	636	8698660736	607242334	293621168	9326724240	148.368.383	22825905,12	1824561227	282.701.727

Aralık

	Saat ücret	çalışma süresi	Fazla mesai	Normal ücret	F.Mesai	Zarar	Top. Yık	#DEĞERİ	#DEĞERİ	#DEĞERİ	#DEĞERİ	
Zeki Hacıhalıoğlu	730,20	1.387.705	30	333.049.200	0	0	333.049.200	0	0	84944494	9.991.478	
Abdül Şanti	760,00	1.324.456	30	317.869.200	0	0	317.869.200	0	0	61804494	9.538.076	
Mehmet Tekneli	770,00	1.168.860	30	280.626.400	0	0	280.626.400	0	0	64702648	8.415.792	
Ali Kemal Bıçak	770,00	1.075.250	30	258.060.000	0	0	258.060.000	0	0	60321700	7.741.800	
Cemal Başkan	770,00	1.075.250	30	258.060.000	0	0	258.060.000	0	0	60321700	7.741.800	
A.Kadir Yıldız	770,00	1.075.250	30	258.060.000	0	0	258.060.000	0	0	60321700	7.741.800	
Süleyman Yayla	760,00	912.065	30	218.895.600	34.482.600	18.241.300	273.619.500	10.671.161	1.641.717	53366002,8	8.209.385	
Ahmet Eyüboğlu	760,00	912.065	30	218.895.600	29.188.080	14.593.040	262.674.720	8.636.920	1.313.374	51221070,4	7.862.242	
Ali İkinci	760,00	912.065	30	16	218.895.600	14.593.040	7.296.520	240.786.160	4.268.464	666.687	46953106,2	7.223.565
Tevfik Başkan	720,10	912.065	30	16	218.895.600	14.593.040	7.296.520	240.786.160	4.268.464	666.687	46953106,2	7.223.565
Erol İkinci	720,10	912.065	30	8	218.895.600	7.296.520	3.648.260	229.840.380	2.134.232	329.343	44816874,1	6.896.211
Yüksel Özlük	720,11	912.065	30	8	218.895.600	7.296.520	3.648.260	229.840.380	2.134.232	329.343	44816874,1	6.896.211
Kadem Çiğir	770,00	912.065	30	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	
H.Ali Tokul	770,00	912.065	30	218.895.600	0	0	218.895.600	0	0	42684642	6.566.868	

Yusuf Bektaş	770,00	912,066	30		218.896.600	0	0	218.896.600	0	0	42684442	6.668.668
Ekinçi Yılmaz	730,33	912,066	30	8	218.896.600	7.236.220	3.840.260	229.840.380	2.134.232	328.343	44818874,1	6.668.211
Hakkı Bektaş	730,33	912,066	30	8	218.896.600	7.236.220	3.840.260	229.840.380	2.134.232	328.343	44818874,1	6.668.211
İsmail Karadeniz	770,00	912,066	30		218.896.600	0	0	218.896.600	0	0	42684442	6.668.668
Kalp Bektaş	770,00	912,066	30		218.896.600	0	0	218.896.600	0	0	42684442	6.668.668
Ali Bektaş	720,12	912,066	30	16	218.896.600	4.593.640	7.296.520	240.765.160	4.268.464	666.667	46963106,2	7.223.666
Ayşe Ayhan	770,00	912,066	30		218.896.600	0	0	218.896.600	0	0	42684442	6.668.668
Mehmet Bektaş	720,14	912,066	30	16	218.896.600	4.593.640	7.296.520	240.765.160	4.268.464	666.667	46963106,2	7.223.666
Nesat Karadeniz	730,37	912,066	30	16	200.963.200	3.338.688	6.639.440	221.081.620	3.819.172	602.950	43110896,4	6.632.446
Abdülaziz Gözaydın	770,00	912,066	30	28	200.963.200	21.446.840	11.724.020	236.166.260	6.668.662	1.058.162	46008276,7	7.064.668
Ömer Tokat	720,11	912,066	30	16	192.027.120	2.981.808	6.400.904	211.228.632	3.744.628	676.081	41189817,2	6.336.666
Elçin Köse	770,00	912,066	30	40	192.027.120	32.004.320	16.002.260	240.033.500	9.361.322	1.440.203	46906610,5	7.201.017
Erdogan Örsin	730,39	912,066	30	8	163.621.696	6.400.904	3.200.482	163.221.662	1.672.264	288.041	31828496,14	4.698.662
Muhammed Bektaş	720,12	912,066	30	48	183.070.600	30.511.506	16.256.960	228.638.600	8.824.702	1.373.031	44623507,5	6.668.166
Birajla Follahoğlu	720,12	912,066	30	24	183.070.600	9.397.938	9.163.540	210.631.420	6.354.821	823.819	41953628,9	6.316.943
İsmail Hacı Topal	720,11	912,066	30	32	174.286.680	23.227.424	11.613.712	209.046.816	6.794.622	1.046.234	40764129,12	6.271.404
İbrahim Kılıç	720,11	912,066	30	32	174.286.680	23.227.424	11.613.712	209.046.816	6.794.622	1.046.234	40764129,12	6.271.404
Mehmet Özdemir	720,11	912,066	30	16	165.310.320	11.020.688	5.510.344	181.841.362	3.223.661	496.631	35459063,64	5.465.241
Rafael Karadeniz	730,39	912,066	30	16	165.310.320	11.020.688	5.510.344	181.841.362	3.223.661	496.631	35459063,64	5.465.241
İsmet Türker	730,39	912,066	30	24	165.310.320	16.531.332	8.265.616	190.168.668	4.836.327	743.686	37079839,28	6.703.206
Bhan Karadeniz	730,39	912,066	30		165.310.320	0	0	165.310.320	0	0	32236612,4	4.969.310
Canal Yıldırım	720,10	912,066	30	24	165.310.320	16.531.332	8.265.616	190.168.668	4.836.327	743.686	37079839,28	6.703.206
esraf Bektaş	720,12	912,066	30	48	165.310.320	33.062.644	16.531.032	214.963.416	9.670.654	1.487.793	41908196,12	6.447.102
İbrahim Bektaş	730,39	912,066	30	16	165.310.320	11.020.688	5.510.344	181.841.362	3.223.661	496.631	35459063,64	5.465.241
Meryem Aygün	730,37	912,066	30	8	143.830.600	4.794.360	2.397.180	181.022.340	1.402.360	216.746	29449366,3	4.630.670
Canal Aygün	770,00	912,066	30		120.000.000	0	0	120.000.000	0	0	23408000	3.600.000
Şükriye Yıldız	770,00	912,066	30		165.310.320	0	0	165.310.320	0	0	32236612,4	4.969.310
Ali Kemal Yılmaz	770,00	912,066	30	8	156.364.000	5.211.600	2.605.800	164.171.708	1.624.482	234.531	32913461,5	4.928.161
			1254	648	895966736	430657024	216278512	9241696272	126.937.930	19378066,68	1802139773	277.268.668
												0
Mehmet Bektaş	770,00	2.430,000	30		563.200.000	0	0	563.200.000	0	0	113724000	17.498.000
A.Rafik Yıldız	770,00	1.611,668	30		386.760.000	0	0	386.760.000	0	0	75418200	11.602.600
Yılmaz Şeraf	770,00	1.342,000	30		322.080.000	0	0	322.080.000	0	0	62806600	9.662.400
Asım Bektaş	770,00	924,000	30		221.760.000	0	0	221.760.000	0	0	43243200	6.662.800
49 Karaman Yayla	720,10	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,6	1.319.964
50 Mehmet Bektaş	720,11	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,6	1.319.964
51 A.Rafik Yıldız	720,12	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,6	1.319.964
52 Fatih Yayla	720,13	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,6	1.319.964
53 Kadri Yayla	720,14	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,6	1.319.964
54 Abdül Yayla	730,39	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,6	1.319.964
55 Mustafa Çoban	730,33	183,327	30	0	43.998.480	0	0	43.998.480	0	0	8579703,6	1.319.964
56 M.Sarıoğlu	730,37	134,029	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272667,2	965.009
57 Ahmet Kaval	730,33	134,029	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272667,2	965.009
58 Osman Altıntaş	760,60	134,029	30	0	32.166.960	0	0	32.166.960	0	0	6272667,2	965.009
			420	0	191829240	0	0	191829240	0	0	37406696,8	67.648.707
			1674	648	10514150976	430657024	216278512	11163966612	126.937.930	19378066,68	2176197370	334.799.666

Emeklilik normal ücret											
Hes. No.	Fatura kesim tarihi	SSK İşveren	TTF İşveren	SSK İşv	TTF İşv						
720,10,1001	729.310.344	185.868.617	23.978.310	1.273.921.920	248.414.774	38.217.656					
720,11,1001	532.969.924	181.927.185	27.988.799	1.010.686.320	187.118.532	30.325.990					
720,12,1001	1.075.446.238	269.716.721	32.263.967	483.983.280	94.376.740	14.519.498					
720,13,1001		0	0	0	0	0					
720,14,1001	218.844.600	42.868.697	6.695.339	483.983.280	94.376.740	14.519.498					
720,15,1001		0	0	0	0	0					
730,10,1015	397.511.258	75.664.764	11.625.347	0	0	0					
730,11,1015	447.570.821	67.278.330	13.427.128	0	0	0					
730,12,1015	537.733.230	104.667.880	16.131.397	0	0	0					
730,13,1015	0	0	0	0	0	0					
730,14,1015	103.322.300	21.434.849	3.297.669	0	0	0					
730,20,1010		0	0	0	0	0					
730,20,1015	41.278.940	20.669.420	12.103.311	1.862.948	0	0					
730,33,1010	0	0	0	661.482.888	187.869.162	26.844.466					
730,33,1015	389.641.740	194.820.870	113.602.209	17.461.978	0	0					
730,37,1010		0	0	436.667.200	89.148.194	13.099.716					
730,37,1015	256.623.440	128.311.720	75.662.368	11.548.865	0	0					
730,39,1010		0	0	483.983.280	94.376.740	14.519.498					
730,39,1015	432.737.698	226.268.944	132.426.774	29.373.196	0	0					
760,00	648.728.960	324.363.480	189.782.636	29.192.713	353.836.660	68.990.129					
770,00	934.364.216	447.178.408	261.599.369	40.246.667	17.436.014.908	3.400.622.917					

Ek 22.KETAŞ A.Ş.ne Ait Elektrik Faturalarının Dökümü Çalışma Kağıdı Örneği

GÜM türü	Açıklama	Fatura tarihi	Fatura no	Fatura Tutarı	Satıcı Adresi
1.Diğer	Tedaş	30.6.2000	139.40	2.069.256.410	Tedaş, Vakfikebir
2.Diğer	Tedaş	31.7.2000	72000159	1.576.512.820	Tedaş, Vakfikebir
3.Diğer	Tedaş	31.8.2000	8.2.178	2.317.512.821	Tedaş Vakfikebir
4.Diğer	Tedaş	30.9.2000	9200199	2.158.572.649	Tedaş Vakfikebir
5.Diğer	Tedaş	31.10.2000	6058	1.816.820.513	Tedaş Vakfikebir
6.Diğer	Tedaş	30.11.2000	11.2.219	1.860.222.222	Tedaş Vakfikebir



Ek 23. KETAŞ A.Ş. ye Ait Belirlenen Elektrik Faturalarının Denetimi İle İlgili Çalışma Kağıdı Örneği

Fatura tarihi	Fatura no	Fatura Tutarı	Kontrol Parafları tamam mı?	Günlük deftere kaydedilmiş mi?	Doğrulandı mı?	Gerçek mi?	
30.6.2000	139.40	2.069.256.410					
31.7.2000	72000159	1.576.512.820					
31.8.2000	8.2.178	2.317.512.821					
30.9.2000	9200199	2.158.572.649					
31.10.2000	6058	1.816.820.513					
30.11.2000	11.2.219	1.860.222.222					



2000
KETAŞ A.Ş. İZMİR ŞİRKETİ
MÜHÜR

Ek 24. KETAŞ A.Ş. ye Ait Fuel Oil Alım Faturalarının Dökümü İle İlgili Çalışma Kağıdı Örneği

GÜM türü	Açıklama	Fatura tarihi	Fatura no	Fatura Tutarı	Miktar Litre	Satıcı Adresi
1.Enerji	Fuel Oil	29.1.2000	891903	1.556.704.274	15.040	Akkoyunlu Petrol
2.Enerji	Fuel Oil	4.2.2000	76643	1.690.977.607	15.254	Akkoyunlu Petrol
3.Enerji	Fuel Oil	21.2.2000	9212	1.794.302.564	15.856	Akkoyunlu Petrol
4.Enerji	Fuel Oil	28.2.2000	9219	1.591.017.949	8.630	Akkoyunlu Petrol
5.Enerji	Fuel Oil	5.3.2000	9224	1.222.153.846	10.800	Akkoyunlu Petrol
6.Enerji	Fuel Oil	28.3.2000	9236	1.992.372.650	17.090	Akkoyunlu Petrol
7.Enerji	Fuel Oil	10.4.2000	9250	1.824.495.726	15.650	Akkoyunlu Petrol
8.Enerji	Fuel Oil	17.5.2000	9270	1.732.179.487	14.750	Akkoyunlu Petrol
9.Enerji	Fuel Oil	19.5.2000	9273	1.695.774.359	14.440	Akkoyunlu Petrol
10.Enerji	Fuel Oil	26.5.2000	9280	1.676.280.000	14.274	Akkoyunlu Petrol
11.0Enerji	Fuel Oil	15.6.2000	17545	2.092.706.000	14.980	Akkoyunlu Petrol
12.Enerji	Fuel Oil	30.6.2000	9289	1.791.025.641	15.000	Akkoyunlu Petrol
13.Enerji	Fuel Oil	13.7.2000	9288	1.560.928.205	12.980	Akkoyunlu Petrol
14.Enerji	Fuel Oil	31.7.2000	18042	905.128.205	7.500	Akkoyunlu Petrol
15.Enerji	Fuel Oil	4.8.2000	9290	1.846.461.538	15.300	Akkoyunlu Petrol
16.Enerji	Fuel Oil	22.8.2000	18407	1.968.164.103	16.320	Akkoyunlu Petrol
17.Enerji	Fuel Oil	16.9.2000	18677	1.670.263.248	13.840	Akkoyunlu Petrol
18.Enerji	Fuel Oil	9.10.2000	18816	482.735.043	4.000	Akkoyunlu Petrol
19.Enerji	Fuel Oil	9.10.2000	18826	1.807.842.735	14.980	Akkoyunlu Petrol
20.Enerji	Fuel Oil	13.10.2000	19109	1.785.439.316	14.680	Akkoyunlu Petrol
21.Enerji	Fuel Oil	31.10.2000	19143	1.668.841.026	13.760	Akkoyunlu Petrol
22.Enerji	Fuel Oil	31.10.2000	19117	980.288.889	8.060	Akkoyunlu Petrol
23.Enerji	Fuel Oil	16.11.2000	80504	1.723.365.812	13820	Akkoyunlu Petrol
24.Enerji	Fuel Oil	30.11.2000	80526	1.681.471.795	13.020	Akkoyunlu Petrol
Toplam				38.740.920.018	320.024	

**Ek 25.KETAŞ A.Ş.ne Ait Fuel Oil Alım Faturalarının Denetimi İle İlgili
Çalışma Kağıdı Örneği**

Fatura tarihi	Fatura no	Fatura Tutarı	Kontrol Parafları tamam mı?	Günlük deftere kaydedilmiş mi?	Doğrulandı mı?	Gerçek mi?	
29.1.2000	891903	1.556.704.274					
4.2.2000	76643	1.690.977.607					
21.2.2000	9212	1.794.302.564					
28.2.2000	9219	1.591.017.949					
5.3.2000	9224	1.222.153.846					
28.3.2000	9236	1.992.372.650					
10.4.2000	9250	1.824.495.726					
17.5.2000	9270	1.732.179.487					
19.5.2000	9273	1.695.774.359					
26.5.2000	9280	1.676.280.000					
15.6.2000	17545	2.092.706.000					
30.6.2000	9289	1.791.025.641					
13.7.2000	9288	1.560.928.205					
31.7.2000	18042	905.128.205					
4.8.2000	9290	1.846.461.538					
22.8.2000	18407	1.968.164.103					
16.9.2000	18677	1.670.263.248					
9.10.2000	18816	482.735.043					
9.10.2000	18826	1.807.842.735					
13.10.2000	19109	1.785.439.316					
31.10.2000	19143	1.668.841.026					
31.10.2000	19117	980.288.889					
16.11.2000	80504	1.723.365.812					
30.11.2000	80526	1.681.471.795					

Ek 26.KETAŞ A.Ş.nin 2000 Yılı Amortisman Tutarlarının Hesabı ve Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı ile İlgili Çalışma Kağıdı Örneği

Gider ve Maliyet Yeri	200 yılı somu itibari ile yeni değer toplamı	Amortisman Oranı %	2000 yılı Amortisman Tutarları
Kaşar Peyniri Üretim Yeri	96.701.594.596	12	11.604.191.352
	35.143.713.988	12	4.217.245.630
			0
Beyaz Peynir Üretim Yeri	2.807.207.135	12	336.864.856
	242.248.232.860	12	29.069.787.943
	4.997.000.000	12	599.640.000
	4.228.904.564	12	507.468.547
			0
Yoğurt Üretim Yeri	12.662.507.656	12	1.519.500.918
			0
Lor Peyniri Üretim Yeri	3.289.644.379	12	394.757.325
			0
Ayran Üretim Yeri	4.745.520.000	12	569.462.400
			0
Süt Alımı Hizmet Yeri	257.086.527.718	12	30.850.383.326
	2.108.155.855	5	105.407.792
	12.433.671.224	12	1.492.040.547
			0
Yemekhane	125.402.544	6	7.524.152
			0
Sıcak su – Buhar Hizmet Yeri	4.595.542.366	12	551.465.084
Yönetim Gider Yeri	29.262.096.684	12	3.511.451.602
	586.462.822	10	58.646.282
	476.154.403	6	28.569.264
	485.303.650	8	38.824.292
			0
Pazarlama ve Satış Gider Yeri	133.269.357.630	12	15.992.322.915
			0
			101.455.556.227

Ek 27. Genel Dretim Maliyetleri Dağılım Tablosu

Maliyet Yürütür	Bazis Öğretim Yürütürü				Yardımcı ve Hizmet Öğretim Yürütürü				Fakülte Yürütürü					
	El Yapılır	Yazılır	Yoktur	Lez	Tematik İncele	Öğretim Akad. Kurul. Kurul.	Bak. Kurul.	Staj Kurul.	Maliye	Yerleşim	Sıkış	Sıkış	P. S. Dış	Ö. Y. G.
Öğretim Yürütürü	720,10	720,11	720,12	720,13	720,14	720,15	720,16	720,17	720,18	720,19	720,20	720,21	720,22	720,23
Öğretim Yürütürü	21.481.194,216	20.703.843,252	19.260.895,021	18.700.110	18.000.719	17.300.000	16.600.000	15.900.000	15.200.000	14.500.000	13.800.000	13.100.000	12.400.000	11.700.000
Öğretim Yürütürü	4.760,462,230	4.604,462,240	4.500,462,250	4.400,462,260	4.300,462,270	4.200,462,280	4.100,462,290	4.000,462,300	3.900,462,310	3.800,462,320	3.700,462,330	3.600,462,340	3.500,462,350	3.400,462,360
Öğretim Yürütürü	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618
Öğretim Yürütürü	20.013.781,748	19.841.148,862	19.619.606,816	19.397.991,275	19.176.375,734	18.954.760,193	18.733.144,652	18.511.529,111	18.289.913,570	18.068.298,029	17.846.682,488	17.625.066,947	17.403.451,406	17.181.835,865
Öğretim Yürütürü	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444
Öğretim Yürütürü	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411
Öğretim Yürütürü	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442
Öğretim Yürütürü	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176
Öğretim Yürütürü	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274
Öğretim Yürütürü	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020
Öğretim Yürütürü	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601
Öğretim Yürütürü	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650
Öğretim Yürütürü	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379
Öğretim Yürütürü	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104

Maliyet Yürütürü	Bazis Öğretim Yürütürü				Yardımcı ve Hizmet Öğretim Yürütürü				Fakülte Yürütürü					
	El Yapılır	Yazılır	Yoktur	Lez	Tematik İncele	Öğretim Akad. Kurul. Kurul.	Bak. Kurul.	Staj Kurul.	Maliye	Yerleşim	Sıkış	Sıkış	P. S. Dış	Ö. Y. G.
Öğretim Yürütürü	720,10	720,11	720,12	720,13	720,14	720,15	720,16	720,17	720,18	720,19	720,20	720,21	720,22	720,23
Öğretim Yürütürü	21.481.194,216	20.703.843,252	19.260.895,021	18.700.110	18.000.719	17.300.000	16.600.000	15.900.000	15.200.000	14.500.000	13.800.000	13.100.000	12.400.000	11.700.000
Öğretim Yürütürü	4.760,462,230	4.604,462,240	4.500,462,250	4.400,462,260	4.300,462,270	4.200,462,280	4.100,462,290	4.000,462,300	3.900,462,310	3.800,462,320	3.700,462,330	3.600,462,340	3.500,462,350	3.400,462,360
Öğretim Yürütürü	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618	441.179,618
Öğretim Yürütürü	20.013.781,748	19.841.148,862	19.619.606,816	19.397.991,275	19.176.375,734	18.954.760,193	18.733.144,652	18.511.529,111	18.289.913,570	18.068.298,029	17.846.682,488	17.625.066,947	17.403.451,406	17.181.835,865
Öğretim Yürütürü	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444	1.171.025,444
Öğretim Yürütürü	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411	49.187,411
Öğretim Yürütürü	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442	111.816,442
Öğretim Yürütürü	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176	6.234.882,176
Öğretim Yürütürü	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274	622.842,274
Öğretim Yürütürü	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020	39.222,020
Öğretim Yürütürü	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601	26.027,601
Öğretim Yürütürü	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650	982.291,650
Öğretim Yürütürü	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379	1.004.029,379
Öğretim Yürütürü	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104	6.818.261,104

10 Bazis Öğretim Yürütürü Üzerine Yürütülen Öğretim Yürütürü Maliyetleri

Ek 28. İkinci Dağıtım Aşamasında Kullanılan Dağıtım Anahitleri

Maaruf Yeri	Esas Üretim Yeri				Yardımlı ve Hizmet Üretim Yeri				Faaliyet Yeri									
	B. Peynir	Kesir	Yoğurt	Lor	Tereyağı	Ayran	Krema	Teneke kutu	Üretim Mtd.	Kalite kont.	Bak. Onar	Sıcak su-buhar	Nakiliye	Yemekhane	Sağlık	Süt Alım	P. S. Dağ.	G. Yön.
Kullanılan süt miktarı (litre)	1.656.008	4.140.763	2.201.030		106.269	22.528	59.336											8.184.934
Üretim miktarı (kg)	318.918	387.312	1.669.079	55.786	64.039	25.840	164.605											2.695.659
Sıcak su-buharın %10'u											2							10
Sıcak su-buharın %90'u	1.656.008	4.140.763	2.201.030		106.269	22.528	59.336											8.184.934
Kalite kontrolün dağıtımında	3	1	7	1	1	1	1	1								84		100
Bakım onarım	5	4	60	2	4	4		4				5			12			100
Sağlık (iğci sayısı)	4	6	5	2	2	2	3	2	1	3	2	1	3		6	6	5	13

KETAŞ A.Ş.'nin 2000 Hesap Dönemine Ait Bağımsız Denetim Raporu

KETAŞ A.Ş.'nin 31.12.2000 Tarihi itibari ile düzenlenmiş Satılan Mamüllerin Maliyeti Tablosu İncelenmiştir. İncelememiz, genel kabul görmüş denetim ilke, esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısı ile hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.

KETAŞ A.Ş.'de yapılan incelemeler esnasında, duran varlıkların düzenli bir kaydı olmadığından denetimi sağlıklı yapılamamıştır. Ayrıca, yardımcı ve işletme malzemelerinin takibi gününe gününe yapılmadığından karşılaştırma imkanı bulunamamıştır. Bunun yanında işçiliklerin kaydında da bazı düzensizliklere rastlanmıştır.

Görüşümüze göre, sözkonusu mali tablo, yapılan düzeltme kayıtları sonucunda şirketin gerçek faaliyet sonucunu mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.

Engin DİNÇ

ÖZGEÇMİŞ

Engin DİNÇ, 1966 yılında Trabzon'un Arsin ilçesine bağlı Karacaya Köyü'nde doğdu. İlk öğrenimi Cudibey İlkokulu'nda, Orta öğrenimi Kanuni Ortaokulu'nda, Lise öğrenimini ise Akçaabat Ticaret Lisesi'nde tamamladı. 1987 yılında KTÜ Rize Meslek Yüksekokulu'ndan derece ile mezun olarak 1989 yılında KTÜ İİBF İşletme Bölümü'ne dikey geçiş yaptı. Bu okulu 1992 yılında derece ile tamamladı. 1993 yılında aynı üniversitede yüksek lisans öğretimine başladı. 1994 yılında KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Araştırma Görevlisi olarak atandı. 1996 yılında "Bilgisayarlı Muhasebe Sisteminin İncelenmesi ve Türkiye'deki Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi" adlı tezi hazırlayarak yüksek lisansı tamamladı. 1997 yılında aynı üniversitede doktora öğrenimine başladı. 1999 yılında KTÜ İİBF İşletme Bölümüne Öğretim Görevlisi olarak atandı. 2000 yılında Ankara Etimesgut'ta askerlik görevini tamamladı. Halen dala KTÜ İİBF İşletme Bölümünde öğretim görevlisi olarak görevini sürdürmektedir.

DİNÇ, bekar olup, İngilizce bilmektedir.