

FİRMALARDA İÇ DENETİM VE NOKSANLIK-FAZLALIK İLİŞKİSİ

Turan ÖNDEŞ^(*)

Özet: Firmalar zaman zaman kasa, banka ve mal hesaplarında muhasebe kayıtları ile fiili sayım sonucu ortaya çıkan farklılıklarla karşılaşabilirler. Kasa, banka ve mal noksanlığı unutmama, hata sonucu olabileceği gibi, hırsızlıktan, personel kusurundan yada zimmetten de ortaya çıkmış olabilir.

İç denetçiler enstitüsü işletmelerde iç denetim sorumluluğunun yöneticilerde olduğunu belirtmiştir. Bu çalışmada kasa, banka ve mal hesaplarında fazlalık yada noksanlık olması halinde iç denetim yapma gerekliliği vurgulanmış ve vergi mevzuatı açısından yapılması gerekenler üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İç denetim, kasa fazlalığı, kasa noksanlığı, banka fazlalığı, banka noksanlığı, mal fazlalığı, mal noksanlığı

Abstract: Times to times cooperatives like firms can meet differences that came to light between the recorded journal entries at the accounts of cash on hand, cash in banks, and merchandise and actual counting on the accounts.

Some of the reasons for the inventory shortages of cash, banks, and merchandise can be caused by unintentional wrong doing, negligence, or forgetting.

On the other hand, some of the reasons for the shortages may be resulted from burglary, personal intentional wrong doings, or embezzlement. The Institute of Internal Auditors states that a firm manager is responsible for the control in a firm. In this paper, necessity of an internal control and the possible actions that can be taken in case a firm faces to overages of the account of cash, bank, or merchandise are mentioned.

Key Words: Internal audit, cash shortages or overages, inventory shortages or overages.

I.Giriş

Firmalar da kasa, banka ve mal stoku hesaplarının kontrolü oldukça önemlidir. İşletmelerde günlük işlemler ve muhasebesi sürerken, kasa, banka ve mal hesaplarında zaman zaman fiili sayım ile bu hesaplar arasında farklılığa rastlanılmaktadır. Bu farklılıklarla, iç denetim yakın ilişki içindedir. Tarihsel olarak bakıldığında iç kontrolü, muhasebe mesleği ile ilişkili görme yönünde bir eğilimden sözedilebilir (Management's Reporting...). Organizasyonlar geliştikçe ve muhasebe sistemleri daha karmaşık bir hale geldikçe iç muhasebe denetim hizmetleri de gittikçe artan bir önem kazanmakta (Arthur W. Holmes, sh.120) olduğu söylenebilir. Buradan iç kontrole geçecek olursak; iç kontrol sistemi, muhasebe bilgilerinin doğruluğunun belirlenmesi ve faaliyetlerinin planlanması anlamına gelir (Çatak Türedi, 2005).

Muhasebe içi denetimde üç temel kavram belirleyici bir rol oynamaktadır. Sırasıyla; önemlilik, denetim riski ve deliller. Önemlilik, finansal

^(*) Doç. Dr. Atatürk Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

tabloların genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine dayanılarak değerlendirilmesinde esas alınan temel bir kavramdır. Diğer ifadeyle önemlilik denetim sürecinin en temel unsurlarından biri (Kaya, 2000) olup muhasebeleştirme ve denetim sürecinin bu önem ışığında yürütülmesi yararlı olacaktır.

Ülkemizde iç muhasebede yaşananların ve kayıpların ne olduğu hakkında istatistiki bir değerlendirme yoktur. Hile olayları yanında, günlük çeşitli hileler dolayısıyla ABD’de her yıl 1,5 milyar dolara ulaşan kayıpların olduğundan bahsedilmektedir(Arthur, sh.132). Bu rakam muhasebe içi denetimin önemini vurgulamak açısından anlamlıdır. Bu bağlamda bir işletmede hilenin önlenmesi yada sonradan bulunmasının o firmada yürütülen iç kontrol tekniğine ve bağımsız denetime bağlı olduğunu(Arthur, sh.135) söyleyebiliriz. Hesaplarla fiili durum arasındaki farklılığın nedenleri hata, unutma, zimmet vb olabilir. Böyle bir bu durumda yapılacak kayıtlarda maliyenin bakışının dikkate alınması oldukça önemlidir.

Bu çalışmada, firma iç denetimi açısından kasada, bankada yada malda olabilecek farklılık (noksanlık-fazlalık) olasılıkları ve bunlarla ilgili hukukla, maliyeyle çatışmayacak olan düzeltme kayıtları üzerinde durulmuştur.

II. İşletmelerde Finansal Kontrol Sisteminin Oluşturulması

Organizasyonlar büyüdükçe ve daha karmaşık hale geldikçe, üst düzey yöneticilerin işletme faaliyetleri konusunda doğrudan bilgi sahibi olma olanakları azalmakta ve iç kontrolün önemi artmaktadır. Bu nedenle; hata, hile, savurganlık ve yolsuzlukları en aza indirecek aynı zamanda verimliliği artıracak, doğru, güvenilir bir defada doğru rapor alınmasını sağlayacak, işletmelerin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin ve sürekli yenilenebilir bir iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi önemlidir.

İç kontrol sisteminin oluşturulmasında çeşitli sınırlar vardır. Bunlar; işletme büyüklüğü, işletmenin mülkiyet yapısı, hukuki şekli, faaliyette bulunduğu sektör, yasal düzenlemeler, kullanılan bilgi iletişim sistemleri v.b. unsurlar iç kontrol sisteminin oluşturulmasındaki sınırlardır (Kaval, 2003; s.97). Eğer iç kontrol sistemi yeterli ise kontrol riski de az olur. Eğer iç kontrol sistemi yeterli değilse ise, bulgu riski ve dolayısıyla denetim riski daha fazla olur. Bu durumda denetçi, temel görevi olan denetim riskini minimuma indirmek olduğu ve daha fazla kanıt toplamak için daha fazla denetim tekniği uygulama gereği diyor ve çalışmalarının kapsamını artırır (Köroğlu ve Uçma 2006).

Etkin bir muhasebe sistemi aşağıdaki konulara ilişkin yöntemlerin ve kayıtların oluşturulmasını gerektirir (Kepekçi, 2000, s.70).

- İşlemlerin gerçek olup olmadığının belirlenmesi ve kayıt edilmesi
- Finansal raporlama amacıyla işlemlerin, uygun şekilde sınıflandırılmasını sağlayabilecek ayrıntıda ve zaman esasına göre tanımlanması

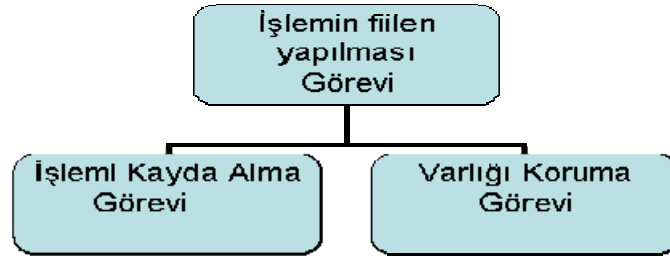
-Mali tablolarda uygun para değeriyle gösterilmesini sağlayacak şekilde, işlemlerin değerinin ölçülmesi

-İşlemlerin kaydının, kapsadığı muhasebe döneminde yapılabilmesi için, işlemin meydana geldiği dönemin belirlenmesi

-İşlemlerin ve ilgili açıklamaların mali tablolarda gerektiği şekilde gösterilmesi

İşletme büyüklüğü dikkate alınarak görevler, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkartabilecek yada en aza indirebilecek biçimde farklı kişiler arasında dağıtılmalıdır. Bu mantığa göre görevler şöyle bir dağılıma tabi tutulabilir(Bozkurt, 1998, s.127).

- İşlemleri fiilen yapmakla görevli bir kişi
- Aktifleri koruma altında tutmakla görevli bir kişi
- İşlemleri kayıt etmekle görevli bir kişi



Bir işlem sürecinde görevlendirilecek kişilerin sayısı, işletmenin büyüklüğü ile doğru orantılıdır. Küçük veya orta büyüklükteki işletmelerde görevlerin fazla dağıtılmasının maliyetleri artırıcı etkisi olur.

İç Kontrol Sistemi bir "Zarar Önleme Metodu" anlayışıyla verimliliği artırıcı önemli etkilere sahip bulunmaktadır. İşletmeler zarar ettiklerinde veya daha fazla kâr elde etmek arzusunda olduklarında ilk akla gelen satışları artırmak veya kar oranını gözden geçirmektir. Zararı artırıcı etkenlerin ortadan kaldırılması veya azaltılması seçeneği ise genellikle en son aşamada hatırlara gelmektedir(Aktaş; 2005). Oysa iyi bir finansal kontrol, koruyucu hekimlik özelliğini gösterip, olası suiistimalleri engelleyecektir.

Yönetimin kontrollerle ilgili tutumu; organizasyondaki tüm bireylerin davranışlarını ve faaliyetlerini etkileyecektir. İç kontrol işlemi aşağıdaki faktörleri içermelidir(Boockholdt, 1996; s.460-462);

1. Ahlaki Değerler,
2. Yeterliliğe Bağlılık,
3. Yönetim Kurulu ve Denetim Kurulu,
4. Yönetim Felsefesi ve Politikası,
5. Örgütsel Yapı,
6. Yetki ve Sorumluluk dağılımı
7. İnsan Kaynakları Yönetimi

Bir organizasyonda iç kontrol; yönetimin belli amaçlara ulaşmasına yardımcı olmak üzere tasarlanan birçok sistemden oluşur. Her sistem bazıları karşılıklı bağımlı, bazıları bağımsız olarak işleyen çeşitli iç kontrolleri kapsar. Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlayan “iç kontrol” sistemi muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü olarak ikiye ayrılır. İç kontrollerin incelenmesi sırasında bunların var olup olmadığı, uygulanıp uygulanmadığı ve ne derece etkili oldukları incelenir. Bunlar(Özer; 2000, sh. 16);

- Hata ve olumsuzlukların önlenmesi,
- Hata ve olumsuzlukların ortaya çıkarılması,
- Hata ve olumsuzlukların giderilmesi,
- Yüksek riskli alanlardaki kontrol yetersizliklerinin giderilmesi,
- Kaynakların savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluklardan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması,
- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması,
- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanmasıdır.

Muhasebe sistemi açısından iyi bir iç kontrolün özellikleri aşağıdaki unsurlar etrafında toplanır(Çömlekçi; 1976, sh.47).

1. Belgeler ve Onay
2. İyi bir hesap planı
3. Muhasebe yönetmeliği ve usuller el kitabı
4. Rakam doğruluğunun araştırılması

Geniş anlamda iç kontrol, muhasebe ve yönetsel nitelikteki kontrolleri içerir. Muhasebe kontrolü; örgütün planını, finansal kayıtların güvenilirliği ve varlıkların korunması ile ilgili yordam ve kayıtları kapsar(Güredin; 1994, sh. 166-167). Varlıkların korunması geniş anlamda ve dar anlamda ele alınabilir. Geniş anlamda varlıkların korunması, kaynakların arzu edilmeyen her türlü olaylara karşı korunması amacıyla yönetimin almış olduğu önlemlerdir(Güredin, sh. 169).

III. Sayım ve Tesellüm Fazlaları ve Noksanları

Belli bir büyüklükteki firmalar iç kontrol sistemini kurmalı ve işler halde sürdürmelidirler. Firmaların elemanları tarafından yürütülen iç muhasebe denetimi, bir açıdan kuruluş plan ve politikasını uygulamanın, kaydolunan verilerin ve kullanılan yöntemlerin değerlendirilmesi(Arthur, sh.120) olduğu ifade edilebilir.

İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin, uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki sıhhatinin araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi şeklinde de tanımlanabilir. Kısaca iç denetim birimi işletme faaliyetlerinin yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere uygun olarak yerine

getirilip getirilmediğini denetleyen birimdir(Tuan ve Sağlar; 2004). Sayım ve tesellüm fazlaları ve noksanları hesaplarında yıl içerisinde hesaplar ve fiili durum, kasa hesabındaki, ticari mal hesabındaki ve banka hesabındaki farklılıkları nedeni bulununcaya kadar geçici olarak takip edilmektedir.

A.Kasa Sayım Fazlalığı

Kasa hesabı işletmelerin nakit varlığını gösteren hesaplardan biri olup, normal şartlarda, kasa hesabının borcu ile alacağı arasındaki olumlu fark kasa mevcudunu gösterir. Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi, belirli büyüklüğe ulaşmış kuruluşlar için kaçınılmazdır. Büyüme, beraberinde faaliyetlerin kontrolünü de gündeme getirecektir. Zira büyümeye bağlı olarak bazı zafiyetler ortaya çıkabilir. Yetki ve sorumlulukların tam olarak belirlenmediği, birimler arasında koordinasyon eksikliğinin olduğu işletmelerin başarılı olmaları sözkonusu değildir.

Küçük işletmelerde iç kontrol fonksiyonu yönetim tarafından yerine getirilir. İşletme büyüyüp faaliyetler karmaşık hale geldiğinde ise, iç kontrolün işletme içinde ayrı bir birime devredilmesi gerekir. İç kontrol sisteminin varlığı, özellikle belirli ölçüğe ulaşmış kuruluşlar açısından önemlidir. Zira işletmelerin büyümesi, faaliyetlerin kontrolünü de gerektirecektir(Akışık; 2005).

Küçük bir ticari kuruluşta, yönetim, cari işler düzeyinde kalmak durumundadır. Büyük bir ticari kuruluşta yönetim, günlük ayrıntılardan uzak kaldığından dolayı, faaliyetler ve yöntemler konusunda yetkiyi devretmek (Arthur, sh.122) zorundadır.

Tüm muhasebe hataları ya kasıtlı yapılmıştır yada kasıtsız bir hata sonucudur. Kasıtlı olsun, kasıtsız olsun bu hatalar;

1. İlke hataları,
2. İhmal hataları ve
3. Görev hataları olarak ortaya çıkarlar.

Kasıtlı bir ilke hatası, ihmal hatası yada görev hatası, genellikle kötü niyetli bir kimse tarafından iradi olarak yapılmıştır. Kasıtlı yapılan hata yasal süreci gerektirir.

Kasıtsız bir ilke, ihmal yada görev hatası, sehven bir hata yapmaktır. Bu dikkatsizlik yada gerekli bilgiye sahip olmamaktan kaynaklanabilir. Bir görev hatası normal olarak dikkatsizlikle veya bilerek yapılır ve kayıt ve hesaplarda yanlışlığa yol açar(Arthur, sh.132-133).

Fiili sayım sonucunda kasa mevcudunun, kayıtlara göre oluşan mevcuttan fazla olduğunun tespit edilmesi, kasa fazlalığı demektir. Kasa fazlasının nedeni bulunmamış ise, fazlalığın çıktığı dönem gelirlerine kaydedilebilir. Ancak nedeni bulunan kasa fazlaları için, gerekli düzeltme kayıtları yapılır(www.revizyonmuhasebe.com). Yıl içinde bazen kasa hesabı ile kasanın gerçek tutar farklı olabilir. Yani sayım sonucu fiili kasa mevcudu, kasa hesabının kalanından daha fazla olmuş, kasa fazlalığı ortaya çıkmış olabilir. Bu durumda bu fazlalığın nedeni bulununcaya kadar bu tutar geçici bir hesap olan

397 Sayım Tesellüm Fazlalığı hesabına alacak yazılır. 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı, geçici pasif bir hesap niteliğindedir. Zaman içinde bulunacak nedenine göre ilgili hesaplara devredilerek kapatılmalıdır. Nedeni bulunamayan kasa sayım fazlalığı için eğer tutar olarak önemsiz miktarda ise yada yoğun kasa faaliyetlerinden kaynaklanmış ise, rakam küçük olduğundan ve nedeni de bulunamadığından dönem sonunda bu hesap, Muhasebe Standartlarına da uygun bir anlayış paralelinde 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabına devredilerek kapatılabilir. Ancak olağandışı gelirler hesabının kullanılmasını önerenler de var (Yükçü, 2006: s.131-132).

Bir işletmede kasa sayım fazlalıkları şu nedenlerle ortaya çıkmış olabilir:

- Alıcılardan vb tahsil edilen tutarların kayıtlara sehven geçmemesinden,
- Gerekenden fazla tutarın tahsil edilmesinden
- Ödenmesi gereken tutardan daha az para ödenmesinden

Elbette yıl içinde fazlalığın nedeni bulunduğu anda, kasa sayım fazlalığı hesabı, ilgili hesaba devredilerek kapatılır.

B.Kasa Sayım Noksanlıkları

Kasa fazlalığının tersine, bazen kasada olması gerekenden daha az tutar ortaya çıkmış olabilir. Bir diğer ifadeyle yapılan sayımda fiili kasa mevcudu, kasa hesabının kalanından daha az ise kasa noksanlığından bahsedilir. GVK 88. md sinde yer alan "...sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz." hükmüne göre dönem kazancının tespitinde Kasa Noksanının, gider olarak yazılması mümkün değildir (www.mervemuhasebe.com).

Kasa noksanlığının ortaya çıkış nedeni bulunamamış ise, nedeni bulununcaya kadar geçici karakterli olan 197 kodlu hesaba alınarak bekletilir. Kasa Sayım Noksanlığı Hesabının kapatılması farkın çıkış nedenine göre farklılık göstermektedir. Kasa sayım noksanlığının nedeni bulunamazsa ve kasa noksanlığı da önemsiz tutarda ise veya normal kabul edilebilecek bir fire oranında ise, gider yazılıp bu farkın sonuç hesaplarına aktarılması mümkündür. Kasa sayım noksanlığı, bozuk para sıkıntısından ortaya çıkmış olabilir. Danıştay kararları paralelinde normal kabul edilebilecek noksanlıkların gider hesabına aktarılması mümkündür. Rakam küçük olduğundan vergi matrahını pek değiştirmeyeceği anlayışıyla küçük tutarlı bir kasa noksanlığının gidere yazılmasında bir sakınca olmayacağı kanaati yaygındır. Keza nedeni bulunamayan küçük tutarlı kasa sayım noksanlıkları, gidere yazılmadığı için ya "Sayım ve Tesellüm Noksanlığı" hesabı bilançoda devam edecek ya da "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" hesabına nakledilerek Gelir Tablosuna aktarılacaktır.

Kasa sayım noksanlığının tutarı eğer önemli tutarda ise bu noksanlığın nedeni araştırılır. Bu noksanlık ya personelden, ya işletmenin kusurundan veya

işletme sahiplerinin nakit çekmesinden meydana gelmiştir. Dolayısıyla önemli tutardaki kasa sayım noksanlığının gider yazılması ve matrahtan indirilmesi vergi usulü açısından doğru olmayacaktır.

Kasa sayım noksanlığının hangi nedenle ortaya çıktığı bulunabilirse, o nedenle ilgili hesap Sayım Tesellüm Noksanlığı ile karşılaştırılarak kapatılır. Noksanlığın nedenlerinden ayrıca kasa sayım noksanlığı normal olarak;

1. Kasadan ödenen paranın kayıtlardan çıkışının yapılmamasından
2. Eksik para tahsilinden
3. Fazla para ödemesinden kaynaklanmış olabilir.

Bu gibi nedenlerde de Sayım Tesellüm Noksanlığı Hesabı ilgili hesaplara devredilerek kapatılır. Konunun buraya kadar ki kısmı ihmal, ilke veya görev hatası olarak düşünülmüş ve kasıtsız hata yapılmış olmasını irdelemiş olduk.

C. Noksanlıkta Hırsızlık Veya Zimmet Bağı

Yukarıdaki durumun aksine eğer noksanlık bir kasıt sonucu doğmuşsa ne olacaktır? Kasa noksanı, personelin kusurundan ortaya çıkmış ise, bu fark ilgili personelden tazmin ettirilir. Eğer bu personel, kasa tazminatı alıyorsa bu fark kasa tazminatından karşılanabilir.

Zimmete para geçirilmesi, kusurdan farklı bir durumdur ve ilgililer hakkında açılacak davanın sonuna kadar 135 Personelden Alacaklar Hesabı'nda takip edilmesi gerekir. Bu noktada hemen belirtelim ki, mahkemenin kararına kadar, veznedar tarafından çalındığı kesin olarak saptanmadıkça kasa sayım noksanlığının şüpheli alacak yolu ile bir gider hesabına yazılması GVK 88. md'sine göre doğru olmayacaktır.

Hırsızlık ve suiistimal yada kontrolsüzlük sonucunda zimmete alınan paranın, mahkeme kararıyla ile kesinleşmesinden sonra 135 Personelden Alacaklar Hesabına, şüpheli alacaklara devredilip, tamamına karşılık ayrılarak giderleştirme hukuken daha uygun olacaktır.

Kasa noksanlığının hırsızlıktan kaynaklanması ve hırsızın da yakalanmış olması halinde, bir alacak davası açılacağından, üst paragraftaki gibi bir anlayışla muhasebe kayıtlarının yapılması uygun olacaktır. Yukarıdakinden bir fark, bu durumda 135 Personelden Alacaklar Hesabı yerine 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı kullanılmalıdır. Hırsız bulunamamışsa, hırsızlık olayının bir karakol zaptı ile tutanağına dayanarak GVK 40. maddesine göre gidere yazılmasında Gelir Vergisi açısından sorun teşkil etmeyecektir. Böyle bir durumda sayım tesellüm noksanlığı, 659 Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabıyla karşılaştırılarak kapatılabilir. Ancak hemen belirtelim ki, Kurumlar Vergisi açısından her ne kadar gider yazılarak kapatılsa da kasadan para çalınması, normal ticari faaliyet sonucu ortaya çıkan bir zarar olmadığı için, bu şekilde ortaya çıkan kasa noksanlıkları Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olup, ticari kârın mali kâra dönüştürülmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

IV. Mal Sayım Farkları

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri paralelinde işletmenin mal stoklarının fiilen sayıldığında var olan mal mevcudunun, defter kayıtlarındaki miktar yada tutar itibarıyla arada farklılıklar varsa ilk yapılacak işlem bunların tespiti ve fiili sayım sonucuna göre düzeltilmesidir. Fiili envanter sonucuna göre olması gereken stok miktarı ile defter değeri arasındaki farkların nedeni bulununcaya kadar Sayım Tesellüm Noksanlığı yada Fazlalığı Hesaplarında takibi gerekmektedir. Tespit edilen mal sayım farklarının nedeni araştırılır, farklılık nedeni bulunan sayım tesellüm fazlalığı veya noksanlığı hesapları ilgili hesaplara devredilerek kapatılmalıdır.

A.Fiili Sayımda Mal Fazlalığı

153 Ticari Mal Hesabındaki sayım tesellüm fazlalıklar şu nedenlerle ortaya çıkmış olabilir.

- Değerleme yönteminin değiştirilmesinden,
- Kayıtlara geçmediği halde fiilen işletmeye ait mallardan,
- İşletme deposunda olup, muhasebede mülkiyeti işletmeye ait olmayan mallardan
- Kayıtlara göre işletmeden çıktığı halde fiilen işletmede bulunan mallardan

Fiili sayım sonucunda ticari mal miktarı eğer defter bakiyesinden fazla ise sayım tesellüm fazlalığı var demektir. Defter kalanı ile sayım sonucu arasındaki fark Ticari Mal Hesabına borç, sayım Tesellüm Fazlalığı Hesabına alacak kaydedilerek defter bakiyesi, fiili sayım sonucuna uygun hale getirilmiş olur. Bu kayıtla, aradaki fark Ticari Mal Hesabına eklenmiş olup, 397 kodlu hesap alacaklandırılmış olacaktır.

B.Fiili Sayımda Mal Noksanlığı

Fiili sayım sonucu defter kalanından az olması durumunda yukarıdakinin tersi bir durum söz konusudur ve aradaki fark Ticari Mal Hesabının alacak, 197 kodlu hesaba borç kaydı yapılır.

C.Yöntem Değiştirilmesi

Sayım ve Tesellüm Farklılığı, yöntemden kaynaklanan bir farklılık nedeniyle de ortaya çıkmış olabilir. Değerleme yönteminin değiştirilmesi sonucunda ortaya çıkan ticari mal fazlalığı, tamamen değerlendirme ölçüsünün değişmesiyle alakalıdır. Değerlemeden doğan farkların Tecrübi Sistemde ve Devamlı Envanter Sisteminde Satılan Ticari Mallar Maliyeti veya Yurtiçi Satışlar Hesabına devredilerek kapatılabilir. Değerleme yönteminin değiştirilmesi neticesi ortaya çıkan ticari mal noksanlığı, eğer tamamen değerlendirme ölçüsünün değişmesinden kaynaklanmış ise ticari mal noksanlığının, Tecrübi Sistemde ve Devamlı Envanter Sisteminde Satılan Ticari Mal Maliyeti

Hesabına aktarılarak kapatılması sağlanabilir. Muhasebe ve hukuk açısından bu anlayış daha uygundur.

D.Kaydedilmemiş Olmak

İşletme kayıtlarına geçmemiş olan satın alınmış ticari mallar veya satış iadeleri sebebiyle ortaya çıkan mal fazlalığının, satıcılar veya alıcılar hesabı ile karşılaştırılarak kapatılması gerekir.

Kayda geçmeyen satış iadesinde, iade faturası tutarınca alıcılar hesabı alacaklandırılır, tecrübi sistemde iade tutarı ile satıştan iadeler hesabı borçlandırılır, mal fazlalığı kadar, satılan ticari mallar maliyeti alacaklandırılır. Devamlı envanter sisteminde ise satıştan iadeler hesabı iade tutarı kadar borçlandırılır. Daha sonraki yevmiye maddesi ile de satılan ticari mal maliyeti hesabı alacaklandırılır, sayım tesellüm fazlalığı hesabı da borçlandırılarak kapatılmış olur.

E.Konsinye, Emanet, Mallardaki Fark

İşletme deposuna ulaşılmış işletmeye ait olmayan ve ancak faturası henüz gelmemiş, konsinye veya emanet olarak bırakılmış ticari mallar da farklılığın ortaya çıkması halinde şöyle bir durum söz konusudur: Mülkiyeti işletmeye ait olmayan fakat konsinye veya emanet şeklinde işletmede bulunan mallar, fiili sayım başlangıcında nazım hesaplara alınması ve işletmenin sahip olduğu ticari mallardan ayrıştırılması doğru bir envanter yapılmasında esas olacaktır.

F.Satılmış, Teslim Edilmemiş Mallar

Satılmış ancak henüz teslim edilmemiş, çıkışı yapılmayan veya satıcıya iadesi yapılacak malların ilgili yerlere gönderilmesi nedeniyle depoda bazı mallar olabilir. Bu mallar, doğru bir envanter için toplama alınmamalı, envanter toplamına katılmadan, nazım hesaplarda gösterilmesi gerekir.

G.Firma Deposuna Ulaşmayan Mallar

İşletmenin satın aldığı fakat daha işletme deposuna getirilmemiş mallar sebebiyle ortaya çıkan mal hesabı noksanlığı ortaya çıkmış ise malın henüz yolda olmasından dolayı Yoldaki Mallar alt hesabına devredilerek kapatılması gerekir. Keza doğru bir envanterde böyle bir durumun ortaya konması, belirtilmesi gerekir.

H. Alış - Satış İadesi

Satış veya alış iadesi ile işletmeden çıktığı halde kayıtlara geçmeyen ticari mallar fiili sayımda farklılığa neden olurlar. Böyle bir nedenle belirlenen sayım tesellüm noksanlığı farkı, Satılan Ticari Mallar Maliyeti veya Satışlar hesabına, fatura tutarı Alıcılar veya Satıcılar cari hesabına aktarılarak Sayım Tesellüm Noksanlığı Hesabı kapatılır.

Tecrübi Sisteme göre; 120 Alıcılar Hesabına borç, 600 Satışlar Hesabı ve 391 Hesaplanan KDV hesabı da alacaklı kayıt yapılır. Ardından 197 Sayım Tesellüm Noksanlığı Hesabı da 621 Satılan Ticari Mal Maliyeti Hesabına aktarılarak kapatılır.

Devamlı Envanter Sisteminde; 120 Alıcılar Hesabına fatura tutarı kadar borç, 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı, fatura tutarı kadar alacaklı kayıt yapılır. Ardından 621 Satılan Ticari Mal Maliyeti borç, 197 Sayım Tesellüm Noksanlığı da alacaklandırılarak kapatılmış olur.

Zamanında kayıtlara geçmemiş bir alış iade işleminin düzeltilmesinde ise 320 Satıcılar Hesabına borç, 197 Sayım Tesellüm Noksanlığı Hesabına alacak yazılır. İade edilen mal faturası ile sayım tesellüm noksanlığı tutarı arasında fark varsa, bu fark 621 Satılan Ticari Mal Maliyeti Hesabına aktarılmalıdır.

İ. Fire Olması Hali

Bir firmada fire ve kayıplar nedeniyle oluşan mal sayım noksanlıklarının normal sınırlarda kabul edilebilecek belirlenmiş fire oranları içindeyse bu kayıplar, vergi açısından bir gider unsuru sayılır. Belirlenmiş normal fire oranlarından fazla fire ve kayıpların gider olarak yazılması vergi açısından hüsnu kabul görmeyecektir. Böyle bir durumda normal fire sınırlarındaki kısım fireler hesabında, normali aşan fire miktarı ise Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler diye düşünülmelidir.

V.Banka Hesabı Farklılığı

A.Ekstrede Fazlalık Olması

Firmaya ait banka hesap özeti (ekstrede) hesap kalanının banka hesap kalanından daha fazla görülmesi şu nedenlerle ortaya çıkmış olabilir;

- Banka hesabına kaydedilmiş çekler henüz banka hesabından çekilmemiştir.
- Lehte tahakkuk eden faizler henüz muhasebeleştirilmemiştir
- Banka havaleleri henüz muhasebeleştirilmemiştir.
- Muhasebe kayıtları hatalıdır.
- Banka kayıtları hatalıdır.

Bilindiği gibi keşide edilen çekler, yazıldığı tarihte doğrudan doğruya banka hesabından düşülmezler. Keşide edilen çeklerin önce 103 Verilen Çekler ve Ö. E. Hesabına geçilmesi, daha sonra bankadan ödeme yapıldığında ise 103 Verilen Çekler Hesabı kapatılıp, 102 Bankalar Hesabından düşülmesi gerekir. Böyle bir durumda ekstredeki banka mevcudu fazlalığının nedeni araştırılır, fazlalık tutarı 397 hesabına aktarılır. Bu fazlalığın nedeni bulununcaya kadar hesap açık kalır ve nedeni bulunmamışsa bilançoda görülür. Ekstre fazlalığının farkın nedeninin bulunması halinde ise; bulunan nedene göre 102 Banka Hesabına borç, farkın kaynağı olan ilgili hesap alacaklı yazılır. Farklılık,

bankanın hatasından kaynaklanmış olabilir. Eğer farklılık banka kaydı yada ekstre hatasından kaynaklanıyor ise bankadan kayıtlarının düzeltilmesi için girişimde bulunulmalıdır.

Bir alıcının 102 Banka Hesabına yaptığı virmanın, EFT'nin, havalenin hesabımıza geçtiğinde bu işlem 102 Banka Hesabında borç tarafı artırıcı, ödeme yapan 120 Alıcı Hesabı alacak tarafında azaltıcı etki yapar. Ekstrede öğrenilen böyle bir havale ödemesi, muhasebe kayıtlarına alınır.

B.Çek Ödeme Kaynaklı Farklılık

Keşide edilen çeklerin bankadan ödenmesi ve işletme kayıtlarından düşülmemiş olması halinde bir farklılık noksanlık ortaya çıkmış ise, ilgili tutarda 103 kodlu hesap borçlu, 102 kodlu hesap alacaklı kaydı yapılır.

C.Ekstredeki Rakamının Banka Hesabından Az Görülmesi

Firmanın belirli zamanlarda bankadan aldığı ekstredeki bakiye tutar, firma muhasebesindeki kayıttan daha az görülebilir. Yani 102 Banka Hesabına göre, banka ekstresi daha az bakiye gösterebilir. Böyle bir durumda eğer bir kayıp kaçak yoksa ekstrede hesap kalanının daha az görülmesi, şu nedenlerden kaynaklanmış olabilir:

- Ödenen çeklerin işletme kayıtlarına geçmemesinden,
- Bankanın işletme aleyhine tahakkuk ettirdiği faiz, komisyon, masraf ve vergilerden kaynaklanabilir.

Ekstredeki banka mevcudunun noksanlığı nedeni bulunamazsa 197 Sayım Tesellüm Noksanları hesabına alınır. Nedeni bulununcaya kadar bu hesap ta durur, bilânçoda da görülür. Nedeni bulunursa ilgili hesaba devredilerek kapatılır. Banka hesabındaki eksiklik, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider hükmündedir. Dolayısıyla bu durum belgelenmeden 690 Kâr ve Zarar Hesabına aktarılması doğru değildir. Ekstredeki banka mevcudu noksanlığının nedeni bulunursa ilgili hesap borçlu, 102 Bankalar Hesabı alacaklı olarak kaydedilir. Bu noksanlık banka hatasından kaynaklanmış ise yapılacak görüşmede bankanın düzeltilmesiyle farklılık giderilmiş olur.

D.Faiz Tahakkuk Etmesi

Her dönem sonunda, bankalar işletme lehine faiz hesaplayıp, Gelir Vergisini kesip, net tutarını işletmenin banka hesabına eklerler. Banka ekstresi geldiğinde görülen faiz tutarı, 102 Banka Hesabı borcuna 642 Faiz Gelirleri hesabının alacağına yazılarak bu fark kapatılmış ve muhasebeleştirilmiş olur.

VI. Sonuç

İç kontrol aktivitesi, sürdürülmekte olan denetim faaliyetlerinde hem iç denetim, hem de bağımsız denetim üzerine doğrudan etkilidir. İç denetçilerin çalışmalarından maksat, tepe yönetim tarafından saptanmış yönerge ve kurallara

uygun davranıldığıının, yönetim kararlarına esas olan çeşitli raporların doğru zamanlı ve eksiksiz olarak hazırlanarak yönetime sunulduğunun belirlenmesidir.

Burada Sayım ve Tesellüm Fazlaları ve Noksanları konusundaki kasa fazlaları, noksanları, mal sayım noksanları, fazlaları, banka hesabında fazlalık veya noksanlık olması hallerinde ve bunların belirlenebilen bazı açılımlarında muhasebe ve vergi mantığı açısından nasıl düşünülmesi ve kaydedilmesi konusu irdelenmiştir.

Noksanlığın, bir hırsızlık yada zimmet nedeniyle ortaya çıkması, yöntemden kaynaklanan farklılıklar, kayıtlara geçmemeden kaynaklanan farklılıklar, konsinye, emanet, teminat kaynaklı farklılıklar, depoya ulaşmayan mallar kaynaklı farklılıklar, alış yada satış iade kaynaklı farklılıklar, fire kaynaklı farklılıklar, banka hesabı farklılığı, ekstrede banka mevcudunun banka hesabına göre fazla olması, tahakkuk eden faiz kaynaklı farklılık, ekstredeki rakamının banka hesabından az görülmesi, çek ödeme kaynaklı farklılık, komisyon, emanet, teminat kaynaklı farklılıklar konusu kasa, banka, mal hesaplarında ortaya çıkma nedenleri sıralanmış, muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Konunun iç denetimle bağlantısı kurulmuş ve bu bağlamda bazı öneriler aktarılmıştır.

İç kontrol bir işletmedeki hile, hata, yasa ve yönetmeliklere aykırı fiillerin önlenbilmesinde birinci basamağı oluşturur ve esas itibarıyla de yönetimin bir sorumluluğudur(Yılancı; 2003). İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) yetkili bir iç denetim fonksiyonu oluşturmak ve bunu sürdürmeyi önermektedir. Bu görüşün mantığında işletmeler eğer kurumsal yapılarını korumak, kendilerine yapılmış olan yatırımları geliştirmek istiyorlarsa, olası riskleri etkin biçimde belirlemeli ve kontrolleri de dikkatli biçimde izlemelidirler.

Kaynaklar

- Akışık, Orhan, 2005. İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri; Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl.4, Sayı.14, Ocak.
- Aktaş, Mehmet Ali, 2005. İç Kontrol Sistemi Ve Verimlilik İlişkisi Yıl: 8 Sayı: 90 Haziran
- Boockholdt, J.L. Ph.D., 1996. CPA, CMA, Accounting Information Systems Fourth Edition, Printed in USA, s.460-462
- Bozkurt, Nejat, 1998. Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, s.127.
- Çömlekçi, Ferruh, 1976. Muhasebe Denetimi, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No. 165, Eskişehir, S.47.
- Çatak Türedi, Selda, 2005. İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi, Mevzuat Dergisi, Yıl: 8 Sayı: 91 Temmuz.
- Güredin, Ersin, 1994. Denetim; Beta, İstanbul, Sh. 166-167.
- Holmes, Arthur W.- Overmyer Wayne S., Çeviren: Oğuz Göktürk, Muhasebe Denetimi Auditing, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No.5, Sh 120.

- Kaval, Hasan, 2003. Muhasebe Denetimi, Akademik Denetim Danışmanlık Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Ankara, S.97.
- Kaya, Aslan, 2000. Denetim Sürecinde Önemlilik; Muhasebe Ve Denetime Bakış, Yıl.1, Sayı.1, Nisan.
- Kepekçi, Celal, 2000. Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara, S.70.
- Köroğlu, Çağrı, Tuğba Uçma, 2006. İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Ve Dış Denetimdeki Önemi, Mevzuat Dergisi Yıl:8 Sayı: 103 Temmuz.
- Tuan, A.Kadir - Sağlar Jale, 2004. İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi; Muhasebe Ve Denetime Bakış, Yıl.4, Sayı.11, Ocak.
- Özer, Hüseyin, 2000. Türkiye’de Kamu Yönetimi Ve Risk Denetimi, Euro 2000 Avrupa İç Denetim Konferansı Iv. Türkiye İç Denetim Kongresi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İstanbul, 11-12 Mayıs, S.16.
- Yılcı, Münevver, 2003. Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki Ve Hileleri Önlemedeki Rolü; Muhasebe Ve Denetime Bakış, Yıl.3, Sayı.8, Ocak.
- Yükçü, Süleyman, Finansal Muhasebe, İzmir, 2006.
- www.sec.gov/rules/final, Management’s Reporting and Certification of Disclosures in Exchange Act Periodic Reports; erişim 19.07.2007
- www.mervemuhasebe.com, erişim; 14.08.2007
- www.revizyonmuhasebe.com/donemsonu.htm, erişim; 09.07.2007