

---

## Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış

Yıldırım Ercan ÇALIŞ

Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi

[ecalis@marmara.edu.tr](mailto:ecalis@marmara.edu.tr)

---

### Özet

Maliyetlerin doğru şekilde tespit edilmesi, öncelikle yönetsel amaçlar açısından önemlidir. Üretim maliyetlerinin doğru tespit edilebilmesi için maliyet unsurlarının tam ve doğru olarak hesaplanması gerekmektedir. Maliyetlerle ilgili olmayan bir giderin maliyet unsurları içerisinde yer alması maliyetlerin yanlış belirlenmesine sebep olacaktır. Bu çalışmada maliyet unsurlarının tam ve doğru şekilde belirlenebilmesi için uygulanması gereken denetim prosedürleri açıklanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Üretim Maliyetlerinin Denetimi, İlk Madde Malzeme Giderlerinin Denetimi, İşçilik Giderlerinin Denetimi, Genel Üretim Giderlerinin Denetimi

**JEL Sınıflaması:** M41

### General View on Internal Audit of Production Costs

### Abstract

Identifying the costs correctly is primarily important for managerial objectives. An effective and efficient managerial policy is only possible through actual financial data setting the base of decisions to be made. Well defined and true calculated cost elements are essential to determine production costs properly. Considering any expense which is not related with manufacturing, will cause inaccurate cost computation. Aim of this study is to determine the necessary audit procedures to specify and define cost factors properly

**Keywords:** Production Costs Auditing, Auditing of Raw Stuff Cost, Auditing of Labor Costs, Auditing of factory Production

**JEL Classifications:** M41

## 1. Giriş

Endüstri işletmelerinde önemli problemlerin başında maliyet ve denetim ilişkisi gelmektedir. İşletmelerin sağlıklı planlama yapabilmeleri, maliyetlerin doğru tespit edilmesi ile mümkündür. Üretim maliyetlerinin doğru tespit edilememesi durumunda, ürününün satış fiyatından bütçeye kadar birçok finansal karar olumsuz etkilenecektir. Bu durum işletmelerin belirlediği hedeflerinden sapmalar meydana gelmesine ve alınan kararların hatalı olmasına neden olabilecektir.

Üretim maliyetlerini oluşturan unsurlar üzerinde hile faktörü de asla göz ardı edilmemelidir. Üretim maliyetleri farklı raporlanarak, mamul maliyeti olduğundan daha yüksek veya daha düşük gösterilip çalışan hilesi ya da finansal tablo hilesi yapılabilir. Bu durum işletme yönetiminin, dolayısıyla işletmeyle ilgili karar verecek olan bilgi kullanıcılarının kararlarını olumsuz etkileyebilecektir.

Görüldüğü üzere üretim maliyetlerinin gerek bilerek gerekse de bilmeyerek yanlış raporlanması işletme içi ve işletme dışı tüm karar vericilerin kararlarını etkileyecektir. Bu riskin en aza indirilebilmesi amacıyla etkili bir denetim çalışması yürütülmesi gerekmektedir. Bu denetim çalışmaları iç denetim ya da bağımsız denetim çalışmaları olabilir. Bu bağlamda makalenin amacı, üretim maliyetlerinin doğru raporlanıp raporlanmadığının tespit edilebilmesi için, işletmelerde yapılması gerekli olan iç denetim çalışmalarını ayrıntılı olarak değerlendirmektir.

## 2. Üretim Maliyetleri

Üretim maliyetlerinin denetimine geçmeden önce üretim maliyetlerinin ve bileşenlerinin tanınması gerekmektedir. Bu aşamada ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren iki önemli düzenleme olan Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türkiye (Uluslararası) Muhasebe Standartlarına göre üretim maliyetleri ve bileşenlerine değinilmiştir.

Üretim maliyetinin unsurları ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir. Vergi Usul Kanunu (VUK) 275. maddesinde üretilen mamullerin maliyetini oluşturan unsurlar aşağıda sıralanmıştır:

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel yönetim giderlerinden mamule düşen hisse,
- Ambalajlı olarak üretilmesi zorunlu mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Genel yönetim giderlerinin üretim maliyetine eklenmesi Vergi Usul Kanunu'na göre ihtiyari bırakılmıştır.

TMS 2 Stoklar Standardı'na göre mamullerin maliyeti 3 ana unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; satın alma maliyetleri, dönüştürme (şekillendirme) maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetlerdir (<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>).

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

Satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (vergi iadeleri hariç), nakliye, yükleme-boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkili diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılıdır (Gökçen vd, 2006, s.56).

Dönüştürme maliyetleri; üretimle doğrudan ilişkili direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde kullanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden oluşur. Sabit genel üretim giderleri; üretim ile ilgili amortisman, fabrika binası teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı (endirekt) üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (Köse ve Kiracı, 2007, s.155).

Diğer maliyetler; ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dâhil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir. Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderler ise şu şekilde sıralanabilir:

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleridir.

Yukarıda açıklanan maliyet unsurlarının denetiminin, etkili şekilde yapılabilmesi için gerekli olan çalışmalar aşağıda genel hatlarıyla incelenmiştir.

## **2.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

Üretilen mamul ya da hizmetler ile bunların üretiminde kullanılan maddeler arasında yüklenme ilişkisinin derecesi, maliyet hesaplarındaki hassasiyeti belirleyen en önemli etkidir. Bu açıdan maliyetler direkt maddeler ve indirekt maddeler olmak üzere iki grupta toplanır. Direkt maddeler, üretilen mamullerin oluşumunu sağlayan, o mamullerin bünyesinde yer alan ve maliyetleri de doğrudan üretilen mamullere yüklenebilen maddelerdir. (Uslu, 1985, s.54) Indirekt maddeler üretilen mamullerin oluşumunda direkt maddeler gibi temel rol oynamayan ve mamul üretiminde dolaylı katkıları bulunan ya da mamul üretiminde doğrudan katkıları bulunmakla maliyetleri üretilen mamullere doğrudan yüklenemeyen maddelerdir (Altuğ, 2001, s.94).

İşletmelerde ilk madde ve malzemelerin satın alınması ve madde maliyetlerinin hesaplanması önemli bir konudur. Satış, üretim veya satın alma faaliyetlerinde bir aksama işletmenin diğer bölümlerini de etkilemektedir. Bu sebeple satın alma faaliyetlerinin de denetlenmesi gerekmektedir. Üretim sürecinin planlamasından veya işletmenin deposunda veya başka bir bölümünde gelen taleplere göre satın alma süreci başlar (Dursun, 2007, s.36).

### **2.1.1. İlk Madde Malzeme Giderlerinin Satın Alma Aşamasında Denetimi**

Satın alma bölümü satın alma sipariş formunu düzenleyerek, satıcıya gönderir. Gelen mallar teslim alma bölümünce kontrol edilir. Gelen ilk madde ve malzemeler teslim alındıktan sonra, üretime gönderilene kadar depolama süreci başlar. Depoda bulunan mallar, elle veya bilgisayar aracılığı ile stok kartlarında sürekli envanter yöntemine göre izlenir. Depo, mallardan miktar olarak sorumludur değerlendirme işlemine karışmaz. Denetim açısından fiziki sayım veya gözlem işlemi depodaki mallara uygulanır (Bozkurt, 2000, s.315).

Satın alınmış parça ve maddelerle ilgili fiyatlamanın uygunluğunu inceleyen denetçi ilk olarak bu maddelerin bir döküm listesini elde etmelidir. Bu listede, incelenmek üzere seçilen stok kalemlerinin adı ve niteliği, stok numarası, etiket numarası, stoktaki miktarı, birim fiyatı ve toplam değer yer almaktadır. Bu listede fatura karşılaştırılmasının yapılması amacıyla, çeşitli sayıda fatura tutarının yazılması için yeterli yer bırakılmalıdır. Belirli kalemler incelenmek üzere örnek faturalar seçildikten sonra, denetçi işletmeden bu kalemlere ait satın alma faturalarını çıkartmasını ister.

Denetçi satın alma faturalarının araştırmaları sırasında faturada yer alan bazı hususları dikkate alarak inceler. Bunlar, satıcı, miktar, birim fiyat ve fatura tarihi gibi unsurlardır (Rezaee, 2005, s.217).

Satıcı, alımın yapıldığı, bilinen bir kaynak olmalıdır. Bu durum satın alma bölümünden öğrenilip kontrol edilebilir. İncelemeye alınan faturalardaki miktar

toplamının stok kayıtlarına giren miktarla aynı olması gerekmektedir. Bir maddenin alımı sırasında satıcının kullandığı ölçme birimi ile alıcı işletmenin ölçme birimi farklı ise, dönüştürmenin temel alındığı ölçü değişim cetvelinin bulunması gereklidir.

Denetçi, müşteri işletmeden bu ölçü değişim cetvelini istemeli ve dönüştürme ile ilgili hesaplamaların doğruluğunu kontrol etmelidir. Bu duruma örnek olarak; bir saç levhanın dışarıdan ağırlık temeline göre satın alınıp, ambarda uzunluk temeline göre depolanmasını gösterebiliriz. Fatura tarihi, fiziki sayım tarihinden hemen önceki faturalar “ilk giren ilk çıkar” değerlerinin fiyat testi için incelenmelidir. O madde ile ilgili olarak yakın tarihli bir faturaya rastlanmıyorsa, bu stok kaleminin modası geçmiş, sürümü yavaş veya satılmayan bir madde olma olasılığı çok fazladır (Güredin, 2007, s.244).

### **2.1.2. İlk Madde Malzeme Giderlerinin Üretim Aşamasında Denetimi**

Satın alınan ilk madde ve malzemeler çıkışı yapıldığı andan itibaren üretime sevk edilir. Üretimi tamamlanan ve mamul durumuna gelen mallar, depoya teslim edilir ve satılincaya kadar depolama süreci başlar. Mamuller depoda miktar hareketleri yönünden kayıtlarda izlenir. Bunlar üzerinde etkin bir iç kontrol yapısı kurulur.

Denetçi sürece göre, siparişi verilen malların gelip gelmediğini, kayıtlara geçip geçmediğini, maliyetlerin doğru olarak değerlendirilip değerlendirilmediğini ortaya koymalıdır. Satılmak üzere depodan çıkıp, yükleme bölümüne giden malları incelerken, göndermenin yapıp yapılmadığını, satış işlemlerinin kayda geçip geçmediğini incelemelidir (Cheryl ve Okcabol, 2005, s.614).

### **2.1.3. İlk Madde Malzeme Giderlerinin Üretim Sonrası (Depoda) Denetimi**

Dönem sonunda stok kalemlerinin işletme tarafından miktar olarak doğru belirlenip belirlenmediği araştırılır. Bilançoda belirtilen stokların fiilen var olup olmadığını stok sayımı ile belirlemelidir. Üretim sırasında mamulün bünyesine giren unsurlar gider yerlerinde oluşmakta ve transferler yoluyla son maliyet bulunmaktadır. Bu transferler maliyet muhasebesi aracılığı ile kaydedilmektedir. Bu sebeple denetçinin maliyet muhasebesi işlemlerini de incelemesi gerekir (Bozkurt, 2000, s.117).

Bu aşamada yapılacak başlıca işlemler şu şekilde sıralanabilir:

- Mamulün bünyesine doğrudan giren ilk madde malzemelerin miktar ve tutar olarak izlenmesi,
- Mamulün üretiminde doğrudan yararlanılan işçiliklerin zaman ve tutar olarak hesaplanması ve izlenmesi,
- Mamulün maliyetine giren ancak dağıtılması gereken genel üretim giderlerinin miktar ve tutar olarak izlenmesi,

- Miktar ve maliyetlerin üretim gider yerlerindeki transferlerinin kayıtlarda izlenmesi,
- Üretim sürecinin sonunda tamamlanan mamullerin miktar ve maliyetlerinin hesaplanarak mamul hesaplarına devri,
- Üretimi tamamlanmamış yarı mamullerin miktar ve maliyetlerinin izlenmesi.

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

#### **2.1.4. İlk Madde ve Malzeme Giderlerine Uygulanacak Denetim Prosedürleri**

İlk madde ve malzemelerin denetiminde kullanılacak denetim verileri, denetimin alanları, denetim uygunlukları ve denetim bulguları şu şekilde sıralanabilir (Şen, 2007, s.533).

##### **Denetim Verileri**

- Firmanın kapasite raporu ve firmada çalışan personel sayısı
- Firmanın maddi duran varlıklarının dökümleri, adres ve tapu fotokopileri
- Firmanın yapmakta olduğu yatırımlara ilişkin çalışma notları
- Firmanın ortaklık yapısına ilişkin bilgiler
- Firmanın faaliyet dönem karının vergilendirilmesi işlemleri
- Firmanın kurumlar vergisi beyannamesi ve ekleri
- Firmanın üretim yapısına yönelik çalışma notları
- Firmanın faaliyet türü ve içinde bulunduğu sektörün analizi
- Alış faturaları firma nüshaları, irsaliyelerin firma nüshaları
- Araştırma ve Geliştirme gider hesaplarının muavin defter dökümü
- İlgili dönem KDV beyannameleri, geçici vergi beyannameleri

##### **Denetim Alanları**

- Alış faturalarının şekil hükümlerine uygun düzenlenip düzenlenmediği
- Alış faturalarının miktar ve tutar bilgileri ile muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı
- Alış faturalarının miktar ve tutar bilgileri ile emtia türü bilgileriyle irsaliye bilgilerinin uygun olup olmadığı
- Alış faturalarının miktar ve emtia tutarı bilgileriyle irsaliye bilgilerinin uygunluğu
- Alış faturalarında gösterilen KDV bilgileriyle muhasebeleştirilen KDV bilgilerinin uygun olup olmadığı
- Alış faturalarında gösterilen KDV bilgileriyle beyan edilen KDV bilgilerinin uygun olup olmadığı

- Alış faturalarında gösterilen girdi bilgileriyle muhasebeleştirilen girdi bilgilerinin uygun olup olmadığı
- Alış faturalarında gösterilen girdi bilgileriyle maliyete yansıtılan girdi bilgilerinin uygun olup olmadığı
- Alış faturalarında gösterilen girdi bilgileriyle satıcı firma kayıtlarında gösterilen gelir bilgilerinin uygun olup olmadığı
- Alış faturalarında gösterilen girdi bilgileriyle satıcı firmaya ödenen nakit ve çeklerin aynı tutarda olup olmadığı
- Alış faturalarında gösterilen girdilerin miktar ve türünün satıcı firma stoklarında olması gereken miktar ve tür bilgileriyle uygun olup olmadığı

#### **Denetim Uygunlukları**

- Alış faturalarında gösterilen malın miktar ve türünün irsaliyede gösterilen miktar ve türe uygunluğu
- Alış faturalarında gösterilen tutar bilgilerinin yasal defterlere kaydedilen tutar bilgilerine uygunluğu
- Alış faturalarında gösterilen KDV bilgilerinin beyan edilen KDV bilgileriyle uygunluğu
- Alış faturalarında gösterilen KDV bilgilerinin yasal bilgi ve ölçülere uygunluğu
- Alış faturalarında gösterilen miktar ve tür bilgilerinin stok ambar bilgilerine uygunluğu
- Alış faturalarında gösterilen tutar bilgileri ile satış bedeli olarak satıcı firmaya ödenen tutar bilgilerinin uygunluğu
- Alış faturalarında gösterilen girdi türü bilgileriyle muhasebeleştirilen tekdüzen hesap türü uygunluğu

#### **Denetim Bulguları**

- Alış faturalarının bir kısmı kayıp olup, ilgili faturaların içeriği bilinmemekte ve kayıtlara işlenmemiştir
- Alış faturalarının bir kısmı iptal edildiği halde fatura tutarıyla ilgili iptal işlemi kayıtlara işlenmemiştir
- Alış faturalarının KDV tutarı kayıtlara fazla işlenmiştir
- Alış faturalarının alış tutarları kayıtlara farklı işlenmiştir
- Alış faturalarında gösterilen gider miktar bilgileri irsaliyedeki miktar bilgilerinden farklıdır
- Alış faturalarında gösterilen gider, malın türüne ilişkin bilgiler, irsaliyedeki miktar bilgilerinden farklıdır
- Alış faturalarında gösterilen gider, malın tutar bilgileri, satıcı firma kayıtlarına işlenen satış bilgileriyle farklıdır
- Alış faturalarında gösterilen gider tutarı, bu malların bedeli karşılığında verilen nakit, çek ve senetlerin toplam tutarından farklıdır

- Alış faturalarında gösterilen gider tutarı, bu malların bedeli karşılığında verilen nakit, çek ve senetlerin toplam tutarı başka satıcı firma cari hesabına işlenmiştir
- Alış faturalarında gösterilen gider tutarı, kayıtlara hiç işlenmediği halde, satıcı firma tarafından kayıtlara gelir olarak işlenmiştir
- Alış faturalarında gösterilen gider tutarı, satıcı firma kayıtlarına tam işlenmesine rağmen firma kayıtlarına kısmen işlenmiştir

## **2.2. İşçilik Giderleri**

Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul ya da hizmetin üretim maliyetine doğrudan yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar.

Bir mamulün imalatı ile ilgili olarak yapılan işçilik giderleri direkt ve endirekt olarak iki gruba ayrılır. Maliyet muhasebesinde direkt (dolaysız) işçilik, bir işletmenin temel üretim konusunu oluşturan mamul veya hizmeti meydana getirmek için harcanan ve maliyetlere doğrudan yüklenebilen işçilik olarak tanımlanırken, endirekt (dolaylı) işçilik bu tanımın dışında kalmakla birlikte imalat faaliyetleri ile ilgili olabilecek her türlü üretken veya yardımcı işçilik olarak tanımlanmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004).

VUK'da direkt ve endirekt olarak bir ayırım belirtilmemiştir. Bu nedenle üretim biriminde kullanılan gerek direkt gerek endirekt işçiliklerin mamulün maliyetinin içine katılması gerekir (Özyer, 2008, s.453).

### **2.2.1. Ücret Bordrosunun Denetimi**

VUK'un 238. maddesine göre; işverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar.

Ücret bordrolarına aşağıdaki bilgiler yer almalıdır:

- Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan iş verenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.),
- Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası,
- Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti),
- Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre,
- Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı

### **2.2.2. Yasal Kesintilerin Denetimi**

İşçilere yapılan ücret ödemeleri ana maliyet kalemlerini oluştururken, işçilik giderleri kadar önemli yasal kesintilerin de denetimi çok önemlidir. Bu sebeple



denetçi ücret bordrosunda yer alan kesintilerin işletme tarafından doğru şekilde bildiriminin yapıp yapılmadığını kontrol etmelidir.

İşletmelerde uygulanmakta olan ücret tahakkuk ve ödemelerinin denetiminde denetçi örnekleme yöntemine başvurur. Örnekleme yönetimi uygulanmak suretiyle çalışanlar arasından seçilen kişilere ait tahakkuk bilgilerinin denetimi yapılır. Bu incelemeler esnasında denetçiler aşağıdaki işlemleri gerçekleştirir:

- Ödenmiş ücretler ile çalışılan saatler veya üretilen birimler arasında karşılaştırma yapılmalıdır,
- Ücret hadleri toplu sözleşmeler, anlaşmalar veya diğer ilgili belgeler ile karşılaştırılmalıdır,
- Tahakkuk ile ilgili hesaplamaları incelemelidir,
- Brüt ücretten yapılan kesintilerin doğruluğu araştırılmalıdır,
- İlgili kişilerin gerçekten istihdam edildiğini araştırmak üzere personel dosyaları incelemelidir,
- Ödemelerin gerçek kişilere yapıldığını saptamak için çalışanların imzaları incelenmelidir,
- Çeklerin veya nakdin dağıtım sırasında hazır bulunarak dağıtım işlemi gözlenmelidir,
- Tahakkuklar icmal cetvellerde yeniden izlenmeli, büyük deftere ve yardımcı deftere yapılan aktarmalar yeniden izlenmeli ve işçilik maliyetlerinin dağıtımının uygunluğu araştırılmalıdır,
- Tahakkuk toplamı genel banka hesabından ücret ödeme fonu hesabına aktarılan toplam ile karşılaştırılmalı ve bu toplamlar arasında uygunluk araştırılmalıdır,
- Ücret fonu hesabının mutabakatı yapılmalıdır,
- Alınmayan ücret tutarları için nasıl bir uygulama yapıldığı araştırılmalıdır (Güredin, 2007, s.506).

### 2.2.3. Kıdem Tazminatlarının Denetimi

İş Kanunu'na göre bir işyerinde belirli bir süre çalışan işçiye, kanunda sayılan haller dışında işten çıkarıldığı durumda, kendisine çalıştığı her yıl için son ücreti üzerinden bir aylık tutarında kıdem tazminatı ödenir. Denetçi kıdem tazminatları ile ilgili incelemelerinde aşağıdaki hususlara dikkat etmelidir.

- Kıdem tazminatına tabi olan çalışmaların, kıdem tazminatına esas olan çalışma yıllarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı incelenmelidir.
- Bir yıldan daha az süre çalışanlar için ayrılmış kıdem tazminatı karşılığı var ise bu tutarların iptal edilerek mali tablolara yansıtılmasının ertelenip ertelenmediği incelenmelidir (Ataman, 2001, s.319).

Ödenen kıdem tazminatının mamul maliyetlerine nasıl dağıtılacağı uygulamada karşımızda hep bir sorun olarak çıkmaktadır. Ödenen tazminatın tümünü o yılın

maliyetine yüklemek maliyet ilkeleri ile bağdaşmayan bir durumdur. Tazminat birden bire ortaya çıkan arızı bir maliyet türü olmayıp, işgörenlerin çalışma süreleri boyunca oluşan yasal bir hakları veya alacaklarıdır. Bu nedenle zaman içinde oluşacak bu alacak için muhasebe kurallarına uygun yıllık karşılık ayırmak ve kıdem tazminatını bu yoldan maliyetlere yansıtmak daha doğru bir yöntem olacaktır.

Kıdem tazminatı karşılığı ayrılması Türkiye Muhasebe Standartlarına göre zorunlu tutulmuşken, Vergi Usul kanuna göre böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır ayrıca ayrılması durumunda kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilerek vergi matrahına ilave edilmektedir.

#### **2.2.4. İşçilik Giderlerine Uygulanacak Denetim Prosedürleri**

İşçilik giderlerinin denetiminde kullanılacak denetim verileri, denetimin alanları, denetim uygunlukları ve denetim bulguları şu şekilde ifade edilebilir (Şen, 2007, s.539):

##### **Denetim Verileri**

- Firmanın kapasite raporu, firmada çalışan personel sayısı
- Firmanın maddi duran varlıkların dökümleri, adres ve tapu fotokopileri
- Firmanın yapmakta olduğu yatırımlara ilişkin çalışma notları
- Firmanın ortaklık yapısına ilişkin bilgiler
- Firmanın faaliyet dönem karının vergilendirilmesi işlemleri
- Firmanın kurumlar vergisi beyannamesi ve ekleri
- Firmanın üretim yapısına yönelik çalışma notları
- Firmanın faaliyet türü ve içinde bulunduğu sektörün analizi
- Alış faturaları firma nüshaları, irsaliyelerin firma nüshaları
- Araştırma ve Geliştirme gider hesaplarının muavin defter dökümü, Geçici Vergi Beyannameleri

##### **Denetim Alanları**

- Dönem içinde işe alınan personel sayısı
- Dönem içinde işten çıkarılan personel sayısı
- Dönem içinde istifa eden personel sayısı
- İşletmede çift vardiya sistemi olup olmadığının tespiti
- Personel ücretlerinin kasadan mı, bankadan personelin hesabına virman edilerek mi, yoksa kart usulüyle mi yapıldığının tespiti
- Personele aynı yardım yapılıp yapılmadığının tespiti
- Personele yemek hizmetinin ne şekilde verildiğinin tespiti
- Personele verilen ikramiye ve diğer sosyal yardımların olup olmadığının, varsa ne şekilde olduğunun tespiti
- Direkt işçilik hizmetinin fason işletmelerden karşılanması halinde, ilgili fason işletmelerinin personel kapasitesinin tespiti

- Personel ücret artışları sisteminin tespiti
- İş akdi fesih edilen personelin kıdem ve ihbar tazminatlarının usulüne uygun hesaplanıp hesaplanmadığının tespiti
- Tahakkuk eden personel ücretleriyle ilgili olarak hesaplanması gereken vergi ve diğer yasal kesintilerin doğru hesaplanarak beyan edilip edilmediğinin tespiti
- Tahakkuk eden personel ücretleriyle ilgili olarak hesaplanması gereken vergi ve diğer yasal kesintilerin doğru hesaplandığı halde vergi dairelerine eksik beyan edilip ve eksik ödeme yapılıp yapılmadığının tespiti
- Muhtasar beyannamelerin usulüne uygun düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti
- Personele avans verilip verilmediğinin, veriliyorsa personel avans hesabının ortalama vadesinin bir aydan uzun süreli olup olmadığının tespiti
- Personelin ünvan ve kıdemlerini gösterir bir tablonun hazırlanması
- Personele verilen ücretlerin sektörel bazda hangi düzeyde seyrettiğinin tespiti

#### **Denetim Uygunlukları**

- Dönem içinde işe giren personel sayısının fiili sayısına uygunluğu
- Tahakkuk eden ücret tutarının vergi matrahında esas alınan tutara uygunluğu
- Personele ödenen ücret tutarının muhasebe kayıtlarına uygunluğu
- Tahakkuk eden brüt personel ücret tutarının giderleştirilen ücret tutarına uygunluğu
- Beyan edilen personel ücret kaynaklı vergi ve diğer yasal kesintilerin giderleştirilen toplam brüt personel ücretlerine uygunluğu
- Personel sayısına göre tüketilen yemek miktarının girdi faturalarında gösterilen yemek miktarına uygunluğu
- Personele verilen ikramiye ve diğer sosyal yardımlarda tahakkuk eden tutarın personele ödenen fiili tutar uygunluğu
- Direkt İşçilik hizmetinin fason işletmelerden karşılanması halinde, ilgili fason işletmelerin personel hizmetiyle ilgili kayıtlarına uygunluğu
- İş akdi fesih edilen personelin ücretleriyle ilgili olarak hesaplanması gereken vergi ve diğer yasal kesintilerin mevzuat hükümlerine uygunluğu
- Tahakkuk eden personel ücretleriyle ilgili olarak hesaplanması gereken vergi ve diğer yasal kesintilerin mevzuat hükümlerine uygunluğu
- Tahakkuk eden personel ücretleriyle ilgili olarak hesaplanması gereken vergi ve diğer yasal kesintilerin vergi dairelerine verilen beyannamelere ve sosyal güvenlik kurumlarına verilen bildirelere uygunluğu
- Tahakkuk eden personel ücretleriyle ilgili olarak hesaplanan ve doğru beyan edilen vergi ile diğer yasal kesintilerin ödeme makbuzlarına uygunluğu

- Düzenlenen beyanname ve SSK bildirgelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğu

### **Denetim Bulguları**

- Dönem içinde işe giren personel sayısı fiili personel sayısından farklıdır
- Tahakkuk eden ücret tutarı vergi matrahının hesaplanmasında esas alınan tutardan farklıdır
- Personele ödenen ücret tutarı muhasebe kayıtlarına uygun değildir
- Tahakkuk eden personel brüt ücret tutarı giderleşen ücret tutarına denk değildir
- Beyan edilen personel ücret kaynaklı vergi ve diğer yasal kesintiler, giderleştirilen toplam brüt personel ücretleriyle uyumlu değildir
- Yemek faturalarında gösterilen yemek miktarı personel sayısına göre yüksektir
- Personele verilen ikramiye ve diğer sosyal yardımlar personele ödenen fiili tutardan farklıdır
- Direkt İşçilik hizmetinin fason işletmelerden karşılanması halinde, ilgili fason işletmelerin personel hizmeti kayıtlara uygun değildir
- İş akdi fesih edilen personelin kıdem ve ihbar tazminatlarının hesaplama şekli mevzuat hükümlerine uygun değildir
- Tahakkuk eden personel ücretleriyle ilgili olarak hesaplanması gereken vergi ve diğer yasal kesintiler mevzuat hükümlerine uygun değildir
- Tahakkuk eden personel ücretleriyle ilgili olarak hesaplanması gereken vergi ve diğer yasal kesintiler vergi dairelerine verilen beyannamele ve sosyal güvenlik kurumlarına verilen bildirgeler uygun değildir
- Tahakkuk eden personel ücretleriyle ilgili olarak hesaplanan ve doğru beyan edilen vergi ve diğer yasal kesintiler ödeme makbuzları ile uygun değildir
- Düzenlenen beyanname ve bildirgeleri mevzuat hükümlerine uygun değildir
- Personele verilen avanslar en fazla bir aylık sürede kapanması gerektiği kuralına uygun değildir

### **2.3. Genel Üretim Giderleri**

Genel üretim giderleri direkt olarak üretim konusu mal ve hizmetlerin maliyetine giren ilk madde ve malzeme ile işçilik giderleri dışında, anılan mal ve hizmetlerin üretimi için yapılan, ancak dağıtım yoluyla maliyetlere yansıtılabilecek gider ve harcamaların tümüdür. Genel üretim giderlerini oluşturan maliyet unsurları endirekt ilk madde ve malzemeler, endirekt işçilik giderleri ve diğer endirekt giderlerdir.

Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri; işletme malzemeleri (alet, edevat, yakıtlar, bakım malzemeleri v.s.), madeni malzemeler (çelik, bakır, kurşun, pirinç

v.s.), elektrik malzemeleri, kırtasiye malzemeleri, giyecek ve yiyecek malzemeleri, endirekt işçilik giderleri; yardımcı işçilik, üretim primleri, fazla çalışma ücretleri, sosyal ödemeler, boş işçilik, diğer endirekt giderler; tamir-bakım giderleri (üretimle ilgili bina, makine v.s. için), amortismanlar (üretimle ilgili amortismanlar), vergi-resim ve harçlar, dışarıya yaptırılan işler (araştırma-geliştirme, telif, tercüme v.s.), sigorta giderleri, çalışmayan kısım ve giderler, finansman giderleridir (doğrudan üretimle ilgili olanlar) (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004).

Genel üretim giderlerini diğer maliyet öğelerinden ayıran belirgin nitelikleri bulunmaktadır. Bunlar:

- Genel üretim giderleri mal ve hizmet maliyetlerine, saptanan bazı yöntemlerle dağıtılır. Bu nedenle endirekt maliyetler grubunda yer alır.
- Genel üretim giderleri mal ve hizmet üretimiyle yakın ya da uzaktan kesin olarak ilişkilidir. Bu ilişki, üretim, stok ve satışların maliyetini oluşturan maliyetler arasında bulunmasını zorunlu kılar.
- Genel üretim giderleri, işletmenin üretim kapasitesiyle üretim, satış ve fiyat politikasında etkinliği görülen sabit, değişken ve yarı değişken maliyetler biçiminde ayrılarak yönetime en uygun yönü seçme olanağını verir. Bu yönüyle, genel üretim giderleri işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ölçülmesinde önemli bir kriter durumundadır (Yükçü, 1999,s.50).

Genel üretim giderlerinin önemli bir kısmı sabit maliyet olduğundan, imalat miktarıyla değil oranlı olarak değişir. Diğer bazı maliyetler ise kısmen sabit ve kısmen değişken sayılabilir. Bu nedendir ki, genel üretim giderlerinin üretime yüklenmesi her işletme için bir sorun olur. Genel üretim giderlerinin maliyete yüklenmesi için iki yol izlenebilir. Bunlar:

- Bir seneye ait bütün maliyetlerin kesin tutarlarının alınmasını beklemek: Bu durumda, aylık maliyetler düzensizlik gösterecek ve dolayısıyla kısa dönemli sonuç hesapları sağlıklı olmayacaktır.
- Aylık maliyetlerin saptanmasında götürü yöntemler kullanmak: Bu yöntemler ya belirli bazı maliyet türleri için veya genel üretim giderlerinin tümü için uygulanabilir.

Bu yollardan birincisi, yani yalnızca yıllık ve kesin maliyetlere dayanan hesap tarzı modern maliyet muhasebesi anlayışına uymamaktadır. Bu yöntem daha çok küçük ölçekli işletmeler için uygulanmaktadır. Uygulamada işletmeler Maliyet Gider Karşılığı Hesabını kullanarak genel üretim giderlerinin bir kısmını bütçeleyerek mamul maliyetine yansıtmaktadırlar. Böyle olduğunda bazı genel üretim giderleri fiili, bazıları ise bütçelenmiş olarak mamul maliyetine yansıtılmış olmaktadır. Ancak istenildiğinde tüm genel üretim giderleri bütçe yoluyla mamul maliyetine yansıtılabilir (Altuğ, 2001, s.178).

### **2.3.1. Genel Üretim Giderlerine Uygulanacak Denetim Prosedürleri**

Genel üretim giderlerinin denetimi için genel imalat maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde uygulanan yol araştırılmalı ve gider yükleme haddinin hesaplanması gerekmektedir. Denetçi eksik veya fazla yüklemelerin muhasebe kayıtlarına uygun biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını araştırmalıdır. Genel üretim giderleri, malın üretimi için vazgeçilmez giderler olarak dönemin genel giderleri arasında gösterilip gösterilmediği yapılan vergi incelemelerinde de dikkat çeken bir durumdur (Güredin, 2007, s.290).

Genel üretim giderlerinin denetiminde kullanılacak denetim verileri, denetimin alanları, denetim uygunlukları ve denetim bulguları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

#### **Denetim Verileri**

- Firmanın maddi duran varlıkların dökümleri, adres ve tapu fotokopileri
- Firmanın yapmakta olduğu yatırımlara ilişkin çalışma notları
- Firmanın ortaklık yapısına ilişkin bilgiler
- Firmanın dönem karının vergilendirilmesi işlemleri
- Firmanın kurumlar vergisi beyannamesi ve ekleri
- Firmanın üretim yapısına yönelik çalışma notları
- Firmanın üretim faaliyetlerinin devam edebilmesi için gerekli madde malzeme ve işçilik giderleri haricindeki işlemler
- Firmanın faaliyet türü ve içinde bulunduğu sektörün analizi
- Alış faturalarının firma nüshaları, irsaliyelerin firma nüshaları
- Araştırma ve Geliştirme gider hesaplarının muavin defter dökümü
- Kullanılan kredilerin ve bankalarla yapılan işlemlerin dökümü

#### **Denetim Alanları**

- İmalathanede yapılan işlemler
- Bakım onarım bölümünde yapılan işlemler
- Yemekhane bölümünde yapılan işlemler
- Enerji harcamalarının yapıldığı bölümler
- Isınma harcamalarının yapıldığı bölümler
- Haberleşme harcamalarının yapıldığı bölümler
- Dolaylı işlik veya dolaylı malzeme harcamalarına yönelik işlemler
- Alış faturalarında gösterilen girdi bilgileriyle maliyete yansıtılan girdi bilgilerinin uygun olup olmadığı

#### **Denetim Uygunlukları**

- Genel üretim gider çeşitleri doğru belirlenmiş midir?
- Kayıtlar maliyet muhasebesi hesaplarına uygun aktarılmış mıdır?
- Maliyet yerleri işletmenin yapısına uygun belirlenmiş midir?
- Dağıtımlar seçilen yönteme uygun yapılmış mıdır?
- Seçilen maliyet sistemi işletmeye uygun mudur?

- Seçilen yöntemle göre birim maliyet doğru hesaplanmış mıdır?
- Yansıtma kayıtları doğru ve uygun biçimde yapılmış mıdır?
- Dönem sonunda maliyet hesabı kayıt sistemi doğru ve uygun biçimde kapatılmış mıdır? (Dursun, 2007, s.73)

### **Denetim Bulguları**

- Genel üretim gider çeşitleri doğru belirlenmemiştir
- Kayıtlar maliyet muhasebesi hesaplarına uygun bir şekilde aktarılmamıştır
- Maliyet yerleri işletmenin yapısına uygun olarak belirlenmemiştir
- Dağıtımlar seçilen yöntemle uygun yapılmamıştır
- Seçilen maliyet sisteminin işletmeye uygun olmadığı belirlenmiştir
- Seçilen yöntemle göre birim maliyetin doğru hesaplanmadığı tespit edilmiştir
- Yansıtma kayıtları doğru ve uygun biçimde yapılmamıştır
- Dönem sonunda maliyet hesabı kayıt sistemi doğru ve uygun biçimde kapatılmamıştır

### **3. Sonuç**

Yönetimin işletme verimliliğini ve etkililiğini artırıcı politikalar geliştirebilmesi ve sağlıklı bir planlama yapabilmesi, üretim süreci ve mamuller hakkında yeterli ve doğru bilgiye sahip olmasıyla mümkündür. İş dünyasında yaşanan yoğun rekabet, işletmelerin pazar paylarının azalması, pazara güçlü rakiplerin girmesi, azalan kar marjları vs. nedenlerden dolayı işletmeler için planlama ve kontrolün önemi daha da artmıştır.

İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri alınacak kararların doğru olmasına bağlıdır. Bu kararların doğruluğu da alınacak kararlarda dayanak olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliği ile mümkündür. Finansal bilgilerin güvenilirliği de etkili bir denetim ve iç kontrol sistemiyle sağlanabilir.

Üretim maliyetleri ile ilgili iç denetim çalışmalarının etkili şekilde yapılamaması durumunda bütçe, başa baş analizi, karlılık analizi ve ürün satış fiyatı gibi birçok önemli bilgi yanlış olacağından dolayı, bu bilgilerden hareketle yöneticilerin alacakları kararlarda hatalı olacaktır. Üretim maliyetleriyle ilgili etkili bir iç denetim sistemi kurulabilmesi için, denetim verilerinin, denetim alanlarının ve denetim uygunluklarının doğru belirlenmesi gerekmektedir. İç denetim çalışmalarında elde edilen bulguların doğru şekilde değerlendirilmesi ve yönetime rapor aracılığıyla sunulması gerekmektedir.

### **Kaynakça**

- Altuğ, O., (2001) *Maliyet Muhasebesi*, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N., (2001) *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Basım Yayım, İstanbul.
- Dursun, A., (2007) *Yönetim Açısından Uygulamalı Denetim*, 1. Baskı Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Bozkurt, N., (2000) *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayım, İstanbul.
- Cheryl R. L. ve Okcabol F., (2005) “*Accounting For Crime*”, *Critical Perspectives on Accounting*, 16(5): 613-639.
- Dursun, A., (2007) *Yönetim Açısından Uygulamalı Denetim*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Gençoğlu, Ü. G. (2007) *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- G. G. Akgül, B. Ataman ve Çakıcı, C., (2006) *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Güredin, E. (2007) *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Basım Yayım, İstanbul.
- Köse, T. ve Kiracı, M. (2007) “*Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının Uygulama Düzeyine Yönelik Bir Araştırma*”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 9(4): 147-185.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2004) *Denetim İlke ve Esasları*, 1.Cilt, 3.Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul.
- Özyer, M. A. (2008) *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 4.Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Rezaee, Z., (2005) “*Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud*”, *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3): 277-298.
- Uslu, S. *Maliyet Muhasebesi*, 2.baskı,Çözüm Yayıncılık, A.Ş. no:1,Ankara-1985.
- Şen, S. (2007) *Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri*, 2.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.



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

Vergi Usul Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2012)  
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>, (Erişim: 13.03.2013).